

Sanciones y delitos en materia tributaria

UCI - MAF

Profesor: José Antonio Saborío Carrillo

OBJETIVOS DEL CURSO

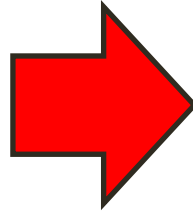
Recorrido y descripción del mayor número de sanciones tributarias posibles

Descripción del procedimiento sancionador

Teoría y principios aplicados a la práctica:
Valoración acerca de las posibilidades de éxito-fracaso en procedimientos sancionadores en vía administrativa y judicial

NORMAS SANCIONADORAS

Descripción de una
conducta
(acción u omisión)



Consecuencia o
efecto jurídico:
sanción

Elementos del delito:

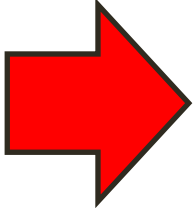
ACCIÓN (OMISIÓN) / TÍPICIDAD / ANTIJURÍDICIDAD / CULPABILIDAD
(negligencia, culpa, dolo)

Responsabilidad subjetiva

Responsabilidad objetiva (matices a la hora de aplicar los principios del
Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador)

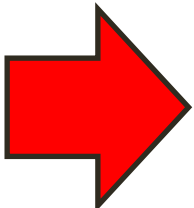
NORMAS SANCIONADORAS: CONDUCTA Y SANCIÓN

Conductas
(acciones ¿omisiones?)
muy graves



Delito
defraudación
tributaria: sanción
prisión

Conductas
(acciones y omisiones)
menos graves



Infracciones
sancionadas con
multas pecuniarias
(¢) y cierre de
negocio

**SEGÚN EL TIPO DE CONDUCTA Y SU
SANCIÓN, SE DISTINGUE ENTRE:**

DELITOS

INFRACCIONES

(aunque también hablaremos de las sanciones encubiertas
o indirectas ...)

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Relación jurídico – tributaria nace como consecuencia de la realización de un HECHO GENERADOR y concierne a dos sujetos:

SUJETO ACTIVO  SUJETO (s) PASIVO (s)

Pero con independencia de que surja obligación y relación jurídico tributaria, existe antes una sujeción a una JURISDICCIÓN Y AUTORIDAD TRIBUTARIA

BIENES JURÍDICOS TUTELADOS, O ¿QUÉ ES LO QUE INTENTA PROTEGER EL SISTEMA SANCIONADOR TRIBUTARIO?

No sólo el cumplimiento de las obligaciones materiales (**pago de tributos** – aspecto patrimonial) por parte de los contribuyentes

Respeto de deberes formales y cumplimiento de acciones que exija el sujeto activo investido de potestades

IMPORTANCIA DE LOS DEBERES FORMALES

SUJETOS ACTIVOS Y POTESTAD SANCIONATORIA

- **Tributos nacionales** – DGT, DGH, DGA, DGPCF (ver artículos 69 y 99 CNPT) aplican **Título III CNPT**
- **Municipales** – Impuestos de patentes, IBI y otros (art 69 CNPT) no aplican Título III CNPT
- **Otros entes públicos** – Tributos calificados como exacciones parafiscales (art 69 CNPT) no aplican Título III CNPT

DEPENDIENDO DE CADA TRIBUTO Y CASO, DEBEMOS SABER QUÉ CUERPO O CONJUNTO DE LEYES CONTIENE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES APLICABLES AL CASO

- Tributos nacionales / DGT –CNPT y leyes específicas (LISR, LIGSV, otras)
- Municipales – Leyes específicas (no reglamentos), Código Municipal, no aplican CNPT
- Otros entes públicos - Leyes específicas (no reglamentos), no aplican CNPT

“SOBREVUELO” DE RECONOCIMIENTO DE SANCIONES CONTENIDAS EN:

- 1. CNPT**
- 2. Leyes específicas tributos estatales (LISR, LIGSV, otras)**
- 3. Código Municipal**
- 4. Leyes específicas tributos municipales (Leyes impuestos de patentes ej.: Municipalidad de San José, LIBI, otras)**
- 5. Leyes específicas tributos otros entes públicos**

RECIENTE REFORMA LEGAL DE LEY 9069 QUE MODIFICÓ TÍTULO III CNPT

Se caracteriza por sustancial agravamiento de las sanciones

Aumenta considerablemente el umbral del monto del delito de defraudación tributaria de 200 S.B. a 500 S.B.

Evidencia preferencia por la imposición de sanciones (¢) en lugar de represión penal ¿Se está utilizando el sistema sancionador como herramienta recaudatoria?

RECIENTE REFORMA LEGAL DE LEY 9069 QUE MODIFICÓ TÍTULO III CNPT

Entrada en vigencia de las reformas y su aplicación a los distintos PF

Ver Directriz-DGT-D-009-2012:

- 2012 y anteriores (discusión sobre aplicación retroactiva y derechos adquiridos)
- 2013 y posteriores

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Las multas del CNPT están cuantificadas en “salarios base” (S.B.) que se actualizan cada período fiscal

El S.B. del PF 2013 es de ¢379.400

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Art 78) Infracción por “no entrar al radar” de Tributación, o impedir u obstaculizar la detección por ese “radar”, o por hacer funcionar el “radar” cuando el contribuyente ya no opera

Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción (D.140)

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

78) Multa de 50% del S.B. por cada mes o fracción de mes de incumplimiento o reiteración del incumplimiento, con tope de 3 S.B. (seis meses)

78 y 88 CNPT – Reducción de sanción

(DIGRESIÓN)

REDUCCIÓN DE SANCIONES ART 88 CNPT

Incentivo al arrepentimiento y enmienda,
cuanto más temprana, mejor:

- a) Sin actuación de DGT el rebajo es del 75% y de 80% si se autoliquida y paga (D.116)
- b) Cuando ya ha mediado actuación de DGT pero la enmienda del incumplimiento se da antes del ALO (sigue)

En infracción del 81 o antes de la resolución sancionadora en supuestos de artículos 78, 79 y 83, el rebajo es de 50% y de 55% si se autoliquida y paga (D.116)

- c) Antes del vencimiento del plazo para presentar revocatoria contra el ALO en infracción del 81 o en el plazo para impugnar la resolución sancionadora de artículos 78, 79 y 83, el rebajo es de 25% y si autoliquida y paga 30% (D.116)

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

79) No presentación en tiempo de las declaraciones de autoliquidación (D.101, D.104, D.106) **independientemente de que no exista tributo a pagar** (declaración en cero)

Si existe tributo a pagar, le aplican al pago tardío otras sanciones

Se considera que son incumplimientos (sigue)

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

distintos el de no presentar el formulario en tiempo (aplica la sanción del 79) y el de no pagar a tiempo (aplican otras sanciones)

¿Non bis in idem?

Artículo 79 – Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

79) Multa de 50% del S.B.

79 y 88 CNPT – Reducción de sanción

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Art. 83) Incumplimiento de suministrar información que debe ponerse en conocimiento del Fisco en cumplimiento de deberes formales (ejemplos: no presentación de D.151, D.152)

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

83) Multa:

- Si se reportó la información pero con errores, se aplica multa de 1% del S.B. por cada error (100 errores = 1 S.B.)
- Si del todo no se reportó, la multa es del **2% de renta bruta** (con mínimo de 10 S.B. y máximo de 100 S.B.)

* Atención a **posible multa desproporcionada e irrazonable**

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Si al final se concluye que la información no reportada no ocasionó ningún perjuicio fiscal

Distinto es el caso cuando la falta de reporte de la información es un vehículo o medio para no reportar rentas que finalmente no tributan

La sanción del 2% de renta bruta remite a la renta bruta de otro PF

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Sí aplica reducción de sanción art 88 CNPT

DIGRESIÓN O PARÉNTESIS

Severidad o entidad de las multas debe ser proporcional, razonable, justificada, en función de la lesión al bien jurídico tutelado

No se debe utilizar una bazuka para matar moscas

Es necesario ponderar, poner en la balanza
¿Qué?

- Hay infracciones:
 - A deberes formales que no producen un perjuicio fiscal
 - A deberes formales que sí están asociadas a un perjuicio fiscal (incumplimiento del deber formal como vehículo o medio para el no pago)
 - Obligaciones materiales de pago

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Art 84 – No llevar al día los libros y registros contables que exija la normativa tributaria y el Código de Comercio

Multa: 1 S.B.

No aplica reducción art 88 CNPT

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

Art 84 bis – No llevar al día el registro de accionistas a que se refiere el art. 137 del Código de Comercio

(Obligación de anotar nombre, nacionalidad y domicilio del accionista; cantidad de acciones que le pertenecen, pagos que se le realicen, traspasos, ...)

Multa: 1 S.B.

No aplica reducción art 88 CNPT

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

82) Resistencia o rebeldía frente a actuaciones de control desarrolladas por la AT, de cumplimiento de deberes materiales y formales

Por ej.: No permitir revisión de contabilidad o documentos de trascendencia tributaria que hayan sido requeridos (importancia de la **razonabilidad de lo solicitado y del plazo concedido**), incomparecencia a citaciones, negar la entrada a funcionarios para el reconocimiento de fincas, propiedades, instalaciones

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

82) Atención: Multa puede ser de:

- i. 2 S.B. si se incumple el primer requerimiento
- ii. 5 S.B. si se incumple el segundo requerimiento
- iii. **Y hasta del 2% de renta bruta (con mínimo de 10 S.B. y máximo de 100 S.B.)**
 - * Posible multa **desproporcionada y falta de razonabilidad**

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

No aplica reducción de sanción art 88 CNPT

**HASTA AQUÍ TODAS LAS
INFRACCIONES HAN SIDO
RELACIONADAS CON
INCUMPLIMIENTOS DE
DEBERES FORMALES**

**PASAMOS AHORA A
INFRACCIONES A
OBLIGACIONES MATERIALES
QUE OCASIONAN O
PUEDEN OCASIONAR
PERJUICIO FISCAL**

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80) Morosidad en el pago del tributo posterior a una determinación efectuada por la AT (DGT o DGH) en procedimientos determinativos de tributos o de ineficacia de exoneraciones, cuando quede firme el procedimiento de fiscalización o el recursivo

80) ¿Morosidad desde cuándo? El artículo

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80) habla de un plazo de 15 días del artículo 40 CNPT, pero cuando se lee ésta última norma, se advierte que habla de:

- 15 días
- 30 días

Lo correcto es el plazo de 30 días

Error del art. 80 CNPT

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80) Multa es del 1% del monto no pagado (total o parcial) por cada mes o fracción de mes y con tope del 20%

80) NO APLICA REDUCCIÓN art. 88 CNPT

80) Cuando se pide aplazamiento o fraccionamiento de pago, no aplica este interés de mora, sólo el corriente

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80 bis) Al igual que en el caso anterior se incurre en mora, pero ya no posterior a una actuación de la AT, sino que la mora es posterior a una autoliquidación del contribuyente

El caso se presenta cuando la declaración dice: El monto del tributo que tengo que pagar es 100 millones, pero pago ¢0 porque no hay flujo de caja

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80 bis) Esta multa también aplica al contribuyente que, rectificando su primera declaración en cero, liquida o determina un monto a pagar en su declaración rectificativa

80 bis) No aplica cuando la diferencia a ingresar es determinada de oficio por la AT, porque en ese caso aplica la multa del 81 CNPT

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80 bis) Esta multa aplica en los supuestos de tributos no autoliquidables por el contribuyente, sino que son determinados por la AT (ej. impuesto a la propiedad de vehículos automotores)

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

80 bis) Multa es del 1% del monto no pagado (total o parcial) por cada mes o fracción de mes y con tope del 20%

80 bis) NO APLICA REDUCCIÓN art. 88 CNPT

80 bis) Cuando se pide aplazamiento o fraccionamiento de pago, no aplica este interés de mora, sólo el corriente

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

ARTÍCULO 81 CNPT

Norma sancionadora “estrella”

Es sospechosa de ser utilizada con poco apego a una buena técnica jurídica para favorecer la recaudación: presunción de negligencia, extrema dificultad de que se reconozca la interpretación razonable como causa eximente de responsabilidad

INFRACCIONES Y SUS SANCIONES EN CNPT

**Las multas del art. 81 no deberían
aplicarse de manera automática**

**Valorar la diligencia y
comportamiento del contribuyente**

Vs.

Claridad de la norma que se aplica

Artículo 81 CNPT

Multas anteriores

- I. Multa del 25% aplicable a supuestos de negligencia o culpa
- II. Multa del 75% en supuestos de actuación dolosa que redundaran en cuota tributaria evadida de menos de 200 S.B.

Multas vigentes

PF 2013 y ss.

- I. Multa del 50% en presencia de culpa grave
¿Negligencia?
- II. Multa del 100% en caso de culpa muy grave
- III. Multa del 150% en supuestos de actuación dolosa que redunde en cuota tributaria evadida de menos de 500 S.B.

Artículo 81 CNPT

¿Cuándo se configura la infracción?

- a. Cuando no se presenta la declaración en el plazo de ley y como consecuencia de ello no se paga un tributo que luego es determinado por la AT
- b. Cuando se presenta la declaración pero es inexacta y como consecuencia de ello se deja de ingresar (pagar)

Artículo 81 CNPT

El problema es la amplia definición de inexactitud

Inexactitud = Empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, diferencias aritméticas, solicitar compensaciones o devoluciones de tributos que no proceden

Artículo 81 CNPT

Inexactitud muy grave con empleo de medios fraudulentos = Anomalías sustanciales de la contabilidad como no llevarla del todo, “doble contabilidad”, falsedad de asientos, contabilización de operaciones en cuentas incorrectas de manera que se altere su consideración fiscal, uso de facturas u otros justificantes falsos, utilización de testaferros

Artículo 81 CNPT

Cálculo del coeficiente de la multa

$$\frac{\left[\begin{array}{l} \text{Aumento a} \\ \text{impuesto \# 1} \\ \text{sancionable,} \\ \text{determinado} \\ \text{por AT} \end{array} \right] * \begin{array}{l} \text{Tarifa} \\ \text{tributo} \\ \text{aplicable} \\ \text{ya sea} \\ \text{prop. o} \\ \text{media} \end{array} + \left[\begin{array}{l} \text{Aumento a} \\ \text{impuesto \# 2,} \\ \text{sancionable,} \\ \text{determinado} \\ \text{por AT} \end{array} \right] * \begin{array}{l} \text{Tarifa} \\ \text{tributo} \\ \text{aplicable ya} \\ \text{sea prop. o} \\ \text{media} \end{array}}{\left[\begin{array}{l} \text{Aumentos a} \\ \text{impuesto \# 1,} \\ \text{sancionables} \\ \text{y no} \\ \text{sancionables,} \\ \text{determinados} \\ \text{por AT} \end{array} \right] * \begin{array}{l} \text{Tarifa} \\ \text{tributo} \\ \text{aplicable} \\ \text{ya sea} \\ \text{prop. o} \\ \text{media} \end{array} + \left[\begin{array}{l} \text{Aumentos a} \\ \text{impuesto \# 2,} \\ \text{sancionables} \\ \text{y no} \\ \text{sancionables,} \\ \text{determinados} \\ \text{por AT} \end{array} \right] * \begin{array}{l} \text{Tarifa} \\ \text{tributo} \\ \text{aplicable ya} \\ \text{sea prop. o} \\ \text{media} \end{array}} = \frac{\text{Numerador}}{\text{Denominador}}$$

Artículo 81 CNPT

Cálculo de la multa

$$\frac{\text{Numerador}}{\text{Denominador}}$$

$$\text{Resultado} * 100 = \text{Coeficiente}$$

$$\text{Importe a ingresar} * \text{Coeficiente} = \text{Base de la sanción}$$

$$\text{Base de la sanción} * 50\% \text{ si multa es grave, o en su caso } 100\% \text{ o } 150\%$$

No emisión de facturas o
comprobantes (art 85),
cierre de negocios (art 86)
y destrucción de sellos (art 87)

Artículo 85 – No emisión de facturas

No emisión de facturas o comprobantes autorizados o no los entreguen al cliente en el momento de compra, venta, o prestación del servicio

Multa 2 S.B.

Artículo 85 – No emisión de facturas

¿Genera en todos los casos perjuicio fiscal?

Art 13 LISR ¿sanción a profesionales que no emiten facturas?

Artículo 86 – Cierre de negocio

Cierre del negocio es por 5 días naturales

Tres causales o razones que dan lugar a la aplicación de esta sanción:

1. Reincidencia (dentro del período de prescripción) en la no emisión de facturas o comprobantes autorizados
Explicar procedimiento 1ra y 2da sanción

Artículo 86 – Cierre de negocio

2. Persistir en no ingresar el IGSV (IVA) o el ISC retenido, percibido o cobrado, cuando ha mediado un requerimiento en ese sentido de la AT
3. No presentar las declaraciones que hayan omitido y cuya presentación haya sido prevenida por la AT ¿Cuáles declaraciones? Art 79 CNPT

Artículo 86 – Cierre de negocio

Colocación de sellos

Obligaciones laborales

Traspasos de locales o establecimientos se desconocen, salvo en aquellos casos en que el adquirente cuente con certificación extendida por AT sobre inexistencia de procedimientos de cierre / 15 días / Silencio positivo

Artículo 87 CNPT

Destrucción o alteración de sellos
provocada por el contribuyente, sus
representantes, personal

Multa 2 S.B.

¿Responsabilidad penal?



Delito de
fraude
a la
Hacienda
Pública



2002			200
Causas ingresadas	77		Cau ingr
Causas salidas	75		Cau
Resoluciones:			Res
Desestimaciones	37		Des
Sobreseimientos	12		Sob
Incompetencias	18		Inco
Acumuladas	5		Acu
Acusaciones	3		Acu
			Co
2004			200

Fraude a la Hacienda Pública

art. 92 CNPT

Tipo penal:

Quien por acción u omisión

defraude (ardid o engaño) a la Hacienda Pública

con el propósito (resultado) de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial

consecuencia o resultado: la evasión del pago de tributos, o de cantidades retenidas

Fraude a la Hacienda Pública

art. 92 CNPT

o que se hubieren debido retener, o que no ingrese cuando ha devengado beneficios en especie, u obteniendo indebidamente devoluciones o beneficios fiscales

Inocencia y carga de la prueba

Delitos – Presunción de inocencia / carga de la prueba pesa sobre quien acusa

Determinaciones y sanciones administrativas – Carga de la prueba es de la AT en un primer momento, luego pesar sobre el contribuyente

Fraude a la Hacienda Pública

art. 92 CNPT

Cuantía defraudada: 500 S.B.

($\text{¢}379.400 * 500 = \text{¢}189.700.000$ o
\$379.400) de impuesto dejado de pagar, sin
incluir intereses, multas, ni recargos

Cuantía defraudada durante el P.F.

Fraude a la Hacienda Pública

art. 92 CNPT

Penal de **prisión 5 a 10 años**

Excusa legal absolutoria:

Arrepentimiento y reparación del incumplimiento antes de toda actuación de la AT

Caso de las rotativas

No entrega de tributos retenidos o percibidos - Art. 93 CNPT

Tipo penal:

El agente retenedor o perceptor de tributos o el contribuyente

de IVA o ISC

que tras haber retenido o percibido o cobrado una suma superior a 200 S.B. (año calendario)

no los entregue al Fisco en el plazo debido

Pena de **prisión 5 a 10 años**

Hay excusa legal absolutoria

Procedimiento aplicable en la tramitación de delitos

Arts. 90 y 66 a) CNPT

Cuando la AT estime que las irregularidades detectadas pueden ser constitutivas de delito, debe abstenerse de continuar los procedimientos determinativos y sancionadores y remitir el asunto a la jurisdicción penal

Procedimiento aplicable en la tramitación de delitos

Arts. 90 y 66 a) CNPT

Tomar en cuenta que no importa que el asunto demore años en la jurisdicción penal y luego concluya con sobreseimiento o desestimación en sede penal. En tal caso el asunto debe ser devuelto a la vía administrativa para continuar el procedimiento determinativo

Procedimiento aplicable en la tramitación de delitos

Arts. 90 y 66 a) CNPT

Se suspende o “congela” el curso de la prescripción tributaria (administrativa) – Ver último párrafo art 53 CNPT

Mi experiencia previa: No continúa el procedimiento determinativo con posterioridad
= PREMIO!!!

Otros delitos:

Arts. 94 a 98 bis) CNPT

Responsabilidad del funcionario público por acción u omisión dolosa

Responsabilidad del funcionario público por acción u omisión culposa

**CONCLUIDAS LAS
INFRACCIONES Y SANCIONES
EN CNPT**

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Ley del Impuesto sobre la Renta:

¿La no deducibilidad del gasto cuando no se han practicado retenciones (CCSS, impuesto al salario, impuesto sobre remesas al exterior, u otras) o cuando no se cuenta con factura autorizada que respalde el gasto, es una sanción?

“Doble ajuste” + multa + intereses

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Es una sanción “encubierta”

Arts. 8 y 44 LISR

La Sala Constitucional tiene pendiente la redacción del Voto que debe recaer en el expediente 07-16111-0007-CO

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Únicamente se sabe que el Por Tanto dice:

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.

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Por otra parte, el Voto 16628-12 dice:

"...Se interpreta que el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no es contrario al Derecho de la Constitución, siempre y cuando se interprete que el agente de retención que cumpla con sus obligaciones, aún cuando lo haga tarde, tiene la posibilidad de deducir como gastos del ejercicio las sumas pagadas por los conceptos que originaron las retenciones establecidas en esa ley. Comuníquese a la Dirección General de Tributación Directa..."

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Artículo 45 LISR – Quien reporte (patrono) información falsa sobre créditos del “impuesto al salario”, será sancionador con multa equivalente a diez veces el impuesto que se haya pretendido evadir

Irrisorios los créditos – Irrisoria la sanción

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

¿Otra sanción impropia en el art 79 LISR y
34 LIGSV?

Reclasificación del contribuyente sujeto al
Régimen de Tributación Simplificada al
régimen ordinario, mediante simple
constatación de los hechos que
constituyen el incumplimiento (acta)

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Ley del Impuesto General sobre las Ventas

Sanción “encubierta” del art. 11 LIGSV: Se desconocen los descuentos no consignados en facturas, aún y cuando exista prueba de que el descuento realmente se concedió

INFRACCIONES Y SANCIONES EN LEYES TRIBUTOS NACIONALES

Ley del Incentivos al Desarrollo Turístico

Multa de 10 veces el importe de las exoneraciones disfrutadas, cuando se determina que los bienes no están siendo utilizados conforme a la finalidad que justificó el otorgamiento de la exención

Art 14 de esa ley

**Concluimos el
reconocimiento o
“sobrevuelo” de las
infracciones y sanciones
en CNPT
y en leyes específicas
tributos estatales (LISR,
LIGSV, otras)**

POTESTAD SANCIONADORA ¿REDUCIDA? DE LAS MUNICIPALIDADES

No aplican ni infracciones ni delitos del
Título III del CNPT

Aplican el Código Municipal y leyes que
regulan impuestos en que fungen como
sujeto activo

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

ANTINOMIA:

Acabamos de decir que las municipalidades no aplican Título III del CNPT,

pero dice el art. 69 del Código Municipal que el atraso de tributos municipales generará “multas e intereses moratorios” que se calcularán conforme al CNPT ¿Entonces?

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

No se les reconoce a las municipalidades la posibilidad de aplicar ninguna sanción del Título III del CNPT

Cosa distinta son intereses corrientes que sí aplican

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Artículo 76 Código Municipal –

Multa del 50% del costo del servicio prestado por la municipalidad, por incumplimiento en la limpieza de lotes, construcción, mantenimiento y limpieza de aceras, etc., por parte de los propietarios

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Leyes de impuestos de patentes
(actividades lucrativas)

Cada municipalidad de C.R. tiene su propia ley

Cada ley puede establecer sanciones

Necesario analizar cada ley

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Es frecuente el establecimiento de sanciones en los reglamentos municipales

Viola el principio de reserva de ley en materia sancionadora

Dificultad adicional la plantea el procedimiento: Se ventila o discute siempre, ante la Municipalidad

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Temible sanción encubierta: Cancelación de la patente

Para ejercer la actividad lucrativa en el cantón, hay que estar al día en el pago del impuesto de patente. La municipalidad puede determinar o tasar de oficio el monto del impuesto a pagar y si el contribuyente no está de acuerdo, la municipalidad lo amenaza con no renovarle la patente si no paga y no se podrá ejercer la actividad.

De facto: Pague y luego reclame

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Análisis de una sola ley como
ejemplo:

Ley de Patentes de Actividades
Lucrativas de la Municipalidad del
Cantón Central de San José

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Ley

Art. 10 – Multa del 20% del impuesto pagado el año anterior, por no presentación de la declaración

Única sanción incluida en la ley

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Reglamento

Si bien el art. 4 de la LEY establece que “se autoriza a la Municipalidad de San José para que dicte el reglamento correspondiente para hacer eficaz el cumplimiento de la presente ley y para que adopte las medidas administrativas convenientes a una adecuada fiscalización”, ello no alcanza para que el reglamento pueda imponer sanciones

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Art. 5 Reglamento – El atraso en el pago adelantado de las trimestralidades del impuesto, genera recargos del 2% por cada mes o fracción de mes de atraso, con tope del 24% (12 meses)

Artículo 52 señala que cuando la Sección de Patentes de la Municipalidad determine incumplimientos a disposiciones legales o reglamentarias, podrá imponer multas ¿Cuáles?

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Temible sanción encubierta: Cancelación de la patente

Artículos 14, 49, 48, 53 del Reglamento

Voto 18359-09 de Sala Constitucional

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Voto 18359-09 de Sala Constitucional:

Declaró con lugar la acción de inconstitucionalidad interpuesta contra el Reglamento de Patentes Municipales del Cantón Central de San José (en especial art. 49), en cuanto los artículos que se impugnan establecen una serie de limitaciones al debido proceso y al derecho de defensa, pues contra el acto y la orden de suspensión de la patente, por falta de pago, no se admitirá recurso ni prueba alguna, salvo la excepción de pago, así como también se viola el principio de reserva de legal establecerse vía reglamento una sanción, que además incurre en bis in idem (doble sanción) por suspenderse la licencia y ordenarse el cierre del local. Se declara parcialmente con lugar la acción

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Lo anterior sólo vale para el Reglamento a la Ley de Patentes de la Municipalidad de San José

Pueden subsistir muchas normas similares en otras leyes de otras municipalidades

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Ley de Impuesto de Bienes Inmuebles (LIBI)

Art. 8 – Habla de “intereses y recargos”, pero no dice de cuánto son los recargos

No queda claro si utiliza como sinónimos “intereses y recargos”, o ¿se trata de una carta en blanco para que la administración municipal los fije?

INFRACCIONES Y SANCIONES EN TRIBUTOS MUNICIPALES

Hay otros tributos y licencias municipales
(patentes de licores)

...

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

No aplican Título III CNPT

¿Cuál ley contiene las infracciones y sanciones aplicables al caso?

Las del impuesto concreto de que se trate

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Vamos a analizar 3 ejemplos:

- Impuesto a moteles – IMAS
- Impuesto a cervezas, cigarrillos y bebidas alcohólicas – INDER
- Impuesto del 3% del ICT

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Impuesto a moteles – IMAS Ley 8343

Impuesto del 30% al valor del uso de habitación

Cóctel de bienvenida o botella de vino

El IMAS no tiene potestades de fiscalización de contabilidad e instalaciones

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Priva el pago en efectivo

Art 64 – “La evasión de dichos impuestos será castigada de acuerdo con la normativa tributaria existente” ¿Cuál? No es la del CNPT

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Artículo 67.- Infracción grave

Incurrirá en infracción muy grave, el negocio regulado que no suministre al IMAS la información requerida dentro de los plazos señalados en la ley; asimismo, el que suministre datos falsos y no lleve la contabilidad ni los registros, o los lleve con vicios o irregularidades esenciales que afecten negativamente la recaudación del impuesto. Incurrir en **esta falta se sancionará con un monto de tres veces el beneficio patrimonial obtenido como consecuencia directa de la infracción.**

PROBLEMA: El IMAS no tiene potestades para fiscalizar y determinar el monto de ese beneficio patrimonial obtenido ...

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS

Artículo 68.- Cierre de negocios

El IMAS, en su condición de administración tributaria, estará facultado para ordenar y ejecutar el cierre inmediato del negocio que se encuentre moroso en el pago de este impuesto durante más de dos meses

Hasta donde sé, no aplica el IMAS esa sanción

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS

Impuestos del INDER a cigarrillos,
cerveza, bebidas alcohólicas y gaseosas

No hay

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Impuesto del 3% a favor del ICT –
Ley 2706 Industria Turística

No aplica el ICT el Título III CNPT

Ley no establece sanciones

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EXACCIONES PARAFISCALES O TRIBUTOS DE **OTROS ENTES PÚBLICOS**

Reglamento

Art 6: Recargo de mora del 1%

Art 10: Recargo del 2% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación del Registro de Huéspedes

Art. 17: El recaudador a quien se le compruebe la evasión del impuesto, incurrirá en los delitos de apropiación y retención indebida establecidos en el Código Penal

**Completamos el
reconocimiento o “sobrevuelo”
de infracciones y sanciones
según sujeto activo y su
potestad sancionatoria**

Continuamos con:

**2) Procedimientos
sancionadores;**

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Artículo 39 Constitución:

“Artículo 39.- A nadie se le hará sufrir pena sino por delito, cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior (principio irretroactividad, salvo la beneficiosa) y en virtud de sentencia firme (o acto administrativo firme, lo cual quiere decir que primero se ventila el procedimiento y hasta después se puede aplicar la sanción) dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa (derecho de defensa y al debido proceso) y mediante la necesaria demostración de culpabilidad (presunción de inocencia).

”

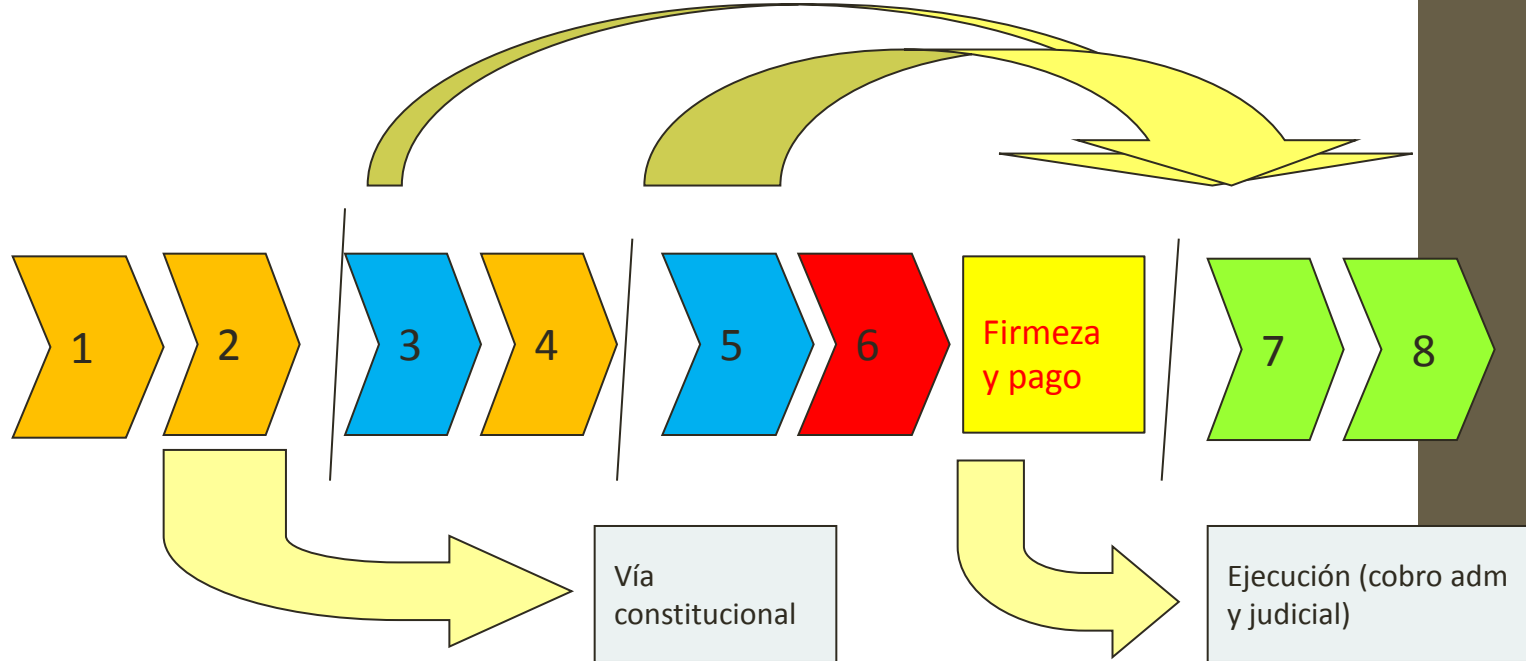
....

DIFERENCIA ENTRE PROCEDIMIENTO SANCIONADOR Y DETERMINATIVO

Nótese la gran diferencia que deriva de la norma anterior:

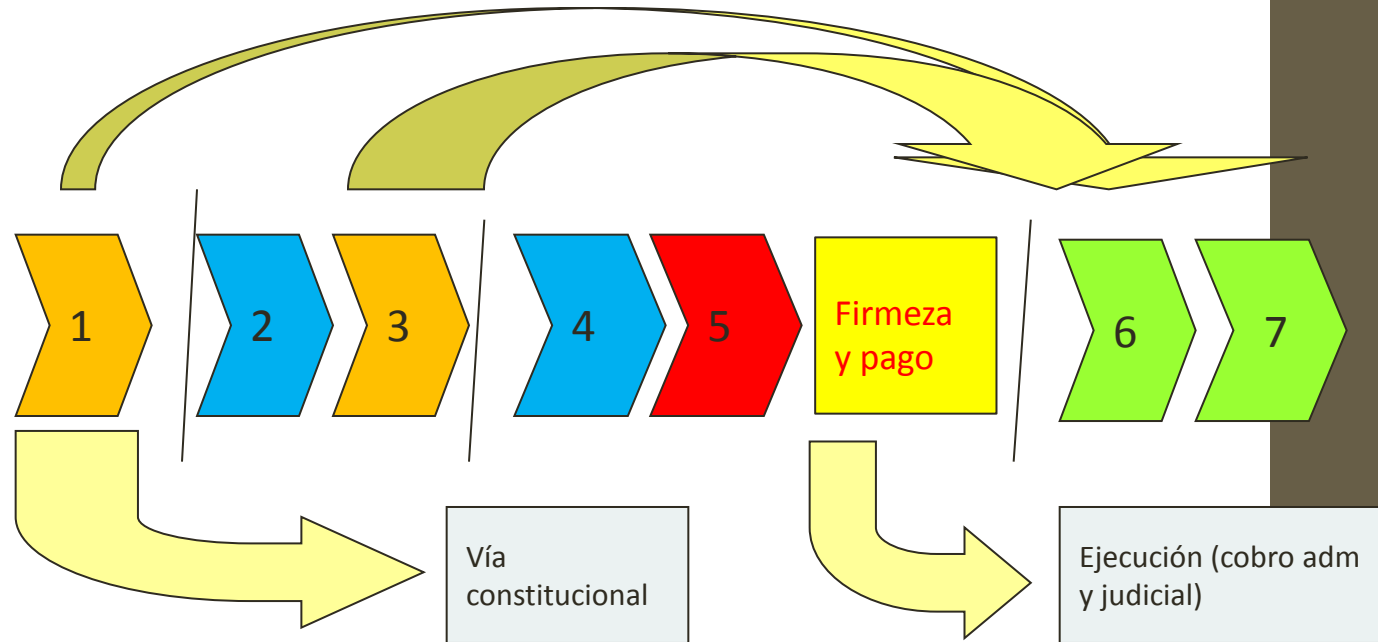
- En el actual procedimiento determinativo: ALO + 30 días: Pague primero y litigue y discuta después
- Procedimiento sancionador: En virtud de lo que establece el artículo 39 de la Constitución, lo anterior no sería aplicable ni admisible en relación a sanciones

Procedimiento sancionador por infracciones formales y por arts. 80 y 80 bis CNPT



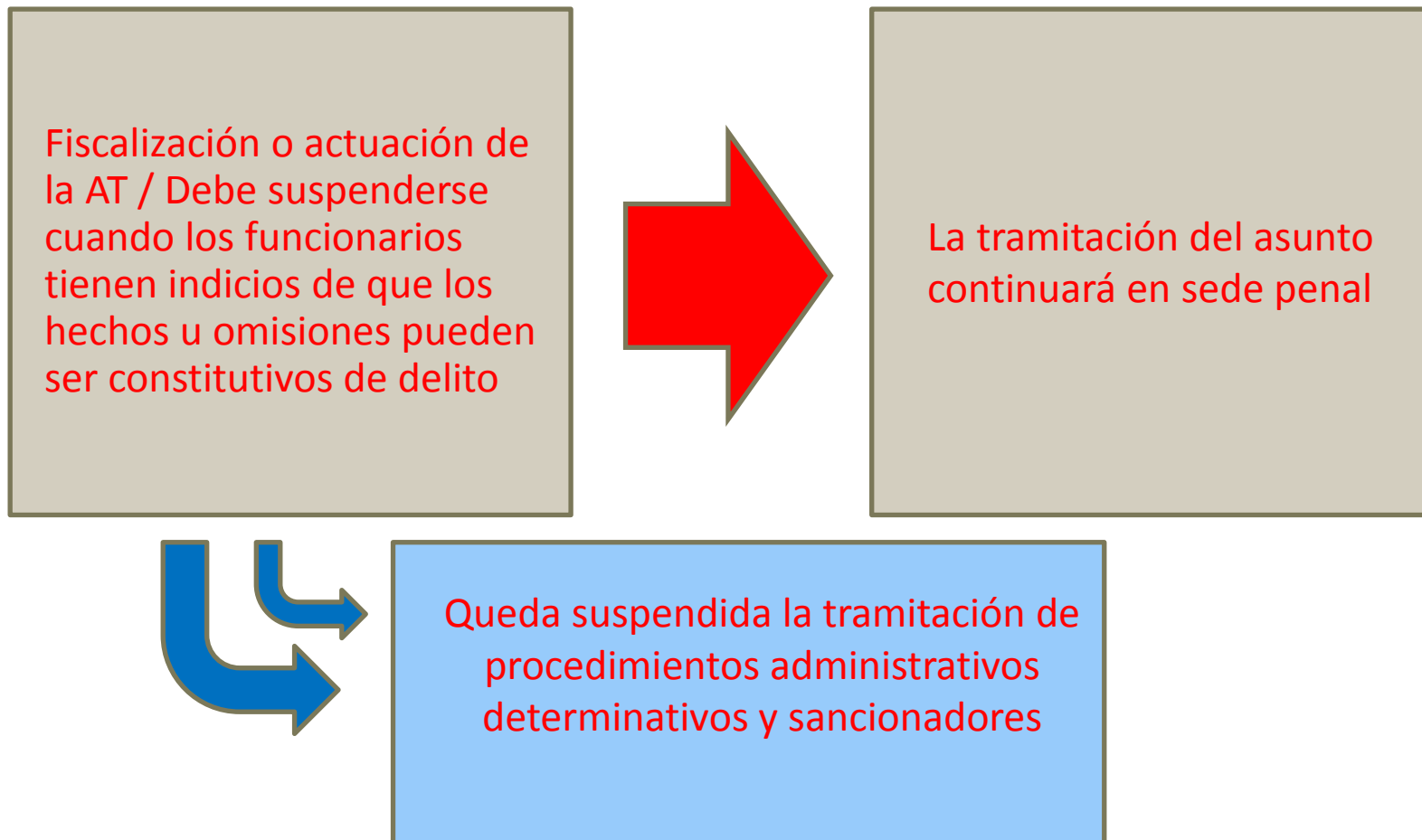
- 1) Propuesta motivada (acto interno de la AT) mediante la cual los funcionarios a cargo de las actuaciones, ponen en conocimiento de su superior, las acciones u omisiones que a su juicio son constitutivas de infracción;
- 2) Resolución sancionadora [A.T.] (El superior cuenta con plazo ordenatorio de 5 días para dictarla);
- 3) Recurso de revocatoria** contra resolución sancionadora (optativo) [contribuyente] (**5 días plazo fatal**);
- 4) Resolución de la A.T. que resuelve la revocatoria (si se interpuso);
- 5) Recurso de apelación** (optativo) ante Tribunal Fiscal Administrativo [contribuyente] (**5 días plazo fatal**);
- 6) Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo;
- 7) Demanda contencioso administrativa [contribuyente];
- 8) Recurso de casación

Procedimiento sancionador infracciones art. 81 CNPT



- 1) Resolución sancionadora [A.T.] (La dicta el superior de la AT respectiva);
- 2) **Recurso de revocatoria** contra resolución sancionadora (optativo) [contribuyente] (**30 días plazo fatal**);
- 3) Resolución de la A.T. que resuelve la revocatoria (si se interpuso);
- 4) **Recurso de apelación** (optativo) ante Tribunal Fiscal Administrativo [contribuyente] (**30 días plazo fatal**);
- 5) Fallo del Tribunal Fiscal Administrativo;
- 6) Demanda contencioso administrativa [contribuyente];
- 7) Recurso de casación

Procedimiento por delito



Procedimiento sancionador

¿Por qué se separa el procedimiento determinativo del tributo del sancionador?

Teóricamente:

Una cosa es determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria principal (tributo) y otra la culpabilidad (si el sujeto pasivo actuó con negligencia, culpa o dolo)

Procedimiento sancionador

Teóricamente:

Respeto del derecho de defensa – Debe acreditarse o probarse la culpabilidad (negligencia, culpa o dolo) del sujeto pasivo infractor (arts 71, 72, 67, 21 CNPT)

Lo anterior quiere decir que, al menos teóricamente, se respeta el principio de presunción de inocencia y el derecho de defensa

Procedimiento sancionador

Tratándose de un contribuyente PERSONA JURÍDICA: ¿Interesa saber quién es el responsable de la infracción (por ejemplo: el contador, el gerente financiero, el gerente general, el accionista o los accionistas, el o los asesores?)

Es determinante tratándose de DELITOS porque la responsabilidad penal es personalísima

Procedimiento sancionador

Pero ¿Tratándose de infracciones?

Ver art 67 CNPT

Procedimiento sancionador

Nos induce a pensar que en todos los casos la responsabilidad es subjetiva y no objetiva

Si la responsabilidad es objetiva, no interesa tanto determinar quién es el sujeto (persona física) por cuya negligencia o culpa (art 71 CNPT) se verificó la infracción, sino, simplemente, determinar la existencia de la infracción

Bastaría acreditar la infracción para imponer sanción (en la responsabilidad objetiva)

Procedimiento sancionador

Infracciones que se imponen bajo criterio de responsabilidad objetiva / Sanciones AUTOMÁTICAS O CUASI-AUTOMÁTICAS / Responsabilidad “*in eligendo*” e “*in vigilando*”

Análisis de jurisprudencia:

- Res 000115-F-S1-2010 Sala Primera CSJ
- Fallo 52-2001 TFA
- Fallo 526-2012 TFA
- Fallo 563-2012 TFA

Procedimiento sancionador

Infracciones que se imponen bajo criterio de responsabilidad subjetiva / Es necesario acreditar la negligencia o culpa, pero ¿hace falta determinar cuál es la persona física concreta que actuó negligente o culposamente?

NO – Art 72 CNPT – Basta con afirmar que se faltó al deber de cuidado (*in vigilando o in eligendo*) dentro de la persona jurídica, que habría impedido que se cometa la infracción

Procedimiento sancionador

Conclusión: Los administradores (gerentes, contadores, contralores), directores, albaceas, curadores, fiduciarios, accionistas, **NO SON RESPONSABLES EN LO PERSONAL (CON SU PATRIMONIO) POR LAS INFRACCIONES DE LA PERSONA JURÍDICA**

Su responsabilidad se limita a “los recursos (de la persona jurídica) que administren o de que dispongan” / Art 21 CNPT

Procedimiento sancionador

Análisis de jurisprudencia sobre responsabilidad subjetiva y sobre afectación del bien jurídico tutelado

Fallo TFA 553-2012 del TFA del 28/11/2012 dice que no procede el cierre de negocio porque la conducta del contribuyente no afectó de tal manera el bien jurídico tutelado, como para aplicar una sanción tan severa

Procedimiento sancionador

Art. 73 CNPT – Concurrencia formal

Cuando un hecho concreto “encaja” dentro de dos o más normas que tipifican infracciones

¿Cuál sanción se aplica?

No pueden aplicarse dos o más, porque eso violaría el principio de “non bis in idem”

Procedimiento sancionador

Se aplica la SANCIÓN MÁS SEVERA

PRESCRIPCIÓN de las sanciones

Prescripción es de 4 AÑOS

Pero el conteo no es de fecha a fecha

Es un conteo particular

Primero se determina la fecha del incumplimiento o infracción, luego (sigue)

PRESCRIPCIÓN de las sanciones

se va al 1º de enero siguiente y a partir de ese 1º de enero se cuentan 4 años (podrían ser 4 años y 355 días)

Tener el mismo cuidado cuando se trata de prescripciones de tributos mensuales (IVA, ISC)

PRESCRIPCIÓN de las sanciones

Explicar diferencia entre interrupción (vuelta a cero) y suspensión de la prescripción

El curso de la prescripción se interrumpe por la notificación de las sanciones que se presumen (art 74 segundo párrafo CNPT) y el nuevo término empieza a correr a partir del 1º de enero siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme (art 54 CNPT) PUEDEN PASAR AAAAAAÑOS

PRESCRIPCIÓN de las sanciones

El cómputo de la prescripción se suspende (se “congela”) por la interposición de denuncias por la presunta comisión de los delitos de los arts 92 y 93 CNPT

Si el proceso penal termina sin condena (por sobreseimiento, desestimación, ...) y vuelve a la vía administrativa, se reanuda el cómputo de la prescripción

“Vuelta” de un expediente penal infructuoso al procedimiento administrativo sancionador

En caso de que el proceso penal concluya sin condena, es decir, que no se consideró que se hubiera verificado un delito de fraude a la Hacienda Pública o de haberse apropiado de tributos retenidos o percibidos, se continuará con la tramitación del procedimiento administrativo sancionador, con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados (en beneficio o perjuicio del contribuyente) Art 66 a) CNPT

INTERESES que generan las sanciones

Generan intereses, pero SÓLO CON POSTERIORIDAD A SU FIRMEZA (tres días hábiles después a la firmeza de la resolución que las fija)

¿Cuándo queda firme un Fallo del TFA?

NOTIFICADO + Plazo para interponer
adicción y aclaración de 3 DÍAS (art 158 CPC)

Continuamos con:

**3) Teoría y práctica para una adecuada toma de decisiones de asesoría
¿Litigar o no contra las sanciones? ¿Se aceptan o no?**

Toma de decisiones de asesoría

Hay clientes de clientes:

- Conservadores y agresivos
- Con liquidez y sin liquidez
- Inocentes y culpables

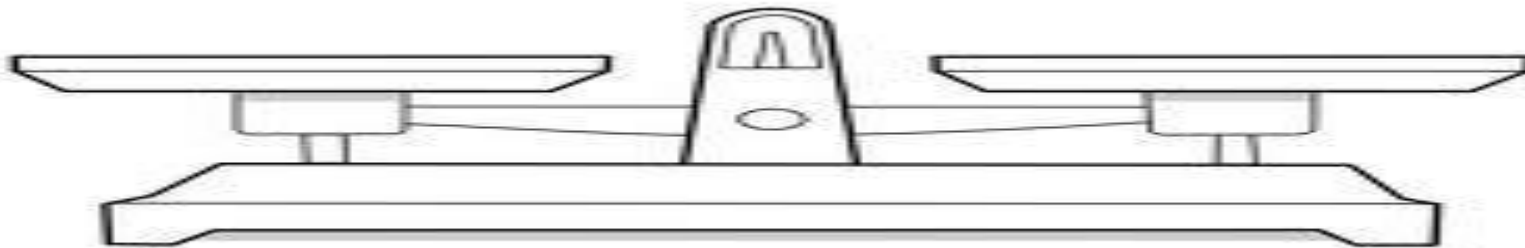
¿Cómo valora el cliente una asesoría?

Por la adecuada ponderación que el asesor haya realizado y comunicado al cliente de dos factores:

¿Cómo valora el cliente una asesoría?

POSIBILIDADES DE ÉXITO (criterios contables y legales de defensa)

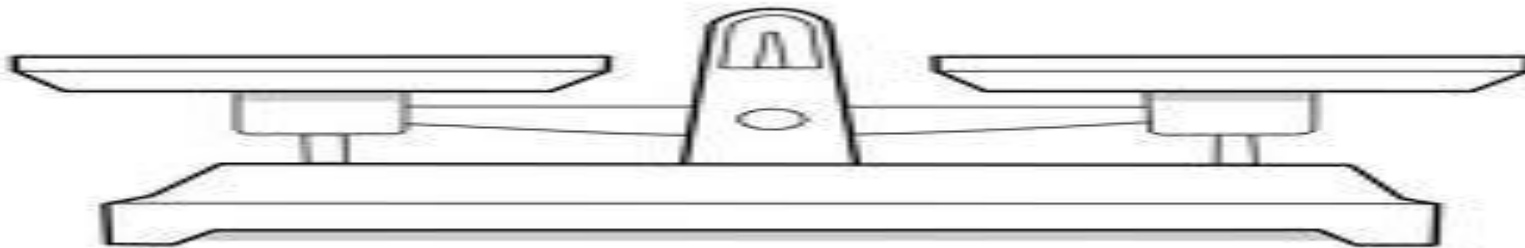
IMPACTO FINANCIERO, ECONÓMICO Y OPERATIVO (hoy o mañana)



¿Cómo valora el cliente una asesoría?

POSIBILIDADES DE ÉXITO (criterios contables y legales de defensa varían en cada caso concreto)

IMPACTO FINANCIERO, ECONÓMICO, OPERATIVO:
Valorar monto de la sanción, liquidez de la empresa y postergación del pago (INTERESES), carácter del cliente



Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

¿Cuáles son argumentos válidos de defensa en procedimientos sancionadores?

Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

POSIBLES ARGUMENTOS DE DEFENSA:

- Infracción atribuible a quien no tenga capacidad de obrar en el orden tributario
¿Caso de la declaración firmada por quien no es representante?
- Fuerza mayor (deficiencias técnicas o “caídas” de las plataformas de declaración)
- Diligencia debida / Interpretación razonable (consultas 119 CNPT, jurisprudencia tributaria)

Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

DILIGENCIA DEBIDA / INTERPRETACIÓN RAZONABLE:

Resolución SA-06-RV-0084-2 de la AT de Puntarenas del 15/7/2002: Declaró improcedente la sanción de artículo 81 del CNPT que pretendía imponerse, por la presunta declaración inexacta del impuesto sobre la renta, por considerar que “en el caso de marras, vemos como la reclamante haciendo una interpretación de la cual pensó era la correcta, recopiló toda su información de los ingresos que tenía en su contabilidad y los declaró, no pensando que con dicha acción dejaba de ingresar al fisco el impuesto sobre la renta que correspondía por los ingresos que percibió por el arriendo del local comercial en donde operaba un casino propiedad de un tercero. Es decir, nunca pensó que dicha acción constituía una infracción tributaria penada, dado que obedeció a una interpretación de la norma que a su juicio era razonable. Tal interpretación se basó en que creyó que al autorizársele en el contrato turístico a tener locales comerciales en su complejo hotelero, dar los mismos a satisfacción del instituto, y no repartir utilidades por el período que en él se establece, podía incluir los ingresos que percibiese por dicho concepto como ingresos exentos. Por ello ... está claro que dicha interpretación fue informada, fundamentada y razonable, por lo cual no cabe la aplicación de sanción alguna. ... la exime de la infracción tributaria dado que su actuación fue realizada en apego a una interpretación errónea, pero razonada, de las cláusulas del contrato, dado que el error invencible o inimputable no pudo evitarse por parte de su diligencia normal por la razón de que creyó que la interpretación que efectuaba de la norma era la correcta, y por lo tanto, su acción era lícita”.

Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

DILIGENCIA DEBIDA / INTERPRETACIÓN RAZONABLE:

Ver Fallo 385-06 Sala Primera TFA del 31/8/2006

Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

POSIBLES ARGUMENTOS DE DEFENSA:

- Error de derecho / error de prohibición (no se puede alegar ignorancia de la ley, pero la ley puede ser confusa ...):

Fallo N° 80-1986 de Sala Primera del TFA:

“... lo anterior, vinculado con la circunstancia de que el artículo 45 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, norma sobre la que se funda el ajuste practicado por la Auditoría Fiscal, contiene una redacción que produce confusión o equívoco por parte de las personas obligadas a retener tributos por remesas de pagos al exterior, en el tanto en que señala ..., ante tales aspectos es evidente o justificada, por error de interpretación, la actitud asumida por la empresa ____.”

- Error de hecho (Ejemplo: Considerar deducible por incobrabilidad una cuenta, pero se incurrió en error al valorar la suficiencia patrimonial del deudor)

Posibilidades de éxito en procedimientos sancionadores

No obstante, las estadísticas demuestran que solo un ínfimo porcentaje de expedientes sancionadores es anulado o dejado sin efecto, a pesar de la confirmatoria de la obligación tributaria en el expediente principal

La práctica indica que **TODO SE JUEGA** en la defensa del procedimiento determinativo

Toma de decisión financiera sobre litigar o no litigar

¿Impacto financiero, económico y operativo?

¿Liquidez de la empresa para afrontar contingencia fiscal? **ALO**

Contingencia =

- + Principal
- + Intereses (acumulados – por acumular durante el proceso)
- + **Multa art 81 CNPT (50%, 100%, 150%)**
- + Honorarios defensa
- + Condena en costas (personales y procesales) en procesos contenciosos y timbres

Opciones agresivas frente a contingencias (atención a la responsabilidad del asesor)

“Vaciar” la sociedad

ó

“Dejar morir” la sociedad (ya no va a tener
sentido)

Opciones litigiosas para frenar o postergar el pago del ALO

Cuestionar constitucionalidad del pago del ALO

Medidas cautelares **en vía administrativa** y en vía judicial

Caución o garantía

Devolución de la caución o garantía – Daños y perjuicios

PRÓXIMA SEMANA

DISCUSIÓN DE
ESTRUCTURAS FISCALES
LÍCITAS
E
ILÍCITAS