

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)
<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA: SANCIONES E INFRACCIONES TRIBUTARIAS

RESUMEN

El presente informe contiene un estudio acerca de las sanciones e infracciones en el derecho tributario. En el primer apartado se muestra la normativa del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que regula esta materia. En el apartado de doctrina se señala generalidades sobre las infracciones y clases de estas, se define que es una sanción y cuáles clases existen. En la jurisprudencia se muestra los ilícitos tributarios en una resolución del tribunal contencioso administrativo.

SUMARIO

Índice de contenido

NORMATIVA.....	2
Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario).....	2
DOCTRINA.....	11
Las infracciones.....	11
Generalidades.....	11
Clases de infracciones.....	13
Las sanciones.....	15
¿Que es una sanción?.....	15
Clases de sanciones.....	17
Procedimiento para aplicar sanciones penales.....	18
JURISPRUDENCIA.....	19
Los ilícitos tributarios.....	19
FUENTES UTILIZADAS.....	21

NORMATIVA

Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario)¹

ARTÍCULO 65.- Clasificación

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios. La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios. Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 66.- Comprobación de hechos ilícitos tributarios

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

a) En los supuestos en que las infracciones puedan constituir delitos tributarios, la Administración trasladará el asunto a la jurisdicción competente, según el artículo 89, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. De no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados.

b) En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá iniciar y desarrollar la acción judicial. Sin embargo, si esta resulta en una condenatoria del sujeto, las infracciones que puedan considerarse actos preparatorios del delito, sean acciones u omisiones incluidas en el tipo delictivo, se entenderán subsumidas en el delito. Por tanto, las sanciones administrativas impuestas deberán ser revocadas, si su naturaleza lo permite. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 67.- Responsabilidad en persona jurídica

Los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables por

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

las acciones o las omisiones establecidas en la presente ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 68.- Concepto de salario base

La denominación salario base utilizada en esta ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 69.- Concepto de Administración Tributaria

Para efectos del presente título III, la frase Administración Tributaria debe entenderse como los órganos de la Administración Tributaria adscritos al Ministerio de Hacienda. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 70.- Principios y normas aplicables

Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición expresa de las normas propias de cada tributo. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 71.- Elemento subjetivo en las infracciones administrativas

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. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 72.- Elemento subjetivo en las infracciones de las personas jurídicas y que constituyan unidad económica o patrimonio afectado

Los sujetos pasivos indicados en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código serán responsables en el tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que habría impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades personales concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios y demás personas físicas involucradas y sin perjuicio de ellas. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

1999)

ARTÍCULO 73.- Concurrencia formal

Cuando un hecho configure más de una infracción, debe aplicarse la sanción más severa. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 74.- Plazo de prescripción

El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del 1° de enero del año siguiente a la fecha en que se cometió la infracción. La prescripción de la acción para aplicar sanciones se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen, y el nuevo término comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme. El cómputo de la prescripción de la acción para aplicar sanciones se suspende por la interposición de la denuncia de presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, establecidos en los artículos 92 y 93 del presente Código, hasta que se dé por terminado dicho proceso. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

Artículo 75.-Pago de intereses.

Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses citados en el artículo 57 de este Código, a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fije. (Así reformado por el inciso f) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

ARTÍCULO 76.- Autoliquidación de sanciones

El contribuyente podrá autodeterminar la multa correspondiente. En este caso, utilizando los medios que defina la Administración Tributaria, podrá fijar el importe que corresponda de acuerdo con la sanción de que se trate y, una vez realizada la autoliquidación, podrá pagar el monto determinado. La Administración Tributaria deberá verificar la aplicación

correcta de la sanción. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 77.- Normativa supletoria

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

La Administración Tributaria deberá imponer las sanciones dispuestas en este capítulo, con apego a los principios de legalidad y al debido proceso. En materia de procedimientos, a falta de norma expresa en este Código, deberán aplicarse las disposiciones generales del procedimiento administrativo de la Ley General de la Administración Pública. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 78.- Omisión de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 79.- Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias

Los sujetos pasivos que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo legal establecido, tendrán una multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del salario base. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 80.- Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria

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

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

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

artículo 38 del presente Código. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 80 bis.- Morosidad en el pago del tributo Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente. Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará el veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del presente Código. (Así adicionado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 81.- Falta de ingreso por omisión o inexactitud

Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan. Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, 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 del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos. Estas diferencias se presentan cuando, al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.

Igualmente, constituirá inexactitud toda solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes. Esta sanción también se aplicará cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración. Esta sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración. Si la solicitud de compensación o devolución resulta improcedente, la sanción será del veinticinco por ciento (25%) del crédito solicitado.

Asimismo, constituye inexactitud en la declaración de retención en la fuente, el hecho de no incluir, en la declaración, la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado o las efectuadas y no declararlas, o las declaradas por un valor inferior al que correspondía. En estos casos, la sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor de la retención no efectuada o no declarada. No procede aplicar esta sanción en las diferencias del valor de los pagos parciales, que se originen por la modificación, mediante determinación de oficio del impuesto sobre la renta que los generó. En los casos descritos en este artículo en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%). Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, debe entenderse que:

a) El monto omitido no incluirá los intereses ni las multas o los recargos de carácter sancionatorio.

b) Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos omitidos durante el lapso comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre del mismo año. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 82.- Hechos irregulares en la contabilidad

Serán sancionados con una multa equivalente a un salario base, quienes incurran en las siguientes infracciones:

a) No llevar libros de contabilidad, si existe obligación de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

llevarlos.

b) No tener legalizados los libros de contabilidad, cuando sea obligatorio.

c) No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.

d) Mantener los libros con un atraso superior a los tres meses.

Impuesta una sanción en virtud de alguna de las causales anteriores, no podrá volverse a sancionar por la misma causal en un plazo de dos meses. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 83.- Incumplimiento en el suministro de información

En caso de incumplimiento en el suministro de información, se aplicarán las siguientes sanciones:

a) Sanción equivalente a dos salarios base, cuando se incumpla la obligación de suministrar la información dentro del plazo determinado por la ley, el reglamento o la Administración Tributaria.

b) Sanción de un salario base cuando la información se presente con errores de contenido o no corresponda a lo solicitado. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 84.- No concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria

Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a quienes no concurren a las oficinas de la Administración Tributaria cuando se requiera su presencia, en los términos del artículo 112 del presente Código. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 85.- No emisión de facturas

Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra,

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

venta o prestación del servicio. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

Artículo 86.—Infracciones que dan lugar al cierre de negocios.

La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para 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.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o 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 imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio.

En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

patrono.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.

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. (Así reformado por el artículo 75 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

ARTÍCULO 87.- Destrucción o alteración de sellos

Constituyen infracciones tributarias la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal. Esta sanción será equivalente a dos salarios base. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 88.- Reducción de sanciones

Las sanciones indicadas en los artículos 78, 79, 81 y 83 se reducirán cuando se cumplan los supuestos y las condiciones que se enumeran a continuación:

a) Cuando el infractor subsane, en forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).

b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la

notificación del traslado de cargos, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).

c) Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para impugnarlo, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan. Para los efectos de los párrafos anteriores, 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 referidas al impuesto y período de que se trate.

También se concederán las rebajas citadas en los incisos b) y c) de este artículo a las sanciones dispuestas en el artículo 82. En estos casos y en el artículo 83, la rebaja de sanciones operará siempre y cuando los infractores comuniquen a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, haber subsanado las infracciones cometidas y aporten, además, las pruebas correspondientes. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto del 1999)

DOCTRINA

Las infracciones

Generalidades²

En doctrina no existe un criterio uniforme para definir y clasificar las diversas clases de infracciones tributarias. La doctrina se inclina por establecerla de acuerdo con las normas de derecho positivo de cada país, atendiendo a cada uno de conformidad con sus costumbres locales y diferentes tradiciones que imprimen rasgos característicos.

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

Sin embargo, G. Fonrouge, en un intento de sistematizar los diversos sistemas jurídicos de varios países, concluye que las legislaciones consideran como verdaderos delitos" la defraudación fiscal, la sustracción u omisión de impuestos y en algunos casos los delitos impropios (falsificación o indebida utilización de valores fiscales, tales como estampillas, sellos, marcas, etc., la falsedad de inventarios y otros similares) y en otro plano de menor gravedad las infracciones formales o de "órdenes" de la autoridad financiera".

Sin embargo admite que aún dentro de esa generalización se hallan diferencias conceptuales de importancia, como el caso de la evasión fiscal que es muchas veces considerado en un sentido genérico incluyendo a la defraudación y en otros casos a la inversa o como el contrabando, que en muchos países es concebido separadamente como delito especial y regulado por leyes separadas, lo cual no es así en nuestra legislación.

Sin embargo podemos señalar que son caracteres generales del ilícito tributario el comportamiento voluntario, la tipicidad de la conducta antijurídica, culpable y punible. Nuestro Código, define las infracciones como "Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal,..." y continúa "... constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código o en leyes especiales" (artículo 67). El propio artículo establece la necesidad de una conducta antijurídica que viole alguna norma (tipicidad). Dicha norma implica un comportamiento voluntario por acción u omisión y obviamente la culpabilidad que establece el artículo 69 del mismo texto legal, resultando que la unión de todos estos factores tendrán como consecuencia una sanción determinada por la ley lo cual es la consecuencia última de la punibilidad del hecho ilícito.

José Luis Pérez de Ayala, clasifica las infracciones en meramente formales, que son aquellas que se originan por la violación de deberes meramente formales y que no conllevan la existencia de un perjuicio económico para el fisco, y las infracciones materiales, que son las que implican un perjuicio económico para el fisco y que se subdividen en infracciones de omisión y en infracciones de defraudación. Ambas son iguales, la única diferencia que se les apunta es una serie de circunstancias agravantes que por lo general acompaña a las, infracciones de defraudación.

Sin embargo cabe hacer resaltar que el análisis de este autor se refiere exclusivamente a la forma en que se ha redactado la Ley General Tributaria de España y atiende a llenar las necesidades de dicha ley.

Clases de infracciones³

Como muy bien apunta el profesor PÉREZ ROYO, una clasificación de las infracciones tributarias puede hacerse desde un punto de vista doctrinal y legal.

Doctrinalmente podría hacerse la siguiente clasificación:

- a) En función del perjuicio económico para la Administración:
 - Infracciones meramente formales, que no suponen un perjuicio económico directo.
 - Infracciones materiales o sustanciales, que sí producen tal perjuicio directo.
- b) Según el grado de culpabilidad:
 - Infracciones dolosas.
 - Infracciones culposas.
- c) Según el autor de las mismas:
 - Infracciones cometidas por un sujeto obligado al pago de la deuda tributaria.
 - Infracciones cometidas por un tercero ajeno a la obligación tributaria.
- d) Según el comportamiento del autor:
 - Infracciones cometidas por acción.
 - Infracciones cometidas por omisión.

Sin embargo, vamos a detenernos en la clasificación legal que en nuestro derecho positivo recogen los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria. En dichos preceptos se establece una sencilla clasificación en infracciones simples y graves que ya apareció en la Ley 10/1985 y que respeta la Ley 25/1995. A esta clasificación habría que añadir la alusión que en el artículo 77.2 de la Ley General Tributaria se hace a las llamadas infracciones de contrabando.

Agrupando, pues, lo dispuesto en estos preceptos legales tendríamos que para nuestro ordenamiento jurídico tributario existen las siguientes clases de infracciones:

- A) Las infracciones tributarias propiamente dichas, que se regulan por lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en las demás normas de carácter tributario y que pueden ser dos clases:
 - Infracciones simples.
 - Infracciones graves.
- B) Las infracciones en materia de contrabando que se rigen por

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

su legislación específica que es la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre.

Vamos a centrarnos ahora en las aquí llamadas infracciones tributarias propiamente dichas, porque de las infracciones de contrabando (que en el fondo también son tributarias) nos ocuparemos en un capítulo aparte.

Esa clasificación de estas infracciones en los dos grupos de simples y graves que ya estableció la Ley 10/1985, y que respeta la Ley 25/1995, alejándose de la tradicional división que hizo la Ley General Tributaria en su redacción original de 28 de diciembre de 1963, para la que las infracciones podían ser simples, de omisión y de defraudación, sólo puede ser objeto de parabienes.

En efecto, se emplea una terminología más acorde con las infracciones administrativas en general cuando se habla únicamente de simples y graves y al mismo tiempo el concepto de defraudación se traslada de algún modo, como tendremos ocasión de ver, al ámbito del delito fiscal. En definitiva, el legislador de 1985 es consciente de que las antiguas infracciones de defraudación no eran otra cosa que las de omisión agravadas por determinado tipo de conductas de manera que lo que en realidad existían eran infracciones simples y de omisión, y sobre este convencimiento, dos tipos de infracciones, contempla esa misma dicotomía en la Ley 10/1985, cambiando el nombre de las de omisión por el de graves, repetimos que en un intento, a nuestro juicio, de ajustarse a la terminología del Derecho Administrativo.

De todos modos la nomenclatura utilizada no debe inducir a error, porque a veces las sanciones que se imponen a determinadas infracciones simples son superiores a las impuestas por infracciones graves.

No pretendemos aquí extendernos en disquisiciones doctrinales sobre el tema, que escaparían, por otra parte, de los objetivos que se persiguen al escribir estas líneas, pero tampoco queremos sustraernos de recoger alguna opinión de autores para justificar esta doble clasificación en simples y graves. Para MARTÍNEZ LAGO y sus colaboradores el criterio diferenciador entre ambos tipos de infracciones radica en el perjuicio económico causado a la Hacienda Pública, que no se produce de forma directa en las infracciones simples y sí en las graves.

MARÍA TERESA QUEROL, por su parte, es de la opinión de que la dualidad de dicha clasificación tiene su fundamento en la distinción doctrinal entre Derecho Tributario formal y Derecho Tributario material, de tal manera que las infracciones simples se centran en la vulneración de obligaciones tributarias adjetivas (Derecho Tributario formal) mientras que las graves suponen la

violación de obligaciones tributarias sustantivas (Derecho Tributario material) coincidiendo con los autores citados anteriormente en que las infracciones graves generan un perjuicio económico para la Hacienda Pública, mientras que las simples no llegan a producir ningún efecto económico al erario público.

Las sanciones

¿Que es una sanción?⁴

Se habrá preguntado alguna vez ¿Cuáles son las sanciones a las que se hace acreedor una persona física o jurídica, representantes legales de sociedades, responsables entre otros, en nuestro País, por no cumplir con sus obligaciones tributarias? La respuesta debemos buscarla en una primera instancia en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al que se le conoce tradicionalmente como Código Tributario, reformado últimamente por las Leyes Nos 7535 de 1 de agosto de 1995 y 7543 de 14 de setiembre de 1995.

Para efectos del presente artículo interesa destacar que la Ley N° 7535 citada, introdujo un cambio fundamental en este Cuerpo Normativo, al sustituirle íntegramente el título III y establecer uno nuevo que denominó HECHOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS, con una clasificación tripartita de estos hechos así: infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios, con las sanciones correspondientes para cada uno de los sujetos pasivos de estos ilícitos y que consisten en multas de salarios base para los que cometan infracciones administrativas; multas de salario base para los que se hagan acreedores a sanciones por contravenciones tributarias, con la advertencia para los infractores de estas contravenciones, que la multa será siempre la sanción principal, la que algunas veces constituye una multa de cuatro a diez veces el monto del impuesto dejado de pagar o del beneficio percibido, sin perjuicio de que para estos casos el Alcalde competente le puede aplicar sanciones accesorias, como por ejemplo pérdida al derecho de obtener subvenciones públicas y a gozar del beneficio fiscal e incentivos fiscales entre otros.

Por su parte los delitos tributarios son sancionados con la pena privativa de libertad para todos aquellos que induzcan a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública. De acuerdo con el Código Tributario, la pena de cárcel también se le puede aplicar a los agentes de retención o de

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

percepción de tributos que tras haberlos retenido o percibido, no los entregue al Fisco dentro de los plazos establecidos por las leyes respectivas; a manera de ejemplo, en este caso podrían verse afectados los patronos que hayan efectuado la retención correspondiente por concepto del impuesto al salario de los trabajadores que superen los 0153.000,00 y que después de efectuada esa retención que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, no la entere al Fisco dentro del plazo establecido para hacerlo. Tómese en cuenta que para los agentes retenedores incumplidores se establece que pueden ir a prisión de 3 años a 10 años, dependiendo del monto retenido y no enterado.

Otros sujetos que pueden ir a la cárcel son los funcionarios de la Administración Tributaria por facilitar o prestar el código y la clave de acceso asignado para ingresar a los sistemas de información tributaria así como aquellos que por su acción u omisión dolosa colaboren o faciliten de cualquier forma el incumplimiento de la obligación tributaria entre otros.

Interesa destacar que la Administración Tributaria es el órgano competente para conocer las infracciones administrativas; y para las contravenciones tributarias y los delitos tributarios de acuerdo con lo establecido por la Corte Plena, en la sesión N° 2-97, celebrada el 20 de enero de 1997, el competente para conocer de los delitos tributarios, en todo el territorio nacional, es el Juzgado de Instrucción, la Agencia Fiscal y el Tribunal Superior Penal, todos del Segundo Circuito Judicial de San José, con asiento en Goicoechea. Por otra parte, el conocimiento de las contravenciones tributarias compete a los Alcaldes de Faltas y Contravenciones del lugar donde hubieren ocurridos los hechos.

Es importante que nuestros lectores recuerden que la denominación del salario base, al que se refiere el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para efecto de aplicar las sanciones, debe entenderse como la utilizada en el artículo 2 de la Ley N° 7337; correspondiendo a la Corte Suprema de Justicia incrementar la cuantía para cada año. Así tenemos, que para el año 1996 el salario base que rigió fue de 065.800,00 y para el presente año ya se publicó en el Boletín Judicial el Aviso N° 36-96 que contempla el salario base para aplicar por la comisión de las diversas figuras delictivas durante el año 1997. Salario base que rige también para las sanciones por infracciones administrativas, así por ejemplo si un contribuyente lleva los libros o los registros contables que establece el Código Tributario, con un atraso superior a tres meses, se sanciona con una multa equivalente a seis veces el salario base; sanción que también se aplica para los que no presenten las declaraciones tributarias dentro del plazo legalmente establecido. Recuérdele que para estos casos se deberá

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

pagar al Fisco por este concepto la suma de 442.800,00. Además de los intereses que generan los pagos de impuestos atrasados al Fisco.

Establece además el artículo 67 del Código Tributario, que las personas jurídicas y las demás entidades citadas en los incisos b) y c) del artículo 17 de este Código, no serán responsables en lo penal; pero que en lo civil responderán solidariamente por las acciones o las omisiones que sus representantes realicen en el cumplimiento de sus funciones. Asimismo establece el artículo 68 de ese Cuerpo Legal, que los representantes, los apoderados, los directores, los agentes, los funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables, en lo personal, por las acciones o las omisiones establecidas en esta Ley.

Por su parte, la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, N° 6826 de 8 de noviembre de 1982 y sus reformas, contempla una sanción también severa para los contribuyentes de este impuesto que irrumpían con sus obligaciones, la cual consiste en el cierre del negocio.

Clases de sanciones⁵

Según el tratadista G. Fonrouge, el régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país, pero sin embargo considera que en general se puede hablar de penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto y de penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes.

Según Fonrouge, la pena principal se divide en, pena privativa de libertad –cárcel– y en multas, también llamadas recargos. Por su parte, las penas accesorias consisten en comiso de objetos y mercaderías (también llamada confiscación) inhabilitación y suspensión de empleos.

Nuestro Código establece en su artículo 84 la clasificación de las sanciones. Siguiendo los lineamientos del tratadista Fon-rouge, encontramos que nuestro Código establece como penas principales los recargos y las multas –incisos a y b–, ya que no menciona expresamente la pena privativa de libertad, la cual dicho sea de paso, no es aplicable en Costa Rica ya que la tendencia general ha sido suprimir la prisión como sanción por delitos o infracciones tributarias. Por otra parte en cuanto a las sanciones accesorias, conforme a nuestro Código tenemos el cierre del negocio y la suspensión y destitución de cargos públicos –incisos c y d–.

Aparentemente nuestro legislador no ha querido ser limitativo en cuanto al tipo de sanciones ya que, expresamente dice en el inciso

e) "las demás sanciones especiales que prevean las leyes tributarias respectivas", con lo cual no cierra la posibilidad de otro tipo de sanción. Sin embargo, como ya mencioné, la tendencia en cuanto a las sanciones ha sido la de disminuir la intensidad, tal vez no tanto en cuanto a las de índole económico pero sí en cuanto a las privativas de la libertad.

Nuestro Código también habla de los intereses (artículo 57 y sig.) lo cual pareciera más bien ser un recargo ya que habla de "pago efectuado fuera de término", pero no es así, ya que el término es usado como "importe o cuantía que una parte sufre por incumplir la otra, la obligación contraída" lo cual es indicativo de que lo que nuestra ley pretende es indemnizar el lucro cesante.

La aplicación de las multas se hace tomando en cuenta una serie de factores tales como la reincidencia o reiteración, si el imputado es funcionario público o empleado público, el grado de cultura del infractor, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la cooperación que brinde el infractor a las autoridades fiscales, la incapacidad relativa, el grado de dolo o culpa, la presentación espontánea con el pago del crédito tributario y cualquier otra circunstancia atenuante (artículo 85).

Procedimiento para aplicar sanciones penales.⁶

Su conocimiento es propio de los órganos designados al efecto por el Poder Judicial, mediante el procedimiento estatuido en el Código Procesal Penal y les serán aplicables también, las disposiciones generales del Código Penal, con la salvedad de que si en las leyes tributarias se establece alguna disposición específica, prevalecerá sobre las generales.

[...]

El código establece a la administración tributaria el deber de presentar la denuncia respectiva ante el ministerio publico para todos aquellos casos cuyos hechos tipifiquen en alguno de los delitos tributarios establecidos obligándola a abstenerse de continuar tramitando un eventual proceso sancionador o de determinación tributaria, atribuyéndosele la competencia al juez penal correspondiente, quien incluso será el encargado de determinar -en caso de condenatoria-, el monto de las obligaciones tributarias principales y accesorias.

De los siete delitos tipificados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, solamente en dos de ellos los contribuyentes son los sujetos activos de la figura penal. Estos son, el previsto en el artículo 89 "Inducción a error a la Administración Tributaria" y en el artículo 90 "No entrega de

tributos retenidos o percibidos".

Para ambos delitos, el legislador establece como suma mínima para configurar el delito, que la cuantía del monto defraudado, o retenido o percibido o cobrado y no entregado al Fisco, sea al menos de doscientos salarios base para configurar el ilícito.

Esto implica para la Administración Tributaria, que apenas se desprenda de las actuaciones de fiscalización o por qué no, de recaudación, que prima facie estemos ante una conducta delictiva y el monto sea igual o superior a los doscientos salarios base, sin más trámite, debe remitir el expediente al Ministerio Público, no siendo necesario tratándose de procesos determinativos, que este concluya con la firmeza y determinación en sede administrativa de monto alguno.

Se desprende del artículo 90 ídem, que será en los casos de condenatoria donde el juez penal determine la obligación tributaria, lo cual en la práctica implicará una disminución del protagonismo del Tribunal Fiscal Administrativo, quién solo resolverá --en principio- aquellos expedientes en los cuales no se perciban hechos típicos penales.

JURISPRUDENCIA

Los ilícitos tributarios⁷

"III. Las sanciones administrativas que se discuten en la litis, entendiendo por ellas "un mal inflingido por la Administración al un administrado como consecuencia de una conducta ilegal". (Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández Curso de Derecho Administrativo II, Editorial Cívitas 1977, página 147) tienen como efectos la privación de bien o de un derecho, imposición de una multa y otros. Se distinguen de las penas propiamente dichas, por cuanto aquéllas las impone la administración y éstas los tribunales penales. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios dice que los ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios, sancionadas las primeras por la Administración Tributaria y los segundos por el Poder Judicial por medio de los Tribunales designados al efecto. (Artículo 65). Es fácil advertir que se trata de un criterio formal, que no tiene justificación clara dentro del marco de la división de funciones del Estado moderno y que es objeto de cuestionamiento por la doctrina. Sin ahondar en ese problema, se debe considerar que en materia sancionatoria aunque se produzca en la vía administrativa, la valoración de los hechos e interpretación de las normas debe estar sujeta a preceptos que legitimen su imposición, comunes en la aplicación

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

del derecho penal. Así les son ineludiblemente aplicables: el principio de legalidad, no hay infracción ni sanción administrativa posible sin ley que la determine de una manera previa y su aplicación ha de realizarse a través de la ley formal; como consecuencia del principio de legalidad surge también el de la tipicidad que exige la delimitación concreta de las conductas reprochables para efectos de aplicar la sanción y la concurrencia de dolo o culpa en la del infractor como condición para la imposición de aquélla. IV. En la visita que los inspectores de la Administración Tributaria de Cartago, realizaron al negocio de la accionada, detectaron, según el acta levantada al efecto, que no se entregaban facturas a los clientes y que por tener más de ocho empleados, no calificaba para estar en el Régimen Simplificado, lo que determinó que se le impusiera una multa, dispuesta en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para el caso en que no se emitan facturas ni comprobantes autorizados por la misma autoridad. V. El Régimen de Tributación Simplificada tuvo origen en reformas a las leyes de Impuesto sobre la Renta y de Impuesto General Sobre las Ventas, lo que hizo que se emitiera el Decreto N° 25514-H de 24 de setiembre de 1996, reformado por el 26-1999-H de 20 de junio de 1997 y 28104-H de 19 de agosto de 1999. En ellos se estableció que el dicho régimen, siempre que se cumplieran las condiciones descritas, el ingreso y el retiro eran voluntarios (artículo 1°); para la inscripción o reclasificación en el régimen se haría en formularios proporcionados por la Administración Tributaria, aunque la última también podría ser efectuada por intervención fiscalizadora de la Dirección General de la Tributación Directa. (Artículo 8) El Transitorio I del último de los decretos citados establece: "Los contribuyentes inscritos en el régimen simplificado que no se ajusten a los parámetros establecidos por el presente Decreto, deberán solicitar su reclasificación mediante la presentación del formulario normalizado D-140, en el plazo de dos meses contados a partir de la publicación del presente Decreto. Efectuada la reclasificación, ésta regirá a partir del 1° de octubre de 1999, de conformidad con el artículo 34, párrafo in fine de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y artículo 79, párrafo in fine de la Ley del Impuesto sobre la Renta. A los contribuyentes que no cumplan con esta disposición, la Administración Tributaria los reclasificará de oficio, procediendo a cobrar las diferencias que se generen en los impuestos cancelados según las disposiciones que afecten al régimen general y se les aplicarán las sanciones correspondientes." VI. Aplicando los principios de legalidad y tipicidad supra señalados al caso que se dirime en este proceso, es posible establecer que procedió incorrectamente la Administración Tributaria, sancionando a la actora por la no entrega de facturas, cuando la normativa legal le exigía en primer

Centro de Información Jurídica en Línea
Convenio Colegio de Abogados – Universidad de Costa Rica

término determinar si había sido vulnerado el Régimen de Tributación Simplificada y en caso afirmativo, efectuar la recalificación y cobrar las diferencias que se generan por los impuestos no cancelados y hasta entonces, proceder a aplicar las sanciones procedentes. VII. Los razonamientos anteriores dan razón a la juzgadora de instancia que declaró sin lugar en todos los extremos esta acción de lesividad, por cuanto no existe en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal Administrativo vicio alguno que lo invalide, sino aplicación correcta del ordenamiento jurídico, pese a las alegaciones de la representación del Estado, respetables, pero que ha juicio de esta Sección no consiguen desvirtuar las razones que aquí se han expuesto. Finalmente, en el fallo de instancia se transcribe el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, nombrándolo equivocadamente como de la Ley del Impuesto sobre la Renta, error material que del que aquí se toma nota, sin que tenga trascendencia para la argumentación que se hace. En lo tocante al fallo dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, del que se dice acoge la tesis sostenida por el recurrente, ese pronunciamiento no tiene la virtud de obligar al tribunal a sostenerlo, ni constituye violación a los principios señalados por el representante del Estado."

FUENTES UTILIZADAS

- 1 LEY N° 4755 del tres de mayo de mil novecientos setenta y uno
- 2 GUARDIA SASSO, Armando Alberto. Comentarios sobre la obligación tributaria sus infracciones y sanciones. Revista de ciencias jurídicas N°40.1980.pp. 137-138.
- 3 MUÑOZ BAÑOS, Cipriano. Infracciones tributarias y delitos contra la hacienda publica. led. Madrid, España. Editoriales de Derecho Reunidas. 1996.pp.77-79.
- 4 VEGA HERRERA, Yamileth. LAS SANCIONES TRIBUTARIAS. Revista de jurisprudencia tributaria N°6 febrero 1997.pp. 86-87
- 5 GUARDIA SASSO, Armando Alberto. Comentarios sobre la obligación tributaria sus infracciones y sanciones. Revista de ciencias jurídicas N°40.1980.pp. 141-142.
- 6 VEGA SANCHEZ, Maureen patricia. La conciliación en el derecho tributario costarricense. Tesis para optar por el titulo de licenciada en derecho. San José, Costa Rica. Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica.2000. pp. 115-118
- 7 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN I. Resolución N° 193 de las diez horas con cinco minutos del tres de mayo del dos mil seis.