

## **Criterio Institucional**

**Improcedencia de la aplicación de las reducciones establecidas en el artículo 88 a la sanción establecida en el artículo 81 inciso 1) acápite c), ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

**Dirección General de Tributación  
Ministerio de Hacienda**

**Resumen ejecutivo:** El artículo 81 inciso 1) acápite c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT) regula la sanción por solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Por su parte, el artículo 88 del mismo cuerpo normativo establece los supuestos y las condiciones que se deben cumplir para beneficiarse de la reducción de sanciones. Debido a que se han generado dudas en torno a la aplicación de las reducciones dispuestas en el artículo 88 del CNPT a la infracción de cita, se estima necesario emitir el presente Criterio Institucional con el fin de aclarar conceptos que les permitan a los funcionarios llevar a cabo la gestión de sus tareas con mayor eficiencia y seguridad jurídica.

**Normas de referencia:** Artículos 81 inciso 1) acápite c), 88, 99, 173 y 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N°4755 del 3 de mayo de 1971, artículos 73, 104, 105, 157 y 159 del Reglamento de Procedimiento Tributario, Decreto Ejecutivo N°38277 del 7 de marzo de 2014 y Directriz N°DR-DI-24-2014, Procedimiento Sancionador en Recaudación del 31 de octubre del 2014.

### **Criterio Institucional N° DGT-CI-xx-2022 del xx de marzo de 2022**

1. Que el artículo 99 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios faculta a la Dirección General de Tributación para dictar normas generales tendientes a lograr la correcta aplicación de las normas tributarias, dentro de los límites que fijen las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.
2. Que el segundo párrafo del artículo 173 de dicho cuerpo normativo, establece que *“La Administración Tributaria pondrá a disposición de los usuarios, el texto íntegro de las consultas, los fallos o las sentencias dictadas por los citados tribunales, las directrices internas interpretativas, las resoluciones de carácter general, el criterio institucional, entre otros, con supresión de toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que se refiere”*.
3. Que el artículo 73 del Reglamento de Procedimiento Tributario dispone que *“Con el objeto de que la ciudadanía conozca la jurisprudencia administrativa tributaria que emite el Tribunal Fiscal Administrativo, la Dirección General de Tributación y sus dependencias, el Ministerio de Hacienda la pondrá a disposición de los usuarios, por medio del sitio Web del Sistema*

*Costarricense de Información Jurídica o mediante los enlaces al módulo del Digesto Tributario que aparecen en la página Web del Ministerio de Hacienda o de la Dirección General de Tributación. Esta jurisprudencia no debe revelar los nombres de los obligados tributarios. // Entre los documentos a publicar se encuentra la jurisprudencia administrativa, las consultas tributarias, directrices, resoluciones generales, criterios institucionales, entre otros; con las limitaciones establecidas en el artículo 117 del Código. Se pueden utilizar otros medios electrónicos y tecnológicos para divulgar la información de interés tributario, como son las redes sociales”.*

4. Que de conformidad con el artículo 104 del Reglamento de Procedimiento Tributario *“Corresponde a la Administración Tributaria, exclusivamente de oficio, la emisión de criterios institucionales que se considera pueden resolver e interpretar temas de relevancia en materia tributaria. // Estos criterios institucionales tienen carácter obligatorio para todos los funcionarios de la Administración Tributaria que haya emitido el criterio institucional”.*
5. Que según el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento Tributario *“El Digesto Tributario contendrá en el Sitio Web un apartado destinado a criterios institucionales, que se utilizará para publicar y mantener actualizados los criterios que emita la Administración Tributaria”.*
6. Que en acatamiento de lo establecido en el artículo 174 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se publicó el presente criterio en el sitio web <https://www.hacienda.go.cr>, en la sección “Propuestas en consulta pública”, antes de su dictado y entrada en vigencia, a efectos de que las entidades representativas de carácter general, corporativo o de intereses difusos tuvieran conocimiento del criterio y pudieran oponer sus observaciones, en el plazo de diez días hábiles siguientes a la publicación del primer aviso en el Diario Oficial supra. El presente caso, el primer y segundo aviso fueron publicados en la Gaceta xxx del xxxx del 2021 y en la N° xxxx del xxxxx del 2021, respectivamente. Y a la fecha de publicación del presente criterio se recibieron y atendieron observaciones recibidas, constituyendo el presente, la versión final aprobada

### **Antecedentes**

- I. Que el día 3 de agosto del 2020, la Administración de Heredia mediante correo electrónico, plantea una consulta ante la Dirección de Recaudación sobre la aplicación del artículo 88 del CNPT, en relación con la sanción establecida en el 81 inciso 1) acápite c) del mismo cuerpo normativo.
- II. Que de acuerdo con el artículo 81 inciso 1) acápite c) del CNPT, constituye infracción tributaria: solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden. Esta infracción se configura cuando el sujeto pasivo haya solicitado la compensación o la devolución de tributos

sobre sumas inexistentes o por cuantías superiores a las que correspondan y la base de la sanción estará constituida por la diferencia entre la cuantía solicitada y la procedente.

III. Que el artículo 88 del CNPT dispone:

*Artículo 88.- Reducción de sanciones*

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

- a) *Cuando el infractor subsane, de forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).*
- b) *Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del acto determinativo, tratándose de la infracción del artículo 81, o antes de la resolución sancionadora, tratándose de los artículos 78, 79 y 83, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).*
- c) *Cuando, notificado el acto determinativo y dentro del plazo establecido para recurrirlo, tratándose de la infracción del artículo 81, el infractor acepte los hechos planteados en este y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). Tratándose de las infracciones de los artículos 78, 79 y 83, el infractor, dentro del plazo establecido para impugnar la resolución sancionadora, acepte los hechos planteados 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, por los medios que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y las 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 el período fiscal del que se trate.*

IV. Que el inciso d) del artículo 157 del Reglamento de Procedimiento Tributario dispone:

**“Artículo 157.- Conformidad con la propuesta de regularización.** La conformidad del sujeto pasivo con la propuesta de regularización, constituye una manifestación voluntaria de aceptación total o parcial de la propuesta de regularización notificada en la audiencia final a que se refiere el artículo 155 de este Reglamento. Cuando esta conformidad se manifieste con ocasión de la celebración de la audiencia, deberá dejarse constancia expresa en el acta que se expida para documentarla; si se manifiesta dentro de los cinco días hábiles siguientes, se hará constar en el modelo establecido al efecto.

La conformidad total o parcial, con la propuesta de regularización tendrá los siguientes efectos:

(...)

d. Reducción de sanciones: Si se hubiere estimado la procedencia de alguna de las sanciones contempladas en el artículo 81 del Código y se hubiere reparado el incumplimiento, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 159 de este Reglamento, procederán las reducciones establecidas en los incisos b) y c) del artículo 88 del Código”.

V. Que el artículo 159 del Reglamento de Procedimiento Tributario, en lo que interesa, señala:

**“Artículo 159.- Reducción de la sanción del artículo 81 del Código, por reparación del incumplimiento material.** A los efectos de las reducciones dispuestas en los incisos b) y c) del artículo 88 del Código, para la aplicación de la sanción por la infracción del artículo 81 del Código, se entenderá reparado el incumplimiento:

(...)

2) Tratándose del inciso c), habiéndose notificado la resolución que determina la obligación tributaria y dentro del plazo para recurrirla, el sujeto pasivo presente un oficio en el que consten los hechos que acepta e ingrese el importe correspondiente dentro de los treinta días hábiles siguientes o en su defecto, hubiere obtenido dentro de ese mismo plazo, un aplazamiento o fraccionamiento de pago.

Sin perjuicio de lo anterior, para que proceda la reducción del cincuenta y cinco por ciento (55%) dispuesta en el inciso b) o del treinta por ciento (30%) dispuesta en el inciso c), ambos del artículo 88 del Código, el sujeto fiscalizado debe autoliquidar y pagar la sanción dentro del mismo plazo.

*El sujeto fiscalizado debe informar los pagos realizados a los funcionarios actuantes, presentándoles los modelos oficiales en el que conste la cancelación del monto regularizado o la obtención del aplazamiento o fraccionamiento, así como la autoliquidación y pago de la sanción.”*

- VI.** Que en cuanto a las normas transcritas comprendidas en el artículo, 88 del CNPT y numerales 157, 159 del Reglamento del Procedimiento Tributario, estas contemplan expresamente sobre la reducción de la sanción del artículo 81, sin embargo, deviene necesario aclarar el alcance de la aplicación de la reducción en el supuesto de la infracción tipificada en el artículo 81 inciso 1) acápite c) del CNPT, a fin de evitar que surjan dudas sobre si procede o no su aplicación.
- VII.** Que, de acuerdo con la Real Academia Española, por subsanar, se entiende:
1. *“tr. Disculpar o excusar un desacierto o delito.*
  2. *tr. Reparar o remediar un defecto.*
  3. *tr. Resarcir un daño.”*
- VIII.** Que se han identificado casos de contribuyentes que presentan el formulario D-116 denominado Autoliquidación de sanciones por Infracciones Administrativas, mediante el cual autoliquidan y pagan la sanción por solicitar la compensación o la devolución de tributos improcedentes, aplicándose, a su vez, las reducciones del artículo 88 de CNPT, y/o el 5% adicional que indica el citado formulario.
- IX.** Que esta Dirección, analizando la situación expuesta anteriormente y por tratarse de un tema de interés general, estima conveniente emitir el presente Criterio Institucional.

### **Criterio Institucional**

#### **Improcedencia de la aplicación de las reducciones establecidas en el artículo 88 a la sanción establecida en el artículo 81 inciso 1) acápite c), ambos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

**Primero.** — Que de acuerdo con el artículo 81 inciso 1) acápite c) del CNPT, la conducta sancionable descrita, constituye infracción tributaria solicitar la compensación o la devolución de tributos que no proceden.

**Segundo.** — Que según lo dispone el punto 4) de la Directriz N°DR-DI-24-2014, denominada Procedimiento Sancionador en Recaudación del 31 de octubre del 2014, *“Este tipo de infracción castiga el daño al bien jurídico en grado de tentativa, es decir, el obtener el crédito no se llega a concretar porque se refiere a una solicitud de compensación o devolución improcedente, y para que*

*haya certeza en su improcedencia debe haber sido rechazada mediante resolución firme, en el proceso devolutivo o de compensación”.*

**Tercero.** — Que de la lectura del artículo 159 de Reglamento de Procedimiento Tributario se extrae que el mismo es de aplicación exclusiva a los procedimientos fiscalizadores, por cuanto se refiere a la reparación de un incumplimiento material y toma como parámetro para definir las reducciones aplicables, la notificación de la resolución que determina la obligación tributaria.

**Cuarto.** — Que, en los procedimientos de devolución o compensación, no se emite un acto determinativo, sino una resolución que aprueba o deniega, total o parcialmente, el crédito solicitado.

**Quinto.** — Que en la infracción del artículo 81 inciso 1) acápite c) del CNPT no hay posibilidad alguna de reparar un incumplimiento, porque lo que hubo fue una petición improcedente por inexistencia total o parcial del crédito solicitado.

**Sexto.** — Que las deducciones contenidas en el artículo 88 del CNPT están ligadas a una reparación que es imposible en el caso de la infracción que nos ocupa, por cuanto los supuestos que se consideran para su aplicación no están comprendido en el hecho que se tipifica.

**Séptimo.** — En razón de lo anterior se concluye que, en el supuesto de la infracción tipificada en el artículo 81 inciso 1) acápite c) del CNPT, la sanción no es susceptible de deducción, por lo que debe cancelarse en un 100% sin importar la etapa en que se cancele.

El presente criterio institucional deberá ser divulgado por medio del Digesto Tributario, apartado “Unidad de Criterio”, sitio que se localiza en la página Web del Ministerio de Hacienda ([https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ\\_MHDA/Nuevas\\_Secciones/mhda\\_UnidadCriterio.aspx?nBaseDato=1](https://scij.hacienda.go.cr/SCIJ_MHDA/Nuevas_Secciones/mhda_UnidadCriterio.aspx?nBaseDato=1)).

**Carlos Vargas Durán**  
**Director General de Tributación**

VºBº Ronald Solorzano Vega, Director de Recaudación

IChaves/VSoto/XZamora

Cc. Digesto, Dirección Normativa  
Consecutivo.