**Exp: 07-016111-0007-CO**

**Res. Nº 2011-08156**

**SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. San José, a las nueve horas cuatro minutos del veinticuatro de junio del dos mil once.**

Acción de inconstitucionalidad promovida por A.T.N, portador de la cédula de identidad número […]y J.M.O.L, portador de la cédula de identidad número […] como apoderados especiales judiciales de […], cédula de persona jurídica número […]; contra los artículos 8.2 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092 y, subsidiariamente, contra las Directrices 28-03 y 30-03 del 30 de septiembre y del 29 de octubre del 2003. Intervino también en el proceso Farid Beirute Brenes en representación de la Procuraduría General de la República.

**Resultando:**

**1 .-**

Por escrito recibido en la Secretaría de la Sala a las nueve horas cuarenta y cinco minutos del 4 de diciembre del 2007, los accionantes solicitan que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 8.2 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092. Alegan que las normas impugnadas violan los principios non bis in ídem, de responsabilidad subjetiva, de antijuridicidad, de proporcionalidad, y de separación del procedimiento para la aplicación de sanciones. En relación con el artículo 44 manifiestan que el hecho de no retener y pagar el impuesto de retención correspondiente por parte del agente de retención en los plazos legalmente establecidos al efecto, supone para éste la pérdida definitiva del derecho a deducir el gasto en su condición de contribuyente, aun cuando resuelva el incumplimiento, sea por vía de rectificación, regularización o pago como consecuencia de una determinación de oficio por resolución líquida y exigible. Se trata de una sanción que no se rige por los principios constitucionales que la misma Sala Constitucional ha consagrado como propios del Derecho Tributario sancionador, aplicables a las infracciones administrativas. El artículo impugnado no sólo establece un requisito de deducibilidad, sino que una sanción indirecta en razón de la falta de cooperación del agente retenedor con la Administración. Manifiestan los representantes de la accionante que de la relación del artículo 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con el antepenúltimo párrafo, numeral 2 de los artículos 8 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, debe interpretarse que la sanción impropia contenida en la norma impugnada (no reconocimiento de gastos deducibles) no puede aplicarse cuando los agentes retenedores demuestren que los contribuyentes cumplieron pagando el impuesto correspondiente o que pagando ellos en función de la solidaridad establecida por la ley. Cuando el agente de retención pruebe que el contribuyente incorporó los ingresos recibidos en su declaración de renta y tributó lo correspondiente no aplicándose ningún tipo de crédito fiscal en función de la retención no efectuada, procederá el reconocimiento del gasto deducible en el mismo período fiscal en el cual fue generado el gasto. En el caso de que el agente de retención pague en lugar del contribuyente, independientemente de la acción de regreso que pueda ejercer contra el segundo, el gasto no se reconocerá en el período en el cual se generó, sino que se reconocerá en el período en el cual se cumplió con su requisito de deducibilidad. Está claro que la norma que el artículo 44 impugnado establece como presupuesto de hecho para poder deducir un gasto, el hecho de practicar la retención respectiva. Es obvio que, sin embargo, el gasto existió y, de acuerdo con las normas generales, debería deducirse para determinar la renta neta. Si se impide la deducción es como consecuencia negativa del hecho de no haber retenido e ingresado. Ahora, si el contribuyente repara el incumplimiento, con sus intereses incluidos, mantener la no deducción del gasto constituye una sanción o consecuencia negativa adicional. No levantar esta consecuencia pese a que ya no existe la situación de incumplimiento, automáticamente deriva en una sanción adicional. Por otra parte, el argumento de que el contribuyente ya sabía de sus obligaciones y por tanto, su incumplimiento genera consecuencias es lo que justifica la imposición de sanciones. En el caso de las sanciones en sentido estricto, no basta el incumplimiento objetivo, sino que es necesaria la existencia del elemento subjetivo culposo. Es por ello que, en el contexto de un procedimiento sancionatorio, cabe la discusión de si existe una causa eximente de responsabilidad, como puede ser el error de prohibición o de derecho, lo que supone que el contribuyente o sujeto pasivo ha actuado con base en una interpretación razonable de la norma. Casualmente, esta obligación de tomar en cuenta no sólo el elemento objetivo o de tipicidad de la infracción, sino también la antijuridicidad y la culpabilidad, es lo que caracteriza las infracciones administrativas y sus correspondientes sanciones y determina la garantía constitucional de la imposición de sanciones. Es fundamental tomar en consideración que el hecho de que la obligación tributaria originalmente incumplida -retener y pagar- ha sido plenamente reparada, antes o después, con los intereses indemnizatorios incluidos, lo cual, en materia sancionatoria, termina eliminando la antijuridicidad de la conducta.

**2.-**

A efecto de fundamentar la legitimación que ostenta para promover esta acción de inconstitucionalidad, señalan el proceso contencioso de lesividad interpuesto por el Estado contra Hotelera Bonanza Sociedad Anónima, que se tramita en el expediente número 05-000697-0163-CA, en el cual está pendiente de resolver un recurso de casación y en donde se invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

**3.-**

La certificación literal del libelo en que se invoca la inconstitucionalidad consta a folio 37.

**4.-**

Por resolución número 2008-8731 de las nueve horas veinticuatro minutos del veintitrés de mayo del dos mil ocho se rechazó por el fondo la acción de inconstitucionalidad en relación con el artículo 8 punto 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que también había sido impugnada por los accionantes y se ordenó continuar con el trámite de la acción únicamente en cuanto al artículo 44 de la misma ley.

**5.-**

Por resolución de las quince horas veintiocho minutos del veintisiete de mayo del dos mil ocho (visible a folio 91 del expediente), se le dio curso a la acción, confiriéndole audiencia a la Procuraduría General de la República.

**6 .-**

La Procuraduría General de la República rindió su informe visible a folios 95 a 109. Señala que la legitimación de la accionante para la interposición de la presente acción deriva del párrafo primero del artículo 75 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, en cuanto existe un proceso contencioso ordinario de lesividad interpuesto por el Estado contra la empresa aquí accionante, que se tramita bajo el expediente número 05-000697-0163-CA, y en el cual, a la fecha, se encuentra pendiente de resolver un recurso de casación donde se invocó la inconstitucionalidad de la norma impugnada. Se pretende con la presente acción que se declare la inconstitucionalidad del artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en cuanto viola el principio del non bis in ídem, de responsabilidad subjetiva, de antijuridicidad, de proporcionalidad, y de separación del procedimiento para la aplicación de sanciones, principio de capacidad contributiva y principio de igualdad. De previo a referirnos a los argumentos expuestos por la empresa Hotelera Bonanza S.A., es necesario señalar que si bien la acción interpuesta por esta empresa originalmente fue dirigida contra los artículos 8,2 y 44 de la ley N° 7092 del 19 de mayo de 1988, Ley del Impuesto sobre la Renta , de acuerdo con lo indicado por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia en la resolución de las quince horas y veintiocho minutos del 27 de mayo del 2008, se le da curso a la acción interpuesta únicamente en lo referente al artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta N° 7092, por lo que se omite el análisis del artículo 8,2 de la Ley N. 7092, toda vez que el Tribunal Constitucional realizó el análisis del tema en la resolución N° 8731-2008. Con el propósito de proceder al análisis de los argumentos de la accionante, trascribe en el informe el artículo 44 y el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En primer lugar, debemos advertir que ambos numerales del Código de Normas y Procedimientos Tributarios regulan supuestos diferentes, a saber: el primero está referido a conductas propias del agente de retención, entendido éste a la luz del artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como aquellas personas designadas por Ley, que intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo. En tanto el artículo 81 del Código Tributario está referido a conductas propias del sujeto pasivo de la obligación tributaria, entendido éste de acuerdo con el artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria. Conforme a este último numeral, tanto el contribuyente como el responsable, revisten la condición de sujetos pasivos, es lo cierto, que el primero lo es por deuda propia - lo que le da la connotación de sujeto pasivo de derecho- en tanto el agente retenedor lo es por deuda ajena, tal y como deriva del artículo 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que le da la connotación de sujeto pasivo de hecho.- Si consideramos entonces que el artículo 44 establece una sanción administrativa (como lo afirman los accionantes), esta recaería sobre el agente de retención por no practicar las retenciones a que refiere la Ley de Impuesto sobre la Renta , en tanto la sanción administrativa prevista en el articulo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, recae sobre el contribuyente propiamente tal cuando se incurre en falta de ingreso por inexactitud o por omisión, es decir, sobre el sujeto pasivo de derecho. Lo anterior tiene importancia para determinar si se da la violación al principio del non bis in ídem como lo aducen los accionantes, lo que seguidamente analizaremos. El llamado **principio del non bis in ídem** (conocido también como regla del non bis in ídem), de acuerdo a la jurisprudencia constitucional, excluye toda posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado dos veces, es decir, en la vía penal y en la vía administrativa. La anterior precisión tiene importancia por cuanto como bien lo afirma Juan José Zornoza Pérez (Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias; Editorial Civitas . S.A , 1992 ), podría darse la posibilidad de similitud en diferentes tipos objetivos de determinadas infracciones graves y de los delitos contra la Hacienda Pública, así como la existencia de hechos que resulten subsumibles en varios preceptos tipificadores de infracciones administrativas. Sobre el particular cita la Sala Constitucional en el Voto N° 00031-99 de las 5:45 horas del 5 de enero de 1999. Dos aspectos de importancia podrían derivarse entonces del principio non bis in ídem, a saber: por un lado una prohibición de sancionar a un sujeto por la comisión de un hecho antijurídico en la vía penal y en la vía administrativa, y por otro lado la prevalencia de las actuaciones penales sobre las administrativas. Nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el Título III –Hechos Ilícitos Tributarios, Capítulo I, artículo 66, al regular lo concerniente a la comprobación de los hechos ilícitos tributarios, incorporó la observancia del principio del non bis in ídem. La norma es suficientemente clara como para afirmar - tanto en un sentido material y general - que el principio del non bis in ídem exige una identidad sustancial entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, de suerte tal que dicho principio resultaría violado cuando por la realización de un único hecho ilícito, se impone a la persona responsable del mismo una duplicidad de sanciones; lo que nos permite afirmar también, que no se da la vulneración del citado principio cuando medie una doble sanción de un hecho, y del mismo surjan dos resultados independientes susceptibles de integrarse en esferas o categorías jurídicas concurrentes, pudiéndoles corresponder distintos pero simultáneos aspectos de responsabilidad. Si aun en el presente caso partiéramos que estamos en presencia de dos sanciones, es obvio que no estamos en presencia de un quebranto al principio del non bis in ídem, por cuanto no se dan los presupuestos que exige el legislador en el artículo 66 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Y decimos, que no se dan los presupuestos, por cuanto tal y como hemos indicado supra, tanto el artículo 44 de la Ley de Renta como el 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, responden a supuestos diferentes. Aparte de ello, como bien lo afirma el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia N° 00304-2007 del 28 de junio del 2007, quizás el error de la parte accionante en acusar la violación del principio del non bis in ídem, radica en considerar la disposición contenida en el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, como si fuera de índole sancionatoria, cuando en el fondo - a juicio de la Procuraduría General - no lo es, pese al estar ubicado dicho artículo en el capítulo de sanciones previsto en el Capítulo XX de la Ley de Impuesto sobre la Renta , que más que todo obedece a un error técnico. Si analizamos el artículo 8.2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, advertimos que el legislador incorporó un requisito objetivo para la aplicación de los gastos deducibles a los agentes retenedores, que como bien lo advierte el Tribunal Contencioso Administrativo, consiste en actuar precisamente en función de retenedor, de manera que éste no queda habilitado para deducir gastos atinentes a su renta, si no ha retenido y pagado el impuesto fijado, sin que ello implique un agravamiento de la obligación que le corresponde como sujeto pasivo de hecho. En casos como el presente, lo que ocurre, es que el agente retenedor, pese a conocer el requisito preexistente para optar a la deducción de los gastos, por su propia voluntad decide no cumplir (lo que como bien afirma el Tribunal Contencioso) implica una renuncia por iniciativa propia y conocimiento, al derecho que le otorga el legislador a deducir las sumas pagadas como un gasto en caso de que hubiere cumplido. Es por ello, que el artículo 44 no puede ser visto como una sanción en sentido estricto, como sí sucede con las situaciones previstas en el artículo 81 del Código Tributario, en cuyo caso no podríamos ni siquiera exigir a la administración tributaria la observancia del principio del non bis in idem, como lo pretende la parte accionante. En igual sentido, la Sala Constitucional al resolver una acción en que se involucraba el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, analizó lo referente a la responsabilidad solidaria del agente retenedor que surge por la falta de retener oportunamente los montos correspondientes a las remesas al exterior, y expresamente manifestó que la condición establecida en el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prevé las consecuencias que en principio afectan al agente retenedor, por su omisión de no retener las sumas que le corresponden por remesas al exterior de manera oportuna, entre ellas la responsabilidad solidaria en cuanto al pago de los montos no retenidos, la no deducción de los gastos del ejercicio fiscal de las sumas pagadas que tuvieron su origen en los conceptos que originaron las retenciones. (Sala Constitucional , Voto N° 2002-09519 de las 14:42 horas del 2 de octubre del 2002 ). Siendo entonces que el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no conlleva a la violación del principio del non bis in ídem, tampoco existiría violación al principio de separación de procedimientos, como lo acusan los accionantes por cuanto no estamos en presencia de una sanción propiamente dicha. En relación con el principio de **responsabilidad subjetiva**, manifiestan los accionantes que el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una situación de responsabilidad objetiva, de modo que basta el incumplimiento objetivo para que se configure la consecuencia negativa para el sujeto pasivo, sin entrar a considerar los aspectos de culpabilidad y la presencia o no de eximentes de responsabilidad. Sobre el particular, estima esta Procuraduría que no llevan razón los accionantes en su argumentación. Según ha quedado establecido supra, el artículo 44 de la Ley lo que establece es una condición para la deducibilidad de las sumas pagadas y que generan la obligación de retener, que como bien lo advierte el Tribunal Contencioso Administrativo, “es la llave que abre la puerta” para aplicar la deducción como gasto de las sumas pagadas y que generan la retención del impuesto, sin que ello implique un agravamiento de la situación del agente retenedor. Siendo así, no habría por qué entrar a analizar cuestiones de responsabilidad subjetiva, por cuanto expresamente el legislador dispone que el agente retenedor no podrá aplicar las deducciones de las sumas pagadas y sobre las cuales no retuvo el impuesto que correspondía según la Ley. Por otra parte, aun si admitiéramos que estamos en presencia de una sanción impropia, tampoco habría violación del principio de responsabilidad subjetiva o culpabilidad, toda vez que el artículo 71 del Código Tributario expresamente dispone, que las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ello implica que en tratándose de infracciones tributarias debe entenderse incluido dentro del elemento subjetivo, el principio de culpabilidad, expresado en su manifestación más leve, cual es la mera negligencia. El agente retenedor asume la responsabilidad que deriva de su conducta negligente o por la inobservancia del deber de cuidado, y no se puede acusar que el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta quebrante el principio de responsabilidad subjetiva. Tampoco se da la violación del **principio de antijuridicidad**, por cuanto no estamos en presencia de una sanción propiamente, sino ante una condición que el legislador le impone al agente retenedor, como una medida alterna frente a la no retención o pago de la deuda tributaria, con el propósito de sobreasegurar a la Hacienda Pública el percibimiento de las prestaciones tributarias que son imprescindibles para el funcionamiento de la Administración Pública, y sin las cuales éstas no podría subsistir (véase Voto N° 2002-09519, Sala Constitucional). Aun si admitiéramos que es una sanción impropia, tampoco habría violación al principio de antijuridicidad, por cuanto existiría una correspondencia entre el interés público tutelado, y la consecuencia que deriva el agente retenedor como incumpliente de la obligación establecida por la norma. Partiendo del análisis del Voto N° 3929-95 de la Sala Constitucional, en lo que respecta al principio de proporcionalidad en materia de ilícitos tributarios, y los parámetros para valorarlo, tales como el de gravedad objetiva del ilícito y el de las condiciones subjetivas relevantes (criterios de graduación), considera el accionante que en el caso de análisis también se viola el **principio de proporcionalidad,** por cuanto el incumplimiento por el agente de retención de su deber de retener y pagar ya viene sancionado por el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con una multa del 25% del monto no retenido y pagado, pero que al negarse la deducción del gasto, se está agregando una sanción del 30%, para llegar a un total del 55%. Si bien, la Sala Constitucional ha reconocido, en su jurisprudencia, que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación en el derecho sancionador administrativo, con ciertos matices, dados que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado (Voto N° 3929-95 ) y dentro de tales principios cobra importancia el principio de proporcionalidad, entendido en el ámbito sancionatorio como la correspondencia que debe existir entre infracción y sanción, tendríamos que concluir que, aun si admitiéramos que el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece una sanción impropia, la misma no viola el principio de proporcionalidad, por cuanto se circunscribe única y exclusivamente a no admitirle al agente retenedor la deducción del gasto de las sumas pagadas y sobre las que no practicó la retención; por lo que no puede verse conjuntamente con la sanción que establece el párrafo 7° del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por cuanto ésta obedece a un presupuesto diferente y expresamente calificado en el párrafo 1° de dicho artículo, cual es la inexactitud en la declaración, entendida ésta como la omisión de ingresos por retenciones, según deriva del párrafo 2° de la norma indicada, aun cuando la base para el cálculo de la sanción sea el monto de las retenciones no efectuadas. Ello permite concluir que artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta por sí sólo no quebranta el principio de proporcionalidad como lo pretende hacer ver la parte accionante. Sobre la violación del **requisito de efectividad de la capacidad económica** indica que la Sala Constitucional ha resuelto que “…Lo fundamentalmente legítimo es que las personas paguen impuestos en proporción a sus posibilidades económicas; en otras palabras, uno de los cánones del régimen constitucional tributario es justamente, que cada uno contribuya para los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva o económica. (…)” ( Voto 2197-92 de las 14:30 horas del 11 de agosto de 1992 ). Si partimos del principio sentado por la Sala Constitucional, tendríamos que afirmar que la aptitud para contribuir determina que los tributos deben gravar una fuerza económica, es decir, una riqueza efectiva, que sería el principal corolario del principio de capacidad económica o contributiva. Lo anterior nos lleva a derivar, que de conformidad con la Ley de Impuesto sobre la Renta , el tributo debe recaer sobre los ingresos netos, o sea partiendo de la totalidad de los ingresos gravables menos los gastos necesarios para producir la renta.- Si bien la parte accionante considera la violación del requisito de efectividad de la capacidad económica, la Procuraduría General, estima como lo indicó el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, en sentencia N° 304-2007, que es un requisito para que el agente retenedor pueda deducir como gasto del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en la ley, sin eliminar el derecho del agente retenedor a deducir como gasto las sumas que se pagan y que generan la retención si cumple con la obligación de retener las sumas que corresponden en el momento previsto por la ley. En otras palabras, el legislador esté imponiendo una carga adicional que afecte directamente la capacidad contributiva del accionante, al contrario, el efectuar o no efectuar las retenciones, es una decisión propia del agente retenedor. Finalmente en cuanto a la violación del **principio de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas**, sobre el particular, la Sala Constitucional ha establecido por la vía jurisprudencial, que el cimiento constitucional de nuestro ordenamiento jurídico tributario, deriva de la relación de los artículos 18 y 33 constitucionales. El artículo 18 establece la obligatoriedad de contribuir con los gastos del Estado, en tanto que el artículo 33 establece como regla general el principio de igualdad ante la ley, del cual deriva también el principio de igualdad ante las cargas públicas. Y en orden a la igualdad tributaria, ésta debe considerar en primer plano, la capacidad económica del sujeto y no al sujeto como tal. La Sala Constitucional en el Voto N° 5749 de las 14:33 horas del 9 de noviembre de 1993, concluye que la igualdad tributaria no es otra cosa que el derecho del contribuyente para que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos con relación otros en igualdad de circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar en los casos ocurrentes la ley, según las diferencias constitutivas previstas. El trato diferenciador que admite el derecho de la Constitución, puede resultar fundado en una base objetiva y razonable, o por el contrario, en una arbitrariedad del legislador. Ello implica, que el trato desigual admisible se da cuando los supuestos de hecho son desiguales, es decir, cuando las situaciones de hecho en que se encuentran los sujetos, sean diferentes. Resulta entonces constitucionalmente válido para el legislador, crear categorías o grupos de clasificaciones que irroguen trato diferente entre los habitantes, a condición de que el criterio empleado para discriminar sea razonable, es decir, cuando no se empleen medios contrarios a la Constitución Política, o bien cuando la elaboración de las diferentes categorías o grupos no obedezcan a caprichos de los creadores de la ley.La norma impugnada establece como condición para aceptar las deducción de las sumas pagadas que generan la retención, el haber efectuado las retenciones que correspondan según la ley – condición establecida también en el artículo 8, 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta - no crea, desde ningún punto de vista, un trato discriminatorio e irrazonable entre contribuyentes que pertenecen a una misma categoría, por cuanto la norma se aplica por igual a todas las personas físicas y jurídicas que actúen, ya sean como sujetos pasivos de hecho o de derecho, que cumplan la función de agente retenedor prevista en el artículo 20 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El hecho de que el legislador haya previsto en el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta la no deducibilidad de las sumas pagadas por los conceptos que originan la retención, y que ello incida en una mayor cuota tributaria para quien incumplió con la condición, desde ningún punto de vista acarrea desigualdad tributaria, por cuanto el cumplir o no cumplir con la condición prevista, como bien lo afirma el Tribunal Contencioso Administrativo en la resolución N° 304-2007 de repetida cita, es única y exclusiva decisión del agente retenedor. Siendo así, los agentes retenedores no asumen ningún deber más allá del previsto por la norma, ni tampoco la norma les impone una carga adicional, como parecen entenderlo los accionantes , por cuanto de conformidad con el principio de solidaridad que contempla el artículo 23 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los agentes de retención pueden cobrar las sumas pagadas al contribuyente, sujeto pasivo de derecho. Por otra parte, no está por demás advertir que en el caso del impuesto sobre la renta, el análisis del principio de igualdad como parámetro de constitucionalidad debe ser realizado en función del impuesto propiamente, y no como lo pretenden los accionantes. En cuanto a la jurisprudencia que citan los accionantes – Voto 2349-03 – la misma no resulta aplicable al caso de análisis, toda vez que el asunto sometido a conocimiento de la Sala, estaba relacionado con un límite impuesto por el legislador a la deducción de gastos de representación y similares, lo que sí resultó violatorio del principio de capacidad contributiva. La Procuraduría General de la República concluye que la norma impugnada no es contraria a los principios reclamados en la acción.

**7 .-**

Los edictos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 81 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional fueron publicados en los números 115, 116 y 117 del Boletín Judicial, de los días 16, 17 y 18 de junio de 2008 (folio 110).

**8.-**

En los procedimientos se ha cumplido las prescripciones de ley.

Redacta el Magistrado Piza Rocafort; y,

**Considerando:**

**I .-**

**Sobre la admisibilidad.** La acción cumple los requisitos de admisibilidad según lo dispuesto por los artículos 73 a 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional , pues su objeto es de los indicados en los numerales 10 de la Constitución Política y 73 de la Ley citada. Los representantes de la actora cuentan con la legitimación procesal fundamentada en el primer párrafo del artículo 75 de la Ley de la Jurisdicción Constitucional en relación con el proceso contencioso de lesividad interpuesto por el Estado contra Hotelera Bonanza Sociedad Anónima que se tramita en el expediente número 05-000697-0163-CA, el cual está pendiente de resolver.

**II.-**

**Objeto de la impugnación.** La acción tiene como fin impugnar parcialmente, por inconstitucional, los numerales 8.2 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo que interesan dicen:

*“Artículo 8.- La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo…, siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos:*

*“… 2. Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley…”*

Por resolución número 2008-8731 de las nueve horas veinticuatro minutos del veintitrés de mayo del dos mil ocho se rechazó por el fondo la acción de inconstitucionalidad en relación con el artículo 8 punto 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que también había sido impugnada por los accionantes y se ordenó continuar con el trámite de la acción únicamente en cuanto al artículo 44 de la misma ley.

“Artículo 44.-

*No efectuar la retención.*

*“Los agentes de retención que no retengan el impuesto se harán responsables solidarios de su pago y****, además, no se les aceptará deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esta ley,*** *sin perjuicio de las demás disposiciones que al respecto contempla el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”* (Así reformado por el artículo 110 de la Ley de Presupuesto No. 7097 de 1º de septiembre de 1988).” (Lo resaltado en negrita no es del original y corresponde a lo impugnado en la acción).

Además, se impugna, subsidiariamente, la Directriz 30-2003 de la Dirección General de Tributación Directa, en cuanto ratifica la Directriz 28-2003 y en cuanto ambas anulan la Directriz 06-2002 del 12 de abril del 2002.

**III.-**

**Sobre el fondo**.- El artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta regula tres supuestos claramente diferenciados que interesa resaltar para enmarcar el objetivo de estudio de esta acción de inconstitucionalidad: **1)** el primero de ellos es el establecimiento de responsabilidad solidaria en caso de que el agente de retención no cumpla con su obligación, la cual está descrita en el numeral 23 del mismo cuerpo legal. En este supuesto, el agente de retención tiene la posibilidad legal de repetir lo pagado o cancelado en lugar del contribuyente, situación que ya fue analizada y declarada constitucional en la sentencia de esta Sala No. 2002-09519, indicándose en esa sentencia que la responsabilidad solidaria surge ante el incumplimiento del deber de retener; constituye una medida alterna frente a la no retención o no pago de la deuda tributaria por parte del agente retenedor, con el propósito de asegurar a la Hacienda Pública para que perciba las prestaciones tributarias que son imprescindibles para el funcionamiento de la Administración Pública, y sin las cuales ésta no podría subsistir. De esta manera, la Sala concluyó en esa sentencia que la responsabilidad solidaria del agente retenedor surge por la falta de retener oportunamente los montos por remesas al exterior, sin que pierda su derecho a intentar recuperar lo pagado a favor de la empresa domiciliada en el extranjero; por lo que el efecto cuestionado, equivale a una consecuencia necesaria para el buen funcionamiento de la Administración Pública y resulta ajustada a los parámetros de razonabilidad y proporcionalidad, sin que implique confiscación del patrimonio del agente retenedor. Así las cosas, el tema de la responsabilidad solidaria del agente retenedor ya fue analizado por esta Sala y por no ser objeto de cuestionamiento en esta acción, no se entra a hacer un nuevo análisis al respecto. **2)** El segundo supuesto del artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta aquí cuestionado, es el que tiene relación con lo que se está impugnando concretamente en esta acción de inconstitucionalidad y es la parte del numeral que rechaza la deducción de los gastos del ejercicio de las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas, así que será en relación con esta parte del numeral que la Sala se pronuncia en esta sentencia. **3)** El tercer punto regulado en el numeral 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, es la afirmación “…sin perjuicio de las demás disposiciones que al respecto contempla el Código de Normas y Procedimientos Tributarios”, lo cual no es objeto de la acción de inconstitucionalidad y por ello no se emite pronunciamiento al respecto, dado que no fue pedido a esta Sala.

**IV.-**

**Planteamiento del Problema.-**

Alegan los representantes de la sociedad actora que el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es inconstitucional en cuanto establece una sanción encubierta, no regulada por las normas sancionadoras que tutelan, en la legislación tributaria costarricense, los principios constitucionales del derecho sancionador administrativo. En ese sentido, para ellos, el artículo es inconstitucional en el tanto se interprete, de manera categórica, que por no retener el impuesto, los agentes de retención no están autorizados para deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en la ley. En otras palabras, para los representantes de la actora, el artículo es inconstitucional en el tanto se interprete que el derecho a deducir el gasto se pierde definitivamente si no se retiene y se paga en el plazo legalmente establecido, ello independientemente de que después se resuelva el incumplimiento por rectificación, regularización o pago de una deuda declarada líquida y exigible por el procedimiento de determinación de oficio. En resumen, lo que esta Sala debe dilucidar es la constitucionalidad de la consecuencia de no retener el impuesto en la fuente, por lo cual se rechaza la deducción de gastos del ejercicio de las sumas pagadas por los conceptos que originan las retenciones establecidas en la ley, de conformidad con el artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, lo que se acusa como inconstitucional.

**V.-**

**Antecedentes del Asunto Base.-**

En el caso concreto, éstos consisten en el inicio de un procedimiento administrativo con los respectivos traslados de cargos en el año 2000, los que finalmente determinaron varias diferencias en las declaraciones de los períodos fiscales de 1996, 1997 y 1998. Estos dos últimos períodos son de interés para la acción en cuanto se logró determinar en la vía administrativa, que la empresa accionante no retuvo el impuesto sobre las remesas al exterior, destinadas al rubro “gastos salario oficina en Miami”, razón por la cual la Administración Tributaria le aplicó el artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, aquí impugnado. Luego de interponer el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal Administrativo, la sociedad actora obtuvo una resolución favorable para el reconocimiento de la deducción de los gastos; sin embargo, el Estado combatió dicha decisión e inició el proceso de lesividad contra aquél pronunciamiento, donde, judicialmente, se ha revertido la decisión del Tribunal Fiscal Administrativo con el no reconocimiento a la deducción del gasto (sentencia del Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, No. 866-06 de las ocho horas del 28 de julio de 2006 y No. 304-2007 de las dieciséis horas quince minutos del veintiocho de junio de 2007). Tales resoluciones se encuentran pendientes de revisión por parte de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. Según se desprende de lo anterior, la interpretación de la norma impugnada que se hizo para el caso concreto, puede resumirse de la siguiente manera: el agente de retención debe deducir y pagar el correspondiente porcentaje del impuesto a la renta para que pueda deducir como gastos el pago de sueldos, los sobresueldos, salarios, …; de esta manera se le permite aplicarlos a la renta bruta para calcular el impuesto sobre la renta. Según lo anterior, la deducción del gasto está condicionada a que el agente de retención practique la retención y deposite el monto a favor del mismo al Fisco, eso sí, que lo haga dentro del plazo legalmente establecido. Si lo hace posteriormente, se tiene siempre como no cumplida la obligación y por ende, no puede deducir el gasto.

**VI.-**

**Sobre los agentes de retención y la deducción del gasto que genera la retención.-**

Varios artículos de la normativa tributaria costarricense, como el 23 y 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios o el 23 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otros, establecen la obligación de actuar como agente de retención o de percepción de impuestos, a los sujetos que ahí se indican, cuando paguen o acrediten rentas afectas al impuesto establecido. De tal manera, en el ordenamiento jurídico costarricense, un agente de retención es el sujeto, persona u órgano encargado de recaudar los tributos para trasladarlos a su destinatario: el Estado, y así, en la relación Estado-Contribuyente, la ley le impone a determinados sujetos, cumplir con ciertas obligaciones y funciones, como es precisamente ésta, la de ser agente de retención. Esta obligación de retener que le facilita al Estado la recaudación de impuestos, puede acarrear para el agente retenedor un beneficio compensatorio que consiste en la deducción del gasto que genera tal obligación. En tal sentido, la deducción del gasto debe ser entendida como un derecho del agente de retención cuando exista el cumplimiento de los requisitos legales, es decir, el cumplimiento de la obligación que le impone la ley, lo que evidentemente le genera gastos o costos que no pueden ser desconocidos por el ordenamiento jurídico. Ahora bien, en este punto es precisamente en donde se ha generado la discusión interpretativa de interés para esta Acción de Inconstitucionalidad: en qué supuesto temporal es que se puede acceder a tal beneficio?: **a)** cuando la retención por parte del agente retenedor se ha hecho en el plazo establecido por ley, interpretándose que ese beneficio única y exclusivamente procede cuando la retención se ha hecho en el plazo establecido por la ley. Este ha sido el criterio de una parte las autoridades administrativas y judiciales que han atendido el caso concreto que presenta la actora como asunto previo de la acción; o **b)** cuando la retención por parte del agente, se hace fuera del plazo pero se repara el incumplimiento por medio de rectificación, regularización o cumplimiento de la obligación líquida y exigible establecida mediante una resolución determinativa de oficio, con lo cual, la deducción del gasto está sujeta a una condición resolutoria que es precisamente que se pague el impuesto que inicialmente no se pagó, de manera tal que si esa condición se cumple, con independencia de cuándo se hizo, procede el reconocimiento del gasto porque se cumplió con el requisito para deducir. Esta es la posición interpretativa que sostiene la actora así como también la que se contenía en la Directriz de la Dirección General de Tributación número 06-02 del 12 de abril del 2002, hasta que se modificó.

**VII.-**

**Sobre las directrices interpretativas de la norma cuestionada.-**

Como se indicó supra, en el pasado, la Directriz 06-02 del 12 de abril del 2002 de la Dirección General de Tributación, denominada “Cumplimiento Posterior del Requisito de Deducibilidad de un Gasto cuando no se efectuó la Retención”, interpretó, en lo que interesa para esta acción de inconstitucionalidad, que cuando el agente de retención pague o pruebe que el contribuyente declaró y pagó, procede el reconocimiento del gasto, dado que se cumplió con el requisito de deducibilidad del gasto, señalándose además que las normas de los artículos 8 y 4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no quedan insubsistentes dado que el gasto se reconocerá al agente de retención que no retuvo hasta el momento en que cumpla con lo dispuesto en el artículo 24 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sea que pague o pruebe que el contribuyente con el cual sostuvo la relación económica declaró la operación económica y no se aplicó ningún crédito fiscal por la retención no efectuada. Posteriormente, el criterio anterior fue modificado en la Directriz de la Dirección General de Tributación No. 28-03 del 30 de septiembre del 2003, en la cual de manera expresa se indicó que se dejaba sin efecto la Directriz No. 06-02 del 12 de abril del 2002. En vista de que en esa Directriz No. 28-03 no se justificó tal actuación, el Director General de Tributación emitió la Directriz Justificativa DGT-30-2003 del 29 de octubre del 2003 en la que se dijo que se había dejado sin efecto la anterior, interpretándose que no procede la deducción del gasto de la renta bruta, porque la no realización de la retención por parte del agente retenedor o de percepción, da origen a una sanción que consiste en la no deducibilidad del gasto, es decir, cuando el agente de retención no realiza la obligación legal.

**VIII.-**

**Constitucionalidad del 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Principio de interpretación conforme.** Esta Sala Constitucional ha sostenido desde sus primeras sentencias que las normas legales e infra constitucionales solo deben declararse inconstitucionales cuando no puedan aplicarse e interpretarse conformes con la Constitución. Ver, en este sentido, los casos del artículo 26 de la Ley de Pensiones Alimenticias, sentencia N° 300-90 del 21 de marzo de 1990; y, sobre todo, la relativa al Tribunal de Servicio Civil, sentencia N° 1148-90 del 21 de setiembre de 1990). En ambos casos, la Sala Constitucional declaró inconstitucionales, no el texto de las normas legales citadas, ni sentencias concretas, sino "la interpretación judicial" dada por los tribunales de Familia, en el primer caso, y por los tribunales ordinarios (incluida la Corte Suprema de Justicia). En el presente caso, debe analizarse si el artículo 44 impugnados es por sí mismo inconstitucional o si permite una interpretación y aplicación conforme con la Constitución.

Si el texto de la norma impugnada fueran contrario a la Constitución –como se pretende en la petitoria principal de la Acción-, la consecuencia necesaria sería la declaración de inconstitucionalidad y la anulación de la norma del ordenamiento jurídico –con efectos erga omnes y ex tunc, salvo que la propia Sala Constitucional fijara efectos ex nunc o hacia el futuro (conforme al artículo 91 de la Ley de esta Jurisdicción)-; pero si el texto de la norma no es inconstitucional por sí mismo y, además, permite una interpretación conforme con los principios y derechos constitucionales, entonces no correspondería declarar inconstitucional la norma, sino tan solo las interpretaciones y desarrollos normativos –reglamentos, directrices- o administrativos, que contraríen el objeto y fin de las normas constitucionales con las que se han de confrontar. En el presente caso, los accionantes solicitan que esta Sala que:

“declare que las normas de los artículos 8.2 y 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son inconstitucionales en cuanto establecen una sanción encubierta, no regulada por las normas sancionadoras que tutelan en nuestra legislación tributaria los principios constitucionales del derecho sancionador administrativo.”

Subsidiariamente, manifiestan que en

“… caso de que la Sala no estimara pertinente declarar la inconstitucionalidad que se pide en el párrafo anterior, se declare que la interpretación oficial de la Dirección General de la Tributación contenida en la Directriz 30-2003, así como la interpretación del Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda y el Tribunal Contencioso Administrativo…, es (sic) inconstitucional en el tanto interpreta que el derecho a deducir el gasto se pierde definitivamente si no se retiene y paga en el plazo legalmente establecido, aun cuando luego se resuelva el incumplimiento sea por rectificación, regularización o pago de una declarada líquida y exigible por el procedimiento de determinación de oficio.”

En virtud de la supremacía de la Constitución sobre todas las normas y de su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento jurídico costarricense en su conjunto, existe la obligación de interpretar y aplicar todas normas en armonía con la Constitución. Esto implica, entre otras cosas, que

"cuando una Ley esté redactada en términos tan amplios que puede permitir una interpretación inconstitucional –como ha dicho García de Enterría- habrá que presumir que, siempre que sea razonablemente posible, el legislador ha sobreentendido que la interpretación con la que habrá de aplicarse dicha Ley es precisamente la que le permita mantenerse dentro de los límites constitucionales... -y por tanto- la prohibición, que hay que entender implícita, de cualquier construcción interpretativa o dogmática que concluya en un resultado directa o indirectamente contradictorio con los valores constitucionales" (GARCIA DE ENTERRIA, La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional, Civitas, Madrid, 1983, pags. 96 y 102). Lo que está entre guiones, no es del original.

En nuestro sistema jurídico, se exige la interpretación conforme a la Constitución, en el artículo 8.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. La responsabilidad por acto lícito del artículo 194 de la Ley General de la Administración Pública de alguna manera responde a la misma preocupación y el artículo 3 de la Ley de esta Jurisdicción lo reconoce implícitamente al establecer que:

“Se tendrá por infringida la Constitución Política cuando ello resulte de la confrontación del texto de la norma o acto cuestionado, de sus efectos, o de su interpretación o aplicación por las autoridades públicas, con las normas y principios constitucionales.”

El principio de interpretación conforme a la Constitución se reconoce por la Corte Suprema de los Estados Unidos desde el siglo XIX (especialmente en el caso conocido del “Sugar Trust” a finales del siglo XIX; United States vs. E.C. Knight Co., 156 U.S. 1, 15 S. Ct. 249, 39 L. Ed. 325 de 1895; a propósito de la Ley Sherman antimonopolios). En Alemania, se establece formalmente en la legislación de su Tribunal Constitucional y su jurisprudencia insiste en que una Ley no debe ser declarada nula cuando puede ser interpretada en consonancia con la Constitución. En nuestro país, se aplicó el principio desde el caso sobre el Tribunal del Servicio Civil en los años cincuenta por la antigua Corte Plena, aunque no tuvo los efectos jurídicos que se esperaban. La Sala Constitucional, en cambio, lo recoge y lo aplica ampliamente desde sus primeras sentencias. El principio, a su vez, guarda relación con el principio de "presunción de constitucionalidad de las Leyes". La Ley es válida y aplicable hasta que no haya sido declarada inconstitucional. El principio materialmente se expresa en: 1) Confianza en el legislador (se presume que el legislador no pudo querer violar la Constitución). 2) Para declarar la inconstitucionalidad, no debe existir duda razonable. 3) Se debe Interpretar y aplicar la Ley de manera que no se violente la Constitución, cuando ello es razonablemente posible. De ahí que, en primer lugar, se debe interpretarla en función del contenido, de los valores y de los principios que la inspiran. Del principio se derivan también, la interpretación y aplicación conforme a los instrumentos internacionales de derechos humanos (al amparo del artículo 48 de la Constitución y desarrollada especialmente por las Sentencias N° 2313-95 y N° 5483-95), y la interpretación y aplicación conforme a la jurisprudencia de la Sala Constitucional (como consecuencia del valor *erga omnes* de la jurisprudencia constitucional, conforme al artículo 13 de la Ley de esta Jurisdicción).

En virtud de lo anterior, si la norma legal impugnada (artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta), permite una interpretación y aplicación conforme con la Constitución así deberá declararse y rechazar la inconstitucionalidad de la norma, siempre y cuando esa interpretación y aplicación sean razonables y no desnaturalice con ellas, ni el texto ni el objeto y fin de la norma impugnada.

Los accionantes pretenden, básicamente, que se permita la deducibilidad de las retenciones de los agentes retenedores, aun cuando esas retenciones se den posteriormente (más allá de los plazos legalmente establecidos), “sea por la vía de rectificación y por causa de una regularización y pago como consecuencia de una determinación de oficio”, “en función del cumplimiento posterior de la obligación originalmente incumplida”. Esa posibilidad, además, se permitía en la Directriz N° 06-2002.” Por su parte, la Administración Tributaria y la Procuraduría sostienen que la norma impugnadas es constitucional, lo que supone, además de la sanción –multa- por no retener en la fecha que corresponda, la no deducibilidad de las retenciones no realizadas en tiempo, como se establece en las Directrices N° 28-2003 y N° 30-2003.

El hecho de que existan dos grupos de directrices contradictorias sobre el tema, apunta a la posibilidad de que las normas legales impugnadas permitan interpretaciones y aplicaciones diferentes. Es decir, bajo la Directriz 06-2002 sí es posible interpretar y aplicar los artículos 8 y 44 en el sentido de que son deducibles las retenciones presentadas a destiempo; y bajo las Directrices 28-2003 y 30-2003, los artículos citados deben interpretarse y aplicarse en el sentido de que esas deducciones no son posibles.

Dado que el texto de las normas impugnadas puede dar lugar a una interpretación como la establecida en la directriz N° 06-2002 o, por el contrario, a una interpretación y desarrollos como los establecidos en las Directrices N°28-2003 y N°30-2003; para resolver la situación planteada en la Acción, no necesariamente debe declararse la inconstitucionalidad del artículo 44 impugnado, y puede bastar, entonces, con verificar, en la presente Acción, cuáles interpretaciones y aplicaciones (cuáles Directrices), son las más conformes con la Constitución y con los principios constitucionales aplicables.

Conforme a lo dicho, se tratará de analizar la constitucionalidad o no de las normas impugnadas y, subsidiariamente, la de las directrices e interpretaciones que se consideran contrarias a la Constitución.

**IX.-**

**Posición de la Sala.-**

Valorándose los criterios externados supra en relación con la procedencia o no de la deducibilidad del gasto, esta Sala se decanta por la posición que contenía la Directriz No. 06-02 del 12 de abril del 2002 de la Dirección General de Tributación, denominada “Cumplimiento Posterior del Requisito de Deducibilidad de un Gasto cuando no se efectuó la Retención”, y por ende, este Tribunal parte del supuesto de que sí procede aplicar la deducción cuando se retiene y pague el impuesto que debe recaudar el agente retenedor, independientemente de que se cumpla con esa obligación en el momento legalmente establecido para ello, o que se haga posteriormente a partir de alguna de las formas de reparación del incumplimiento como son la rectificación, la regularización y el cumplimiento de la obligación líquida y exigible determinada por resolución determinativa de oficio. Ahora bien, al decantarse la Sala por esta interpretación, el texto del artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta impugnado en esta acción, no resulta ser inconstitucional. Por el contrario, la norma permite una interpretación conforme a la Constitución: un agente de retención que cumpla con su obligación aún cuando lo haga tarde, siempre tiene la posibilidad de deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esa ley. En esa misma línea interpretativa, la norma implicaría, entonces, que no se les aceptará la deducción a los agentes de retención que, del todo, no hubieran retenido ni pagado el impuesto. Interpretándose de esta manera, el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aquí cuestionado, no es inconstitucional. Recuérdese que con la aplicación del principio de interpretación conforme, se trata de evitar un hueco legislativo (horror vacui u horror al vacío legal), lo que significa que una ley no debe ser declarada nula cuando puede ser interpretada en consonancia con la Constitución. Una interpretación conforme con la Constitución de este artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene que ir encaminada a aceptar que el derecho a la deducción del gasto se recupera si se cumple con posterioridad, con la obligación tributaria del agente de retención originalmente incumplida. No obstante lo anterior, en consonancia con la discusión de interés para esta Acción de Inconstitucionalidad, la cual se había planteado supra: “en qué supuesto temporal es que se puede acceder a tal beneficio de la deducción”, y partiendo de la potestad que le otorga a esta Sala la Ley de la Jurisdicción Constitucional, sí deben declararse inconstitucionales las Directrices N° 28-03 del 30 de septiembre del 2003 y la número DGT-30-2003 del 29 de octubre del 2003 por cuanto ellas sí contienen una interpretación que, en criterio de la Sala, es contraria a la Constitución pues vulneran el principio de non bis in ídem y el principio de proporcionalidad así como también que ambas directrices están distinguiendo donde la ley no lo hace, con lo cual se vulnera el principio de reserva de ley, y ello es así por las razones que se dirán de seguido.

**IX.-**

**Sobre el principio de non bis in idem.-**

El non bis in idem, tutelado en el artículo 42 de nuestra Constitución Política, pretende evitar la doble sanción por un mismo hecho; así, éste resultaría vulnerado cuando, como consecuencia de la realización de un único hecho, se impone a la persona responsable del mismo una duplicidad de sanciones. La doctrina le ha asignado como consecuencias, en primer lugar, la prohibición de sancionar penal y administrativamente por unos mismos hechos; segundo, la preferencia de las actuaciones penales sobre las administrativas en el sentido de que el procedimiento incoado en sede penal impide cualquier ulterior, y, tercero, el deber de la Administración de respetar el cuadro fáctico analizado por los Tribunales. Estas consecuencias, derivan del carácter auxiliar y delegado que tienen las potestades sancionadoras administrativas con respecto al Poder Judicial, pues dadas las diferencias existentes entre Administración y Jurisdicción y el sometimiento constitucional de aquélla a ésta, resulta de toda lógica la prioridad de los Tribunales a la hora de conocer de unos hechos susceptibles de una doble calificación. Para la infracción de este principio debemos estar frente al mismo hecho sancionado doblemente, entendido éste como identidad del sujeto, hecho y fundamento, requisitos para cuya verificación existen problemas pues, en algunos supuestos, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes y constitutivas de varios delitos o infracciones y dando origen, en consecuencia, a varias sanciones sin que se vulnere principio alguno. La doctrina señala que no existe bis in idem cuando del mismo hecho hayan surgido dos resultados independientes corregibles por entidades distintas o susceptibles de integrarse en esferas o categorías jurídicas concurrentes pero diferenciadas, pudiéndose corresponder distintos pero simultáneos aspectos de responsabilidad. En tal sentido, en criterio de la Sala, sí se estaría produciendo vulneración de este principio cuando un agente retenedor por un mismo hecho -que sería el no haber cumplido a tiempo la obligación de retener- se le estarían generando dos sanciones diferentes: 1) pago de multa por el atraso cuando cumple la obligación fuera de plazo y además, 2) impedimento para aplicar deducción del gasto porque se interpretó el artículo 44 en contra de la Constitución, tal y como ha sucedido en las directrices que esta Sala ha declarado inconstitucionales. Así las cosas, la Sala considera que con la interpretación que se ha hecho en tales directrices, se está admitiendo la existencia de una sanción impropia o indirecta o encubierta pues, por no cumplir el agente retenedor con su obligación, el ordenamiento jurídico no estaría reconociendo el gasto para efectos de deducción cuando no se efectúa la retención, es decir, cuando el agente de retención no colabora con la Administración Tributaria. De tal manera, en esas directrices con la interpretación que se ha hecho, se estaría estableciendo un requisito de deducibilidad (que es el haber retenido a tiempo) así como una sanción indirecta (que es la imposibilidad de deducir si no se retuvo), lo cual incide directamente en la capacidad económica de los agentes de retención. Pero además en el caso del agente que retuvo, aun cuando fuera en otro plazo diferente, también se le sanciona con el pago de una multa por no haber cumplido con su obligación en el lapso establecido. Sin duda alguna, estamos hablando que por un mismo hecho, se están aplicando dos sanciones diferentes, igual de graves porque, como se dijo, inciden directamente en la capacidad económica del agente retenedor y por ende, hay vulneración del principio del non bis in ídem.

**X.-**

**Sobre el principio de proporcionalidad.-**

En reiteradas ocasiones, esta Sala ha señalado que el principio de proporcionalidad consiste en la necesaria relación entre la gravedad de la conducta, el objeto de tutela y la consecuencia jurídica. Además se ha indicado que este principio, junto con el de razonabilidad, constituyen un parámetro de constitucionalidad de los actos sujetos al derecho público (leyes, reglamentos y actos administrativos en general), y, además, los actos o normas privadas, como un requisito de su propia validez constitucional, en el sentido que deben ajustarse, no sólo a las normas o preceptos concretos de la Constitución, sino también al sentido de justicia contenido en ésta, el cual implica, a su vez, el cumplimiento de exigencias fundamentales de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, entendidas éstas como idoneidad para realizar los fines propuestos, los principios supuestos y los valores presupuestos en el Derecho de la Constitución (sentencia No. 1739-1992 de las once horas cuarenta y cinco minutos del 1° de julio de 1992). Siguiendo la doctrina alemana, esta Sala Constitucional ha considerado que los componentes básicos de la proporcionalidad lo son la legitimidad, la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto. Así, en la sentencia No. 3933-1998 de las 09:50 hrs. de 12 de junio de 1998, indicó lo siguiente: “(…) La legitimidad se refiere a que el objetivo pretendido con el acto o disposición impugnado, no debe estar al menos legalmente prohibido. La idoneidad indica que la medida estatal cuestionada deber ser apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido. La necesidad significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar tal objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona. La proporcionalidad en sentido estricto dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de proporción con respecto al objetivo pretendido, es decir, no le sea "inexigible" al individuo. (…)”. En consecuencia, cuando de restricción de determinados derechos fundamentales se trata, el principio de proporcionalidad impone el deber que dicha limitación se encuentre justificada por una razón de peso suficiente para legitimar su contradicción con el principio general de igualdad. Un acto limitativo de derechos es razonable cuando cumple con una triple condición: debe ser necesario, idóneo y proporcional. La necesidad de una medida hace directa referencia a la existencia de una base fáctica que haga preciso proteger algún bien o conjunto de bienes de la colectividad –o de un determinado grupo– mediante la adopción de una medida de diferenciación. Es decir, que si dicha actuación no es realizada, importantes intereses públicos van a ser lesionados. Si la limitación no es necesaria, tampoco podrá ser considerada como razonable, y por ende constitucionalmente válida. La idoneidad, por su parte, importa un juicio referente a si el tipo de restricción adoptado cumple o no con la finalidad de satisfacer la necesidad detectada. La inidoneidad de la medida nos indicaría que pueden existir otros mecanismos que de mejor manera solucionen la necesidad existente, pudiendo, algunos de estos, cumplir con la finalidad propuesta sin restringir el disfrute del derecho en cuestión. Por su parte, la proporcionalidad en sentido estricto, nos remite a un juicio de necesaria comparación entre la finalidad perseguida por el acto y el tipo de restricción que se impone o pretende imponer, de manera que la limitación no sea de entidad marcadamente superior al beneficio que con ella se pretende obtener en beneficio de la colectividad. De los dos últimos elementos, podría decirse que el primero se basa en un juicio cualitativo, en cuanto que el segundo parte de una comparación cuantitativa de los dos objetos analizados (ver en ese sentido, entre otras, sentencia número 2011-005272 de las quince horas y diecisiete minutos del 27 de abril del 2011). Ahora bien, en aplicación de lo anterior, resulta evidente que las directrices que se han declarado inconstitucionales, vulneran el principio de proporcionalidad porque imponen una segunda sanción -impedimento de deducir el gasto- que no cumple con los parámetros establecidos por este Tribunal para considerarlo proporcional, a saber: no son legítimas porque, como se indicó, el objetivo que se persigue vulnera la Constitución; no son idóneas porque la medida estatal impuesta no es apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido; no cumplen el requisito de ser necesarias porque entre varias medidas que se pudo haber adoptado, se escogió la que producía afectación considerable al agente retenedor y finalmente no son proporcionales en sentido estricto porque están cargando al agente retenedor con una obligación adicional que está fuera de proporción, que es inexigible. De tal manera, si bien es cierto el artículo 18 constitucional establece que los costarricenses deben contribuir con los gastos públicos, también lo es que ello debe ser proporcional y en el caso concreto, las directrices señaladas no cumplen con esa condición porque le suponen cargas excesivas al agente de retención ya que el incumplimiento de su deber de retener y pagar está sancionado por el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos con una multa del 25% del monto no retenido y pagado, pero además si se niega la deducción del gasto, se está agregando una sanción del 30%, lo cual juntos llega a un total del 55%, estimándose que es definitivamente desproporcionado.

**XI.-**

**Sobre** **el principio de reserva de ley.-**

La definición más completa de este principio está contenida en la sentencia de esta Sala número 3550-92 de las die­ci­séis ho­ras del 24 de no­viem­bre de 1992, según la cual, contiene 4 corolarios: **a)** En pri­mer lu­gar, el prin­ci­pio mis­mo de “re­ser­va de ley”, del cual re­sul­ta que so­la­men­te me­dian­te ley for­mal, e­ma­na­da del Po­der Le­gis­la­ti­vo por el pro­ce­di­mien­to pre­vis­to en la Cons­ti­tu­ción pa­ra la e­mi­sión de las le­yes, es po­si­ble re­gu­lar y, en su ca­so, res­trin­gir los de­re­chos y li­ber­ta­des fun­da­men­ta­les -to­do, por su­pues­to, en la me­di­da en que la na­tu­ra­le­za y ré­gi­men de és­tos lo per­mi­ta, y den­tro de las li­mi­ta­cio­nes cons­ti­tu­cio­na­les a­pli­ca­bles-; **b)** En se­gun­do, que só­lo los re­gla­men­tos e­je­cu­ti­vos de e­sas le­yes pue­den de­sa­rro­llar los pre­cep­tos de és­tas, en­ten­dién­do­se que no pue­den in­cre­men­tar las res­tric­cio­nes es­ta­ble­ci­das ni cre­ar las no es­ta­ble­ci­das por e­llas, y que de­ben res­pe­tar ri­gu­ro­sa­men­te su “con­te­ni­do e­sen­cial”; **c)** En ter­ce­ro, que ni a­un en los re­gla­men­tos e­je­cu­ti­vos, mu­cho me­nos en los au­tó­no­mos u o­tras nor­mas o ac­tos de ran­go in­fe­rior, po­drí­a vá­li­da­men­te la ley de­le­gar la de­ter­mi­na­ción de re­gu­la­cio­nes o res­tric­cio­nes que só­lo e­lla es­tá ha­bi­li­ta­da a im­po­ner; de don­de re­sul­ta u­na nue­va con­se­cuen­cia e­sen­cial y; **d)** Finalmente, que to­da ac­ti­vi­dad ad­mi­nis­tra­ti­va en es­ta ma­te­ria es ne­ce­sa­ria­men­te re­gla­da, sin po­der o­tor­gar­se a la Ad­mi­nis­tra­ción po­tes­ta­des dis­cre­cio­na­les, por­que és­tas im­pli­ca­rí­an ob­via­men­te un a­ban­do­no de la pro­pia re­ser­va de ley. Dicho lo anterior, en el caso de las directrices bajo estudio, se considera que vulneran el principio de reserva de ley porque están haciendo distinciones donde la Ley no distingue, están imponiendo cargas adicionales al agente retenedor que el propio artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cuando se interpreta conforme a la Constitución, no establece.

**XII.-**

**Conclusión.-**

En mérito de los anteriores razonamientos, resulta evidente que las directrices No. DN-28-03 de 30 de septiembre de 2003, aclarada por la No. DN-30-03 de 29 de octubre de 2003, son inconstitucionales y así se declara. El artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es constitucional en la medida en que se realice su interpretación conforme a la Constitución en los términos indicados supra.-

**Por tanto:**

Se declara parcialmente con lugar la acción, únicamente, en cuanto se impugna la directriz No. DN-28-03 de 30 de septiembre de 2003 la que fue aclarada por la No. DN-30-03 de 29 de octubre de 2003, las que se declaran inconstitucionales. Se dimensiona la declaratoria de inconstitucionalidad en el sentido que tiene efectos a partir de su publicación íntegra en el Boletín Judicial, todo sin perjuicio de los derechos adquiridos de buena fe, situaciones jurídicas consolidadas en virtud de prescripción, caducidad o sentencia con autoridad de cosa juzgada material, salvo para el caso concreto en que tiene eficacia retroactiva a la fecha de vigencia de las directrices. Comuníquese a la Dirección General de Tributación Directa. Publíquese en el Boletín Judicial y reséñese en el diario oficial La Gaceta. Notifíquese. Los Magistrados Armijo, Cruz y Castillo salvan el voto y declaran sin lugar la acción. El Magistrado Cruz Castro consigna nota.

Gilbert Armijo S.

Presidente a.i.

Luis Paulino Mora M. Ernesto Jinesta L.

Fernando Cruz C. Fernando Castillo V.

Jorge Araya G. Rodolfo E. Piza R.

**Voto salvado de los magistrados Armijo, Cruz y Castillo,**

**con redacción del último.**

Los suscritos magistrados nos separamos de la mayoría de este Tribunal que declara parcialmente con lugar la acción, y en su lugar, debe ser desestimada en todos sus extremos. Estimamos constitucionalmente posible que los agentes que no retengan los impuestos o que los retengan, y no los cancelen al Estado, puedan ser objeto de varias consecuencias, lo anterior, según la lectura pormenorizada que hacemos de estos hechos y obligaciones constitucionales y legales que pesan sobre los agentes de retención (así como todos los contribuyentes), y con fundamento en los siguientes argumentos:

**I.-**

**Sobre la obligación de retención del impuesto de la renta.** - En el asunto que nos ocupa es necesario transcribir los siguientes numerales de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en cuanto se establece:

*“Artículo 23.-*

*Retención en la fuente.*

***Toda empresa*** *pública o* ***privada****,* ***sujeta******o no al pago de este impuesto****, incluidos el Estado, los bancos del Sistema Bancario Nacional, el Instituto Nacional de Seguros y las demás instituciones autónomas o semiautónomas, las municipalidades y las asociaciones e instituciones a que se refiere el artículo 3 de esta Ley, está obligada a actuar como agente de retención o de percepción del impuesto, cuando pague o acredite rentas afectas al impuesto establecido en esta Ley. Para estos fines, los indicados sujetos* ***deberán retener y enterar al Fisco, por cuenta de los beneficiarios de las rentas que a continuación se mencionan, los importes que en cada caso se señalan****:*

*a) Salarios y cualquier otra remuneración que se pague en ocasión de trabajos personales ejecutados en relación de dependencia.*

*En estos casos el pagador o patrono deberá calcularle el impuesto mensual que corresponda a cada uno de los beneficiarios de las rentas indicadas.*

*Si el beneficiario fuere una persona no domiciliada en Costa Rica, sobre el monto pagado o acreditado se retendrán las sumas del impuesto que procedan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 59 (\*) de esta Ley. En el Reglamento se incluirán las disposiciones a que se refiere este inciso. (\*) (Así reformado tácitamente por la ley No. 7551 de 22 de septiembre de 1995, que al correr la numeración traspaso el antiguo 54 al actual) (Ref. por Ley No. 8114 de 3-7-2001)*

*…”*

El artículo 24 del mismo cuerpo legal establece:

*“Artículo 24.-*

*Deducciones del impuesto.*

*Del impuesto determinado conforme con lo indicado en el artículo 21 de esta ley, los contribuyentes a que se refiere este título* ***tendrán derecho a deducir****:*

*a) Los pagos parciales señalados en el artículo 22 de esta ley.*

b) ***Las retenciones practicadas según lo dispuesto en el artículo 23 de esta ley, cuando correspondan*** *.”*

Por otra parte, el artículo 8 interesa transcribirse aunque parcialmente -por razón de su extensión, y por economía procesal, no es necesario citarse en su totalidad- lo que se hace de la siguiente manera:

*“Artículo 8.-*

*Gastos deducibles.*

*Son deducibles de la renta bruta:*

*a)…*

*b) Los sueldos, los sobresueldos, los salarios, las bonificaciones, las gratificaciones, las regalías, los aguinaldos, los obsequios y cualquier otra remuneración por servicios personales efectivamente prestados,* ***siempre y cuando proceda y se hayan hecho las retenciones y enterado los impuestos a que se refiere el título II de esta Ley.***

*…*

*c)…*

*u)…*

*La Administración Tributaria aceptará todas las deducciones consideradas en este artículo, excepto la del inciso q) siempre que, en conjunto, se cumpla con los siguientes requisitos:*

*1.-*

*Que sean gastos necesarios para obtener ingresos, actuales o potenciales, gravados por esta Ley.*

***2.-***

***Que se haya cumplido con la obligación de retener y pagar el impuesto fijado en otras disposiciones de esta Ley.***

*3.-*

*Que los comprobantes de respaldo estén debidamente autorizados por la Administración Tributaria. Quedará a juicio de esta exceptuar casos especiales, que se señalarán en el Reglamento de la presente Ley.*

*La Administración Tributaria está facultada para rechazar, total o parcialmente, los gastos citados en los incisos b), j), k), l), m), n), o), p), s), y t) anteriores, cuando considere excesivos o improcedentes o no los considere indispensables para obtener rentas gravables, según los estudios fundamentados que realice esta Administración.*

*Para que puedan deducirse los gastos causados y no pagados en el año, será menester que hayan sido contabilizados en una cuenta especial, de manera que cuando se paguen realmente se imputen a dicha cuenta. …”*

**II.-**

**Sobre la sanción impropia o indirecta.-**

De previo a abordar el tema, es normal distinguir entre la sanción correctiva o disciplinaria y la penal, como manifestaciones del *ius puniendi* del Estado, sin embargo en la doctrina del Derecho Tributario se construyen otras como la sanción anómala, impropia o indirecta. La correctiva o penal tiene la finalidad de disciplinar una conducta antijurídica, mediante un procedimiento dado y con una sanción previamente establecida. En los primeros supuestos se acompañan anticipadamente las garantías del debido proceso a fin de determinar la sanción que cabe en el caso en particular. El legislador la fija principalmente para sancionar la violación al orden legal (por ejemplo con efectos ejemplificantes y correctiva a la vez para el caso concreto), mientras que la sanción impropia produce consecuencias o efectos negativos derivables de una obligación contenida en una norma, pero que en tal orden el legislador no establece primordialmente efectos punitivos como su finalidad última, sino tan sólo reactiva por la infracción a un precepto normativo. Es claro que en ambos casos, se generan consecuencias, pero por otras razones que no son directamente producto del *ius puniendi,* por lo que cabe preguntar si para imponer la sanción impropia es procedente exigir aquellas mismas garantías. Están dispuestas por el legislador para reaccionar frente a determinadas conductas irregulares de los administrados, pero no se encuentran jurídicamente estructuradas como una sanción o delito propiamente dichos, son formas que regulan consecuencias por una conducta inadecuada al precepto normativo, pero su *ultima ratio* no es punitiva. La imposición de una norma de este tipo y su legitimidad deben estar directamente relacionadas con la eficacia del orden jurídico tributario, porque para que exista una sanción impropia debe haber una relación entre el deber omitido y la consecuencia que se obtiene por la infracción a una disposición normativa, pero a su vez debe estar cuidadosamente proveída para no provocar un exceso en la sanción. En este sentido, la consecuencia debe estar en la misma línea de la infracción, tanto si es de mera constatación no debe ser excesiva o si es más compleja deben establecerse mecanismos para la imposición de tales consecuencias.-

**III.-**

**El derecho a la deducción del gasto.** La deducción del gasto debe estar al alcance del contribuyente en la oportunidad fijada por la ley al calcular, reportar y cancelar el impuesto sobre la renta.De conformidad con el artículo 7 de la Ley citada, la renta neta resulta de la operación de deducir de la renta bruta los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes para producir la utilidad o beneficio, además de las que autorice la ley, con su respectiva prueba. A nuestro juicio, lo anterior se traduce en una garantía de equidad, por lo demás normal, para que el sujeto pasivo pueda ajustar el tributo con los costos y gastos en que se incurre antes de producir el ingreso y las utilidades, de conformidad con el giro económico y comercial, que lo diferencian de otros contribuyentes, y que además le aseguran dignidad y estabilidad. Se convierte en un mecanismo que permite establecer una relación justa entre el Estado y el contribuyente. Asimismo, tiene que ver con la progresividad del tributo, con la capacidad contributiva y el principio de igualdad tributaria, porque de lo contrario se convertiría en un impuesto que únicamente grava ingresos. Ahora bien, se debe tomar en consideración que el gasto como tal existe jurídicamente cuando ha tenido o ha ocurrido efectivamente para producir las utilidades que son gravadas por la ley. De ahí que, el artículo 7 de la Ley exige que a la renta bruta se le deduzcan los costos y gastos útiles, necesarios y pertinentes, e incluso otros, pero cuando vengan respaldadas por comprobantes y registros contables. En tal sentido, la normativa exige previamente el reconocimiento de la deducción del gasto, el cumplimiento oportuno de las obligaciones formales y materiales del contribuyente, las cuales pueden ser constatadas y aceptadas por la Administración Tributaria, por lo que deben ser **reales, precisas y efectivas,** y reflejar la existencia misma del gasto. Entendido así el gasto, se convierte en un verdadero derecho para los sujetos pasivos, si se encuentra debidamente fundamentado, porque la deducción del gasto debe tener un estrecho ligamen con el concepto de justicia tributaria cuando el administrado da cumplimiento a su obligación constitucional de contribuir a las cargas públicas, contenida en el artículo 18 de la Constitución Política.

**IV.-**

**Sobre el agente de retención.** En ocasiones, en lugar del contribuyente, la ley impone a determinados sujetos cumplir con ciertas obligaciones materiales y formales entre la relación Estado-contribuyente. En este sentido, se constituye otro sujeto pasivo que se encuentra vinculado no por ser el deudor tributario, al que se le exige el cumplimiento de una carga tributaria por cumplir con el elemento objetivo del hecho imponible, sino porque la ley le impone cumplir una determinada función. En tal sentido, los artículos 23 y 24 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, donde el primero establece:

“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 debe efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. ”

El segundo numeral indica que:

“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.

…”

Como es claro, similares reglas se establecen para la Ley del Impuesto sobre la Renta, de manera que se puede indicar p*rima facie*, que no hay razón para que esta Sala se separe del precedente sobre el artículo 44 de la Ley impugnada y la doctrina que se sentó en la sentencia No. 2002-09519. En realidad, el derecho a la deducción del gasto no solo está regulado en aquel numeral, sino que está relacionado con el artículo 8.2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. En este sentido, en la misma sentencia se indicó que:

*“En otras palabras, no distinguen los artículos 8 y 44 cuestionados si el cumplimiento del requisito exigido es voluntario o forzoso - como elemento necesario - para autorizar el gasto en los términos del numeral 8 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. El aparte 2) del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta condiciona la deducción del gasto a la debida recaudación de la remesa al exterior por parte del agente retenedor; lo que no constituye otra cosa que un requisito necesario para el reconocimiento del gasto.” (Sentencia No. 2002-09519)*

Aunque el artículo 8 de la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta establece una lista de gastos deducibles, se deriva de la anterior interpretación que la deducción del costo o gasto no opera automáticamente en todos los casos, sino que está condicionada, y el agente de retención se encuentra beneficiado, aunque no se encuentre vinculado directamente por el hecho imponible (pero sí incurrió en el gasto como tal [salario], por ejemplo). En el tanto exista esa obligación de retener, debe compensarse la función que cumple entre el Estado que percibe el impuesto, por la seguridad que brinda a la relación Estado agente de retención y contribuyente, y porque la recaudación sucede con mayor facilidad por su medio. De este modo, se permite deducir el gasto que genera una obligación legal. Consideramos que la deducción del gasto debe ser entendido como un derecho del agente de retención cuando exista el cumplimiento de los requisitos legales, es decir, el cumplimiento de la obligación que le impone la ley, lo que evidentemente le genera gastos o costos que no pueden ser desconocidos por el ordenamiento jurídico. Sin embargo, hay matices que obligan a distinguir entre el cumplimiento previo de las obligaciones legales, el cumplimiento voluntario y la posibilidad de rectificación, de los compelidos por la administración tributaria después de concluido un procedimiento administrativo de determinación, por ejemplo.

**V.-**

**Sobre el principio de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria.-**

Ha sido jurisprudencia reiterada de esta Sala, que establece que en esta materia existe reserva de ley, de manera que tanto la imposición de obligaciones tributarias como la exención y concesión de beneficios deben estar establecidas en la ley (artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios). De ahí que, solo el legislador, con fundamento en la libertad de configuración, puede establecer determinadas obligaciones tributarias o liberar de las mismas, pero más importante es que el legislador puede establecer discrecionalmente condiciones, en aras de perseguir valores constitucionales o supra legales, al crear categorías que van introduciendo un trato discriminatorio, pero basado en criterios objetivos y razonables. Igualdad en la ley supone que todos debemos estar sometidos razonablemente a los mismos estándares y disfrutar los mismos mecanismos jurídicos que permitan hacerlo valer, responde a una exigencia del principio de generalidad frente a los privilegios, que precisamente empezaron a combatirse desde la revolución francesa, en cuanto exigía un trato igual o similar para todos quienes se encontraran en un mismo supuesto de hecho o en situaciones cuyas diferencias reales carecen de relevancia. Las normas jurídicas en consecuencia deben estar redactadas de la forma más impersonal y universal que sea posible, salvo que, los privilegios se justifiquen con base en normas constitucionales o de los derechos humanos que permitan tales distinciones o persigan esos fines, para alcanzar un derecho real y razonable que garantice una mayor igualdad de hecho o con el fin de compensarla. En este sentido, a la hora de analizar el artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, se debe llegar a la conclusión de que efectivamente antes de aplicar esta norma, se debe observar uno de los requisitos más importantes que señala el artículo 8 de ese cuerpo legal. Precisamente distinguimos dos situaciones claramente diferenciadas, con importantes consecuencias en la relación Estado - agente de retención – contribuyente. La base de toda la estructura normativa en discusión radica en que la deducción del gasto precisamente se reconoce porque efectivamente el contribuyente o, en su caso el agente de retención, han tenido que incurrir en un gasto o costo para cumplir con una obligación legal y para generar sus utilidades. De ahí que, en el supuesto contrario, cabe cuestionar cómo es que procede la deducción del gasto si no ha ocurrido efectivamente, o no se ha reportado. En el caso del sujeto pasivo porque aportó prueba que no corresponde a la realidad o la omitió del todo, y en el caso del agente de retención, porque al no retener ni reportar el monto en el plazo establecido por la ley, es razonable que la ley presuma que no existió ni incurrió en costo o gasto alguno; pero peor aun, si retuvo pero, no reportó los dineros recibidos, se podría consolidar una práctica de distraer los recursos del Estado hacia las arcas del agente retenedor. En este sentido, se debe establecer si el legislador en el ejercicio de sus facultades constitucionales puede distinguir entre los dos momentos enunciados arriba, que se refieren al cumplimiento de la obligación legal, de retener y pagar el impuesto a favor del Estado, de otro, que a juicio nuestro se refiere a un cumplimiento posterior (forzado, no voluntario) producto de la actuación de oficio del Estado para determinar obligaciones tributarias dejadas de cumplir. En este segundo supuesto, esta Sala encuentra a su vez otra doble condición: el ejercicio de una rectificación voluntaria de las declaraciones tributarias, por un lado, y el otro, con la conclusión de un procedimiento administrativo tributario, que precisamente constata omisiones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el primer aspecto, es importante señalar que existe un mecanismo legal establecido en el artículo 130 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que permite la rectificación voluntaria de las declaraciones tributarias, y en donde se señalan con claridad los diferentes momentos en que tales rectificaciones pueden ocurrir. Como se indicó supra, el legislador está autorizado constitucionalmente para diferenciar situaciones, y en ese sentido, se logra una distinción muy importante en el tanto en que el sujeto pasivo hace la rectificación *motu proprio*. Por otra parte, si ya ha existido un traslado de cargos por diferencias en las declaraciones, porque se logra determinar incumplimientos a los deberes formales y materiales del obligado tributario, pero esta vez es mediante el ejercicio del control administrativo que constata incumplimientos e impone la obligación de corregir las declaraciones, la justificación para los gastos y costos en que se incurrió no debería proceder sí son directamente imputables al agente de retención. Sin embargo lo anterior permite distinguir grados de incumplimiento de conformidad con el canon 130 mencionado, y existen momentos en que el agente de retención tendría la posibilidad de aceptar la determinación tributaria y rectificar su declaración, basado en un criterio de voluntariedad o espontaneidad en la rectificación de las declaraciones, esta oportunidad opera en favor del contribuyente o agente de retención, pero su discusión sería un asunto de mera legalidad según las circunstancias que provocaron el incumplimiento.-

**VI.-**

**Sobre el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.** - Para que se puedan aplicar a favor de la empresa los principios invocados como presuntamente violados por la normativa y la Directriz de 30-2003, debería constatarse si efectivamente se trata realmente de una sanción derivada del *ius puniendi* del Estado, sobre quien incumple una obligación establecida por la ley, o si realmente se trata de una pretensión sobre un régimen de deducción de gastos que no nace a la vida jurídica por faltarle el cumplimiento de requisitos, lo que a la vez redunda en una consecuencia indirecta, refleja y derivada por el incumplimiento de aquella obligación legal, y que como se dijo, ya existe una rectificación administrativa. Ahora bien, por sentencia No. 1997-2765 esta Sala, estableció que:

*“ Los conceptos de "derecho adquirido" y "situación jurídica consolidada" aparecen estrechamente relacionados en la doctrina constitucionalista. Es dable afirmar que, en términos generales, el primero denota a aquella circunstancia consumada en la que una cosa ‑material o inmaterial, trátese de un bien previamente ajeno o de un derecho antes inexistente‑ ha ingresado en (o incidido sobre) la esfera patrimonial de la persona, de manera que ésta experimenta una ventaja o beneficio constatable. Por su parte, la "situación jurídica consolidada" representa no tanto un plus patrimonial, sino un estado de cosas definido plenamente en cuanto a sus características jurídicas y a sus efectos, aun cuando éstos no se hayan extinguido aún. Lo relevante en cuanto a la situación jurídica consolidada, precisamente, no es que esos efectos todavía perduren o no, sino que ‑por virtud de mandato legal o de una sentencia que así lo haya declarado‑ haya surgido ya a la vida jurídica una regla, clara y definida, que conecta a un presupuesto fáctico (hecho condicionante) con una consecuencia dada (efecto condicionado). Desde esta óptica, la situación de la persona viene dada por una proposición lógica del tipo «si..., entonces...»; vale decir: si se ha dado el hecho condicionante, entonces la "situación jurídica consolidada" implica que, necesariamente, deberá darse también el efecto condicionado. En ambos casos (derecho adquirido o situación jurídica consolidada),* ***el ordenamiento protege ‑tornándola intangible‑ la situación de quien obtuvo el derecho o disfruta de la situación, por razones de equidad y de certeza jurídica.*** *En este caso, la garantía constitucional de la irretroactividad de la ley se traduce en la certidumbre de que un cambio en el ordenamiento no puede tener la consecuencia de sustraer el bien o el derecho ya adquirido del patrimonio de la persona, o de provocar que si se había dado el presupuesto fáctico con anterioridad a la reforma legal, ya no surja la consecuencia (provechosa, se entiende) que el interesado esperaba de la situación jurídica consolidada ”.*

A nuestro juicio, la norma no deriva del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, porque si lo que se pretende es reclamar un derecho adquirido, ésta solo puede reclamarse a la luz de lo que dispone la legislación que otorga tal derecho, el cual, en este caso, es condicionado. Es claro, que el incumplimiento produce el no reconocimiento del gasto por la violación a una norma distinta al artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta. En este sentido, se establece en el artículo 23 la obligación de retener el impuesto en la fuente y el numeral 8 otorga el derecho a la deducción del gasto, pero en forma condicionada. Lo anterior significa que para aplicarse la norma, quien retiene y paga al Estado el impuesto respectivo, debe efectivamente tratarse de un precepto válidamente promulgado por el Estado, y además que los presupuestos de hecho sean verificados por el operador jurídico. En este sentido, el Estado rehúsa reconocer un derecho o beneficio hasta que se cumplan los deberes formales y materiales establecidos en las normas. Normalmente es exigido en momentos previos y antes de la finalización del periodo fiscal. Consecuentemente, no se puede derivar una consecuencia inconstitucional dado que el propio ordenamiento jurídico concede al particular un derecho o beneficio, en una oportunidad legalmente determinada, pero no cobra vigencia anticipadamente, sino hasta que se cumplan aquellos presupuestos de hecho que la hacen operativa, de modo que si por el dolo o culpa del agente de retención no se verifica el hecho a la condición, en cualquiera de los casos, sería legítimo para el legislador establecer una consecuencia al incumplimiento del deber legal, que además, por lo expuesto arriba, sería del todo injustificado. Debe recordarse que la obligación del agente de retención es de suma importancia para el Estado, que también tiene obligaciones financieras, dado que mediante él se busca garantizar la determinación segura del monto de una obligación tributaria, y facilitar aquella recaudación del impuesto, dado que él tiene mayor proximidad con el obligado tributario, que el propio Estado. En tal sentido, se cumple y reafirma el deber de contribuir a los gastos públicos contenido en el artículo 18 de la Constitución Política.

**VII.-**

**En cuanto a los restantes principios invocados.** La doctrina italiana establece claramente que la sanción impropia es una derivación legal por voluntad del legislador que implica una consecuencia sobre quien incumple un precepto normativo, pero su fin principal no es punitivo. Hay que reconocer, no obstante que existe un problema de técnica legislativa dado que en la legislación costarricense existe una incongruencia, debido a que, efectivamente, y como lo apunta el accionante, el artículo 44 se encuentra en el Capítulo XX Sanciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, lo que la Procuraduría General de la República desestima, al restarle importancia. En nuestro criterio, la cuestión puede ser superada dado que no debe resolverse únicamente en atención a una cuestión formal, exclusivamente a la ubicación de una norma en el cuerpo normativo que compone el Impuesto sobre la Renta, porque la consecuencia no se deriva de la norma impugnada, sino que se genera en el precepto que regula el régimen jurídico de la deducción de los gastos de la renta bruta, que nace condicionada al cumplimiento de la retención. No obstante lo anterior, se abordarán los reclamos de la siguiente manera:

**A.-**

**Sobre la violación al principio de separación del procedimiento para la aplicación de sanciones.** Indica el accionante que el artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios prevé un procedimiento especial y específico para las sanciones administrativas, diferente al establecido para la determinación de la obligación tributario principal. Como es sanción impropia se aplica el procedimiento determinativo ordinario, sin aplicar el numeral 150 indicado. Según lo argumentado, lo anterior evidencia que no hay garantías para establecer una sanción. No se deben confundir los principios constitucionales que rigen la materia sancionatoria y la de determinación de las obligaciones tributarias. Por otra parte, señala la violación al **principio de violación general al derecho sancionador administrativo** en cuanto alega que la Sala en su sentencia No. 1995-003929 indica que los principios inspiradores del orden penal aplican, aunque con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, en el tanto ambos son manifestaciones del poder punitivo del Estado. De igual manera señala en su favor el voto 2000-8191. No obstante lo argumentado por el accionante, la deducción del gasto no se configura hasta tanto no se cumplan los presupuestos de hecho, pues como se ha indicado a lo largo de este voto salvado, debe entenderse como una prerrogativa del legislador, cuando lo que se persiguen son fines constitucionales, establecer las condiciones para otorgar una deducción a un impuesto, y resulta válido sujetar –aquella - al cumplimiento oportuno de la obligación. Por otro lado, el momento para ejercer la defensa por las omisiones o infracciones de que sea objeto el agente de retención se da en el procedimiento de control y determinación iniciado por la Administración Tributaria, de modo que el cumplimiento de la retención y su resultado (deducción del gasto) se discute en este procedimiento administrativo previo, ciertamente no como un procedimiento administrativo sancionatorio, porque en sentido estricto, no se impone como sanción sino un reconocimiento por el cumplimiento de las obligaciones legales. Cuando se inicia el procedimiento de control administrativo en la determinación del impuesto se otorga legalmente la oportunidad de ofrecer la prueba de descargo (artículo 145 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), por lo que no tendría sentido discutir de nuevo, en otro procedimiento administrativo, el cumplimiento o incumplimiento de la obligación de retener y pagar al Estado, e implicaría reexaminar las actuaciones determinativas de la Administración Tributaria. Por otra parte, es posible discutir las infracciones a los principios constitucionales en un recurso de amparo en casos en que se acuse la infracción a los principios del debido proceso. Sin embargo, no sería necesario iniciar un procedimiento administrativo sancionador dado que el procedimiento es el de la determinación de oficio que hace la Administración Tributaria, para determinar si la declaración fue correcta o incorrecta.

**B.-**

**Sobre el principio de responsabilidad subjetiva.** Alega que el principio constitucional de culpabilidad excluye la responsabilidad objetiva en materia de infracciones administrativas en cuanto las faltas se cometen a título de dolo o culpa, lo que admite la negligencia. Interpretamos que las causas eximentes de responsabilidad *pueden aplicarse* de la parte general del Código Penal, lo cual admitiría el “error de derecho” o “error de prohibición”. El accionante al interpretar lo regulado en el artículo 44 impugnado como una sanción impropia, en su criterio deben admitirse los eximentes de responsabilidad si se incurren en las faltas establecidas por las normas. A nuestro juicio, conforme se ha indicado en este voto salvado, no se coincide con el enfoque dado por el accionante, dado que no se trata del ejercicio estricto del *ius puniendi* del Estado, sino de la constatación del incumplimiento de requisitos necesarios para optar por un derecho condicionado, por lo que si éste no ha nacido a la vida jurídica, no sería posible reclamarlo. Por otra parte, como se ha explicado anteriormente, el legislador está en la posibilidad de establecer este tipo de consecuencias dado que persigue fines constitucionales, como es la recaudación efectiva de los impuestos, según el artículo 18 de la Constitución Política. Por otra parte, esta consecuencia del no reconocimiento de la deducción del gasto, podría estar sujeto a la interpretación de la jurisdicción ordinaria, según el comportamiento de las partes, principalmente porque el ordenamiento jurídico tributario ya prevé la posibilidad de rectificar las declaraciones y en los momentos correspondientes.

**C.-**

**Sobre el principio de antijuricidad.** Acusa que la lesión al bien jurídico tutelado tiene que ser de la relevancia suficiente para que se configure la infracción. Señala con apoyo de doctrina que se debe alcanzar un nivel de peligro tal para legitimar la sancionar, en tal sentido el artículo 22 del Código Procesal Penal permite la figura de la “insignificancia”. Los principios que rigen el régimen sancionatorio aplican para verificar la antijuricidad de la conducta, si ellos se impone una sanción automática, objetiva, desvinculada plenamente de los elementos esenciales del derecho tributario sancionatorio. Ciertamente, se sostiene tradicionalmente que el *ius puniendi* del Estado es materia odiosa, de manera que ésta resulta ser la última ratio para regular determinadas conductas del administrado, y a la vez, el tipo de sanción debe estar relacionado con la naturaleza e impacto de la infracción al bien jurídico protegido, pero como se indica supra, el artículo 44 de la Ley sobre el impuesto de la renta no es más que una disposición que regula un régimen jurídico de una obligación tributaria, con una consecuencia previamente determinada por la normativa (artículo 8 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta). El accionante reclama que existe una desvinculación entre el deber normativo y la consecuencia, pero a nuestro juicio, el legislador al gozar de la libertad de configuración tiene la prerrogativa de establecer condiciones para acceder a un derecho (según se indicó *supra*), con lo cual no se trata de una sanción propiamente dicha. Aceptar la argumentación del accionante implicaría caer en el contrasentido, de que el legislador no puede discriminar unas situaciones frente a otras sin vulnerar el principio de generalidad e igualdad, aun cuando estuvieran fundadas en principios constitucionales. Lo anterior se encuentra dentro del ámbito de discrecionalidad y de acción del legislador, al decidir si trata diferentemente a quien retuvo y canceló oportunamente al fisco un impuesto, de quien no lo hizo, pero permitiendo la posibilidad de rectificar voluntariamente las declaraciones en los momentos establecidos por la Ley. Lo cierto es que, el legislador esta en posibilidad de establecer diferencias según los elementos objetivos y razonables de hecho y de derecho, porque se persigue un fin constitucional como es la obligación de todos de contribuir a las cargas públicas, y donde el ordenamiento jurídico exige –como en el impuesto de la renta- un comportamiento -cíclico o anual- ante la obligación impositiva. Es claro, según se indicó en la sentencia No. 1994-3612 que:

*“ El propósito inmediato que lleva al Estado a establecer los impuestos ha sido el de contar con recursos para satisfacer las erogaciones que demanda la prestación de los servicios públicos, motivo por el que se observa la necesidad de que tales recursos lleguen al erario en la oportunidad debida. Por ello, el pago constituye el medio natural para la extinción de la obligación fiscal; al abonar el dinero del monto de la deuda tributaria, satisfaciendo el total respectivo, según la liquidación que se ajuste a la ley y en la oportunidad que ella prevé, el contribuyente se libera de las consecuencias que tal obligación fiscal implica para él. La evasión impositiva es un factor de inestabilidad presupuestaria y un factor negativo de la acción del gobierno. A fin de poner fin a esta práctica, cumplir con el principio de igualdad tributaria y hacer realidad los postulados de justicia fiscal, la ley establece un articulado referente a las infracciones y sanciones, distinguiendo entre los recargos y las multas y el interés de mora, por lo que dependiendo de la naturaleza e importancia de las infracciones cometidas o de la rebeldía del deudor en satisfacer los créditos fiscales se establecerán sanciones diversas de carácter resarcitorio”.*

Así, no se observa que exista infracción alguna al aludido principio de antijuricidad, porque efectivamente estamos antes una obligación impuesta por el constituyente sobre todos los obligados tributarios, cuyo cumplimiento debe exigirse de forma oportuna y actual.

**D.-**

**En cuanto al principio “non bis in idem”** indica que se sanciona dos veces, siendo la primera con el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (declaración inexacta u omisión de declarar lo que corresponde, con sanción del 25%) y con la sanción impropia de pérdida del derecho de deducir. Ahora bien, se estableció con anterioridad importante jurisprudencia con relación al principio non bis in idem, que impide que se puedan imponer sanciones si existen coincidencias fácticas en distintos procedimientos sancionatorios. Pero como se ha indicado supra a lo largo de este voto salvado, aunque existen varias consecuencias cuando se ha omitido o declarado en forma inexacta la retención del impuesto sobre la renta, el argumento de que debe seguirse un nuevo procedimiento administrativo queda seriamente debilitado, dado que el artículo 44 de la Ley sobre el impuesto sobre la renta es meramente instrumental para lo regulado en su artículo 8. Por sentencia No. 2000-9181 se estableció que:

**“VII.-**

**Non bis in idem.** Otro tema importante con respecto al cierre, y tal vez uno de los que presenta mayor complejidad, es el de respeto a este principio y su aplicación cuando exista concurso de infracciones. El *non bis in idem*, tutelado en el artículo 42 de nuestra Constitución Política, pretende evitar la doble sanción por un mismo hecho; así, éste resultaría vulnerado cuando, como consecuencia de la realización de un único hecho, se impone a la persona responsable del mismo una duplicidad de sanciones. La doctrina le ha asignado como consecuencias, en primer lugar, la prohibición de sancionar penal y administrativamente por unos mismos hechos; segundo, la preferencia de las actuaciones penales sobre las administrativas, en el sentido de que el procedimiento incoado en sede penal impide cualquier ulterior, y, tercero, el deber de la Administración de respetar el cuadro fáctico analizado por los Tribunales. Estas consecuencias, derivan del carácter auxiliar y delegado que tienen las potestades sancionadoras administrativas con respecto al Poder Judicial, pues dadas las diferencias existentes entre Administración y Jurisdicción y el sometimiento constitucional de aquélla a ésta, resulta de toda lógica la prioridad de los Tribunales a la hora de conocer de unos hechos susceptibles de una doble calificación. Para la infracción de este principio debemos estar frente al mismo hecho sancionado doblemente, entendido éste como identidad del sujeto, hecho y fundamento, requisitos para cuya verificación existen problemas pues, en algunos supuestos, un mismo hecho puede lesionar intereses distintos, protegidos en normas diferentes y constitutivas de varios delitos o infracciones y dando origen, en consecuencia, a varias sanciones sin que se vulnere principio alguno. **La doctrina señala que no existe *bis in idem* cuando del mismo hecho hayan surgido dos resultados independientes corregibles por entidades distintas o susceptibles de integrarse en esferas o categorías jurídicas concurrentes pero diferenciadas, pudiéndose corresponder distintos pero simultáneos aspectos de responsabilidad.** En estos casos se trata de cuestiones de distinta naturaleza, por lo que se habla de un concurso ideal. Este supone naturalmente, un mismo hecho que viola diversas disposiciones legales, con la característica básica de que éstas no se excluyen entre sí. Debe entenderse que, no se produce violación del *non bis in idem* si las sanciones se acumulan total o parcialmente, precisamente porque no se da la identidad de fundamento. Contrario es el caso del concurso aparente de normas que exige la prevalencia de una de las disposiciones, determinando la inaplicación de las demás, en cuyo caso, si se acumulan las sanciones sí se produce la violación”.

En tal sentido, debe indicarse que la imposición de la consecuencia en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios efectivamente tiene una naturaleza sancionatoria, mientras que la regulación del artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, tiene un objeto y fin totalmente distintos. En este sentido, el primero tiene una finalidad punitiva en el tanto identifica omisiones o inexactitudes que habilita a la Administración Tributaria para imponer como sanción el equivalente a un veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso y de la forma en que se determinó el monto. Se desprende de la norma una verdadera sanción administrativa que impone una corrección punitiva o sancionatoria, dado que se fundamenta sobre lo que dejó de percibir el Estado con la omisión o conducta del contribuyente o agente de retención. Por su parte, el artículo 44 indicado no puede ser valorado aisladamente, sino que debe entenderse a la luz del artículo 8 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, de ahí que se determina su instrumentalidad. Pese a que el numeral 44 fue colocado bajo el capítulo de sanciones, hemos determinado que la decisión del legislador de conceder la deducción del gasto para quienes cumplen con su obligación de retener y pagar al fisco, concretando con ello uno de los requisitos para alcanzar la deducción del gasto, no es otra cosa que el concretar los requisitos de un derecho que nace a la vida jurídica cuando se haya perfeccionado, en los momentos dados por la ley. Se persigue que los recursos del Estado sean oportunamente ingresados y actuales. Esta consecuencia refleja, indirecta o derivada no deviene en inconstitucional porque procura fines muy distintos, la movilización de los agente de retención a brindar seguridad en la recaudación al Estado, y cooperar como cumplir con una obligación constitucional establecida en el artículo 18 de la Constitución Política.

**E.-**

**Sobre la violación al principio de proporcionalidad** . Alega el accionante que previamente en la resolución de la Sala No. 1995-3929 se advirtió algunos visos de inconstitucionalidad cuando se sancionaba a una contravención más leve que una infracción administrativa por violación al criterio de la gravedad objetiva. En otra sentencia No. 1998-5944 la Sala estableció que la proporcionalidad y razonabilidad “no solo se refiere a la generalidad del tributo, sino que también al monto o quantum del tributo mismo”. Alega que el artículo impugnado no es proporcional cuando el agente de retención debe retener y pagar queda sancionada en el 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con una multa de 25% del monto no retenido y pagado. Aunado a la negativa de reconocer la deducción del gasto, se agrega una sanción del 30% para llegar a un total del 55% lo cual es anormal en el sistema sancionatorio ordinario. Ahora bien, para que se pueda acceder al reconocimiento de la deducción de los gastos, debe haberse realizado la retención de forma oportuna y pagar o depositar a favor del Estado, es decir, se trata de una obligación impuesta por la ley que debe cumplir el agente de retención. Cualquier comportamiento que se desvíe de lo anterior, genera varios resultados en el deber constitucional contenido en el artículo 18 de la Constitución Política. Sobre el reclamo concreto sobre la falta de proporcionalidad de la sanción, aplican los mismos argumentos dados anteriormente sobre la sanción non bis in idem, se trata de dos resultados distintos por el régimen jurídico a la deducción del gasto y el otro de la sanción – multa, que no pueden ser equiparados. Ahora bien, por sentencia No. 1999-5236 se indicó que:

“ Para realizar el juicio de razonabilidad la doctrina estadounidense invita a examinar, en primer término, la llamada***"razonabilidad técnica"*** dentro de la que se examina la norma en concreto (ley, reglamento, etc.). Establecido que la norma elegida es la adecuada para regular determinada materia, habrá que examinar si hay proporcionalidad entre el medio escogido y el fin buscado. Superado el criterio de *"razonabilidad técnica"* hay que analizar la "***razonabilidad jurídica"***. Para lo cual esta doctrina propone examinar: ***a)*** *razonabilidad ponderativa*, que es un tipo de valoración jurídica a la que se concurre cuando ante la existencia de un determinado antecedente (ej. ingreso) se exige una determinada prestación (ej. tributo), debiendo en este supuesto establecerse si la misma es equivalente o proporcionada; ***b)*** *la razonabilidad de igualdad,* es el tipo de valoración jurídica que parte de que ante iguales antecedentes deben haber iguales consecuencias, sin excepciones arbitrarias; ***c)*** *razonabilidad en el fin*: en este punto se valora si el objetivo a alcanzar, no ofende los fines previstos en la constitución. Dentro de este mismo análisis, no basta con afirmar que un medio sea razonablemente adecuado a un fin; es necesario, además, verificar la índole y el tamaño de la limitación que por ese medio debe soportar un derecho personal. De esta manera, si al mismo fin se puede llegar buscando otro medio que produzca una limitación menos gravosa a los derechos personales, el medio escogido no es razonable (en similar sentido pueden consultarse las sentencias números 1738-92, de las once horas cuarenta y cinco minutos del primero de julio de mil novecientos noventa y dos y 08858-98 de las dieciséis horas con treinta y tres minutos del quince de diciembre de mil novecientos noventa y ocho). La doctrina alemana hizo un aporte importante al tema de la "razonabilidad " al lograr identificar, de una manera muy clara, sus componentes: **legitimidad, idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto,** ideas que desarrolla afirmando que *"..****.La legitimidad*** *se refiere a que el objetivo pretendido con el acto o disposición impugnado no debe estar, al menos, legalmente prohibido; l****a idoneidad*** *indica que la medida estatal cuestionada deber ser apta para alcanzar efectivamente el objetivo pretendido; l****a necesidad*** *significa que entre varias medidas igualmente aptas para alcanzar tal objetivo, debe la autoridad competente elegir aquella que afecte lo menos posible la esfera jurídica de la persona; y l****a proporcionalidad en sentido estricto*** *dispone que aparte del requisito de que la norma sea apta y necesaria, lo ordenado por ella no debe estar fuera de proporción con respecto al objetivo pretendido, o sea, no le sea "exigible" al individuo…"* (sentencia de esta Sala número 3933-98 de las nueve horas cincuenta y nueve minutos del doce de junio de mil novecientos noventa y ocho). En el sentido del criterio anteriormente expuesto, esta Sala ha venido aplicando la institución en su jurisprudencia ”.

De conformidad con lo dicho anteriormente, es la ley tributaria la establece plazos para la declaración y pago de los impuestos, los cuales al ser cancelados oportunamente otorga determinados derechos, en este sentido, es la ley la que puede regular el comportamiento de los sujetos privados (agentes de retención y contribuyentes), dentro de lo que establece el propio artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Como se ve de lo anterior, es claro que si la norma regula diferentes resultados a los comportamientos u omisiones de los administrados, ello tiene como fin velar por el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales de los contribuyentes y de los agentes de retención, dentro del marco constitucional relacionado con la contribución de las cargas públicas. La norma se funda en el artículo 18 constitucional, pero, además, la normativa tributaria establece las oportunidades para corregir las situaciones a favor del contribuyente o incluso del agente de retención, de ahí que no implica un tratamiento arbitrario o ilegítimo por parte del legislador, pues regula la deducción del gasto como un derecho asequible para todos quienes cumplan oportunamente con la normativa tributaria. Por otro lado, la infracción claramente impone una sanción fija por no observar la obligación legal que se le impone. En este sentido, si el criterio del legislador no dependiera de la entrega oportuna y efectiva de un impuesto, y otorga el reconocimiento de una ventaja, a una reposición de pago del impuesto en un momento futuro, ello es perfectamente posible para el legislador establecerlo (situación que está dentro de su ámbito de acción). Así, aunque se obtengan los recursos en forma tardía, éstos ingresan a las arcas del Estado, con las cargas y porcentajes que corresponda por esa circunstancia, pero eso no está establecido con claridad en la normativa, de modo que no se cumpliría con un cometido legal y constitucional de fundamental importancia, que es contar con recursos oportunos y actuales para el funcionamiento del Estado. Como se observa, la consecuencia no es excesiva ni exagerada, no violenta el principio de proporcionalidad, sino que guarda la relación con el objeto que se dejó de cumplir. Aunque el accionante insiste en formas diferidas para el cumplimiento de la obligación de retener en la fuente el impuesto de la renta, en realidad el derecho no se configura sino con la deducción y depósito de la retención del impuesto, respectivo. Tan es así, que aun si se eliminara o se derogara del ordenamiento jurídico el artículo 44 de la Ley sobre el Impuesto de la Renta, la referida consecuencia quedaría igual, dado que el propio artículo 8 establece el otorgamiento condicionado de una ventaja frente a la Administración Tributaria. Dicho lo anterior, a nuestro juicio la norma no cumple una función primaria sancionatoria, dado que el artículo 8 sólo se reafirma con el artículo 44 un carácter instrumental para el reconocimiento de la deducción del gasto, pero la consecuencia se encuentra fijada en el punto dos de aquél numeral, y no depende del numeral 44 para su aplicación.Por otra parte, como se indicó supra, no se trata de una sanción que se deriva estrictamente del *ius puniendi* del Estado, razón por la cual no aplican los señalados principios de responsabilidad subjetiva, o el de antijuricidad invocados, por lo que no sería posible estimar la infracción de estos principios. En este sentido, ante la infracción de un deber del agente de retención, el legislador reacciona sin un objetivo primariamente sancionatorio, o basado en el ejercicio de aquella potestad punitiva, sino que el reconocimiento de un derecho no se configura, pues queda condicionado a la conducta de un agente de retención. De esta manera, consideramos que el artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta no es inconstitucional, razón por la cual debe desestimarse la acción. Por innecesario, dado que estimamos la constitucionalidad del artículo 44 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, no entramos a analizar la petición subsidiaria, relacionada con la interpretación que hace la Dirección General de Tributación Directa mediante las circulares 28-03 y 30-03 del 30 de septiembre y 29 de octubre de 2003.

Por todo lo expuesto, declaramos sin lugar la acción. -

Giberth Armijo Sancho Fernando Cruz Castro

Fernando Castillo Víquez

**MAGISTRADO CRUZ CASTRO**

Habiendo salvado el voto en este asunto y declarado sin lugar la acción, vista la redacción final del voto salvado, el suscrito Magistrado renuncia a la nota, por considerar que las razones que motivaron haber salvado el voto quedaron suficientemente explicadas en dicha redacción.-

Fernando Cruz C.

Magistrado oarl