

ILICITOS TRIBUTARIOS

“La violación de normas tributarias determina la comisión de un ilícito tributario (...)”

J. Martín Queralt y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Civitas . Madrid, 2001. p 47

Contenido

Aspectos generales del curso

- ✓ **Objetivo**
- ✓ **Programa**
- ✓ **Bibliografía**
- ✓ **Evaluación**

Curso Ilícitos tributarios, aspectos generales

Objetivo del curso

Obtener un conocimiento sistemático del régimen sancionador tributario, mediante el análisis y discusión de los principios que lo orientan, de sus componentes y de su procedimiento de aplicación.

Sesión	Temario
I	Hechos ilícitos tributarios: <i>Apuntes iniciales; antecedentes; disposiciones generales</i> Infracciones administrativas : <i>Elemento subjetivo; eximentes; Infracciones formales: elenco (inicio)</i>
II	Infracciones formales: <i>elenco (continuación)</i> Infracciones materiales: elenco Aplicación de sanciones <i>(elemento subjetivo en personas jurídicas; prescripción; concurrencia formal)</i>
III	Examen parcial Aplicación de sanciones: <i>(elemento subjetivo en personas jurídicas; prescripción; procedimiento; reducción; autoliquidación</i> El delito tributario: <i>tipos, procedimiento.</i>
IV	Sesión práctica <i>(casos de aplicación de sanciones)</i>
V	Examen final

Curso Ilícitos tributarios, aspectos generales

Bibliografía

Básica:

1. Título III y artículos 148 a 155 CNPT

2. *El Nuevo Régimen Sancionador Tributario de A Torrealba Navas*

Recomendada:

1. *Los Hechos Ilícitos Tributarios de A. Torrealba Navas*

2. *El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias de J. J. Zornoza P.*

3. *El Delito de Defraudación Tributaria de M.A. Rancaño Martín*

4. *Curso de Derecho Financiero y Tributario (Lección 15) de J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, G. Casado Ollero y J.M. Tejerizo López*

Curso Ilícitos tributarios, aspectos generales

Evaluación

Examen parcial (inicio de III sesión)	20%
Examen final	40%
Participación en clases	15%
Foro Virtual	10%
Trabajo Final	15%

Título III CNPT (*)

**HECHOS
ILÍCITOS
TRIBUTARIOS**

*Apuntes
iniciales*

() Según Ley 7900 del 3 de agosto de 1999. Rige desde 1 de octubre de ese año, reformado por leyes 8114 del 4 de julio del 2001 (**Simplificación y Eficiencia Tributaria**) y 8343 del 27 de diciembre del 2002 (**Contingencia Fiscal**)*

Las sanciones en el Sistema Fiscal

Las ***sanciones tributarias*** son respuesta a:

¿Qué sucede si no se cumple la obligación tributaria, correcta y oportunamente?

Las sanciones son el medio para diferenciar el cumplimiento correcto y oportuno, del que no reviste esas características

Incidencia de la Constitución

*“ La constitución proyecta sus efectos sobre la totalidad del ordenamiento jurídico, **afectando de manera decisiva** “a la articulación de todo el ordenamiento punitivo del Estado y, **en particular, a las potestades sancionadoras de la Administración**, al proclamarse en su artículo ...”*

JJ Zornoza, op cit, p. 55

Artículo 39 CP: *“A nadie se hará sufrir **pena** sino por delito, (...), sancionados por **ley anterior** y en virtud de **sentencia** firme dictada por **autoridad** competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su **defensa** y mediante la necesaria demostración de **culpabilidad**.”*

SC 3929-95 del 18 de julio de 199

*“(...) los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, **con ciertos matices**, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, (...) hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido con técnicas administrativas o penales.”*

Principios constitucionales

Reserva de ley

Tipicidad

Non bis in idem

Proporcionalidad

Irretroactividad

Debido proceso

Tutela judicial efectiva

Reserva de ley

Límite a potestad sancionadora de la Administración

Principios constitucionales

“El artículo 39 Constitucional consagra, entre otros, el principio de reserva de ley en relación con los delitos, (...); dicha reserva significa que la ley es la única fuente creadora de delitos y penas.”

“Dicha ley, para que efectivamente sea una garantía ciudadana, requiere además que sea previa, “nullum crimen, nulla poena, sine praevia lege”.

SC 3929-95 del 18 de julio de 1995

Tipicidad

“(...) que las conductas delictivas se encuentren acuñadas en tipos, normas en las que se especifique con detalle en que consiste la conducta delictiva.”

SC 3929-95 del 18 de julio de 1995

Principios constitucionales

“(...) esto implica que tanto en materia penal, como tributaria y especialmente aquellas normas que contengan penas o sanciones, deben estar redactadas en forma clara y precisa, para el entendimiento de un “ciudadano promedio”. Esto incluye, no sólo el deber de escribir en un lenguaje claro y preciso la conducta o acción y sus consecuencias, sino que la técnica legislativa que se utilice sea, a su vez, transparente, ordenada y simple..”

SC 2000-08191 del 13 de setiembre del 2000

Principios constitucionales

Irretroactividad

“(...) implica la exigencia de que la ley sea anterior al hecho sancionado (lex previa).” JJ Zornoza, op. cit. p. 93

“El artículo 39 de la Constitución Política señala que: “a nadie se hará sufrir pena, sino por delito ... sancionado con ley anterior (...)”. Esta norma, entre otros, establece el principio básico de que las leyes rigen para el futuro, principio también protegido por el artículo 34 de nuestra Constitución que establece que: “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, de sus derechos patrimoniales adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas.” SC 3929-95 del 18 de julio de 1995

Principios constitucionales

Prohibición de analogía

Método “(...) cuya aplicación se admite en Derecho para regular mediante un caso previsto en la ley, otro que siendo semejante se ha omitido considerar en aquélla.”

Diccionario de Derecho usual, G. Cabanellas

Ejemplo:

El artículo 128 CNPT dispone que

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

pero el incumplimiento de esta obligación no está tipificado ni sancionado, en el CNPT.

Principios constitucionales

Non bis in ídem

“El non bis in ídem, 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.”

SC 2000-08191 del 13 de setiembre del 2000

Principios constitucionales

Proporcionalidad

“(...) la pena debe adecuarse a la gravedad del ilícito(...)”

SC 3929-95 del 18 de julio de 1995

“(...) de ahí que sea válido afirmar que (...) así como el tributo no puede absorber totalmente la renta, la sanción tampoco debe anularla. Esto último debe entenderse en aquellos casos en que la sanción es tal que impide continuar al afectado con el ejercicio de la actividad económica. La sanción en esos casos, se convierte en definitiva y permanente.”

SC 2000-08191 del 13 de setiembre del 2000

Principios constitucionales de carácter procesal

Debido Proceso:

- ✓ **Derecho a ser informado de la acusación:** *“nadie puede ser condenado sin haber sido acusado”*
- ✓ **Derecho de audiencia y de prueba:** *“oportunidad de aportar y proponer pruebas (...) y alegar (...)”*
- ✓ **Derecho a la asistencia letrada:** *“la posibilidad de un asesoramiento especializado”*

Principios constitucionales de carácter procesal

Tutela judicial efectiva

“(...) derecho a obtener la tutela de jueces y tribunales se manifiesta en diversas vertientes, comprendiendo el derecho a acceder a la Jurisdicción (), a manifestar y defender ante los Tribunales la (...) pretensión jurídica, a obtener una resolución de fondo suficientemente fundada, sea o no favorable (...) y, finalmente, a que el fallo judicial se cumpla.”* JJ Zornoza. Op. Cit, p. 149

()“(...) se entiende que el carácter obligatorio o preceptivo del agotamiento de la vía administrativa riñe con el derecho fundamental de los administrados de obtener una justicia pronta y cumplida ex artículos 41 y 49 de la Constitución Política (tutela judicial efectiva).”*

Título III CNPT (*)

Disposiciones generales

(65 a 69 CNPT)

Hechos Ilícitos Tributarios

“La violación de normas tributarias determina la comisión de un ilícito tributario (...)”

JM Queralt y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Civitas . Madrid, 2001. p 478

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

CLASIFICACIÓN BIPARTITA (65)

<ul style="list-style-type: none">• INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS	<p>Las impone AT</p> <p>Consisten en multas y cierre de negocios</p>
<ul style="list-style-type: none">• DELITOS PENALES	<ul style="list-style-type: none">✓ Los conoce órganos de la Justicia Penal✓ Penas privativas de libertad

Comprobación de hechos ilícitos (66)

Comprobación debe respetar principio “*non bis in idem*”
(*doble sanción por un mismo hecho*)

a. Si hay indicios de delito, **AT** deberá abstenerse de seguir procedimiento sancionador y trasladar expediente a la jurisdicción competente.

b. Sanción de autoridad judicial excluye la administrativa por los mismos hechos

c. Si hay desestimación, **AT** puede continuar expediente con base en hechos probados de los tribunales

d. Sanción administrativa no impedirá acción judicial. Si hay condenatoria, infracciones que sean actos preparatorios, se entenderán subsumidas y se revocarán, si es posible.

Responsabilidad en persona jurídica (67)



- ✓ Representantes.
- ✓ Directores.
- ✓ Empleados.

de una persona jurídica son responsables por ilícitos tributarios

“Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, será sujeta a la demostración debida”

Concepto de salario base (68)

“La denominación (...) debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley 7337.”

monto equivalente al salario base mensual del “Oficinista 1” que aparece en la relación de puestos de la Ley de Presupuesto Ordinario de la República.

Para el 2013 es de **¢379.400**

Importancia:

- ✓ **Infracciones a deberes formales** se sancionan con SB o fracciones de ellos.
- ✓ **Umbral de punibilidad en delitos** se establece en SB

Concepto de administración tributaria (69)

“(...) la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda.”

Dirección General de Tributación
Dirección General de Aduanas
Dirección General de Hacienda

No pueden aplicarlo otros órganos que cumplen funciones de AT como:

Municipalidades, IDA, IFAM, ICT

Hechos Ilícitos Tributarios Título III CNPT (*)

**INFRACCIONES
ADMINISTRATIVAS**

**Elemento subjetivo
Eximentes de culpa**

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

Elemento subjetivo :

*“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 y deberes tributarios.” (71 CNPT)*

“(...) la simple negligencia deberá ser referida a la violación del deber de atención y cuidado que ha de ser observado para el cumplimiento de tales obligaciones y deberes tributarios.

JJ Zornoza, op cit, p 208

Elemento subjetivo

La culpabilidad: Elemento determinante de la infracción (*)

“(...) y otro de los elementos que configuran o que deben configurar el sistema represivo en materia tributaria (...) es que no se pueden aplicar sanciones de plano, sanciones por el puro resultado, sanciones sin culpa. La culpabilidad no es solamente un principio(...) es un elemento determinante, es un elemento integrante de la sanción. Sin el elemento subjetivo, sin el elemento intencional, sin el elemento "culpabilístico", no hay infracción.”

() Dr Gabriel Casado Ollero, conferencia del 29 de junio del 2000, en el Seminario “Derecho Sancionador Tributario y Estatuto del Contribuyente”*

Causas eximentes de Responsabilidad (*)

1-Error de derecho o de prohibición:

Actuar bajo una interpretación razonable de la norma

“(…) este Tribunal estima que la sanción pretendida (…) resulta improcedente, toda vez que la (sic) contribuyente ha presentado criterios interpretativos debidamente fundamentados y lógicos, que demuestran la razonabilidad de su interpretación (…) y que demuestran la existencia de un error de derecho.” TFA 30-07 de 8 de febrero del 2007.

(*) Ver SC 3929-95 de 18 de junio de 1995

2-Error de hecho o en el tipo:

“(...) desconocimiento o conocimiento equivocado de algunos de los elementos descritos en el tipo delictivo, (...)”

**Observatorio del Delito Fiscal.
Primer Informe. Diciembre 2006, p.
20**

TFA 23 del 24 de mayo de 1993 *(revoca sanción de cierre)*

“(...) si bien la empresa no tenía timbrados los tickets de entrada, ello obedeció a una incorrecta interpretación de la Ley inducida por el hecho de que a pesar de que los funcionarios le previnieron el cumplimiento de ese deber formal en relación con las ventas de soda, bar y restaurante, no así con relación a los boletos de entrada al cine, por lo que el interesado interpretó que estaba exento del cumplimiento de tal deber (...)”

Causas eliminates de Responsabilidad

1-Estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor

“en materia tributaria implica el atraso en el pago por falta de fondos suficientes para cubrir todas las obligaciones económicas que se tengan pendientes (estado de necesidad) o falta total de liquidez (caso fortuito o fuerza mayor) por razones externas y no imputables al contribuyente.”

Causas eliminates de Responsabilidad

Estado de necesidad, caso fortuito o fuerza mayor

TFA 298-2005 del 28 de julio del 2005 (sanción artículo 83 a)

El contribuyente argumenta caso fortuito o de fuerza mayor (...), porque la documentación le fue sustraída, según denuncia realizada en el OIJ.

La AT manifestó que en la denuncia no se indicó en forma expresa y concreta los documentos de trascendencia tributaria que fueron sustraídos, además de que el contribuyente pudo mediante información de terceros proveer la declaración o informe solicitado.

***El TFA confirma la sanción** “al ... no estarse ante una circunstancia eximente de responsabilidad”*

Hechos Ilícitos Tributarios Título III CNPT (*)

INFRACCIONES
ADMINISTRATIVAS
FORMALES

ELENCO

() Según Ley **7900** del 3 de agosto de 1999. **Rige** desde 1 de octubre de ese año, reformado por leyes 8114 del 4 de julio del 2001 (**Simplificación y Eficiencia Tributaria**) y 8343 del 27 de diciembre del 2002 (**Contingencia Fiscal**)*

Infracciones administrativas

Deberes formales:

*Obligaciones de registrarse, de presentar declaraciones, llevar contabilidad, emitir facturas, **suministrar información, etc.***

Bien jurídico tutelado

***“Lo tutelado son las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal ...”** SC 2000-08191 del 13 de setiembre del 2000.*



Infracciones de deberes formales: Elenco

Artículo	Infracción actual
78	Omisión inscripción, etc.
79	Omisión de declaraciones
82	Resistencia al control
83	Incumplimiento en suministro información
106 ter	Incumplimiento información por entidades financieras
84	Incumplimiento registros contables y financieros
84 bis	Incumplir registro accionistas
85	No emisión de facturas
86	Infracciones que dan lugar al cierre
87	Destrucción de sellos

Elementos constitutivos

Elemento objetivo	<i>“No basta ... con que se produzca una <u>acción u omisión que infrinja determinadas obligaciones</u> (...) es necesario, además, que (...) se encuentre prevista como tal infracción por el legislador, esto es, que sea una conducta típica ...”</i>
Elemento subjetivo	<i>“(...) la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, que resulta de la <u>presunción constitucional de inocencia</u>, fuerza a entender incluido el elemento subjetivo en la <u>noción de infracción ...”</u></i>
Sujeto activo	<i>“La conducta típica consiste en (...), pero, <u>¿quién puede realizarla?</u>” M.A. Rancaño. El Delito de Defraudación Tributaria.</i>
Penalidad	<i>“... pena, esto es, infligiéndole un <u>sacrificio</u> con una finalidad correctora, represiva e intimidatoria.”</i>

Infracciones deberes formales

Artículo 78: Omisión de la declaración de inscripción, modificación o des-inscripción

Elemento objetivo	Elemento subjetivo	Sujeto activo	Penalidad
Omitir la declaración de inscripción, des-inscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, <u>en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos</u>	Negligencia	Los contribuyentes (17 CNPT), Los responsables (20 a 25 CNPT) “y demás declarantes”	50% de SB por mes o fracción; máximo 3 SB (entre ¢ 189.700 y hasta ¢ 1.138.200 en el 2013)

Aplicación del 78 CNPT a contribuyente del RTS que no se reclasificó en:

¿Problema de tipicidad? TFA 27-2006 del 24 de enero del 2006 (voto salvado del Presidente)

*“(...) el supuesto incumplimiento del deber formal (...) consistente en la **no reclasificación**, (...), **no se encuentra tipificado en el transcrito art. 78 del C.T.** (...) puesto que dicho incumplimiento está referido (...) a la inscripción, desinscripción o modificación de información relevante **“sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos”**, que no es la referida a reclasificación a que se refieren los art. 34 de la Ley General sobre las Ventas y 79 del ley de Impuesto sobre la Renta (...)”*

Infracciones deberes formales

Artículo 79: Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias:

Elemento objetivo	Elemento subjetivo	Sujeto activo	Penalidad
Omitir la presentación de las <i>declaraciones de autoliquidación</i> de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido...”	<i>Negligencia</i>	Los sujetos pasivos de la obligación tributaria <i>(contribuyentes y responsables)</i>	50% de SB <i>(₡ 189.700 en el 2013)</i>

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 que previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido (...) no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.”*
- ✓ **La analizamos como:**

Omisión persistente de declaraciones tributarias

Artículo 86: Infracciones que dan lugar al cierre de negocios (Omisión persistente de declaraciones tributarias)

Elemento objetivo	Elemento subjetivo	Sujeto activo	Penalidad
Desatender el requerimiento de la AT, persistiendo en la omisión de declaraciones autoliquidaciones o presentarlas fuera del plazo concedido	Negligencia	Los sujetos pasivos de la obligación tributaria (contribuyentes y responsables)	Cierre por 5 días naturales (prohibición del ejercicio de la actividad lucrativa realizada por el infractor, por un número determinado de días)

“(...) previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hubieren omitido (...), no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto”

Artículo 86: Omisión persistente de declaraciones tributarias

Empresa no presentó, dentro del plazo conferido en el requerimiento, la declaración del IV de julio de 2004, por lo que se ordena el cierre

Recurso ante el TFA: “(...) se impone a mi representada la sanción del cierre, a pesar de que no existe razón legal alguna que justifique el mismo (...) se cancelaron los respectivos impuestos, y sus intereses, así como la autoliquidación de la multa por la infracción administrativa, por lo que en caso de mantenerse el cierre del negocio, se me estaría sancionando dos veces por la misma falta, la cual incluso fue debidamente subsanada tal como lo he indicado.”

...continúa

TFA acoge argumentos de la resolución (*):

“(...) la declaración (...) fue presentada fuera del plazo conferido en el requerimiento de declaraciones, y ésta no es subsanable por actuación posterior de la (sic) contribuyente (...)”

*“En cuanto (..) que **se le está sancionando dos veces por la misma infracción**, ya que por un lado realizó el pago de la multa y por otro se le sanciona con el cierre del negocio, (...) fue ella la que incurrió en error (...) pues la única infracción que le atribuye esta Administración es la establecida en el artículo 86 del Código Tributario –no presentación de la declaración omitida dentro del plazo otorgado por la Administración Tributaria-; por lo que el pago voluntario que alega que efectuó (...), sería improcedente, ya que fue ella quien auto determinó erróneamente la sanción y autoliquidó y pagó la multa. (...) Por ello, está claro que esta Administración en ningún momento ha violentado el principio constitucional del NON BIS IN IDEM (...)”*

() TFA 97-2006 del 7 de marzo del 2006*