

Universidad Técnica Nacional

Introducción al Derecho

**“Ilícitos Tributarios y Responsabilidades de los
mismos”**

Profesora: Liliana Villalobos Murillo.

Estudiantes:

Natalie Azofeifa G.

Ariela Mora A.

Yolanda Corrales M.

III Cuatrimestre.

Introducción

Se introduce la reforma al código de procedimientos tributarios que consistía en que se incorpora un capítulo de ilícitos tributarios que establecía 3 categorías:

- Infracciones Administrativas: se refieren a incumplimientos de deberes formales.
- Contravenciones
- Delitos tributarios: que tiene que ser típicos, antijurídicos y culpables.

Esta ley estuvo vigente 3 años y fue derogada por la ley 7000 de agosto de 1999.

Esta ley que duro tres años, establecía tribunales especializados que estudiarían toda la materia tributaria, pero estos no llegan a nacer durante los tres años que estuvo vigente la ley porque no había presupuesto.

En la antigua ley también se establecía que quien cometía un delito tenía 20 días para regular la situación y archivar el caso, esto se prestaba para que la gente, que no pagaban los tributos porque sabían que si se llegaban a dar cuenta que no estaban cumpliendo con las obligaciones tributarias tenían un plazo de 20 días para ponerse en regla.

En capítulo nuevo se elimina las contravenciones.

Hay delitos que solo pueden incurrir funcionarios públicos, un ejemplo de esto sería que un funcionario le preste su clave a un particular para que este la utilice. Las infracciones tributarias son de aspecto formal como no tener libros legales en el domicilio fiscal, no presentar declaraciones a tiempo, no presentar información cuando la administración lo solicita, no tener los libros en orden y se sanciona con multas de salarios base.

Ilícito

Es aquello que no está permitido legal o moralmente. Se trata, por lo tanto, de un delito (un quebramiento de la ley) o de una falta de ética. Se conoce como acto ilícito al acto contrario al derecho. La causa ilícita, por otra parte, es aquella que se opone a las leyes o a la moral.

Tributo

Son tributos las prestaciones en dinero (impuestos, tasas y contribuciones especiales), que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Impuesto

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Tasa

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado.

Contribución especial

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación.

Ilícitos tributarios

El ilícito tributario abarca todo acto que haga imposible la aplicación del tributo o vulneratorio de disposiciones legales de control.

Sobre Derecho tributario penal:¹

Dentro del derecho tributario encontramos el derecho tributario penal el cual comprende todas las normas jurídicas referidas a la caracterización de los ilícitos tributarios y la regulación de las sanciones. El derecho tributario penal se considera una rama del derecho tributario y no del derecho penal, nace con el derecho tributario por razones de evolución histórico-social y la necesidad de los recursos necesarios y de ayudar los gastos públicos por parte del estado. El derecho tributario penal tiene ciertas características que lo distinguen del derecho penal común.

El derecho tributario penal es de suma importancia ya que de allí podemos comprender claramente los ilícitos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico y entender el por que de las actuaciones de la Dirección General de Tributación en representación del Estado al intervenir en la sanción de las conductas ilícitas por parte de los contribuyentes.

El derecho tributario tiene dos orientaciones las cuales son la penalista y administrativa:

- Tendencia penalista: a finales del siglo XIX en Alemania frente a un aumento de el no pago de los tributos establecidos surgió la tendencia penalista como reacción ante la teoría que consideraba los fraudes de índole tributaria como infracciones de una categoría especial además que

¹ Jarach, Dino. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Parte I. Segunda Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Cangallo. p. 409.

las infracciones tributarias pertenecían al derecho común entre sus principales postulados estaban que:

1. Tanto el legislador tributario como el penal persiguen el mismo objetivo que es restringir la libertad de acción de los individuos para el bien público y proteger intereses superiores del orden moral.
 2. Los ilícitos tributarios constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio dado que los ingresos o tributos corresponden a la fortuna de la comunidad
 3. El infractor tributario trata de evitar una disminución de su riqueza personal antes que perturbar el funcionamiento del estado
- Tendencia Administrativa: como reacción a la tendencia penalista nació en Alemania la tendencia administrativa que promulgaba un derecho penal administrativo que después emana en el derecho penal económico el derecho penal tiende a forzar infracciones consideradas violentadas de deberes morales en tanto que el derecho penal administrativo solo intentaba eliminar los obstáculos que se oponen a la realización del bien publico.

La pena administrativa se dice que es una pena de orden y no de corrección, de seguridad ni de intimidación. Rige para las infracciones tributarias principios especiales respecto de la culpabilidad.

La tendencia penalista y administrativa nos dice que el delito ataca el orden jurídico en tanto que el ilícito administrativo afecta la Administración publica en ejercicio de la actividad financiera

Los ilícitos tributarios tienen dos categorías jurídicas, según su naturaleza son penales y las civiles administrativas. Los delitos tributarios que comete quien se quita del cumplimiento de la obligación del pago son sancionados con sanciones penales.

Los ilícitos administrativos que corresponden contra disposiciones de la autoridad por las cuales esta procura tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas tributarias consisten en penas monetarias, recargos o adicionales u otras como el cierre de negocios.

Infracción fiscal

Es una interpretación amplia de la ley penal. Las sanciones fiscales presentan un particularismo tal que fundamentan su tratamiento independiente pero básicamente tienen carácter sancionador destinado a prevenir las transgresiones (violar una ley), su esencia es de naturaleza penal pero no esta contenida a la ilicitud contemplada a la ley penal.

Las infracciones fiscales que se sancionan con la privación de la libertad son: el contrabando, los hechos ilícitos asimilados al contrabando, la defraudación fiscal; la alteración o destrucción de aparatos de control (aparatos que contengan información), sellos o marcas oficiales, y las visitas domiciliarias y embargos practicados sin orden de autoridad competente.

Sanciones Tributarias

Las sanciones tributarias no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo, ni al derecho económico, ni constituyen una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario, sino que simplemente constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente

Se puede decir para entenderlo de una mejor manera que el derecho tributario penal presenta características propias que lo distinguen del derecho penal común y se encuentra dentro del derecho tributario como una sub rama en la que se centran elementos administrativos y judiciales que deben integrarse en armonía.

Dentro de la terminología del derecho penal las infracciones a los deberes formales o infracciones formales tienen la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas; es evidente que tanto los delitos como las infracciones constituyen distintas variedades del género ilícito tributario.

Al partir del hecho si se trata de un ilícito se le sanciona con pena privativa de libertad nos encontramos frente a un delito, la pena privativa de libertad tiene gran importancia, puesto que no se trata del arresto como medida cautelar, ni del arresto aplicable a perturbaciones directas del orden público, sino que se trata de una pena privativa de libertad por un ilícito tributario por tal motivo es que la encargada de poner las sanciones a las infracciones es la Dirección General de Tributación y las penas privativas de libertad corresponden al Poder Judicial, de conformidad con el artículo 65 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Para los hechos sancionados por el Derecho Tributario Penal rigen todos los principios que tutela el ordenamiento jurídico; tanto los contenidos en el Código Penal como en la Constitución Política.

En síntesis el Derecho Tributario Penal pertenece al Derecho Tributario no cabe duda del carácter penal de sus disposiciones, no deja de tener características propias especialmente en materia infraccional. Por otra parte en el ámbito relativo a los delitos son aplicables a toda su amplitud los principios y las reglas del derecho común. De allí que podemos subdividir al derecho tributario penal en a) Derecho Tributario infraccional b) derecho tributario delictual.

Clasificación de los hechos ilícitos tributarios

- Infracciones administrativas
- Delitos tributarios

En qué se diferencia la infracción administrativa del delito:

Se diferencian por el órgano que establece la sanción; en el primer caso hablamos de administración tributaria (pie tribunal contencioso administrativo) y en segundo lugar el juez penal.

Comprobación de los hechos ilícitos tributarios²

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

- a) La administración va a trasladar el asunto a la jurisdicción conveniente, según el artículo 89, el cual hace referencia a que los delitos tributarios les serán aplicables las disposiciones generales comprendidas en el código penal; las disposiciones especiales sobrepasan las generales. Hasta que la autoridad judicial no dicte sentencia se detiene el proceso. Se excluye la sanción administrativa por la sanción que dicte la autoridad judicial; si no se encontró delito la administración continuara con el proceso de sancionar según lo considerado por los tribunales como probado.
- b) No se va impedir el desarrollo de la acción judicial aunque la administración tributaria ya haya dictado una sanción. Por lo tanto las sanciones administrativas impuestas deberán ser anuladas si su naturaleza lo permite.(art 66)CT

Principio de "non bis in ídem": según el artículo 42 de la constitución política que nadie podrá ser juzgado por el mismo hecho punible.

Responsables en personas jurídicas³

² Rodolfo Saborío V. (2008) CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS , Versión WEB

³ Rodolfo Saborío V. (2008), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art 68.

Cualquier acción omitida por los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables por lo establecido en la presente ley.

Salario base

Salario establecido por la ley 7735, corresponde al salario de un oficinista del poder judicial, las sanciones tienden a discontinuarse por la inflación, y con el paso del tiempo la suma deja de ser tan representativa como anteriormente lo era.

El salario base se establece en la ley de presupuestos que se establece cada año, por lo que todos los años se actualiza. El salario base actualmente es de 293.400.00 colones.⁴

La denominación salario base utilizada en esta ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337.

Administración tributaria

Este campo de actividad caracteriza procesos de trabajo propios de la Dirección General de la Tributación, relativos a la gestión, recaudación, control, verificación y análisis de los diferentes tributos que componen los ingresos del Estado, así como procesos relativos al avalúo de bienes muebles e inmuebles con el objeto de determinar el monto de tributos a pagar por los administrados. Asimismo comprende labores tendientes a la resolución de los conflictos que se generan entre los administrados y la administración tributaria.

Infracciones y Sanciones Administrativas

⁴ El salario base vigente del 1 de enero al 31 de diciembre del 2010.

Se entiende por infracción la violación, quebrantamiento de una norma o de un pacto. Se denomina sanción a la consecuencia o efecto de una conducta que constituye infracción de una norma jurídica (ley o reglamento). Dependiendo del tipo de norma incumplida o violada, puede haber sanciones penales o penas; sanciones civiles y sanciones administrativas

⁵Las 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.

Las sanciones administrativas son una clase de acto administrativo que consiste en una privación de derechos como consecuencia de una conducta ilícita del administrado. Han sido definidas como cualquier mal infringido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal, a resultas de un procedimiento administrativo, y con una finalidad puramente represora.

Sobre los ilícitos tributarios y sus elementos constitutivos

1. Acción, antijuricidad, imputabilidad

- **Acción**

El tipo de ilícito lo describe todo y en ese sentido todo pertenece al tipo, todos los elementos del delito tienen que ser típicos entendiéndose por tipicidad es toda conducta que conlleva una acción u omisión que se ajusta a los presupuestos detalladamente establecidos como delito o falta dentro de un cuerpo legal. Esto quiere decir que, para que una conducta sea típica, debe constar específica y detalladamente como delito o falta dentro de un código. Para ajustar la conducta que el derecho penal considera merecedora de pena describe la acción pero

⁵ Rodolfo Saborío V. (2008), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 71.

también delimita la antijuricidad y la culpabilidad⁶. Para que una acción sea conducta es suficiente como finalidad el querer hacer o no hacer algo sin que sea indispensable requerir que su autor quiera con ella lograr algo.⁷

Para que una persona pueda ser sancionada por un ilícito tributario delito o infracción su conducta o acción debe ser típicamente antijurídica, culpable y adecuada a un tipo de pena. Los elementos objetivos y subjetivos integran al tipo pena, si uno de ellos no se conforma la pena incluida en el no puede ser aplicada (principio de legalidad) la acción debe estar contenida dentro de la descripción de la norma sancionatoria para que se pueda conformar el primer elemento por el cual pueda ser sancionado algún sujeto.

El tipo de ilícito debe describir el primer lugar una acción la cual puede ser un comportamiento referible a la voluntad de una persona. Comprende tanto la conducta humana como su resultado es decir la actuación y su efecto.

Los ilícitos formales tributarios: son aquellos cometidos a la acción del hombre. En cuanto a la clasificación de los ilícitos materiales, el resultado es indispensable, significa excluir los elementos subjetivos. Entendiéndose por ilícitos materiales que Son todos aquellos incumplimientos de los deberes que son relativos al pago de la obligación tributaria, como medio de extinción, especificado en no efectuar el pago propiamente dicho, la falta de retención o percepción de los tributos, según lo dicten las disposiciones legales al respecto, los pagos a cuenta de obligaciones futuras y la obtención indebida de devoluciones.

- **Antijuricidad**

⁶ Creus, Carlos, (1999).Derecho Penal General. Cuarta Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. p. 151

⁷ Inbídem. P.127

La antijuricidad es la contradicción de la realización de una norma prohibitiva del ordenamiento jurídico.

Una vez que una acción se determina en un tipo o figura de delito se establece si el hecho va en contra de los fines protegidos por el derecho.

El presupuesto que hay que efectuar al valorar cualquier hecho punible entendiéndose por hecho punible la conducta que es un comportamiento humano delictual, reprochable en la sociedad y sancionable por la ley.

- **Imputabilidad**

La imputabilidad consiste en el conjunto de condiciones que un sujeto debe reunir para que responda penalmente de su acción. Son imputables los sujetos que no reúnen un mínimo de condiciones que les permitan tener conciencia que el acto constituye una infracción o un delito que no pueden dirigir sus acciones.

La imputabilidad en el hecho tributario penal no está regida por los principios y las normas del derecho penal criminal esto en relación con el derecho tribunal infraccional en la medida del que haya o no disposiciones y principios en contrario, pero en lo referente a los delitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad si corresponde a aplicar los principios y las normas del derecho penal común.

2. Culpabilidad

Posteriormente a la determinación de la conducta es inclusive antijurídica corresponde a iniciar el examen de la culpabilidad cuenta con un componente psicológico y otro valorativo depende de la exigibilidad de la conducta a los sujetos por el ordenamiento jurídico. Es posible el reproche cuando el hecho le es

desaprobado al autor, y esto será sobre la base de una valoración. La culpabilidad puede ser a título de dolo o por culpa.⁸

Se define como dolo la intención más o menos perfecta de hacer un acto que se sabe contrario a la ley.

Sobre responsabilidad subjetiva en el sistema tributario costarricense

En cuanto a las penas privativas de libertad por delitos tributarios, podemos decir como argumento principal que no pueden ser impuestas por el hecho de otro. Esto es que no puede aplicarse responsabilidad refleja o indirecta. La responsabilidad refleja o indirecta, en sanciones tributarias, se fundamenta en razones de seguridad fiscal, para evitar que el fisco sufra prejuicios por hallar a una persona que pueda responder económicamente, y tiende a la protección de los bienes jurídicos cuya tutela contienen los ordenamientos tributarios.⁹

⁸ Creus, Carlos, Óp. cit. p.141 y ss.

⁹ Bozon Rafart, Juan Carlos. (1993).Responsabilidad Penal e infraccional de las personas jurídicas. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Delpalma. P.79 y ss.

Infracciones y sanciones administrativas

Disposiciones Generales

Principios y normas aplicables¹⁰

Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición expresa de las normas propias de cada tributo.

Elemento subjetivo en las infracciones administrativas

Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia (descuido u omisión) en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios.

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

Los sujetos pasivos¹¹ indicados en los incisos b) y c) del artículo 17¹² 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.

¹⁰ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 70.

¹¹ Persona natural o jurídica que resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, según se establezca en la ley.

¹² Artículo 17 **a)** En las personas naturales, prescindiendo de su capacidad, según el Derecho Civil o Comercial **d)** En las personas jurídicas, en los fideicomisos y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho

Concurrencia formal¹³

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

Plazo de prescripción

El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del 1º 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 suponen, y el nuevo término comienza a correr a partir del 1º 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 (apelar) de la denuncia de supuestos 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.

Pago de intereses.¹⁴

¹³ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 73-74.

¹⁴ Artículo 57.- Intereses a cargo del sujeto pasivo. Sin necesidad de actuación alguna de la Administración Tributaria, el pago efectuado fuera de término produce la obligación de pagar un interés, junto con el tributo adeudado. Mediante resolución, la Administración Tributaria fijará la tasa del interés, la cual deberá ser equivalente al promedio simple de las tasas activas de los bancos estatales para créditos del sector comercial y, en ningún caso, no podrá exceder en más de diez puntos de la tasa básica pasiva fijada por el Banco Central de Costa Rica. Dicha resolución

Las sanciones monetarias establecidas obtendrán 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.

Autoliquidación de sanciones¹⁵

El contribuyente podrá auto determinar 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.

Normativa supletoria

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.

Infracciones Administrativas

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

¹⁵ (Autoliquidación: Es la operación mediante la cual el propio sujeto pasivo reconoce el hecho imponible y realiza la **cuantificación de la cantidad** que ha de pagar por la obligación a la Hacienda pública.)

mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base.

Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias¹⁶

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.

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 artículo 38 del presente Código.

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

¹⁶ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 79-80.

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.

Falta de ingreso por omisión o inexactitud¹⁷

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 la inclusión de costos, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales 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 matemáticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

Estas diferencias se presentan cuando, al efectuar cualquier operación matemáticas, resulte un valor equivocado, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.

¹⁷ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 81.

Esta sanción también se aplicará cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente 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, y el monto declarado por el contribuyente.

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 cuando haya una modificación 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 1º de enero y el 31 de diciembre del mismo año.

Hechos irregulares en la contabilidad¹⁸

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 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.

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.

No asistir a las oficinas de la Administración Tributaria

¹⁸ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 82-83-84.

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.

No emisión de facturas¹⁹

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, venta o prestación del servicio.

Infracciones que dan lugar al cierre de negocios.

La Administración Tributaria queda autorizada 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.

Cuando incurra, por segunda vez, en una de las causales según lo indicado por el párrafo anterior, será reincidencia 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 apto para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

¹⁹ Rodolfo Saborío V. (2008), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 85 – 86.

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 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 iniciado salvo que el negocio sea calificado de supuesto en aplicación del artículo 8 de este Código.

Destrucción o alteración de sellos²⁰

Constituyen infracciones tributarias la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o estimuladas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal.

Esta sanción será equivalente a dos salarios base.

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 corrija, en forma sincera, 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 corregir 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%).

²⁰ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 87-88.

c) Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para contradecirlo, 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.

DELITOS

Disposiciones Generales

Principios y normas aplicables²¹

Los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento establecido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, estas prevalecerán sobre las generales.

²¹ Rodolfo Saborío V. (2008), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Versión WEB. Art. 89

Procedimiento para aplicar sanciones penales

Cuando la Administración Tributaria detecte un delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y no seguirá el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado y así mismo determinará el monto de las obligaciones tributarias.

Reglas de prescripción

La prescripción de los delitos tributarios se regirá por las disposiciones generales del Código Penal y las del Código Procesal Penal.

Delitos

Inducción a error a la Administración Tributaria

Cuando el monto defraudado sobrepase los doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error, 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.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que:

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

b) Para determinar el monto mencionado, si se trata de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período; para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos defraudados durante el lapso comprendido entre el 1º 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 es susceptible de determinación.

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

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 referidas al impuesto y período de que se trate.

En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador es susceptible de determinación.

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

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 referidas al impuesto y período de que se trate.

No entrega de tributos retenidos o percibidos²²

El agente cobrador de tributos o el contribuyente del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo que, tras haberlos cobrado no los entregue al Fisco dentro del plazo debido, será sancionado con prisión de cinco a diez años, siempre que la suma supere doscientos salarios base.

Para determinar el monto mencionado, se considerarán las sumas percibidas, retenidas o cobradas, pero no enteradas en el lapso del año calendario.

Se considera excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto pasivo repare su incumplimiento sin que intervenga acción alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación.

Acceso desautorizado a la información

Quien, por cualquier medio tecnológico, acceda a los sistemas de información o bases de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización correspondiente, será sancionado con prisión de uno a tres años.

Manejo indebido de programas de cómputo

Quien sin autorización de la Administración Tributaria, se apodere de cualquier programa de cómputo, utilizado por ella para administrar la información tributaria y sus bases de datos, lo copie, destruya, inutilice, altere, transfiera, o lo conserve en su poder, siempre que la Administración Tributaria los haya declarado de uso restringido, mediante resolución. Será sancionado con pena de tres a diez años de prisión.

²² Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, Art. 93-94-95.

Préstamo de código y clave de acceso²³

Será sancionado con prisión de seis meses a un año quien, culposamente, permita que su código o clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, sean utilizados por otra persona.

Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa.

Cualquier servidor público que, directa o indirectamente, por acción u omisión dolosa, colabore o facilite en cualquier forma, el incumplimiento de la obligación tributaria y el quebrantamiento de los deberes formales del sujeto pasivo. Será sancionado con prisión de tres a diez años, y con inhabilitación, de diez a quince años, para el ejercicio de cargos y empleos públicos.

Al servidor público que, ayude de cualquier modo a evitar las investigaciones de la autoridad sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o no denunciar el hecho cuando esté obligado a hacerlo. Asimismo, será reprimido a prisión de ocho a quince años, y con inhabilitación de quince a veinticinco años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que, por sí o por persona física o jurídica interpuesta, reciba, cualquier ventaja indebida, de carácter patrimonial o no, o acepte la promesa de un pago de cualquier naturaleza, para hacer, no hacer o para un acto propio de sus funciones, en perjuicio directo o indirecto del cumplimiento oportuno y adecuado de las obligaciones tributarias.

Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión culposa.

Será sancionado con prisión de uno a tres años y con inhabilitación de diez a veinte años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que por negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de sus funciones, posibilite o

²³ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 96-97-98.

favorezca en cualquier forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o dañe las investigaciones en torno a dicho incumplimiento.

PROCEDIMIENTOS ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Facultades y Deberes de la Administración

Concepto y facultades.²⁴

Se entiende por Administración Tributaria el órgano administrativo encargado de percibir y fiscalizar los tributos, se trate del Fisco o de otros entes públicos que sean sujetos activos.

Dicho órgano puede dictar normas generales para los efectos de la aplicación correcta de las leyes tributarias, dentro de los límites fijados por las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.

Tratándose de la Administración Tributaria del Ministerio de Hacienda, cuando el presente Código otorga un mando a la Dirección General de Tributación, se entenderá que también es aplicable a la Dirección General de Aduanas y a la Dirección General de Hacienda, en sus ámbitos de competencia.

Revisión por el superior jerárquico.

Las normas a que se refiere el artículo anterior pueden ser modificadas o derogadas por el superior jerárquico.

Publicidad de las normas y jurisprudencia tributarias.

²⁴ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 99-100.

Sin perjuicio de la publicidad de las leyes, reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general dictadas por la Administración Tributaria en uso de sus facultades legales, la dependencia que tenga a su cargo la aplicación de los tributos debe dar a conocer de inmediato, por medio del Diario Oficial y de otros medios publicitarios adecuados a las circunstancias, las resoluciones o sentencias recaídas en casos particulares que a su juicio ofrezcan interés general, omitiendo las referencias que puedan lesionar intereses particulares o la garantía del carácter confidencial de las informaciones que instituye el artículo 117 de este Código.

Plazo para resolver.²⁵

El director general de la Administración Tributaria, está obligado a resolver toda petición o recurso planteado por los interesados dentro de un plazo de dos meses, contado desde la fecha de presentación o interposición de una u otro.

Por petición de la demanda debe de ser sobre un caso real, fundado en razones de legalidad.

Vencido el plazo que determina el párrafo primero de este artículo sin que la Administración Tributaria dicte resolución, se supone que ésta es improcedente, para que los interesados puedan interponer los recursos y acciones que correspondan.

En los casos de consultas se debe aplicar lo dispuesto en el artículo 119 de este Código.

²⁵ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 102

Fiscalización.²⁶

La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.

A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para:

a) Solicitar a cualquier persona natural o jurídica, esté o no inscrita para el pago de los tributos, que declare sus obligaciones tributarias dentro del plazo que al efecto le señale;

b) Cerciorarse de la veracidad del contenido de las declaraciones juradas por los medios y procedimientos de análisis e investigación legales que estime convenientes, al efecto de determinar la verdadera magnitud del hecho imponible y el tributo correspondiente;

c) Solicitar de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas. El titular de la Dirección General de Tributación está autorizado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción.

Decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

²⁶ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 103

Los titulares de las administraciones territoriales y de grandes contribuyentes ordenarán archivar las deudas y, en casos concretos, revalidarlas. (Ref. Por. Ley 7900 de 3 de agosto de 1999);

d) Organizar y gestionar el cobro administrativo de los tributos, intereses y recargos que aplique y para solicitar la intervención de la dependencia que tenga a su cargo el cobro de los créditos a favor del Estado; y

e) Interpretar administrativamente las disposiciones de este Código, las de las leyes tributarias y sus respectivos reglamentos, y para evacuar consultas en los casos particulares fijando en cada caso la posición de la Administración, sin perjuicio de la interpretación auténtica que la Constitución Política le otorga a la Asamblea Legislativa y la de los organismos jurisdiccionales competentes.

Requerimientos de información al contribuyente.²⁷

Para facilitar la comprobación adecuada de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrado por cualquier otro medio tecnológico.

La Administración podrá solicitar a los contribuyentes y los responsables:

a) Copia de los libros, los archivos y los registros contables.

b) Información relativa al equipo de cómputo utilizado y a las aplicaciones desarrolladas.

c) Copia de los soportes magnéticos que contengan información tributaria.

²⁷ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 104

Los gastos por la aplicación de los incisos anteriores correrán por parte de la Administración Tributaria.

Información de terceros.²⁸

Toda persona, física o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar, a la Administración Tributaria, la información de trascendencia tributaria, deducida de sus relaciones económicas, financieras y profesionales con otras personas. La proporcionará como la Administración lo indique por medio de reglamento o requerimiento individualizado. Este requerimiento de información deberá ser justificado, debida y expresamente, en cuanto a la relevancia tributaria.

La Administración no podrá exigir información a:

a) Los ministros del culto, en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio.

b) Las personas que, por disposición legal expresa, pueden invocar el secreto profesional, en cuanto a la información amparada por él. Sin embargo, los profesionales no podrán alegar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria.

c) Los funcionarios que, por disposición legal, estén obligados a guardar secreto de datos, correspondencia o comunicaciones en general.

d) Los ascendientes o los descendientes hasta el tercer grado de consanguinidad o afinidad; tampoco el cónyuge del fiscalizado.

Deberes específicos de terceros.

Los deberes estipulados en este artículo se cumplirán sin perjuicio de la obligación general establecida en el artículo anterior, de la siguiente manera:

²⁸ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art. 105- 106

a) Los retenedores estarán obligados a presentar los documentos informativos de las cantidades satisfechas a otras personas, por concepto de rentas del trabajo, capital mobiliario y actividades profesionales.

b) Las sociedades, las asociaciones, las fundaciones y los colegios profesionales deberán suministrar la información de trascendencia tributaria que conste en sus registros, respecto de sus socios, asociados, miembros y colegiados.

c) Las personas o las entidades, incluidas las bancarias, las crediticias o las de intermediación financiera en general que, legal, realicen la intervención en el cobro de honorarios profesionales o de comisiones, deberán informar sobre los rendimientos obtenidos en sus actividades de captación, colocación, cesión o intermediación en el mercado de capitales.

d) Las personas o las entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuenta, valores u otros bienes de deudores de la hacienda pública, en el período de cobro judicial, están obligadas a informar a los órganos y a los agentes de recaudación ejecutiva, así como a cumplir con los requerimientos que ellos les formulen en el ejercicio de sus funciones legales.

e) Los bancos, las instituciones de crédito y las financieras, públicas o privadas, deberán proporcionar información relativa a las operaciones financieras y económicas de sus clientes o usuarios. En este caso, el Director General de la Tributación Directa, mediante resolución fundada, solicitará a la autoridad judicial competente que ordene entregar esa información, siempre que se cumpla con lo establecido en los párrafos siguientes de este artículo.

Únicamente podrá solicitarse información sobre contribuyentes o sujetos pasivos previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud.

Asimismo, deberá demostrarse, en la solicitud, la existencia de evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.

Además, en la solicitud podrá incluirse información sobre terceros contribuyentes cuando, a raíz de la investigación de uno de los contribuyentes que cumpla con los requisitos anteriores, se determine que estos terceros podrían estar vinculados con actos ilícitos tributarios.

Deberes de información de los funcionarios públicos y otros.²⁹

Los funcionarios públicos de cualquier dependencia u oficina pública, los de las instituciones autónomas, semiautónomas, empresas públicas y las demás instituciones descentralizadas del Estado y los de las municipalidades, estarán obligados a suministrar, a la Administración Tributaria, cuantos datos y antecedentes de trascendencia tributaria recaben en el ejercicio de sus funciones.

Requerimientos de información.

La Administración Tributaria podrá exigir, a los beneficiarios de incentivos fiscales, información sobre el cumplimiento de los requisitos y los hechos legitimadores de los incentivos recibidos.

Directrices para consignar la información tributaria.

La Administración Tributaria podrá establecer directrices respecto de la forma cómo deberá consignarse la información tributaria.

Asimismo, podrá exigir que los sujetos pasivos y los responsables lleven los libros, los archivos o los registros de sus negociaciones, necesarios para la fiscalización y la determinación correctas de las obligaciones tributarias y los comprobantes, como facturas, boletas u otros documentos, que faciliten la verificación.

²⁹ Ley 7535 de 1 de agosto de 1995

Los contribuyentes o los responsables deberán conservar los duplicados de estos documentos, por un plazo de cuatro años.

La Administración podrá exigir que los registros contables estén respaldados por los comprobantes correspondientes.

Contabilidad en el domicilio fiscal.

Los sujetos pasivos deberán mantener toda la documentación contable y los respectivos comprobantes, en el domicilio fiscal o en el lugar que expresamente les autorice la Administración Tributaria.

Inventarios.

La Administración Tributaria podrá realizar inventarios, fiscalizar su levantamiento o confrontarlos, con las existencias reales, procurando en lo posible no afectar las operaciones del sujeto pasivo. De estas diligencias, deberá levantarse un acta y entregar copia al sujeto pasivo.

Facultad para citar a sujetos pasivos y a terceros.

La Administración Tributaria podrá citar a los sujetos pasivos y a terceros relacionados con la obligación tributaria correspondiente, para que comparezcan en las oficinas de la Administración Tributaria, con el fin de contestar, oralmente o por escrito, las preguntas o los requerimientos de información necesarios para verificar y fiscalizar las obligaciones tributarias respectivas, con apego al debido proceso. De toda comparecencia, deberá levantarse acta.

Inspección de locales.

Cuando sea necesario para determinar o fiscalizar la situación tributaria de los sujetos pasivos, la Administración Tributaria podrá inspeccionar locales ocupados, por cualquier título, por el sujeto pasivo respectivo. En caso de negativa o

resistencia, la Administración, mediante resolución fundada, deberá solicitar a la autoridad judicial competente, la autorización para proceder al allanamiento, el cual quedará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales.

Secuestro.

La Administración Tributaria podrá solicitar, mediante resolución fundada, a la autoridad judicial competente, autorización para el secuestro de documentos o bienes cuya preservación se requiera para determinar la obligación tributaria o, en su caso, para asegurar las pruebas de la comisión de una infracción o un acto ilícito tributario.

Esta medida tiene el propósito de garantizar la conservación de tales documentos o bienes y no podrá exceder de treinta días naturales prorrogables por igual plazo.

Al practicarse esta diligencia, deberán levantarse un acta y un inventario de los bienes secuestrados y nombrarse un depositario judicial. El secuestro de bienes estará sujeto a las formalidades establecidas en el Código de Procedimientos Penales.

Uso de la información.

La información obtenida o recabada sólo podrá usarse para fines tributarios de la propia Administración Tributaria, la cual está impedida para trasladarla o remitirla a otras oficinas, dependencias o instituciones públicas o privadas.

El incumplimiento de esta disposición constituirá el delito de divulgación de secretos, tipificado en el artículo 337 del Código Penal.

La prohibición indicada en este artículo no impide trasladar ni utilizar toda la información necesaria requerida por los tribunales comunes.

La información y la prueba general obtenida o recabada como resultado de actos ilegales realizados por la Administración Tributaria, no producirán ningún efecto jurídico contra el sujeto fiscalizado.

Elementos para verificar y determinar la obligación tributaria.

En sus funciones de fiscalización, la Administración Tributaria puede utilizar como elementos para la verificación y en su caso, para la determinación de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los responsables:

a) Los libros y registros de contabilidad y la documentación que compruebe las operaciones efectuadas; y

b) A falta de libros y registros, de documentación o de ambos, o cuando a juicio de la Administración los mismos fueran insuficientes o contradictorios, se deben tener en cuenta los indicios que permitan estimar la existencia y medida de la obligación tributaria.

Sirven especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación; el volumen de las transacciones de toda clase e ingresos de otros períodos; la existencia de mercaderías y productos; el monto de las compras y ventas efectuadas; el rendimiento normal del negocio o explotación objeto de la investigación o el de empresas similares ubicadas en la misma plaza; los salarios, alquiler del negocio, combustibles, energía eléctrica y otros gastos generales; el alquiler de la casa de habitación; los gastos particulares del contribuyente y de su familia; el monto de su patrimonio y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Administración Tributaria o que ésta reciba o requiera de terceros.

Carácter confidencial de las informaciones.³⁰

Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencia de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquel, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones.

La prohibición que señala este artículo no impide la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes.

Tampoco impide el secreto de las declaraciones, la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas.

Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como a los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras.

³⁰ Ley 7535 de 1 de agosto de 1995

Prohibición para el personal de la Administración Tributaria.

Los Directores Generales, los Subdirectores, los Jefes o Subjefes de Departamento y de Sección, de las dependencias de la Administración Tributaria, así como los miembros propietarios del Tribunal Fiscal Administrativo y los suplentes en funciones, no pueden ejercer otros puestos públicos con o sin relación de dependencia, excepción hecha de la docencia o de funciones desempeñadas con autorización de su respectivo superior jerárquico, cuyos cargos estén sólo remunerados con dietas.

En general queda prohibido al personal de los entes precedentemente citados, con la única excepción de la docencia, desempeñar en la empresa privada actividades relativas a materias tributarias. Asimismo está prohibido a dicho personal hacer reclamos a favor de los contribuyentes o asesorarlos en sus alegatos o presentaciones en cualquiera de las instancias, salvo que se trate de sus intereses personales, los de su cónyuge, ascendientes, descendientes, hermanos, suegros, yernos y cuñados.

En los casos de excepción a que se refiere este artículo, para acogerse a ellos, debe comunicarse al superior de la dependencia su decisión de hacer uso de las excepciones previstas en este Código.

Consultas.

Quien tenga un interés personal y directo, puede consultar a la Administración Tributaria sobre la aplicación del derecho a una situación de hecho concreta y actual. A ese efecto, el consultante debe exponer en escrito especial, con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos de la situación que motiva la consulta y puede asimismo expresar su opinión fundada. La nota o escrito en que se formule la consulta debe ser presentada con copia fiel de su original, la que debidamente sellada y con indicación de la fecha de su presentación, debe ser devuelta como constancia al interesado.

La consulta presentada antes del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada o, en su caso, dentro del término para el pago del tributo, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si es pagado dicho excedente dentro de los treinta días siguientes a la fecha de notificada la respectiva resolución.

Para evacuar la consulta la Administración dispone de cuarenta y cinco días y si al vencimiento de dicho término, no dicta resolución, se debe entender aprobada la interpretación del consultante, si éste la ha expuesto.

Dicha aprobación se limita al caso concreto consultado y no afecta a los hechos generadores que ocurran con posterioridad a la notificación de la resolución que en el futuro dicte la Administración.

Es nula la consulta evacuada sobre la base de datos inexactos proporcionados por el consultante

Procedimiento para aplicar sanciones administrativas

Principios generales.

En todos los casos, a la Administración Tributaria le corresponde acreditar, según el principio de libre valoración de la prueba y mediante el procedimiento sancionador referido en esta sección, que el sujeto pasivo es el autor de las infracciones.

Siempre deberá respetarse el derecho de defensa.

Órganos competentes para sancionar.

Las sanciones administrativas tributarias serán impuestas por los órganos de la Administración Tributaria que dicten los actos administrativos mediante los

cuales se determinen los tributos o, en su caso, los ingresos por retenciones a cuenta de ellos.

Procedimiento para sancionar.³¹

El expediente sancionador se iniciará mediante una propuesta motivada del funcionario competente o del titular de la unidad administrativa donde se tramite el expediente, o bien, con la propuesta motivada de los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando en las actas o las diligencias consten las acciones o las omisiones constitutivas de infracciones tributarias.

En aquellos casos en que el infractor haya liquidado la sanción según el artículo 76, la Administración Tributaria dictará una resolución resumida en los términos del párrafo final del artículo 147 de este Código. Cuando no haya autodeterminación de la sanción, se pondrán en conocimiento del eventual infractor los cargos que se le imputan y se le concederá un plazo de diez días hábiles para expresar lo que desee y aportar la prueba correspondiente. Agotado este procedimiento, la Administración Tributaria dictará la resolución respectiva, dentro de los quince días hábiles siguientes.

La resolución tendrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del término máximo de un año.

Contra la resolución cabrá recurso de revocatoria ante el órgano que dictó el acto, con apelación en subsidio para ante el Tribunal Fiscal Administrativo, sin perjuicio de que el interesado pueda acudir directamente a la vía jurisdiccional. Ambos recursos deberán interponerse dentro del plazo de tres días hábiles, contados a

³¹ Ley 7535 de 1 de agosto de 1995

partir de la notificación. Este Tribunal deberá resolver dentro del plazo máximo de un año.

La interposición del proceso contencioso-administrativo, se regirá conforme a lo dispuesto en el Código Procesal Contencioso-Administrativo, incluso para el dictado y la aplicación de las medidas cautelares, las cuales también serán procedentes para el procedimiento sancionatorio tributario. (Reformado por Ley 8508 de 28 de abril de 2006)

Caso especial.

Cuando la infracción se relacione con el disfrute indebido de beneficios fiscales, previamente, deberá agotarse el procedimiento previsto en el Capítulo IX de la Ley reguladora de todas las exoneraciones vigentes, su derogatoria y excepciones, No.7293, del 31 de marzo de 1992.

Resolución del órgano competente.³²

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 al sujeto infractor.

Inicio de causa.

Para iniciar la causa, no será necesario que el procedimiento de determinación de los tributos haya agotado la vía administrativa.

Actas de inspección.

En los informes o las actas de inspección, deben consignarse las circunstancias de la infracción que se imputa. El interesado debe firmar el acta y

³² Ley 7535 de 1 de agosto de 1995

en ella puede dejar las constancias que estime conveniente. Cuando se niegue a firmarla o no pueda, el funcionario actuante debe dejar constancia de ello.

Normas Supletoria

Orden de aplicación.

En materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se deben aplicar las disposiciones generales de procedimiento administrativo y en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civiles o Penales, según el caso de que se trate.

COBRO JUDICIAL Y EXTRAJUDICIAL

Disposiciones Generales

Oficina de Cobros.³³

La Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda debe cobrar los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales, y de toda clase de créditos a favor de éste, mediante el procedimiento instituido por la ley N° 2393 de 11 de julio de 1959, reformada por ley N° 3493 de 29 de enero de 1965 y por las disposiciones de este Título.

Integración de la Oficina de Cobros.³⁴

Para el cobro judicial o extrajudicial que le compete, la Oficina de Cobros debe estar integrada por:

a) Un jefe, quien debe ser abogado, cuyas funciones son atender todo lo referente a la dirección, coordinación, supervisión y ejecución de las actividades y

³³ Rodolfo Saborío V. (1999), CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, art 166- 167

³⁴ Ley 7293 de 31 de marzo de 1992

programas de la dependencia y ejercer las demás atribuciones que para tales efectos le correspondan;

b) Un cuerpo de abogados que debe integrar la planta estable de la Oficina; y

c) Un cuerpo de Fiscales Específicos, integrado también por abogados, que puede designar el Ministerio de Hacienda en el número que considere apropiado. El Poder Ejecutivo podrá reducir o aumentar el número de fiscales específicos, cuando así lo considere necesario el Ministerio de Hacienda. El nombramiento de ellos se hará mediante Decreto Ejecutivo, previa realización de un concurso de antecedentes.

El Jefe de la Oficina y los abogados del cuerpo a que se refiere el inciso b) deben ser nombrados por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con las regulaciones del Estatuto de Servicio Civil.

También debe contar dicha Oficina con el personal administrativo que requieran las necesidades del servicio a su cargo.

Facultades de la Oficina de Cobros.³⁵

Para atender el cobro de los créditos a favor del Poder Central a que se refiere el artículo anterior, la Oficina de Cobros está específicamente facultada para:

a) Disponer el ejercicio de la acción de cobro:

b) Decretar las medidas cautelares contenidas en este Título, cuando se trate de créditos a favor del Poder Central originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses, recargos y multas y solicitar esas medidas a los órganos jurisdiccionales en los casos de otros créditos; y

³⁵Ref. por Ley 5179 de 27 de febrero de 1973

c) Ejercer la inmediata vigilancia sobre la gestión cobratoria del Cuerpo de Abogados de la Oficina y de los Fiscales Específicos.

Asimismo, la Oficina de Cobros puede disponer, de oficio o a petición de parte, la cancelación de los créditos indicados en el artículo 157 de este código, cuando los términos de prescripción correspondientes estén vencidos o se trate de cuentas o créditos incobrables. La resolución que así lo disponga deberá contar con la aprobación de la Dirección General de Hacienda y deberá ponerse en conocimiento de la Contabilidad Nacional y los organismos correspondientes para que cancelen, en sus registros o libros, las cuentas o los créditos respectivos. Contra la resolución que deniegue la cancelación, cabrá recurso ante el Tribunal Fiscal Administrativo. (Párrafo ref. por Ley 8131 de 18 de set. 2001)

Créditos insolutos y emisión de certificaciones.

Las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central de la naturaleza indicada en el artículo 166 de este Código, dentro de los tres meses siguientes a la expiración del término legal de pago, deben preparar las certificaciones de lo pendiente de cobro y ordenar, en su caso, el retiro de los respectivos recibos de los Bancos y demás oficinas recaudadoras.

No deben certificarse los créditos fiscales originados en tributos regulados por el presente Código, sus intereses y recargos que hayan sido objeto de impugnación por el interesado en el trámite administrativo, hasta tanto el Tribunal Fiscal Administrativo no haya dictado resolución y, en tratándose de multas, no exista sentencia ejecutoria.

Antes de remitir las certificaciones a la Oficina de Cobros, las oficinas que controlen los ingresos o créditos a que se alude en el párrafo primero de este artículo, deben notificar al deudor por cualesquiera de los medios que autoriza el artículo 137 de este Código, al domicilio que conste en sus registros, que se le

concede un plazo de quince días, contado a partir de su notificación, para que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago.

Si vencido el plazo señalado el deudor no regulariza su situación, dichas certificaciones deben ser enviadas de inmediato a la Oficina de Cobros para los efectos de ejercer la respectiva acción judicial o extrajudicial de cobro.

Las certificaciones de adeudo expedidas por las oficinas señaladas en este artículo, deberán ser firmadas por los gerentes de las administraciones tributarias y de grandes contribuyentes. Tendrán el carácter de título ejecutivo suficiente para iniciar el cobro judicial. (Ref. Por Ley 8114 de 4 de julio del 2001)

Responsabilidad de los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos.

Los titulares de las oficinas que controlen ingresos o créditos a favor del Poder Central, deben cumplir las obligaciones que le señala el artículo anterior, bajo pena de amonestación en caso de que incumplan por una sola vez; de suspensión de sus puestos sin goce de salario hasta por ocho días, cuando haya reincidencia, y de destitución en la hipótesis de multireincidencia. Estas sanciones deben aplicarse conforme a lo dispuesto en el Estatuto de Servicio Civil.

Intervención del Cuerpo de Abogados y de los Fiscales Específicos.

Conforme la Oficina de Cobros reciba las certificaciones a que se refiere el artículo 169 de este Código, su Jefe las debe distribuir entre los abogados del cuerpo permanente respectivo y/o los Fiscales Específicos para que ejerzan la acción de cobro.

Dichos profesionales deben gestionar el pago de los créditos que se les encomienden mediante los trámites a que se refiere este Título, pero antes de iniciar la ejecución, deben dirigir al deudor una nota de cobro por medio del correo o bien entregársela personalmente, concediéndole un plazo de ocho días, para

que proceda a la cancelación del crédito fiscal impago, bajo apercibimiento que de no hacerlo, se le van a embargar bienes suficientes para hacer efectivo dicho crédito y sus accesorios legales.

En todo caso, están obligados a iniciar los trámites respectivos, a más tardar, dentro del mes siguiente al recibo de los documentos correspondientes.

Procedimiento en caso de responsabilidad solidaria.

Para iniciar el procedimiento de cobro en contra de un responsable solidario por un crédito fiscal, es necesario hacerle modificación, en la que debe expresarse:

- a)** El nombre del deudor;
- b)** La resolución o documento de que se derive el crédito fiscal y el monto de éste;
- c)** Los motivos y fundamentos por los que se le considera responsable del crédito;
y
- d)** El plazo para el pago que debe ser el establecido en el artículo 171 de este Código.

Delitos Aduaneros, Infracciones administrativas y Tributarias aduaneras³⁶

El contrabando se entiende como tráfico ilegal de mercancías sin pagar derechos de aduana.

Delito de contrabando

Quien introduzca en el territorio nacional o extraiga de él mercancías de cualquier clase, valor, origen o procedencia, eludiendo el ejercicio del control aduanero, aunque con ello no cause perjuicio fiscal.

Delito básico

Quien introduzca o extraiga del territorio nacional mercancías sin el control aduanero; se le impondrá de 1 a 3 años de prisión y una multa equivalente al doble del monto de los tributos dejados de percibir sus intereses y recargos, el valor de la mercancía deberá superar los cinco mil pesos centroamericanos.(art 211 LGA).

Casos específicos de contrabando

También cometerá delito básico de contrabando y será sancionado de igual forma con lo citado en el artículo anterior quien:

- a) Transporta mercancías de control aduanero, sin autorización de la autoridad aduanera competente.
- b) Quien extraiga o permita extraer mercancías de control aduanero de las zonas los puertos libres, de los depósitos, los recintos fiscales o las unidades de transporte sin control aduanero.
- c) Comercio, transporte, o lograr circular sin los requisitos necesarios clandestinamente mercancías dentro del territorio nacional, que no hayan

³⁶ Código penal, editorial Investigaciones Juradas.

cancelado los tributos correspondientes o no hayan cumplido con los requisitos exigidos por las disposiciones legales tributarias. (art 212 LGA).

Agravantes

Pena de 3 a 5 años con una multa equivalente al triple de los tributos dejados de recibir sus intereses y recargos; expuesta de los art 211 y 212 cuando ocurra por lo menos una de ellas:

- a) Intervengan en el hecho de 3 o más personas como autores.
- b) Intervengan como autor o cómplice (integrador) un funcionario público en el ejercicio de sus funciones.
- c) Cuando el hecho se lleve a cabo utilizando un medio de transporte aéreo que no sea parte de las rutas autorizadas o aterrice en un sitio el cual no esté habitado por la autoridad aduanera para traficar mercancías sujetas al control aduanero.
- d) Cuando los productos objeto de contrabando sean elementos: nucleares, explosivos, sustancias químicas, sustancias sicotrópicas, drogas, armas, municiones o materiales que se consideren bélicos, sustancias que por su naturaleza afecten la salud pública o mercancías cuya extracción o intervención sean prohibidas. Se aplicara esta sanción. (art 213 LGA).

Delito de defraudación fiscal aduanera

Delito básico

Prisión de 1 a 3 años y una multa equivalente al doble del monto de los tributos dejados de recibir con sus intereses y recargos quien de alguna forma evite total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, siempre que el valor aduanero supere los cinco mil pesos centroamericanos.(art 214 LGA).

Casos específicos de defraudación fiscal aduanera:³⁷

Siempre que el valor aduanero sea de cinco mil pesos centroamericanos incurrirá (error) las penas mencionadas anteriormente:

- a) Quien sin autorización de un fin diferente en la norma, a productos o mercancías beneficiadas con franquicia o exención o libres de tributos.
- b) Quien declarando información falsa obtenga un tratamiento aduanero preferencial.
- c) Quien utilizando información falsa para obtener un tratamiento aduanero preferencial, justificando el cumplimiento de sus obligaciones en condición de beneficiario de una modalidad aduanera.
- d) Quien altere o simule una operación o descripción de exportación o importación, con el fin de obtener un incentivo ilícitamente de ellas.

El funcionario público que haga constar falsamente que se pago el tributo total o parcialmente.

Agravantes

La pena será de 3 a 5 años y la multa equivalente al triple de los tributos dejados de recibir con sus intereses y recargos, de los artículos citados anteriormente ocurra:

En calidad de autores; se involucren 3 o más personas en el hecho.

Un funcionario público que en calidad de autor o cómplice se involucren en el hecho.

Otros delitos

Tenencia ilícita de sellos identificación y otros sistemas de seguridad:

³⁷ Ley general de aduanas. Art. 215- 216.

La pena será de 6 meses a 3 años de prisión quien posea de forma ilícita o falsifica sellos de identificación, dispositivos u otros sistemas de seguridad utilizados por la autoridad aduanera.

Incumplimiento de medidas de seguridad:³⁸

La pena será de 3 meses a 3 años quien:

- a) Quien mantenga mercancías en depósito, o transporte que sean objeto del control aduanero sin los precintos; sellos u otros sistemas de seguridad colocados por la autoridad aduanera, rotos o con evidencia de violación.
- b) Quien transporte mercancías de control aduanero en medios de transporte con algún daño o que tenga aberturas en compartimiento, por disposición de la autoridad aduanera, deben mantenerse totalmente cerradas.

Ocultamiento o destrucción de información

La pena será de 1 a 3 años de prisión quien oculte niegue o altere información a la autoridad aduanera o destruya libros de contabilidad, archivos, registro, anexos, mercancías, documentos o cualquier otra información de carácter tributaria o aduanera, también programas y sistemas de computo que contengan dicha información.

Incumplimiento de deberes de terceros

Quien niegue u oculte información brindada o información incompleta o falsa de carácter tributaria o aduanera, sobre acciones de terceros, que le constan por tener una relación económica de ellos, se le impondrá de 1 a 3 años de prisión.

Delitos informáticos

La pena será de 3 años de prisión para quien:

³⁸ Ley general de aduanas. Art. 218-220-221.

- a) Quien acceda a los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Nacional de Aduanas sin autorización.
- b) Quien tenga su poder cualquier programa de computación o lo copie, destruya, altere o facilite, o transfiera utilizado por el Servicio Nacional de Aduanas que sean de uso restringido.
- c) Quien con el objetivo de obtener beneficios para sí u otra persona dañe los componentes físicos de los accesorios que apoyen el funcionamiento de los sistemas informáticos elaborados para el funcionamiento del Servicio Nacional de Aduanas.
- d) Quien facilite el código o clave de acceso asignado o para ingresar en sistemas informáticos. La pena será de 6 meses a 1 año si el empleo se facilita culposamente.

Agravante³⁹

La pena será de 3 a 5 años en caso de que en circunstancias del artículo anterior ocurra:

En calidad de autoras, se involucren en el hecho 3 o más personas.

Se involucre en calidad de autor o cómplice un funcionamiento público en ejercicio de sus funciones.

Disposiciones comunes a los delitos

Relación con delitos tipificados en otras normas tributarias

Todas las conductas tipificadas en esta ley se le aplicaran las disposiciones especiales de esta ley siempre que las conductas se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias aduaneras.

³⁹ Ley general de aduanas art. 222.

Comiso

Se aplicara el comiso de mercancías o medio del delito ya sean carros y esto incluirá todos sus accesorios, útiles y aparejos que de acuerdo al código penal se hayan utilizado para cometer el delito.

Sanciones accesorias

Además de penas de privativas de libertad y multas se aplicaran las siguientes sanciones:

- a- Cuando un empleado público o un auxiliar de la función pública en perjuicio de Hacienda Publica cometa uno de los delitos citados en los artículos 221, 214, 216 y 216 bis de esta ley, se le impondrá las penas correspondientes mas la inhabilitación especial de uno a diez años para desempeñarse en el cargo o para disfrutar de incentivos aduaneros.
- b- Cuando el hecho delictivo lo haya cometido utilizando una persona jurídica, personeros, administradores o empleados de la misma, se les impondrá además de la sanciones por la participación una sanción administrativa que va de tres a cinco veces el monto del valor aduanero de las mercancías en el caso de contrabando y todos los impuestos dejados de percibir en el caso de defraudación fiscal aduanera. Además la autoridad competente podrá disponer para que la empresa no disfrute de incentivos aduaneros ni de beneficios económicos por un plazo de uno a diez años.

Responsabilidad de las personas jurídicas

Cuando se incurra en un delito por incumplimiento de obligaciones aduaneras de personas jurídicas, se les aplicaran las penas respectivas y además serán sancionados de acuerdo con su propia responsabilidad personal.

El sujeto físico y jurídico que sea en realidad el promovedor de la falta tributaria deberá responder, administrativa, civil y penalmente cuando así proceda.

Monto de los Tributos Evadidos

La autoridad aduanera informara de oficio o mediante un juez que conoce la causa, del monto de los tributos adeudados y sus intereses, según la legislación vigente. Al dictar sentencia definitiva, se pronunciarán además sobre el pago de la obligación tributaria aduanera, sus intereses, multas y otros recargos del imputado y otros responsables tributarios.

Sanción de la Tentativa

En delitos de contrabando y defraudación fiscal aduanera, la tentativa se sancionará con la pena prevista para el delito consumado.

Competencia

Para conocer los delitos estipulados en la presente ley serán los juzgados y tribunales ordinarios en materia penal, salvo que se establezca una jurisdicción especializada en materia penal tributaria.

Cuando se desconozca el lugar de introducción de las mercancías de contrabando serán competentes para dicho ilícito las autoridades del lugar en que se encuentre la mercancía o en los tribunales de San José.

Infracciones Administrativas y Tributarias Aduaneras

Generalidades

Concepto

Una infracción administrativa o tributaria aduanera, es toda aquella acción u omisión que contravenga o vulnere las disposiciones del régimen jurídico aduanero, sin que califique como delito.

Aplicación de Sanciones

Las infracciones administrativas o tributarias aduaneras serán sancionadas en vía administrativa, por autoridad aduanera que conozca el procedimiento administrativo.

Se les eliminara de responsabilidad a los errores materiales, la fuerza mayor y caso fortuito, en aplicación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El tiempo que tiene la autoridad aduanera las infracciones reguladas prescribe a los seis años contados a partir de la comisión de las infracciones.

Sanción de las Infracciones Administrativas

La pena será con la suspensión del auxiliar de la función pública aduanera o con multa expresada en pesos centroamericanos, la cual se cancelara en su equivalente en la moneda nacional.

Rebaja de la Sanción de Multa

Cuando el infractor repare voluntariamente los incumplimientos en los que haya incurrido, sin mediar acciones ante la autoridad aduanera para obtener esta reparación se le rebajara la multa en un 75%.

Procedimiento Administrativo para Aplicar Sanciones

Cuando la autoridad aduanera determine una infracción sancionable con multa, notificara en forma motivada al supuesto infractor la sanción, sin que implique retraso o suspensión de la operación aduanera.

El infractor tendrá 5 días para apelaciones y si no lo hace en este plazo la autoridad aduanera aplicara la sanción.

Infracciones Administrativas

Multa de cien pesos centroamericanos

Las personas físicas o jurídicas, auxiliar o no de la función pública será sancionado si:

- a- Si omite la declaración de mercancías que lleva, en el caso de viajeros.
- b- Omiten entre pasajeros las formulas oficiales de la declaración aduanera, para empresas de transporte internacional de personas.
- c- No mantenga actualizado el registro de firmas autorizadas para sus operaciones.
- d- Como receptora de mercancías, no brinde facilidades al funcionario aduanero para que realice el reconocimiento de mercancías.
- e- No identifique, maquinaria, equipo y los repuestos según las disposiciones de la D.G.A.
- f- Como transportista aéreo no entregue separado los bultos de entrega rápida del resto de la carga.

Multa de quinientos pesos centroamericanos

Las personas físicas o jurídicas, auxiliar o no de la función pública será sancionado si:

- a- Cuando no reexporte o reimporte mercancías, hasta ocho días después del vencimiento del plazo legal. Si ha tenido garantía y procede a su ejecución la multa será de cien pesos.
- b- Incumpla con las medidas de seguridad a la hora de realizar trasbordos o tránsito de mercancías por vía marítima o aérea.
- c- No asigne personal para la carga, descarga o trasborde de mercancías; transportista aduanero.
- d- Incumpla con normas referentes a ubicación, estiba, depósito, vigilancia, seguridad, protección de mercancías, vehículos y unidades de transporte.
- e- Omita avisar las posibles causas de pérdidas, hurtos, robos u otras circunstancias que afecten la mercancía bajo custodia.

Multa de mil pesos centroamericanos.

Serán sancionados:

- 1- Quien antes del arribo no comunique la presencia de sustancias inflamables, corrosivas, explosivas, perecederas. Que representen un riesgo para el resto de mercancías, personas e instalaciones.
- 2- Quien que como transportista que declara el ingreso a territorio aduanero de las unidades de transporte y sus cargas, no traslade la mercancías caídas en abandono al depósito aduanero que designe la aduana, dentro de un plazo legalmente establecido.
- 3- El estacionamiento transitorio que permita el ingreso de mercancías explosivas, peligrosas y otras de similar naturaleza, así manifestadas por el transportista internacional.

Suspensión de dos días

El auxiliar de la función pública será suspendido del ejercicio de su actividad ante la autoridad aduanera cuando:

- a- No comunique irregularidades dentro del plazo debido de embalajes, empaques, sellos cuando le corresponda recibir o entregar mercancías bajo control aduanero.
- b- Incumpla los procedimientos y controles emitidos por la autoridad aduanera o no mantenga a disposición de esas autoridades los medios de control de ingreso, permanencia, y salida de mercancías
- c- Transportista aduanero, que no mantenga inscritos los vehículos y las unidades de transporte.
- d- Incumpla la obligación de mantener locales adecuados para la recepción, descarga, depósito, inspección y despacho de mercancías.
- e- No reciba el curso de actualización anual, en el caso de agentes aduaneros.
- f- El transportista que utilice para el tránsito de mercancías, vehículos o unidades de transportes que incumplan las condiciones técnicas y de seguridad.
- g- Los depositarios aduaneros que no tengan dentro de las bodegas un área de 250 metros para el examen previo de las mercancías.

Derogado incisos d) y e) mediante art. 4 del decreto 8373

Suspensión de cinco días

Será suspendido de sus actividades el auxiliar de la función pública aduanera que:

- a- No permita el acceso de la autoridad aduanera a sus instalaciones, zonas de producción, bodegas y el reconocimiento de las mercancías y su destino final.
- b- No transporte las mercancías por las rutas legales.
- c- Incumpla la obligación de mantener mercancías únicamente en lugares habilitados o autorizados.
- d- Destruya mercancías sin supervisión ni autorización de la autoridad aduanera.

Suspensión de un mes

Será suspendido de sus actividades el auxiliar de la función pública aduanera que:

- a- No conserve o no convierta, por el plazo, o los medios establecidos los documentos ni la información de los regímenes en que ha intervenido o no los haya conservado aun después de ese plazo y hasta la finalización del proceso que se trate.
- b- Cuando envíe datos diferentes de los consignados en el documento en que se baso la trasmisión.
- c- Cuando no cumpla con las medidas de seguridad fijadas por las autoridades competentes para el traslado de mercancías peligrosas.
- d- Si se trata de un agente aduanero, no mantenga oficinas abiertas en la jurisdicción de las aduanas en que preste sus servicios.
- e- Cuando cierre o traslade oficinas centrales o sucursales sin notificarlo previamente a esa autoridad.

Suspensión de tres meses

Será suspendido de sus actividades el auxiliar de la función pública aduanera que:

- a- Intervenga en algún despacho aduanero sin autorización.
- b- Cuando declare o pague menos del 50% de los tributos. Será aplicada cuando la clasificación haya sido inexacta.
- c- Cuando declare alguna información que produzca una diferencia superior al 20%
- d- Cuando haga constar de una regulación no arancelaria que dé lugar al despacho de la mercancía sin haberse cumplido realmente el requisito.

Derogado inciso b) mediante art. 4 del decreto 8373

Suspensión de un año

Será suspendido de sus actividades el auxiliar de la función pública aduanera que:

- a- Quien permita que actúe un agente aduanero que se encuentra suspendido.
- b- Omita declarar información para el despacho de mercancías prohibidas.
- c- Deje de cumplir algún requisito para actuar como auxiliar de la función pública por más de tres meses, sin causa justificada.
- d- Entorpezca o no permita la inspección aduanera de las mercancías.
- e- Cuando no ejerza la correduría aduanera en forma independiente o represente más de un agente aduanero.
- f- No lleve los registros de vehículos ni de unidades de transporte según los formatos y condiciones establecidas.

Infracciones Tributarias Aduaneras

Infracción Tributaria Aduanera

Es toda acción u omisión que signifique una vulneración del régimen jurídico aduanero que cause un perjuicio fiscal superior a cien pesos centroamericanos y no constituya delito ni infracción administrativa sancionable con suspensión del auxiliar de la función pública aduanera.

Órgano Nacional de Valoración y Verificación Aduanera

Verificación de Precios.

La administración aduanera es la responsable de establecer los sistemas de control para verificar los precios y rubros consignados en las facturas que amparan las mercancías importadas.

Creación

El Órgano nacional de valoración será el encargado de verificar, controlar, investigar, recuperar y recopilar la información y demás asuntos de las mercancías.

Funciones

El órgano nacional de valoración controlara la información relativa al precio de las mercancías, por medio de casas de importación, marcas, referencias, número de serie, modelos y cualquier otra indicación. Sus funciones básicas serán:

- a- Verificar el cumplimiento de normas de valoración aduanera.
- b- Recopilar información y analizar los elementos necesarios para la determinación correcta del valor aduanero.
- c- Analizar y evaluar las declaraciones del valor aduanero.
- d- Mantener actualizada la información sobre los precios de las mercancías.

- e- Promover con otros gobiernos el intercambio de información y capacitación.
- f- Crear y administrar bases de datos sobre la valoración aduanera.
- g- Brindar atención especial a la base de datos de precios y valores nacionales e internacionales de los productos y las mercancías con declaratorias sensibles.

Registro de Importadores

Importadores habituales deberán registrarse ante el órgano nacional de valoración donde se les asignara un número de registro. En el registro de importadores se llevaran los siguientes datos: nombre, dirección, numero de cedula.

Deberán registrarse por cada uno de ellos las modalidades de importación realizadas. Los importadores están obligados a mostrar a la autoridad aduanera la lista de precios y catálogos de las mercancías importadas.

Obligación de Archivos

Los agentes atuneros deberán mantener por un plazo mayor o igual a cinco años, la cedula jurídica, personería y demás documentos necesarios para la declaración aduanera de sus clientes.

Obligaciones de los Importadores

Consignar en el reverso de la factura comercial que ese documento es original, corresponde a la importación amparada en él y el precio anotado es real y exacto.

Solo podrá firmarla el representante legal de la persona jurídica o el importador como persona física.

Requerimientos

Para el desempeño del órgano nacional de valoración el Ministerio de Hacienda otorgara la infraestructura informática y tecnológica para conformar y actualizar una base de datos.

Impugnación

Los datos que suministre y utilice el servicio Nacional de Aduanas estarán sujetos a los medios de impugnación que establece la ley.

Valor Aduanero de Mercancías Importadas

Normativa Aplicable en Materia de Valoración Aduanera

Para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas o internadas, estén o no exentas de derechos arancelarios o demás tributos a la importación, Costa Rica se regirá por las disposiciones del Acuerdo relativo.

Inversión en la aplicación de los Métodos de Valoración Regulados en los artículos 5 y 6 del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994.

La inversión del orden de aplicación para valorar solo tendrá lugar si la autoridad aduanera accede a la petición que le formule el importador en tal sentido.

Elementos adicionales para motivar decisiones sobre el valor en aduanas.

Podrán servir para motivar las resoluciones en las que se determine el valor en aduana de las mercancías importadas, los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

Utilización del precio unitario de mercancías vendidas después de una transformación.

El método de valoración previsto en el segundo párrafo del artículo 5 del acuerdo relativo, podrá aplicarse según las disposiciones de la nota interpretativa correspondiente a dicho párrafo, lo solicite o no el importador.

Inclusión al valor en aduana de los gastos y costos establecidos en el segundo párrafo del artículo 8 del acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del acuerdo general sobre aranceles aduaneros y comercio de 1994.

Forma parte del valor en aduana lo siguiente:

- a- Los gastos de transporte de mercancías hasta el lugar de importación.
- b- Gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de mercancías, hasta el lugar de importación.
- c- El costo del seguro.

Puerto o lugar de introducción

Para el acuerdo relativo se entenderá por puerto o lugar de importación el primer puerto o lugar de arribo de las mercancías al territorio aduanero del país de importación.

Tratamiento de los Intereses

Los intereses por acuerdo de financiación por el comprador y relativo a la compra de las mercancías no son parte del valor en aduana siempre que:

- a- Los intereses se distinguen del precio real pagado o por pagar de las mercancías.
- b- El acuerdo de financiación se haya concertado por escrito.
- c- El comprador, cuando se le requiera, pueda demostrar que:
 - i) las mercancías se venden al precio declarado como realmente pagado o por pagar.
 - ii) El tipo de interés reclamado no excede del nivel aplicado en el país a este tipo de transacciones en el momento en que se haya facilitado la financiación.

Conversión Monetaria

Se aplicara el tipo de cambio de referencia dado por el banco central, vigente a la fecha de aceptación de la declaración aduanera.

El tipo de cambio será el de venta de la moneda extranjera que se convierta a moneda nacional.

Vinculación

De acuerdo al acuerdo relativo las personas solo se consideran de la misma familia, si están vinculadas entre sí por cualquiera de las siguientes relaciones:

- a- Conyugues
- b- Ascendientes y descendientes en línea directa, en primer grado.
- c- Hermanos (as)
- d- Tío (a) y sobrino (a)

e- Suegros y yernos o nueras

f- Cuñados (as)

Conclusión

Los ilícitos tributarios administrativos como quiera que sean infracciones sustanciales o formales son violaciones a las normas que regulan la tributación y que conllevan al incumplimiento de obligaciones tributarias; pero con la atenuante de que carecen del elemento intención, el cual conlleva a una sanción de tipo pecuniaria (multa), comiso de bienes, cierre temporal de establecimientos.

Los ilícitos tributarios penales son violaciones a las normas que regulan la tributación que tienen como finalidad la defraudación en cualquiera de sus modalidades (contrabando, defraudación tributaria, elaboración clandestina de productos gravados, comercio clandestino de productos gravados), y es punible con pena corporal y en muchos casos al pago de multas a la misma vez.

Los ilícitos tributarios son actos realizados por los contribuyentes o por los no contribuyentes. Decimos no contribuyentes a aquellos que realizan actividad comercial alguna y donde sí se ha configurado la hipótesis de incidencia pero que por algún motivo no se encuentran inscritos en los registros tributarios como tal.

luego de examinado el tema, referente a los ilícitos tributarios, es imposible dejar de mencionar las fiscalizaciones que realiza el Ministerio de Hacienda a las empresas costarricenses, en estos últimos años, Es una acción que además de estar ajustada a derecho es necesaria, sin embargo, la forma en que son realizadas no es a mi juicio la más adecuada, si bien el empresariado está sujeto a cumplir con sus obligaciones y el estado tienen el derecho de verificar su cumplimiento, la ley tiene un rango exageradamente amplio en cuanto a la cuantía de las sanciones que pueden ser impuestas.

Anexos

INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Código de Normas y Procedimientos Tributarios

LAS SANCIONES QUE SE DETALLAN A CONTINUACIÓN, SE AUTOLIQUIDAN EN EL FORMULARIO D-116 “Autoliquidación de sanciones por infracciones administrativas”, el cual se adquiere a un precio de ¢120,00, en las entidades autorizadas para su venta.

1) OMISIÓN DE LA DECLARACIÓN DE INSCRIPCIÓN, MODIFICACIÓN O DESINSCRIPCIÓN (ARTÍCULO 78)

Multa de medio salario base (¢146.700)* por mes o fracción de mes, sin que supere tres salarios base (¢880.200.00).

REDUCCIÓN DE LA MULTA:	MONTO POR PAGAR
Si se subsana en forma voluntaria y espontánea:	
Sólo presentación de la declaración (75%):	¢36.675 por mes o fracción de mes
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción (80%):	¢29.340 por mes o fracción de mes
Con actuación de la Administración Tributaria:	
Sólo presentación antes de la notificación del traslado de cargos (50%):	¢73.350 por mes o fracción de mes
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción (55%):	¢66.015 por mes o fracción de mes
Después de notificado el traslado de cargos:	

Sólo presentación dentro del plazo para impugnar (25%):	¢110.025 por mes o fracción de mes
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción (30%).	¢102.690 por mes o fracción de mes

2) OMISIÓN DE LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES DE AUTOLIQUIDACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS (ARTÍCULO 79)

Multa de medio salario base (¢146.700)*

REDUCCIÓN DE LA MULTA:	MONTO POR PAGAR
Si se subsana en forma voluntaria y espontánea:	
Sólo presentación de la declaración: (75%):	¢36.675
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción: (80%):	¢29.340
Con actuación de la Administración Tributaria:	
Sólo presentación antes de la notificación del traslado de cargos: (50%):	¢73.350
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción: (55%):	¢66.015
Después de notificado el traslado de cargos:	
Sólo presentación dentro del plazo para impugnar: (25%):	¢110.025
Presentación de la declaración y autoliquidación de la sanción: (30%).	¢102.690

3) MOROSIDAD EN EL PAGO DEL TRIBUTO (ARTÍCULO 80 Y 80 BIS)

Multa del 1% por cada mes o fracción de mes, por el plazo transcurrido desde el momento en que debió efectuarse el pago del tributo hasta la fecha del pago efectivo. Esta sanción no tiene reducción; se calcula sobre el monto del impuesto no pagado a tiempo y no puede superar el 20% de esa suma.

4) HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD (ARTÍCULO 82)

Multa de un salario base (¢293.400.00) por: no llevar libros de contabilidad si existe obligación de llevarlos; no tener legalizados los libros de contabilidad cuando sea obligatorio; no exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan; y por mantener los libros con un atraso superior a tres meses. Sobre esta sanción únicamente se conceden las reducciones establecidas en los incisos b) y c) del artículo 88 del Código Tributario.

REDUCCIÓN DE LA MULTA:	MONTO POR PAGAR
Con actuación de la Administración Tributaria:	
Presentación de libros legalizados al día o comprobantes antes de la notificación del traslado de cargos: (50%)	¢146.700
Presentación de los libros legalizados al día o comprobantes y además autoliquidación de la sanción: (55%)	¢132.030
Después de notificado el traslado de cargos:	
Sólo presentación dentro del plazo para impugnar: (25%)	¢220.050
Presentación de los libros legalizados al día o comprobantes y autoliquidación de la sanción: (30%)	¢205.380

5) INCUMPLIMIENTO EN EL SUMINISTRO DE INFORMACIÓN (ARTÍCULO 83)

Multa de dos salarios base (¢586.800*) por incumplir con la presentación de información dentro de los plazos establecidos. Multa de un salario base (¢293.400*) por presentar información con errores de contenido o que no corresponda a lo solicitado.

REDUCCIÓN DE LA MULTA:	En el caso de incumplimiento. (2 SB)	En el caso de errores u omisiones. (1 SB)
Si se subsana en forma voluntaria y espontánea:		
Presentación de la declaración o corrección de errores, según corresponda: (75%)	¢146.700	¢73.350
Presentación de la declaración o corrección de errores y autoliquidación de la sanción: (80%)	¢117.360	¢58.680
Con actuación de la Administración Tributaria:		
Presentación de la declaración o corrección de errores antes de la notificación del traslado de cargos: (50%)	¢293.400	¢146.700
Presentación de la declaración o corrección de errores y autoliquidación de la sanción: (55%)	¢264.060	¢132.030
Después de notificado el traslado de cargos:		
Presentación de la declaración o corrección de errores dentro del plazo para impugnar: (25%)	¢440.100	¢220.050
Presentación de la declaración o corrección de errores y autoliquidación de la sanción: (30%)	¢410.760	¢205.380

*El salario base vigente del 1 de enero al 31 de diciembre del 2010 es de ¢293.400.00.

Bibliografía

- Ley general de aduanas
- Código de normas y procedimientos de ilícitos tributarios
- Código penal
- www.meic.go.cr/esp2/.../red.../ADMINISTRACION%20TRIBUTARIA.pdf.

CODIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.

- www.hacienda.go.cr