

# Título III CNPT (\*) 143

## Contenido

- ✓ **Infracciones formales:  
Elenco (continuación)**
- ✓ **Infracciones materiales:  
Elenco**
- ✓ **Aplicación de sanciones  
administrativas (inicio)**

*(\*) Según Ley 7900 del 3 de agosto de 1999.  
Rige desde 1 de octubre de ese año, reformado  
por leyes 8114 de 4 de julio del 2001  
(Simplificación y Eficiencia Tributaria), 8343  
de 27 de diciembre del 2002 (Contingencia  
Fiscal)  
9068 (Para el Cumplimiento del Estándar de  
Transparencia Fiscal) y 9069 (De  
Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, estas  
últimas de 10 de setiembre de 2012*

# Resistencia a las actuaciones administrativas de control *(Artículo 82 CNPT)*

243

## El deber de soportar

*“ Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria (...) ”*

*(128 CNPT)*

## Elemento objetivo

Resistirse (\*) a actuaciones de control de cumplimiento de deberes materiales o formales, debidamente notificadas, incurriendo en alguna de las conductas establecidas

*(\*) DRAE:*

*Resistir: 6. intr. Repugnar, contrariar, rechazar, contradecir*

*Resistencia: 1. f. Renuencia a hacer o cumplir algo.*

# Resistencia a las actuaciones administrativas de control

*(Artículo 82 CNPT)*

## Conductas

*No facilitar documentos, registros, justificantes, programas y archivos informáticos u otros datos de trascendencia tributaria*

*No atender algún requerimiento debidamente notificado*

*La incomparecencia injustificada, en el lugar y tiempo señalado*

*Negar o impedir entrada o permanencia a funcionarios en locales, establecimientos relacionados con obligaciones tributarias.*

# Resistencia a las actuaciones administrativas de control

*(Artículo 82 CNPT)*

## Penalidad (multas no acumulativas)

### Tercera resistencia

*2% de ingresos brutos período anterior del ISU*

*Mínimo 10 SB (₡3.794.000 en 2013)*

*Máximo 100 SB (₡37.940.000 en 2013)*

### Segunda resistencia

**5**

*salarios base  
(₡1.897.000 en  
2013)*

### Primera resistencia

**2**

*salarios base  
(₡ 758.800  
en 2013)*

# Artículo 83: Incumplimiento<sup>543</sup> en el suministro de información

Elemento objetivo	Sujeto activo	Penalidad
a) No suministrar información dentro del plazo establecido	Todos los obligados a informar, aunque no fueren sujetos pasivos	2 % de ingresos brutos (mínimo 10 SB, (máximo 100 SB)
b) Presentar información con errores de contenido		1% del SB por cada registro incorrecto

## Artículo 83: Incumplimiento en suministro de información

*“**Toda persona**, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria ...” 105 CNPT.*

*El 107 CNPT dispone obligación de informar a la AT a **todos los funcionarios públicos** de cualquier dependencia u oficina pública, instituciones autónomas, empresas públicas, municipalidades, etc.*

## Un problema de tipicidad con las informativas

*“Que la sanción (...) se fundamenta en el artículo 83 inciso a) ... al indicarse que se le comunicó ... **que la declaración anual resumen de clientes proveedores y gastos específicos ... fue presentada fuera del plazo establecido al efecto, por lo que dicho comportamiento está tipificado como infracción administrativa ...**”*

*“(...) y que en casos como el presente el incumplimiento de la presentación de una declaración informativa no está tipificada su sanción expresamente en la ley ...”*

TFA 50-2006 del 7 de febrero del 2006

## **Artículo 106 ter: Incumplimiento en el suministro de información por entidades financieras**

<b>Elemento objetivo</b>	<b>Sujeto activo</b>	<b>Penalidad</b>
<b>Incumplir requerimientos de información de la AT que se acompañen de copia de resolución judicial que los autoriza</b>	<b>Entidades financieras supervisadas o reguladas por SUGEF, SUGEVAL, SUPEN, etc (106 bis b CNPT)</b>	<b>2 % de ingresos brutos (mínimo 10 SB, (máximo 100 SB)</b>



## Artículos 84 y 84 bis

Artículo	Elemento objetivo	Sujeto activo	Penalidad
84	<i>No llevar registros contables y financieros al día, dispuestos en las normas tributarias y el Código de Comercio (*)</i>	<i>El artículo dispone que “... quienes no lleven ...”</i>	<b>1 SB</b>
84 bis	<i>No tener al día, el registro de accionistas dispuesto en 137 CC</i>	<i>Personas jurídicas</i>	<i>1 SB</i>

**(\*) Diario, Mayor, Inventarios y Balances, Actas de Asambleas de socios y registro de socios. Registros de ingresos y de activos de profesionales y técnicos. 51LISR; 53 RISR**

# Artículo 85: No emisión de facturas

Elemento objetivo	Elemento subjetivo	Sujeto activo	Penalidad
No emitir facturas ni comprobantes, debidamente autorizados por la AT o no entregarlos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio”	Negligencia	Los sujetos pasivos <i>(contribuyentes y responsables)</i> “y declarantes”	2 SB (₡758.800 en el 2013)

## Infracciones de deberes formales, elenco

### Aclaración:

**El artículo 86 CNPT :** *(Infracciones que dan lugar al cierre de negocios)* incluye varias infracciones formales y materiales, todas sancionadas con “cierre”.

**A la que dispone que :**

*“(...) los sujetos pasivos o declarantes que **reincidan** en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.”*

**La analizamos como:** Reincidencia en no emisión o entrega de facturas

**Artículo 86:** Infracciones que dan lugar al cierre de negocios (*Reincidencia en no emisión o entrega de facturas*)

Elemento objetivo	Elemento subjetivo	Sujeto activo	Sanción
<u>Reincidir</u> en no emitir facturas ni comprobantes o en no entregarlos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio”	Negligencia	Los sujetos pasivos y declarantes	Cierre 5 días naturales (solo del local donde se cometió infracción)

**Reincidencia:** *Incurrir, por segunda vez, en una de las causales anotadas. Cierre se aplica cuando exista resolución firme de la AT o del TFA que ordena la sanción por 85 CNPT, y resolución firme de la segunda. pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya.*

Resolución del **22 de noviembre del 2006**, dispone cierre para contribuyente que reincidió en no emitir factura en su bar y restaurante.

Contribuyente alega que **en el 2002 presentó impugnación** y al no recibir ninguna nueva notificación asumió que había sido aceptada **“Jamás esperando que cuatro años después el proceso haya seguido.”**, así como que el negocio se traspaso a otra persona desde el 28 de febrero del 2003

TFA confirma por *“(...) no existir **certificación tributaria** para el nuevo adquirente, que indicara la no existencia de procedimiento alguno en contra del negocio adquirido ...”*

*“Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código.” (86 CNPT)*

# Infracciones a deberes materiales: Elenco

Artículo	Infracción
80	Morosidad tributo determinado por la Administración tributaria
80 bis	Morosidad tributo determinado por el sujeto pasivo
<b>86</b>	<b>Morosidad persistente</b>
81	Infracciones materiales por omisión, inexactitud, o por solicitud improcedente de compensación o devolución o por obtención de devoluciones improcedentes

## *Elenco de infracciones administrativas*

### **Deber material**

*Obligación de ingresar tanto la cuota principal como otras pecuniarias, distintas de las sanciones.*

### **Bien jurídico tutelado**

*Las infracciones a los deberes materiales causan perjuicio económico a la Hacienda Pública*

## Elemento objetivo

- ✓ Pagar los tributos determinados por la AT según los artículos 144 a 147 CNPT, después del plazo de 15 días fijado en el 40 CNPT (\*) (80 CNPT)
- ✓ Pagar los tributos **autoliquidados**, después del plazo fijado legalmente (80 bis CNPT)
- ✓ Pagar los tributos **determinados por la AT (\*)**, después del plazo fijado legalmente (80 bis CNPT). *Ejemplo: impuesto a la propiedad de vehículos*

(\*) El plazo del 40 CNPT es de 30 días según reforma Ley 8981



## Morosidad en el pago del tributo (Artículos 80 y 80 bis CNPT)

### Elemento subjetivo

**Negligencia**

### Sujeto activo:

**Los sujetos pasivos de la obligación tributaria (contribuyentes y responsables)**

### Penalidad:

- ✓ **1% por mes o fracción (máximo 20%)**
- ✓ **Desde fecha en que debió pagarse hasta fecha de pago efectivo**
- ✓ **Se calcula sobre suma en descubierto**
- ✓ **No se aplica cuando se concedan aplazamientos o fraccionamientos del 38 CNPT**

## Artículo 22 LISR

“Los contribuyentes (...) están **obligados** a efectuar **pagos parciales** a cuenta del impuesto de cada período fiscal, (...)”

*“(...) no aplica sanción alguna por mora en la cancelación de pagos parciales (...)”*

*Lo anterior por cuanto dicha morosidad no se tipifica en la disposición de los artículos 80 y 80 bis (...)”.*

*Directriz DR-21-2002 del 17 de diciembre del 2002 la División de Recaudación de la DGT*

Este artículo incluye varias infracciones formales y **materiales**, todas sancionadas con “**cierre**”.

### **A la que dispone que :**

*“... los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que (...) ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que **no** lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.”*

### **La analizamos como:**

**Morosidad persistente**

## **Morosidad “Persistente”**

### **Elemento objetivo:**

Previamente requerido por la AT, **no** ingresar las sumas **retenidas, percibidas o cobradas** (en este último caso tratándose de los contribuyentes del IV e ISC) dentro del plazo concedido al efecto.

## **Artículo 86:** Infracciones que dan lugar al cierre de negocios

### **Elemento subjetivo:**

Negligencia

### **Sujeto activo:**

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria  
(contribuyentes y responsables)

### **Penalidad:**

Cierre por 5 días naturales

**Empresa no canceló dentro del plazo concedido, los impuestos del requerimiento de pago de la AT. Posterior al vencimiento, solicita fraccionamiento de pago.**

**TFA confirma acogiendo argumentos de la AT de Heredia, así**

*“En este sentido es preciso indicar, que las actuaciones del contribuyente, posteriores al hecho sancionado, no tienen la virtud de incidir en la aplicación de la sanción. Por tanto, la aceptación de un fraccionamiento de pago cuya solicitud se haga posterior al vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento de pago, no suspende la aplicación del cierre de negocios.”*

## ARTÍCULO 81 (\*):

**Falta de ingreso** por omisión o  
inexactitud

### INFRACCIÓN

Dejar de ingresar los impuestos que correspondan, dentro de los plazos legalmente establecidos, mediante:

a. La presentación de declaraciones **inexactas**

b. La **omisión** de las declaraciones, previamente requeridas por la AT

c. Solicitudes **improcedentes** de compensación o de devolución

### Sanción

Negligencia: **25%**

Dolo: **75%**

(\* Antes de reforma Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, 9069 de 12 de setiembre de 2012

## **ARTÍCULO 81(\*):** **Infracciones materiales por...**

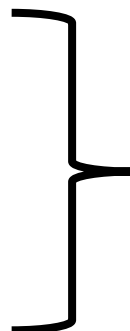
### **1-Cuatro infracciones (letras a, b, c y d) del inciso 1)**

La omisión de declaraciones

La presentación de declaraciones inexactas (*inexactitud*).

Obtención de devoluciones improcedentes

Solicitudes improcedentes de compensación o de devolución



Núcleo: Dejar de ingresar cuotas tributarias en los plazos establecidos (**Infracciones de resultado**)

**(\*) Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, 9069 de 10 de setiembre de 2012**



## Artículo 81: Infracciones materiales por...

### ✓ Omisión

#### Elemento objetivo

*Dejar de ingresar las cuotas tributarias que correspondan, dentro de los plazos legalmente establecidos, por medio de la **omisión** de declaraciones autoliquidaciones a que estuvieran obligados*

## Artículo 81: Infracciones materiales por...

### ✓ **Inexactitud**

#### Elemento objetivo

*Dejar de ingresar las cuotas tributarias que correspondan, dentro de los plazos legalmente establecidos, por medio de declaraciones autoliquidaciones inexactas*

## Artículo 81: Infracciones materiales por...

### ✓ **Inexactitud** (*definición*)

- El empleo de datos falsos, incompletos o inexactos de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor
- Las diferencias aritméticas contenidas en las declaraciones

*Se presentan **diferencias aritméticas** cuando al efectuar una operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas*

## ✓ **Inexactitud** *(definición)*

### **Artículo 81: Infracciones materiales por ...**

- **Tratándose de la declaración de retenciones en la fuente ...**

**La omisión de alguna o la totalidad de las que debieron efectuarse**

**o las efectuadas y no declaradas,**

**o las declaradas por valor inferior**

✓ **Solicitud** de compensación o devolución sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores (\*)

✓ **Obtener** indebidamente la devolución de tributos sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores

(\*) *“El contribuyente o responsable que tenga a su favor créditos líquidos y exigibles ... podrá solicitar que se le compensen con deudas tributarias de igual naturaleza y sus accesorios, determinadas por él y no pagadas, o con determinaciones de oficio, ...” (45CNPT)*

# ARTÍCULO 81:

## Infracciones materiales por...

### 2. Definición de una base de la sanción para cada infracción

Infracción	Base de la sanción
<i>La omisión de las declaraciones (81.1.a)</i>	<i>“En este caso, la base de la sanción estará constituida por el importe determinado de oficio”</i>
<i>La presentación de declaraciones inexactas (81.1.b)</i>	<i>“La base de la sanción será la diferencia entre el importe liquidado en la determinación de oficio y el importe autoliquidado en la declaración del sujeto pasivo.”</i>
<i>Obtención de devoluciones improcedentes (81.1.d)</i>	<i>“En este caso, la base de la sanción será la cantidad devuelta indebidamente”</i>
<i>Solicitudes improcedentes de compensación o de devolución (81.1.c)</i>	<i>“La base de la sanción estará constituida por la diferencia entre la cuantía solicitada y la procedente.”</i>

## **ARTÍCULO 81: Infracciones materiales por...**

### **3. Calificación unitaria de cada infracción**

*“Cada infracción tributaria establecida en este artículo, se calificará de **forma unitaria**, con arreglo a lo dispuesto en el inciso 3) de este mismo artículo. **La multa que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción (...)**” (81.2 CNPT)*

*Exclusión de proporción correspondiente a importes no sancionables de la base de la sanción mediante la aplicación de un coeficiente a esa base*

**COEFICIENTE (\*)**

*“(...) la suma del resultado de multiplicar los incrementos sancionables por el tipo del tributo (...), más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar”  
(81.2.a CNPT)*



**Aumentos de  
impuesto sancionables**

*“( la suma del resultado de multiplicar todos los incrementos, sancionables o no, por el tipo del tributo (...), más los incrementos sancionables realizados directamente en la cuota del tributo o en la cantidad a ingresar.”  
(81.2.b CNPT)*



**Aumentos totales de  
impuesto  
(sancionables o no)**

*(\*) Se expresa redondeado con 2 decimales. En cálculo no se consideran importes determinados que reduzcan la base, la cuota o cantidad a ingresar.*



# **ARTÍCULO 81:** **Infracciones materiales** **por ...**

## **4. Penalidad agravada para conductas dolosas**

**50% para infracciones “leves”**

**100% para infracciones graves**

**150% para infracciones muy graves**

## Artículo 81: Infracciones materiales por...

*“Para todas las infracciones anteriores que pudieran calificarse como graves o muy graves, (...) y siempre que la base de la sanción sea igual o inferior al equivalente de quinientos salarios base, se aplicarán las sanciones que para cada caso se establecen (...) (81.3)*

**Cuota igual o inferior a 500 SB (¢ 189. 700.000 en 2013)**

*Para establecer la cuantía:*

**Si el período es anual, será la cuota que corresponda a ese periodo**

**Si período es inferior al año, se suman cuotas omitidas en 12 meses que comprenda el período del ISR del sujeto fiscalizado**

## 5. Definición de “circunstancias determinantes” para la calificación de infracciones graves o muy graves...

### **La conducta dolosa**

Actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo. Los dos componentes del dolo son (...) el saber (elemento (...) cognitivo) y el querer (elemento volitivo ...”) realizar el tipo del injusto”

*JM Rodríguez Devesa. Derecho Penal Español. Pp 437-441*

La Administración determinó ingresos provenientes de tarjetas de crédito así como de depósitos bancarios no declarados.

## TFA 289-2009 de 31 de agosto del 2009

*“(...) es su responsabilidad el registrar todas sus operaciones contables que originaron sus ingresos, de tal forma, que la intención es clara en el sentido de ocultar unos ingresos para así bajar su carga tributaria, **acción que no puede recibir otro calificativo más que dolosa**, puesto que se dan los elementos constitutivos de la defraudación tributaria, consistente en maniobras tendientes a disminuir el pago de los tributos para beneficio propio en perjuicio del Fisco (...)”*

## 5. Definición de “circunstancias determinantes” para la calificación de infracciones graves o muy graves 3743

### **Infracción grave** (*ocultación de datos*)

<i>Circunstancias determinantes</i>	<i>Proporción</i> <b>(*)</b>
<b>Omisión de declaraciones (81.3.a.i)</b>	<b>Cualquiera</b> <b>(**)</b>
<b>Inclusión en declaraciones de operaciones inexistentes, o con importes falsos o en las que se omitan operaciones, ingresos, etc.</b>	<b>10%</b>

**(\*)** De la base de la sanción que no debe superar los 500 SB

**(\*\*)** Artículo 81.3.a dispone un 10 % en general

## 5. Definición de “circunstancias determinantes” para la calificación de infracciones graves o muy graves

### **Infracción muy grave** (*utilización medios fraudulentos*)

<i>Circunstancias determinantes</i>	<i>Proporción (*)</i>
<b>Anomalías sustanciales en la contabilidad (81.3.b.a):</b>  ✓ <i>No llevar contabilidad; llevar “doble contabilidad”</i>  ✓ <i>Llevanza incorrecta de contabilidad mediante asientos falso o registro en cuentas incorrecta</i>	<b>Cualquiera</b>  <b>50%</b>
<b>Por el empleo de facturas justificantes u otros documentos falsos (81.3.b. b)</b>	<b>10%</b>
<b>Por la utilización de personas o entidades interpuesta (81.3.b.c)</b>	<b>Cualquiera</b>

**(\*)** De la base de la sanción que no debe superar los 500 SB

**Ejemplo:** En una comprobación sobre la declaración del ISU del **2012**, presentada por don Ramón Pérez, un comerciante establecido en San José, se realizó la siguiente liquidación

Conceptos	Importes
<b>Base imponible declarada</b>	<b>¢2.547.321</b>
<b>Aumentos:</b>	
1. Compras respaldadas por facturas de proveedores falsos	¢48.000.000
2. Salarios pagados a empleados ocasionales por servicios efectivamente prestados a la empresa, no declarados a la CCSS	¢24.000.000
3. Gastos improcedentes, debidamente documentados, basados en una interpretación razonada del artículo 8, pero que no comparte el auditor fiscal	¢12.000.000
<b>Aumentos totales:</b>	<b>¢84.000.000</b>
<b>Base imponible correcta</b>	<b>¢86.547.321</b>
Cuota tributaria correcta (se aplica tarifa para el <b>2012</b> )	¢19.967.380
Cuota autoliquidada	0
Cuota adicional o deuda total o <b>base inicial de la sanción</b>	¢19.967.380

## Calificación de la infracción

### *Circunstancias determinantes*

Conceptos	Importe (colones)
El <b><u>aumento 1</u></b> en la base imponible (compras falsas) podrían constituir infracción <b>muy grave</b> puesto que se han empleado <b>documentos falsos (81.3.b)</b>	<b>48.000.000</b>
El <b><u>aumento 2</u></b> en la base imponible (salarios no reportados a la CCSS) se estima como <b>leve</b> .	<b>24.000.000</b>
<b>Total incrementos sancionables <u>en la base</u></b>	<b>72.000.000</b>
El <b><u>aumento 3</u></b> en la base se estima <b><u>no sancionable</u></b> .	<b>12.000.000</b>
<b>Total incrementos, sancionables o no, <u>en la base</u></b>	<b>84.000.000</b>



## Comprobación de infracción “muy grave”

4143

Para que la infracción sea “muy grave” (de 81.3.b.b CNPT) se requiere, además, que el monto de la deuda derivada supere el **10%** de la base de la sanción, debe efectuarse ese cálculo:

Conceptos	Valores
<b>Tipo medio</b> (cuota correcta <u>entre</u> base imponible correcta: ¢ 19.967.380 entre ¢ 86.547.321 )	<b>23,07%</b>
<b>Cuota (deuda) asociada con compras falsas</b> (deducción de gastos por tipo medio) ¢ 48.000.000 por 23,07%	¢ <b>11.073.600</b> <b>0</b>
<b>Relación deuda producto de compras falsas con deuda total</b> o base de la sanción (¢ 11.073.600 entre ¢ 19.967.380)	<b>55,45%</b>

**500 SB**  
**¢ 158,1**  
**millones en**  
**2012**

*Cálculo de incidencia de circunstancias determinantes*

Calificación “muy grave” de 81.3.b.ii CNPT requiere, **además**, que el monto de la deuda asociada supere el **10%** de la base de la sanción.

Conceptos	Valores
<b>Tipo medio</b> (cuota correcta <u>entre</u> base imponible correcta: ¢ 19.967.380 entre ¢ 86.547.321 )	<b>23,07%</b>
<b>Cuota (deuda) asociada con compras falsas</b> (Compras falsas deducidas por tipo medio) ¢ 48.000.000 por 23,07%	¢ <b>11.073.600</b>
<b>Relación deuda producto de compras falsas</b> con deuda total o base de la sanción (¢ 11.073.600 entre ¢ 19.967.380)	<b>55,45%</b>

**500 SB**  
**¢ 180,3**  
**millones**

## Aplicación de la sanción : 4343

Se aplica sanción del **150%**. Pero debe excluirse el importe no sancionable aplicando el **coeficiente** dispuesto en 81.2 CNPT, calculado así:

Conceptos	Valores
<i>En el numerador:</i> Incrementos sancionables en la base (¢ 72.000.000) por tipo medio (23,07%)	¢ 16.610.400
<i>En el denominador:</i> Incrementos, sancionables o no, en la base (¢ 84.000.000) por tipo medio (23,07%)	¢19.378.800
<b>Coeficiente</b> (¢16.610.400 entre ¢19.378.800)	<b>85,71%</b>
Base de la sanción excluido importe no sancionable (base <u>inicial</u> de la sanción por coeficiente) ¢19.967.380 por 85,71%	¢17.114.041
<b>Sanción</b> (base excluido importe no sancionable por 150%) ¢17.114.041 por 150%	<b>¢25.671.061</b>