

Título III CNPT (*)

Contenido

- ✓ **Aplicación de sanciones administrativas**
- ✓ **El delito tributario**

() 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*

Ilícitos tributarios

La aplicación de
sanciones
administrativas

Elemento subjetivo en las infracciones de las personas jurídicas (72)

Sujetos pasivos de b) y c) de 17 CNPT (personas jurídicas, fideicomisos, colectividades que constituyan unidad económica, etc.) serán responsables si se comprueba que se ha faltado al deber de cuidado, sin necesidad de determinar responsabilidades personales dentro de la organización

Infracciones administrativas

427

Plazo para aplicarlas

Prescripción (74)

Cuatro años a partir del 1 de enero del año siguiente a fecha en que se cometió la infracción.

Interrupción

por notificación de supuestas infracciones

Suspensión

por presentación denuncia penal hasta que se termine el proceso

Infracciones y sanciones administrativas (70-88)

Concurrencia formal o ideal (73):

“Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa”

“Hay concurso ideal cuando con **una sola acción u omisión** se violan diversas disposiciones legales que no se excluyen entre sí.” (21 Código Penal)

Concurso ideal o formal (73)

TFA 327-S-2007 del 28 de agosto del 2007 (79 y 86 CNPT)

Empresa presentó declaraciones, fuera del plazo concedido, pagó multa del 79 CNPT y argumenta que la aplicación del cierre viola el **principio de non bis in idem**, al castigar dos veces la misma conducta.”

TFA: “(...) eso no es cierto, habida cuenta de que en el caso de autos se han operado **dos incumplimientos diferentes** de deberes de carácter formal, **el primero** consistente en la no presentación de las declaraciones dentro de los plazos establecidos al efecto y **el segundo** el de la no presentación de las mismas dentro del plazo de diez días hábiles requerido por la Administración Tributaria, así las cosas el hecho de que el contribuyente haya presentado tardíamente sus declaraciones y haya cumplido con el pago del principal y sus accesorios es independiente del incumplimiento del deber aquí atribuido

Título III CNPT (*)
Infracciones administrativas

**Procedimiento
sancionador**
(artículos 148 a 155 CNPT)

() 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)*

Procedimientos determinativo y sancionador: Diferencias

PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO	PROCEDIMIENTO SANCIONADOR
<i>Busca el “an y el quantum” de la prestación tributaria.</i>	<i>Busca conducta sancionable (tipicidad, culpabilidad, eximentes de responsabilidad, etc.)</i>
<i>Existe el deber de colaborar con la AT</i>	<i>No existe deber de colaboración</i>

Tramitación en expedientes separados

SC 2000-1403 del 20 de diciembre del 2000

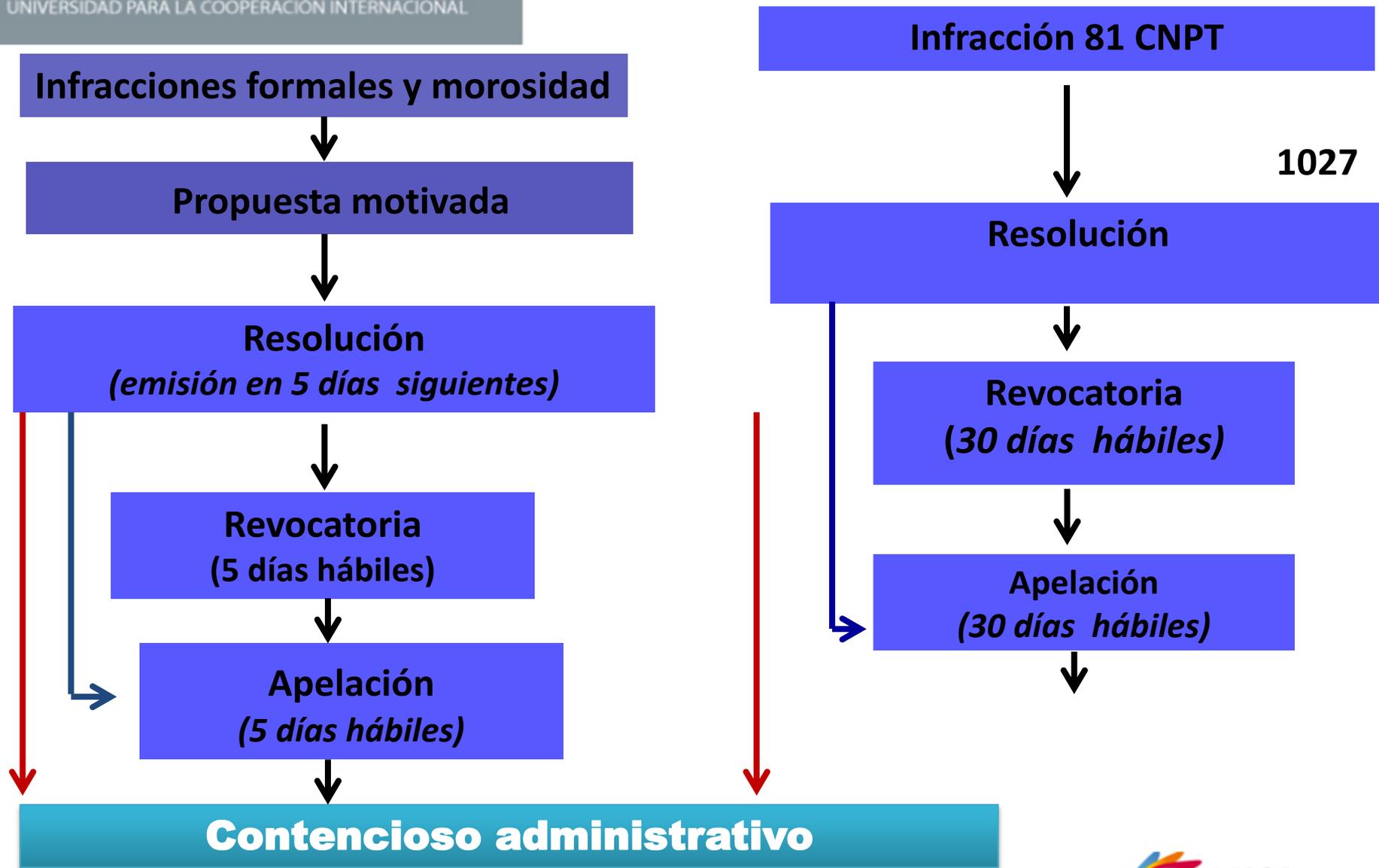
Recurrente interpone recurso de amparo porque:

“(...) La Administración Tributaria llevó a cabo una auditoria de oficio , llegando a tener las declaraciones de renta como “falsas, ilegales e incompletas, (...) la Administración efectuó una entrevista a la amparada, en la cual se omitió advertirle que sus manifestaciones podrían derivar en algún tipo de responsabilidad penal en su perjuicio (...)”

Sala Constitucional:

“(...) En lo que al proceso penal respecta, a la amparada no se le hicieron las advertencias de ley, no puede tomarse como prueba su declaración en la fase administrativa, porque dentro del proceso penal, rige entre otros, el principio de que no puede obligarse a una persona indiciada a declarar contra sí misma, y en consecuencia puede abstenerse de declarar, y la entrevista que fue recabada durante el procedimiento administrativo tributario, no sirve como prueba dentro del proceso penal por no contener los requisitos que una indagatoria debe cumplir.”

Procedimientos (150 CNPT)



Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, 9069 de 12 de setiembre de 2012

"Artículo 171: Derechos generales de los contribuyentes

(...)

11) Derecho a formular, en los casos en que sea parte, alegaciones y aportar documentos que deberán ser tomados en cuenta por los órganos competentes en la redacción de las resoluciones y los actos jurídicos en general.

12) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo al dictado de la resolución o acto que tendrá efectos jurídicos para los sujetos pasivos, de conformidad con la ley”

“Artículo 186: Principios de lealtad en el debate y la seguridad jurídica

(...)

Como garantía de los principios de lealtad en el debate y la seguridad jurídica, las resoluciones que se dicten en el procedimiento de determinación de la obligación tributaria o en el sancionatorio no podrán invocar hechos o elementos probatorios no debatidos y sobre los cuales el contribuyente no ha podido ejercer su defensa.

(...)”

Reducción de sanciones (88)

En qué consisten

Se conceden a

Artículo 78
Inscripción, etc.

Artículo 79
Omisión declaración

Artículo 81
Inexactitud, etc.

Artículo 83
Suministro información

75%	Reparación sin que medie ninguna actuación de la AT
50%	Reparación después de actuación de la AT pero antes resolución sancionadora (81 CNPT : antes notificación acto determinativo)
25%	Reparación después de resolución sancionadora, aceptando hechos dentro del plazo para recurrir (81CNPT : después notificado acto determinativo y dentro plazo para recurrirlo)
5%	Adicional si el infractor autoliquida y paga la sanción

Autoliquidación de sanciones

1327

¿Autosanción del obligado tributario ?

Artículo 76 CNPT

“El contribuyente podrá autodeterminar la multa correspondiente. En este caso, utilizando los medios que defina la Administración Tributaria, podrá fijar el importe que corresponde de acuerdo con la sanción de que se trate y, una vez realizada la autoliquidación, podrá pagar el monto determinado (...)”

Artículo 152 CNPT

“En todos los casos, la imposición de sanciones requerirá la resolución expresa del órgano competente y surtirá efecto a partir del día siguiente a la fecha de la notificación del sujeto infractor.”

Reducción de sanciones **Ejemplos:**

Situación:

Se **OMITE DECLARACION** del impuesto de ventas de enero del 2013 en la que no hay impuesto a pagar.

La sanción por el **INCUMPLIMIENTO FORMAL**, según el artículo 79 es de 50% del salario base (**₡189.700**).

CONDUCTA DEL CONTRIBUYENTE	SANCIÓN REDUCIDA POR REPARAR INCUMPLIMIENTO		
	ESPONTÁNEA (88 a)	ANTES RESOLUCIÓN (88 b)	DENTRO DEL PLAZO PARA IMPUGNARLA (88 c)
SOLO REPARA	₡ 47.425	₡ 94.850	₡ 142.275
AUTOLIQUIDA Y PAGA	₡ 37.940	₡ 85.365	₡ 132.790

Reducción de sanciones: Ejemplos

Situación:

Según actuación fiscalizadora, la declaración del ISR del período 2012 de XX, S.A. contiene **INEXACTITUDES** por las que se dejó de ingresar ¢ 5 millones de impuesto. La sanción según el artículo 81 es del 50%, por lo que su valor es de **¢ 2.5 millones**

CONDUCTA DEL CONTRIBUYENTE	SANCION REDUCIDA POR REPARAR INCUMPLIMIENTO		
	ESPONTÁNEA (88 a)	ANTES NOTIFICACIÓN ACTO (88 b)	DENTRO DE PLAZO PARA RECURRIR (88 c)
SOLO REPARA	No aplica	¢ 1.250.000	¢ 1.875.000
AUTOLIQUIDA Y PAGA	No aplica	¢ 1.125.000	¢ 1.750.000

Título III CNPT

EL DELITO DE FRAUDE A LA HACIENDA PÚBLICA

*(Artículo 92 CNPT según Ley
Fortalecimiento de la Gestión
Tributaria, 9069 de 12 de setiembre de
2012)*

Contenido

- ✓ **Consideraciones
iniciales**
- ✓ **Disposiciones
generales**
- ✓ **Elenco de delitos**

Consideraciones iniciales

Delitos en el CNPT (92 a 98)

Artículo	Tipo (síntesis)	Sanción (años de prisión)
92	Fraude a la Hacienda Pública	5 a 10
94	Acceder base de datos de la AT sin autorización	1 a 3
95	Copiar, destruir, etc. , programas de cómputo	3 a 10
96	Facilitar código y clave de acceso a otra persona	3 a 5
97	Permitir que clave acceso, sea utilizada por otra persona	6 meses a 1 año
98 y 98 bis	Servidor público que: colabore o facilite incumplimiento tributario favorezca el incumplimiento tributario	3 a 10 1 a 3

Bien jurídico tutelado

“(...) en el delito de defraudación tributaria (...) el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenidos económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquélla de un contenido patrimonial.

M. A. Rancaño Martín. El Delito de Defraudación Tributaria, p. 41

Principios y normas aplicables (89)

- ✓ **Conoce la Justicia Penal**
- ✓ **Se aplican disposiciones del Código Procesal Penal (CPP) y del Código Penal (CP)**
- ✓ **No obstante, prevalecen disposiciones especiales de leyes tributarias, si las hubiera**

Procedimiento de aplicación (90)

Administración Tributaria si irregularidades detectadas pudieran constituir delito, deberá:

- ✓ Presentar **denuncia** ante el Ministerio Público
- ✓ Abstenerse de seguir procedimientos determinativo y sancionador *“hasta que se dicte sentencia firme o tenga lugar el **sobreseimiento.**”* (hecho denunciado no se realizó; no se adecua a figura penal, medie causa de justificación , etc.)
- ✓ Si se **desestima** (hecho no constituye delito o no es posible proceder) , podrá continuarlos con base en los hechos probados (66 a)

Procedimiento de aplicación (90)

Juez penal en sentencia:

- ✓ Resolverá sobre sanciones penales al imputado
- ✓ Si hay condenatoria, **determinará** el importe de las obligaciones tributarias e intereses

Reglas de prescripción (91)

Delitos tributarios prescriben según disposiciones generales del CP y del CPP

Código Procesal Penal

Artículo 31: Plazo de prescripción de la acción penal.

Si no se ha iniciado la persecución penal, la acción prescribirá:

- a) Después de transcurrido un plazo igual al máximo de la pena, en los delitos sancionables con prisión; pero, en ningún caso, podrá exceder de diez años ni ser inferior a tres.*
- b) (...)”*

Único artículo
(305 Código Penal
español)

**Observatorio del Delito
Fiscal (*) (Primer informe)**

() Convenio de 30 de junio
de 2005 entre la AEAT y la
Secretaría de Estado de
Justicia en materia de
prevención y lucha contra
el fraude fiscal*

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años (...)”

Elemento objetivo
(conducta típica)

Defraudación por acción u omisión (perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de un deber tributario)

Modalidades

- ✓ Evasión del **pago** de tributos, retenciones, etc.
- ✓ Obtención indebida de devoluciones
- ✓ disfrute de beneficios fiscales

Elemento subjetivo

Ánimo de defraudar (dolo)

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, (...)”

Autoría:
*¿Delito común ...
delito especial?*

Cuantía del perjuicio:
Más 500 SB
(¢189,7 millones
en 2013)

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial (...) siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, (...) Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que: El monto de quinientos salarios base se considerará condición objetiva de punibilidad.”

**Condición
objetiva de
punibilidad**

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, (...) siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, (...)

Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos (...), se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Determinación de la cuantía:

Período anual: cuota defraudada en período

Período mensual: 12 meses año natural

Penalidad:
5 a 10 años

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años.

(...)

Se considerará excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento sin que medie requerimiento ni actuación de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

Excusa legal absolutoria

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

Consumación

- ✓ Autoliquidación: al expirar el plazo voluntario
- ✓ En devolución con entrega efectiva