

ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Elaborado por:
PhD. Michael Vásquez López MDET. MAF.
Julio 2017.

ILÍCITOS TRIBUTARIOS

GENERALIDADES

En esta lectura se expondrán las diferentes sanciones establecidas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT).

Las sanciones en el sistema costarricense responden al incumplimiento y al fraude tributario.

El incumplimiento se da por negligencia y el fraude por una intención manifiesta de inducir a error a la Administración para sacar un provecho.

Los ilícitos se activan cuando se incumple con un deber formal o material. Actualmente, la Administración busca que el administrado se acerque de forma voluntaria a corregir su error.



Dentro de este tema, existen varios principios a tomar en cuenta como:

- » **Reserva de ley:** solamente por ley se puede crear una sanción y multa correspondiente.
- » **Tipicidad:** la hipótesis del ilícito debe ser claramente establecida para poder ser castigada.
- » **Irretroactividad:** el artículo 39 de la Constitución Política señala que “a nadie se hará sufrir pena sino por delito (...) sancionado con ley anterior (...)”. Este principio establece además, que las leyes rigen para el futuro.
- » **Prohibición de analogía:** se impide al Juez, al darse un vacío en la ley, crear una sanción para una conducta no tipificada.
- » **Non bis in idem:** prohíbe la doble sanción sobre un mismo hecho.
- » **Debido proceso:** el derecho a un proceso con todas las garantías establecidas en ley.
- » **Derecho a ser informado de la acusación:** nadie puede ser encontrado como culpable sino ha sido acusado.
- » **Derecho de audiencia y prueba:** es la oportunidad de aportar pruebas y dar el testimonio propio.
- » **Derecho a no declarar contra sí mismo y presunción de inocencia:** principio que protege al acusado de proveer prueba en su contra en los procesos sancionatorios y penales que se lleven en su contra.
- » **Concurrencia formal:** señala el artículo 73 del CNPT que cuando un hecho configure más de una infracción, se debe aplicar la sanción más severa.



Según el artículo 65: Clasificación del CNPT:

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios.

Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto.

Los Ilícitos Tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

EN LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS ES NECESARIO PROBAR EL ELEMENTO DE LA CULPA PARA SANCIONAR. EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS ES NECESARIO QUE HAYA DOLO Y SUPERAR LOS 500 SALARIOS BASE.

Las infracciones administrativas se manejan entre la Administración y los sujetos pasivos. Este proceso administrativo puede finalizar con multas y cierres de negocio; mientras, los delitos tributarios entre el administrado y el Ministerio Público, son un proceso judicial que puede terminar con privación de libertad.

En las infracciones administrativas es necesario probar el elemento de la culpa para sancionar. En los delitos tributarios es necesario que haya dolo y superar los 500 salarios base, que para el año 2017 está establecido en 424.200 colones (este monto varía cada año).



El artículo 66. *Comprobación de hechos ilícitos tributarios* del CNPT se refiere al respeto al principio *non bis in ídem* y las situaciones cuando se esté ante la vía judicial.

La comprobación de los hechos ilícitos tributarios deberá respetar el principio "non bis in ídem", de acuerdo con las siguientes reglas:

A. En los supuestos en que las infracciones puedan constituir delitos tributarios, la Administración trasladará el asunto a la jurisdicción competente, según el artículo 89, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados.

B. En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá iniciar y desarrollar la acción judicial. Sin embargo, si esta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan considerarse actos preparatorios del delito, sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas, si su naturaleza lo permite.



De este artículo se entiende que es obligación de los funcionarios de la Administración Tributaria suspender sus procesos de fiscalización y proceder con la denuncia en los casos de delito tributario y que sea la fiscalía quien deba recopilar la pueba y el juez quien resuelva; luego sobre la sentencia, se cobrarán los tributos correspondientes.

Por ejemplo: si no se superaron los 500 salarios base, el juez da el sobreseimiento porque no se dio el principio de tipicidad, pero en esa sentencia señala que se evadió por 400 salarios base; sobre esa cantidad la Administración deberá aplicar la sanción.

LA ADMINISTRACIÓN NO PODRÁ REALIZAR PROCESOS DE FISCALIZACIÓN POR TRIBUTOS Y PERIODOS QUE FUERON OBJETO DE INVESTIGACIÓN JUDICIAL Y EMANADA UNA SENTENCIA, YA QUE SE DA COSA JUZGADA.

La Administración no podrá realizar procesos de fiscalización por tributos y periodos que fueron objeto de investigación judicial y emanada una sentencia, ya que se da cosa juzgada.

En el inciso B) señala que en caso de que la Administración haya aplicado multas, las mismas pueden ser revocadas, como, por ejemplo: multa de dos salarios base por no entrega de factura, pero si se ve que todo esto es parte de una evasión mayor, se revoca y se va al proceso judicial, donde las sanciones serán más graves, se ve reflejado la concurrencia formal.

En el artículo 67: *Responsabilidad en persona jurídica*, del CNPT se refiere a la responsabilidad de la siguiente forma:

Los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica serán responsables por las acciones o las omisiones establecidas en la presente ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida.

Este artículo expresa que, ante incumplimientos que violenten deberes formales, la organización deberá asumir la multa sin necesidad de identificar que persona tuvo la culpa, esto a nivel administrativo.

En cambio, a nivel penal, si se debe individualizar la persona responsable para asumir las consecuencias a nivel judicial.

La prescripción a nivel de infracciones cambia según el artículo 74: *Plazo de prescripción del CNPT*:

El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del día siguiente a la fecha en que se cometió la infracción.

La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.

En los supuestos del inciso 1 subincisos a) y b) del artículo 81 de este Código, la prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de la infracción que se presume y el nuevo plazo comienza a correr a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que el acto administrativo de liquidación de oficio quede firme.

El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se suspende por la interposición de la denuncia del presunto delito de defraudación, establecido en el artículo 92 del presente Código. Se entenderá no producida la suspensión del curso de la prescripción, si la acusación formal ante el juez competente no se presenta por parte del Ministerio Público en el plazo máximo de cinco años, contado a partir del 1º de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la denuncia.”

Por ende, el plazo de prescripción es de 4 años para aplicar la sanción correspondiente a las infracciones administrativas y su conteo sería a partir del día siguiente en que lo realizaron.

La prescripción para los delitos tributarios se basa en la pena mayor, actualmente, 10 años. Es importante agregar que el plazo de prescripción para los tributos municipales es de 5 años y este se le aplicaría para sus sanciones.



TIPOS DE INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

En Costa Rica, se tienen tres tipos de infracciones y se pueden simplificar de la siguiente manera: incumplimientos a los deberes formales se multará con salarios base; incumplimientos sobre deberes materiales (pagar correctamente) se sancionará con porcentajes que van del 1% al 20%, hasta el 50%; 100% y 150% sobre el tributo dejado de ingresar, y, finalmente, el cierre de negocios se aplicará cuando haya reincidencia en la no generación o entrega de facturas y en la reincidencia en la no presentación de declaraciones juradas.

INFRACCIONES POR DEBERES FORMALES

1. Por no presentación de declaración informativa, según el artículo 78: *Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción* del CNPT se tiene lo siguiente:

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base.”

Por la omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción de un sujeto pasivo. Se establece una multa del 50% de un salario base por cada mes o fracción, sin que pueda superar los tres salarios base.

Es importante anotar que esta sanción se da por la no presentación en tiempo de la declaración informativa D.140, que es la declaración de inscripción, modificación y desinscripción.



2. Por no presentación de declaraciones juradas según artículo 79: *Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias* del CNPT:

Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base.

LOS SUJETOS PASIVOS QUE OMITAN PRESENTAR LAS DECLARACIONES DE AUTOLIQUIDACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DENTRO DEL PLAZO LEGAL ESTABLECIDO TENDRÁN UNA MULTA EQUIVALENTE AL CINCUENTA POR CIENTO (50%) DEL SALARIO BASE.

Por la omisión de la presentación de la declaración jurada, se establece una multa de 50% del salario base.

Se puede dar por no presentación de la declaración D.101, impuesto a las utilidades, así como D.104, impuesto de ventas; por lo tanto, toda declaración que determine un tributo por pagar.

3. La morosidad en el pago por tributo determinado por la Administración Tributaria está regulada en el artículo 80: *Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria*

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por la Administración Tributaria, mediante el procedimiento ordenado en los artículos 144 a 147 de este Código, o el procedimiento establecido en los artículos 37 a 41 de la Ley Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, después del plazo de quince días dispuesto en el artículo 40 de este Código, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el vencimiento de dicho plazo.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y en ningún caso superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código.

4. El artículo 80 bis: *Morosidad en el pago del tributo*, regula la morosidad en el pago del tributo:

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del presente Código.

En este artículo, se está ante un tributo determinado por el contribuyente, pero no se ha pagado; entonces, por cada mes o fracción de mes pagará un 1% sin superar el 20% sobre el tributo dejado de ingresar.

Esta sanción no aplica, cuando la Administración Tributaria, le ha concedido el fraccionamiento del pago al administrado.



5. El artículo 81: *Infracciones materiales por omisión, inexactitud, o por solicitud impropcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones impropcedentes* del CNPT regula la omisión, la inexactitud en el pago del tributo, así como la solicitud de compensaciones o devoluciones impropcedentes:

1. Constituyen infracciones tributarias:

- A. Omitir la presentación de declaraciones autoliquidaciones. Esta infracción se configura cuando los sujetos pasivos dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, las cuotas tributarias que correspondan, por medio de la omisión de las declaraciones autoliquidaciones a que estén obligados.
- B. Presentar declaraciones autoliquidaciones inexactas (...)
- C. Solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya solicitado la compensación o la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan.
- D. Obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya obtenido indebidamente la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan (...)

LAS INFRACCIONES MATERIALES SON POR OMISIÓN, INEXACTITUD O POR SOLICITUD DE COMPENSACIÓN O DEVOLUCIONES IMPROCEDENTES.

Las infracciones materiales son por omisión, inexactitud o por solicitud de compensación o devoluciones impropcedentes. Dependiendo de la calificación, la multa será grave, el 50%, 100% dependiendo del monto y muy grave, 150% sobre el tributo dejado de ingresar.

6. El artículo 81 bis: *Responsabilidad de terceros busca responsabilizar a los asesores tributarios:*

Se sancionará con una multa de uno a tres salarios base a quien:

- A. Asesore, aconseje o preste servicios para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto.
- B. Colabore en la alteración o en la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

La responsabilidad se encontrará sujeta a que se demuestre la participación del asesor o los asesores en la adopción de las decisiones determinantes en la comisión de la infracción y que haya mediado culpa grave o dolo.

Esta sanción busca desincentivar las asesorías que buscan erosionar la base imponible.

7. El artículo 82 del CNPT señala sobre la resistencia a las actuaciones administrativas de control. Dos salarios base si no comparece o da información tributaria en el tiempo establecido. Si hay reincidencia pasan a ser tres salarios base. Si vuelve a reincidir por tercera vez, el 2% de los ingresos brutos del periodo anterior que produjo la infracción como mínimo tres salarios base a cien salarios base.

8. Incumplimiento en el suministro de información. (Artículo 83 CNPT)

- A. Por incumplir con la presentación de información dentro de los plazos establecidos o habiéndola presentado lo haya hecho de manera incompleta. Multa de 2% de la cifra de los ingresos brutos en el periodo del impuesto sobre las utilidades anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 3 salarios base
- B. Por presentar información con errores de contenido o que no corresponda a lo solicitado. Multa de 1% del salario base por cada registro incorrecto



9. Incumplimiento del deber de llevar registros contables y financieros (Artículo 84 CNPT)

Las personas jurídicas o estructuras jurídicas domiciliadas en el país, por medio de su representante legal, deberán proporcionar al Banco Central de Costa Rica el registro o la indicación de los accionistas y beneficiarios finales que tengan una participación sustantiva.

El no cumplir con este deber formal tiene multa de un salario base.

10. Incumplimiento al deber de suministrar información sobre transparencia y beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras jurídicas (Artículo 84 bis).

Multa por el 2% de la cifra de los ingresos brutos en el periodo del impuesto sobre las utilidades anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 3 salarios base.

De mantenerse el incumplimiento, el Registro Nacional no podrá emitir certificaciones de personería jurídica o inscribir documentos a favor de quienes incumplan con el suministro de la información a que se refiere este artículo.

11. El artículo 85 y 86 del CNPT regula sobre la no emisión de facturas o no entrega, que se sanciona con una multa de dos salarios base. Si hay reincidencia en este comportamiento luego de realizar el proceso sancionatorio, hay cierre de negocio por 5 días naturales. También genera el cierre de cadena de negocios la morosidad persistente y la no entrega de las declaraciones cuando la Administración lo solicite.



12. El artículo 87 del CNPT señala sobre la destrucción o alteración de sellos, la cual establece multa de dos salarios base.

Finalmente, el sistema de sanciones costarricense maneja reducciones que funcionan de la siguiente manera:

- » Reducción de 75% sobre la sanción. Si el sujeto pasivo busca realizar la reparación de forma espontánea sin que medie notificación de la Administración Tributaria. Se suma 5% si paga la sanción en el momento de subsanar
- » Reducción de la sanción en un 50% si el sujeto pasivo va a subsanar el error, luego de haber sido notificado por parte de la Administración. Si paga en el momento de subsanar, se suma un 5%.
- » Reducción de un 25% sobre la sanción si el sujeto pasivo acepta los hechos, luego del traslado de cargos y en el plazo para impugnar la resolución sancionadora. Si paga en el momento de subsanar, se suma un 5%.

Estas reducciones solo aplicarán para los siguientes artículos: 78, 79, 81 y 83.

Sobre los delitos tributarios, lo único que se mencionará es, que enfrentará la pena de cárcel el sujeto pasivo que no haya ingresado al Fisco más de 500 salarios base de deuda tributaria, sin contar accesorias en un periodo fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

Asamblea Legislativa de Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley 4755 del 3/5/1971. Disponible en: http://www.pgr.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC

The image features a dark blue background with a complex, low-poly geometric pattern of various shades of blue. A large, semi-transparent blue circle is centered in the middle of the frame. On the left side, there is a solid orange rectangular box containing the word "ILUMNO" in white, uppercase, sans-serif font. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center.

ILUMNO