

Informe de Investigación

TÍTULO: DELITOS TRIBUTARIOS

Rama del Derecho: Derecho Tributario, Derecho Penal	Descriptor: Hecho ilícito tributario
Tipo de investigación: Compuesta	Palabras clave: Hecho ilícito tributario, delito tributario, evasión fiscal, defraudación
Fuentes: Doctrina Normativa Jurisprudencia	Fecha de elaboración: 04/10

Índice de contenido de la Investigación

1. RESUMEN.....	2
2. DOCTRINA.....	2
Los Delitos Fiscales.....	2
Bien jurídico tutelado por el derecho tributario penal.....	3
Consideraciones de la Sala Constitucional respecto del Bien Jurídico Tutelado y su funcionalidad.....	5
Diferencia entre defraudación fiscal y evasión tributaria.....	7
La evasión tributaria.....	7
La defraudación fiscal.....	9
Las Sanciones Tributarias.....	11
Evasión Fiscal.....	12
Orientaciones del nuevo régimen sancionador tributario.....	16
Las serias deficiencias de la legislación como antecedente fundamental de la reforma.....	16
Los lineamientos básicos de la reforma.....	22
Propuestas para la política criminal tributaria en Costa Rica.....	35
3. NORMATIVA.....	37
Código de normas y procedimientos tributarios o Código Tributario.....	37
CAPÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES.....	38
CAPÍTULO II. INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.....	39
CAPÍTULO III. DELITOS.....	48
Código Fiscal.....	52
Ley de impuesto general sobre las ventas.....	57
4. JURISPRUDENCIA.....	57
Análisis histórico de la regulación del delito tributario en Costa Rica.....	58
Falsedad Ideológica de Documento Público o Auténtico no configura evasión fiscal....	59
Delito de expendio de licores clandestinos no es de naturaleza tributaria.....	60

Procedimiento aplicable a infracción tributaria cometida en vigencia de norma derogada	61
5. Pronunciamientos de la Procuraduría General de la República.....	63
Criterio de la Procuraduría General de la República sobre el proyecto de ley número 15.516.	63
a. Justificación de las normas represivas en materia de hechos ilícitos tributarios.	63
b. Sobre la normativa relativa a las disposiciones comunes a todos los ilícitos tributarios. Especialidad tributaria del principio de non bis in idem.	65
c. Sobre las infracciones administrativas.	66
d. Consideraciones sobre los ilícitos tributarios propuestos.	68
e. Recomendación para regular la responsabilidad penal y civil de las personas físicas y responsabilidad civil de las personas jurídicas que no figuren como sujetos de la relación tributaria.	71

1. RESUMEN

El presente informe de investigación desarrolla la figura de los delitos tributarios, desde una perspectiva doctrinal se hace un análisis de los mismos, su naturaleza y aplicación, tomando en cuenta doctrina tanto nacional como extranjera. Así mismo, se incluye la normativa más relevante aplicable en materia penal tributaria, por último se incluyen citas jurisprudenciales y un importante pronunciamiento de la Procuraduría General de la República, que son un aporte a considerar para la integración y delimitación de dichas normas y su aplicación práctica.

2. DOCTRINA

Los Delitos Fiscales

[TORREALBA NAVAS]¹

“En cuanto a la creación de delitos fiscales, podemos puntualizar lo siguiente.

La experiencia en el Derecho comparado arroja dos conclusiones ampliamente compartidas por la más moderna doctrina en la materia: a) la creación del delito fiscal debe ir aparejada con la reforma hacia un sistema tributario más justo en el reparto de la carga tributaria, la cual es presupuesto de legitimación de la represión penal de las conductas insolidarias con dicho reparto; b) el Derecho Penal debe ser una solución de última instancia y no un sustituto de la ineficiencia de la propia



Administración Tributaria.

En cuanto a lo primero, nuestro sistema tributario está lleno de ejemplos de flagrante injusticia, quizá no tan sentida hasta ahora por el hecho de su falta de aplicación. Los Proyectos de reforma tributaria -Ajuste y Justicia- han conocido propuestas para eliminar las más groseras, lamentablemente hoy desechadas. No es éste espacio suficiente para profundizar en esta afirmación, pero baste un ejemplo: si un profesional no declara o declara mal y su contabilidad no es exacta, la Administración le cuantificará su obligación tributaria con base en la renta neta presuntiva. Esta, en la reforma, es totalmente excesiva en relación con la normalidad de los casos: puede llegar incluso a los 335 salarios base (cerca de 16.000.000 de colones) de renta neta, monto que serán muy pocos profesionales quienes lo ganen. Pues bien, el delito fiscal, que prevé la pena máxima cuando lo evadido es superior a 50 salarios base, se basaría en este cálculo presuntivo. Esta incongruencia -por lo demás inconstitucional- se resolvía permitiendo que la Administración pudiera prescindir de la renta presuntiva y aplicar el método de determinación sobre base presunta previsto en el Código Tributario, que exige la ponderación de elementos indiciarios razonables y atinentes a la situación concreta del contribuyente. Lamentablemente, esta propuesta, contenida en la última versión del Proyecto de Justicia Tributaria elaborada por el Poder Ejecutivo, fue inexplicablemente desechada en la versión finalmente aprobada.

La segunda conclusión mencionada también es objeto de violento menosprecio en la Ley aprobada. Los delitos fiscales son definidos en forma abierta y ambigua, aparte de que se incurre en una tipificación desenfadada de delitos de peligro, de mera actividad, que no exigen el resultado de evasión.”

Bien jurídico tutelado por el derecho tributario penal

[GONZÁLEZ MONTOYA]²

Diferentes teorías han sido las concepciones sobre cuál es el bien jurídico tutelado, entre ellas se pueden citar las siguientes:

a. Bien jurídico fe pública: los ilícitos tributarios se equiparan a las figuras de las falsificaciones; el comportamiento típico se refiere alterar la verdad jurídica. Este criterio no admite la existencia de figuras culposas o imprudentes. Concepción superada.

b. Bien jurídico deber de lealtad: los ilícitos tributarios son un quebranto al deber de lealtad hacia el Estado social y democrático de Derecho. En esta la teoría del delito ubicaría su centro en el deber hacia el Estado y no respecto de la tutela de ciertos bienes de especial importancia para la vida en común de los ciudadanos. Concepción superada.

c. Bien jurídico patrimonio estatal: el bien defendido en los delitos contra la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado en igualdad de condiciones que los patrimonios individuales. Se plantea la exigencia de que solo podrían ser penalizadas figuras que protegieran no el patrimonio a secas/ sino que lo protegieran de conductas engañosas y con ánimo de lucrar, tal como sucede en la estafa y otras figuras defraudatorias, para no incurrir en la sanción penal por deudas.

d. Bien jurídico orden social y económico. Esta concepción también ha de descartarse, si el bien jurídico se interpretara en términos tales de exigir la constatación de la lesión de esta así configurada y que tuviera que ser abarcado por el dolo del autor exigiendo que su acción fuese dirigida finalmente a la lesión de ese bien jurídico. Si tal fuera la conclusión habría que pensar en la imposibilidad de punición de los delitos tributarios por la dificultad insalvable de demostrar la efectiva causación del evento lesivo al bien tutelado.

e. Bien jurídico erario público: el bien jurídico tutelado es el Erario Público, considerado como patrimonio de titularidad estatal aunque claramente diferenciado de los patrimonios individuales, el bien jurídico es el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de la potestad tributaria.

Esta posición puede prestarse para confusiones, entre el bien jurídico y el objeto material del delito,



en figuras como la defraudación tributaria. Cuando se identifica el Erario Público con la Hacienda Pública, prevalece una visión estática de esta, en contraposición a la concepción moderna de visión una dinámica; esto es, como "actividad económico-financiera" del Estado.

f. Bien jurídico actividad financiera: *la visión dinámica de la Hacienda Pública, es concebirla como actividad financiera de los entes públicos. "El bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público."*

El ataque al sistema de ingresos tributarios puede lesionar o no la Hacienda Pública. De esta forma, se pueden encontrar figuras que exigen lesión la Hacienda Pública como elemento de su tipicidad, mientras que otras no. Lo primordial es que "La Hacienda Pública merece esta protección específica por parte del derecho penal en cuanto representa los intereses difundidos de toda la comunidad."

El cumplimiento o no de los deberes formales implícitos en la actividad financiera, nos ubica en el plano de los "delitos" de desobediencia, hoy reconocidos en el Derecho penal del Estado de Derecho moderno. El incumplimiento de dichos deberes puede calificarse como ilícitos de "peligro", lo que implica que no se concreta el menoscabo del bien jurídico." Esta es la teoría dominante en la actualidad, y la que considero más acertada, puesto que ve al bien jurídico tutelado por los ilícitos tributarios, más allá de una cuantificación dinerada, y lo extiende como un concepto dinámico que incluye hasta la seguridad jurídica. Por ello se considera pertinente a continuación exponer cual es la actividad que realiza la Administración Tributaria.

Consideraciones de la Sala Constitucional respecto del Bien Jurídico Tutelado y su funcionalidad

En su sentencia número 8191-2000, la Sala Constitucional acepta la posibilidad que en materia tributaria el bien jurídico tutelado puede variar según estemos ante infracciones por incumplimientos de deberes formales o materiales; es decir, implícitamente la Sala señala la



posibilidad de que coexistan las teorías del bien jurídico funcional y la patrimonial.

Manifiesta la Sala en la sentencia indicada que al hablar del principio de utilidad, este exige la relevancia del bien jurídico tutelado y la idoneidad del medio para tutelar ese bien jurídico, de forma tal que toda prohibición sin esos elementos se considera injustificada e ineficaz.

Advierte que, la potestad sancionadora no es pues un fin en sí mismo, sino un medio para hacer más eficaz el ejercicio de otras potestades que el ordenamiento atribuye a la Administración para satisfacer intereses generales. Por ejemplo, señala que el cierre de negocios como sanción administrativa nace para proteger bienes jurídicos de máxima relevancia y trascendencia social, tutelados en los artículos 18 y 50 de nuestra Constitución Política, buscando en términos generales la protección de la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal para la aplicación de los recursos, de acuerdo con los mejores criterios de justicia y equidad, y en términos específicos, busca tutelar las funciones de "fiscalización y recaudación" de la Administración Tributaria con fines recaudatorios. Se desprende de eso que lo tutelado son entonces, las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal y, al mismo tiempo, para asegurar un correcto funcionamiento de dicho sistema; es decir acepta, que en un mismo sistema de ilícitos tributarios puedan coexistir figuras que tutelen bienes jurídicos distintos.

Ahora bien, la Sala manifiesta que es importante a la hora de determinar el bien jurídico tutelado, no confundir la finalidad que inspiró el dictado de la normativa con el bien jurídico tutelado. Lo anterior lo afirma diciendo que si bien el cierre de negocios busca mejorar los controles para mejorar la recaudación y por ende el funcionamiento del sistema, más allá de esa finalidad, el legislador fijó como principal bien jurídico por tutelar en la mayoría de las causales del artículo 20 citado, "las potestades de fiscalización y verificación", de tal forma que la finalidad serviría entonces, como un parámetro de interpretación de la ley, pero el bien jurídico tutelado es el único que puede ayudar a determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó un nivel de peligro que justifique la sanción."



Diferencia entre defraudación fiscal y evasión tributaria

[RIVERA PLA, PANIAGUA CASCANTE, MARTINEZ FUENTES]³

“Contrario a lo que comúnmente se ha creído, los conceptos de defraudación y evasión tributaria tienen un significado distinto, sin embargo esta diferencia solo se encuentra en la doctrina pues en la práctica se utilizan como sinónimos en muchas legislaciones.

En el Derecho Penal Tributario estas dos conductas ilícitas son las que más ejecutan y están reguladas con una pena mayor, pues es en ellas en donde se podrían resumir todas las demás conductas ilícitas que violentan la Hacienda Pública, definida en páginas anteriores; razón por la cual resultan ser objeto de estudio constante.

No debemos olvidar que en el caso específico de Costa Rica, no existe la evasión como tipo penal determinado y establecido en la ley, ya que solo encontramos la Defraudación Fiscal.

La evasión tributaria

La Evasión Tributaria es la acción dirigida a eludir el pago de los impuestos. Se elude el pago del impuesto y se sustrae al fisco el canon correspondiente, lo que provoca una disminución de las finanzas públicas. La evasión se puede llevar a cabo de diferentes formas e inclusive algunas veces, el contribuyente bajo el escudo de la legislación tributaria, logra efectuar importantes y devastadoras sustracciones del erario público.

Dumay Peña al tratar de definir la evasión tributaria nos dice que:

“...consiste en sustraerse al pago de los impuestos no realizando actividades gravadas, o prefiriendo los actos de gravamen inferior. Su licitud resulta como consecuencia de que no se viola ningún precepto legal, es decir, hay una actitud jurídicamente inobjetable.”

Giorgetti, por su parte la define como:

"...cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria."

De la anterior definición podemos sustraer que para Giorgetti el tipo penal se configura a partir del momento en que hay un intento por eludir el pago del tributo, tal conducta puede ser comisiva u omisiva, lo determinante para que se infrinja el ordenamiento es el no pago del tributo previsto.

Blumestein, por su parte califica como evasión la disminución de impuesto resultante de determinada conducta del obligado y comprende tanto la sustracción simple del impuesto como la sustracción calificada o la defraudación. Para él no existen grados en la clasificación de la conducta evasiva, sólo existe un grado o fase, el cual es la evasión misma.

A nuestro parecer existen conductas evasivas en las que se daña más el patrimonio de la Administración Tributaria, principalmente por la artimaña o medio utilizado para cometer el delito tributario.

Otra parte de la doctrina ha llegado a sostener que existen dos tipos de evasión; la evasión lícita y la evasión ilícita. En el primer tipo de evasión el contribuyente dirige sus actividades empresariales o individuales a través de actos jurídicos menos gravosos, valiéndose de esta manera de los vacíos que presenta el ordenamiento jurídico.

Un ejemplo de lo anterior en nuestro país, lo podemos relacionar con la posibilidad de crear múltiples sociedades comerciales, es decir, un empresario crea tres, cinco o diez sociedades, a sabiendas de que para efectos tributarios el monto final a pagar sumando las rentas de las sociedades que constituyó, va a ser en la mayoría de los casos, menor al monto que tendría que cancelar si solo tuviere una sola sociedad comercial.

La evasión ilícita se basa en aquel comportamiento del contribuyente que tiende a sustraer del fisco una cantidad monetaria que le correspondía según la ley, de una manera antijurídica y culpable y se configura al encuadrarse en los tipos penales existentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario. No obstante lo anterior, pensamos que la evasión no puede ser lícita e ilícita, pues la evasión por sí misma es ilícita.

La defraudación fiscal

Como mencionamos anteriormente una parte de la doctrina nacional e internacional utilizan los conceptos de evasión y defraudación como sinónimos, sin embargo la mayor parte de los juristas reconocen diferencias significantes. Por nuestra parte, compartimos la idea de que los conceptos evasión y defraudación están íntimamente ligados, más se trata de figuras distintas, con contenidos propios, además de que la defraudación pareciera ser una especie de la evasión fiscal (género).

Existe un objeto de protección común a todos los tipos delictivos tributarios, sin embargo la defraudación tributaria por sí misma posee su propio bien jurídico tutelado, la Hacienda Pública, entendida esta como el conjunto de haberes, bienes, rentas, impuestos, etc. Correspondientes al Estado y para satisfacer las necesidades de la Nación.

Para Rodríguez Mourullo, defraudar significa causar un daño patrimonial injusto a través de una mendacidad (hábito de mentir), astucia o artificio; no se trata únicamente del perjuicio económico para la Hacienda Pública, sino también del engaño:

"No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera mise in scene tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria."

Mario Seguel C. nos dice que:

"...el verbo defraudar hace referencia a un perjuicio patrimonial logrado por cualquier argucia que la mente humana sea capaz de crear, con el objeto de lesionar los intereses patrimoniales de sus semejantes, es decir, por medios fraudulentos."

Otro autor, Raymundo del Río lo conceptualiza de la siguiente manera:

"...un delito cometido contra el patrimonio de una persona, sin su voluntad, y generalmente, con ánimo de lucrarse, interviniendo engaño, dolo, abuso de confianza o incumplimiento de una obligación."

Por último, el profesor chileno Gustavo Labatud define la defraudación como:

"...el logro abusivo de una ventaja patrimonial, en perjuicio de terceros, mediante engaño, abuso de confianza, o, en general, incumplimiento de una obligación".

De todas las anteriores definiciones se podría concluir que dependiendo de la orientación que lleve cada conceptualización de Defraudación Fiscal así podría encuadrarse la conducta en algún tipo penal, sin embargo, lo relevante es sujetarse al contenido del tipo, pues no puede el aplicador de la justicia sujetar su decisión a la doctrina, dejando en el olvido el tipo penal vigente, pues esta sería considerada una actuación alejada de toda potestad constitucional y legal permitida.

De lo estudiado respecto al autor Giuliani Fonrounge podemos concluir que no se debe confundir el concepto de defraudación tributaria con el de evasión tributaria, ya que el segundo tiene un carácter más amplio y puede definirse como todo acto u omisión que, violando disposiciones legales, produce la eliminación o disminución de la carga tributaria.

Mientras que la defraudación tributaria se refiere únicamente al mismo resultado, pero obtenido mediante un tipo especial de conducta que se denomina fraude.

En otro sentido, el jurista Fonrouge no acepta la tesis acerca de la existencia de dos tipos de

evasión (lícita e ilícita) pues considera que en contrasentido un ilícito que tiene una sanción determinada nunca puede llegar a adoptar el adjetivo de lícito, lo que quiere decir que la evasión siempre va a ser un acto ilícito.”

Las Sanciones Tributarias

[VEGA HERRERA⁴

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

Por su parte los delitos tributarios son sancionados con la pena privativa de libertad para todos aquellos que induzcan a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública. De acuerdo con el Código Tributario, la pena de cárcel también se le puede aplicar a los agentes de retención o de percepción de tributos que tras haberlos retenido o percibido, no los entregue al Fisco dentro de los plazos establecidos por las leyes respectivas; a manera de ejemplo, en este caso podrían verse afectados los patronos que hayan efectuado la retención correspondiente por concepto del impuesto al salario de los trabajadores que superen los 0153.000,00 y que después de efectuada esa retención que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, N° 7092 de 21 de abril de 1988 y sus reformas, no la entere al Fisco dentro del plazo establecido para hacerlo. Tómese en cuenta que para los agentes retenedores incumplidores se



establece que pueden ir a prisión de 3 años a 10 años, dependiendo del monto retenido y no enterado.

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

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

Evasión Fiscal

[GABIS]⁵

“Para el mejor funcionamiento de los sistemas tributarios se consideran tres principios básicos: Eficiencia, Suficiencia y Conveniencia.

En este caso interesa considerar el principio de Suficiencia que se basa en la capacidad de cubrir con los ingresos provenientes de los impuestos directos e indirectos el respectivo cálculo presupuestario del año fiscal.

Esta previsión, elaborada con los elementos y estadísticas que el Ministerio de Economía conoce con una aproximada exactitud, constituyen la medida que según sean las circunstancias coyunturales, se inserta como ingreso tributario probable.

En la práctica, tratándose de tributos a recaudar, por diversas razones no llegan a percibirse en su totalidad y producen repetidas insuficiencias que ejercicio a ejercicio decrementan las arcas de Tesorería, agravando la situación financiera y su correlativa incapacidad para cumplir con los compromisos asumidos por el Estado.

La no percepción de los tributos se atribuye a un fenómeno de resistencia por parte de los sujetos pasivos (obligados), que produce consecuencias jurídicas y económicas, denominada “evasión fiscal”.

Para la ley impositiva no interesa ni se considera evasión, si el impuesto ha sido ingresado al fisco; aunque el contribuyente no haya podido trasladar, a quién por su capacidad económica, es el verdadero y último repercutido.

Estamos en presencia de un fenómeno económico y no es considerado evasión.

Desde el punto de vista jurídico evasión fiscal es el incumplimiento total o parcial de las obligaciones impositivas, aplicando medios legales o ilegales. Muchos tributaristas consideran que ciertas evasiones son legales, criterio que debe descartarse ya que para no satisfacer un impuesto se ha usado algún procedimiento ilícito. La evasión legal podrá aceptarse cuando se utilizan algunos hechos o circunstancias que la misma ley ofrece; así como las lagunas o fisuras legales reglamentarias o normas de interpretación con el propósito de eludir el pago de impuestos. Las primeras son producto de medidas legislativas de reducción o exoneración impositiva al servicio de la política social y las segundas constituyen normas oscuras no aclaradas por el organismo fiscal.

La evasión fiscal nació conjuntamente con el impuesto sustantivo o material, lo que significa que la resistencia del contribuyente obligado fue la respuesta inmediata a la entrada en funcionamiento del tributo. Adolfo Santiago Chouhí refiriéndose a “El derecho a la importación (Derecho Fiscal To. XVI Pág. 110)”, manifiesta que la evasión tributaria en gran escala se inicia en todo el orbe con el Contrabando, delito máximo en materia penal aduanera, agregando que los escándalos periódicos



que sacuden a la aduana vienen de lejos, casi desde los orígenes del impuesto, constituyendo los impuestos aduaneros, los precursores en cuanto a un instituto muy discutido del derecho tributario: la prisión por deudas. España introdujo los impuestos al comercio exterior (almojarifazgo), por primera vez en América en el puerto de Portobello (Panamá), como el traslado de las mercaderías a las colonias del Río de la Plata, era de largo recorrido por lo tanto costoso, al llegar a su lugar de destino se vendían a precios prohibitivos, circunstancia aprovechada por los buques mercantes españoles, portugueses, franceses, ingleses y holandeses para ingresar mediante el contrabando enormes cantidades de productos en condiciones económicamente más favorables.

Existen diversas situaciones en que el impuesto no es pagado o es reducido porcentualmente, en primer lugar debe mencionarse la Economía de Opción u Opción Impositiva, que se produce cuando la ley ofrece dos fórmulas jurídicas y tratamientos impositivos diferentes, el contribuyente puede elegir. La opción debe estar expresamente planteada en la ley o el contribuyente la construye al amparo de la misma. Se sabe que cualquier contribuyente puede organizar sus patrimonios o negocios, de modo que el impuesto tenga la menor incidencia. También deben mencionarse las economías fiscales que fueren aplicadas por tener tasas reducidas, constituyendo S.A. en lugar de Sociedades Colectivas o realizando donaciones por actos entre vivos; finalmente se han aplicado los efectos anuncios de nuevos impuestos o mayores tasas que consisten en adelantar la realización de actos que a partir de determinadas fecha estarán gravados. Ej.: en nuestro país se utilizó ésta modalidad realizando operaciones con anterioridad a su entrada en vigor (impuesto sobre producción agropecuaria-tasa 5%-) las tres menciones no constituyen ni evasión ni elusión.

La elusión (tax-avoidance) consiste en evitar total o parcialmente el devengo del impuesto mediante el abandono, reducción o modificación de usos, costumbres, producción o gastos. El impuesto en tales casos no se devenga, no existe sujeto pasivo, es legal, la abstención impide el nacimiento del hecho imponible generador de la obligación impositiva. No hay impuesto y legalmente nadie está obligado a generarlo. La decisión tomada por una masa de contribuyentes al dejar de fumar en forma definitiva produce de inmediato una reducción de la recaudación del impuesto a los cigarrillos, ya que, en un mercado competitivo no se produce un traslado de la carga al resto de los fumadores.

Coincidiendo con Amoroz Rica y Salvador Treber, existe una clara diferencia entre evasión y elusión, esta última es no entrar en la relación Tributaria y la primera es salir de ella. La elusión propiamente dicha nace cuando quien, hasta el nacimiento de un nuevo impuesto o el aumento de sus tasas, cambia sus costumbres o sus consumos, evitando la materialización del hecho imponible.

Por regla general entre las principales causas de evasión se puede considerar a la obscuridad en el texto legal, tasa elevadas, competencia desleal, razones políticas, cultura del contribuyente, complejidad y proliferación de gravámenes, motivos psicológicos, debilidad del régimen represivo, inflación y deterioro del valor de la moneda entre otros. En la duda el contribuyente no paga o paga mal.

El factor financiero y forma de pagar el impuesto contribuye a incrementar la evasión. El déficit presupuestario motivado por la evasión fiscal produce efectos perniciosos en la comunidad, en general y obliga al estado a seguir endeudándose, emitir moneda, sacrificar obras públicas, eliminar partidas de gastos necesarios para servicios esenciales de la población (hospitales, escuelas, caminos, etc.) y obliga a crear nuevos impuestos o al aumento de las tasas. La A.F.I.P. ex D.G.I. cuenta con su propio régimen procesal (ley 11683), que tiene la característica de legislar en forma autónoma en relación al derecho común. En él se establecen los medios legales suficientes para accionar contra la evasión o morosidad en base a su régimen penal propio, que consigna los accesorios y sanciones. Como accesorios deben mencionarse a los intereses resarcitorios y punitivos y como sanciones a las multas, arrestos y prisión (materiales y personales que en ciertos casos pueden aplicarse conjuntamente). El régimen penal tributario ha ampliado últimamente el régimen de penalidades con la incorporación de figuras hasta ahora desconocidas.

Finalmente es necesario expresar el poco adelanto que en la lucha contra la evasión se ha producido en nuestro país; salvo en lo concerniente al contrabando que en su reforma por la ley 21.898 ha modificado las penas a aplicar aclarando el concepto de contrabando agravado (mercadería cuya importación-exportación está prohibida) y considerando que la falsa declaración de la mercadería está asimilada a contrabando.



Es de esperar que las integraciones económicas contribuyan a reducir las maniobras que se producen en ecomercio exterior y en tal sentido debe destacarse que particularmente en la Comunidad Económica Europea los problemas de contrabando se han limitado a fiscalizar el movimiento mercantil fronterizo de drogas y armas que circulan por vías ilegales en gran parte del orbe.

Con respecto a las penas privativas de libertad dentro de nuestro orden institucional serían ilegítimas atento a que nuestra Constitución Nacional, Art. 75, inc. 22 dispone que los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes, estando incluida en esta disposición la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) cuyo Art. 7 pt.7, dispone expresamente que “nadie será detenido por deudas”, o sea, se prohíbe genéricamente la prisión por deudas, entre las que deben incluirse las tributarias.”

Orientaciones del nuevo régimen sancionador tributario

[TORREALBA NAVAS]⁶

Las serias deficiencias de la legislación como antecedente fundamental de la reforma

El Proyecto de Ley que terminó con la aprobación de la Ley 7900 fue presentado a la Asamblea Legislativa en el contexto de una situación de las finanzas públicas que mostraba un claro descenso en la recaudación tributaria. Más allá de factores de diversa índole que pudieran explicar este fenómeno, me parece que el estado de la legislación tributaria en ese momento constituía una causa importante del problema.



En ese sentido, conviene destacar que, luego de la aprobación de las leyes de Justicia Tributaria y de Ajuste Tributario en 1995, mediante las cuales se introdujo reformas relevantes en el ordenamiento tributario costarricense, la Administración Tributaria costarricense emprendió un proceso de transformación muy notable: el llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria (PMAT). Así, a través de un convenio con la Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, se pudo contar, por dos años, con la presencia de algunos expertos permanentes para coordinar el proyecto y de otros expertos que viajaban ocasionalmente con el fin de capacitar y entrenar, en distintos aspectos, a los funcionarios de nuestra Administración. Igualmente, se diseñó todo un nuevo sistema informático: en la experiencia de los distintos países, la informática en la administración tributaria se ha convertido en el elemento clave para distinguir una administración tributaria eficiente de una que no lo es. Puede decirse que hoy se cuenta en nuestro país con un sistema informático de avanzada, que aun está en proceso de alimentación de sus bases de datos.

Según lo expuesto, la Administración Tributaria costarricense ha estado en un proceso de reforma importante que aun está en marcha, pues el cambio de gobierno en 1998 no implicó la falta de continuidad del proyecto. Quizá los aspectos más relevantes en que el avance no ha sido aun satisfactorio son, por una parte, el de capacitación de funcionarios y, por otra, el de la introducción de un sistema de incentivos que permita a la Administración retener a los mejores y de un sistema de flexibilidad en el empleo que le permita deshacerse de los deficientes. En cuanto al primer aspecto, el Ministerio de Hacienda tiene aun muchas limitaciones para la capacitación de funcionarios masivamente, si bien a través de unidades tales como la Administración de Grandes Contribuyentes, se ha ido creando un cierto cuerpo de élite, el cual puede luego extenderse al resto de la Administración. En cuanto al segundo aspecto, los mismos expertos españoles insistieron reiteradamente en la necesidad de introducir reformas según el modelo de la propia Agencia española, a saber, la creación de un ente autónomo que le presta al Estado el servicio de gestión y recaudación tributaria, el cual se rige por criterios de flexibilidad en el empleo de funcionarios para facilitar una gestión empresarial, así como en un sistema de incentivos salariales para mantener a los mejores.

No siendo el objetivo de este trabajo el análisis de la reforma de la Administración Tributaria, me interesa fundamentalmente retener que esta administración no era ya, al presentarse el Proyecto de la Ley 7900, la misma que existía en el año 1995. Si bien podría alegarse que todos estos cambios aun no habían dados sus frutos y, por tanto, la falta de una gestión eficiente de la Administración explicaría el descenso en la recaudación, lo cierto es que se presentaban en el ordenamiento jurídico serios obstáculos para el éxito del proceso.

De ahí que la presentación del proyecto de ley en el fondo buscaba empatar ese esfuerzo de reforma de la administración tributaria con algunos aspectos de la legislación que realmente estaban impidiendo que, a pesar de esos esfuerzos de transformación administrativa, se pudiera aplicar realmente el sistema tributario.

Dentro de esos aspectos, creo que dos eran los más notorios. Por una parte, el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios introducía un incentivo generalizado para no cumplir correctamente con las obligaciones tributarias. Es claro que un sistema tributario mínimamente racional debe darle un mensaje al contribuyente que estimule su cumplimiento voluntario, sobre todo a través del mero cálculo financiero. Es decir, el contribuyente a la hora de enfrentarse al ordenamiento tributario tiene que percibir el mensaje de que le sale más barato cumplir que incumplir, porque si incumple el costo puede ser significativo desde el punto de vista financiero.

Contra esto, el artículo 40 convertía al Estado costarricense en la financiera más barata del mundo, al disponer que las deudas tributarias determinadas por resolución administrativa generarían intereses hasta 30 días después de su firmeza en sede administrativa. Así, entre la declaración original defectuosa del contribuyente y su corrección a través del procedimiento administrativo transcurrían varios años, tiempo respecto del que el sujeto pasivo estaba libre del pago de interés alguno. Resultaba así evidente que la administración se encontraba atada de manos ante este tipo de normativa, propiciándose una actitud despreocupada de los contribuyentes frente a sus obligaciones tributarias.



Por otra parte, y éste es el segundo aspecto anunciado, la Administración se enfrentaba ante el fracaso evidente de todo el sistema sancionador que, con gran pompa, se aprobó en 1995. Formalmente apertrechado con todo un conjunto de figuras de delitos y contravenciones penadas con severidad, a ser conocido por una jurisdicción especializada, el sistema quedó convertido por el propio legislador del 95, en expresión del profesor español G. CASADO OLLERO, en un “monstruo sin capacidad de ataque”, fundamentalmente por el contenido del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: de acuerdo con éste, previo a la denuncia ante el Ministerio Público y luego de haberse agotado la vía administrativa, se debía intimar al sujeto pasivo para resolver su situación de incumplimiento en un plazo de 20 días. De proceder éste a corregir su situación, se entendía que no “existía delito”. Y, en perversa combinación con el artículo 40, ya mencionado, bastaba el pago del principal sin intereses ni recargos para que se operara esta “desaparición del delito”. El resultado de esta norma fue ante todo psicológico, pues la Administración fue la primera en sentirse con el acceso vedado a todo el sistema de contravenciones y delitos. Así, en todos estos años, la Administración prácticamente no procedió siquiera a realizar intimaciones de contravención y delito, mucho menos se llegó a su aplicación efectiva.

Un buen ejemplo de la irracionalidad del sistema lo podemos encontrar en la penalización de la conducta consistente en no facilitar a la Administración información sobre terceros con los cuales se mantenga relaciones económicas y financieras. Esta conducta venía directamente tipificada como delito, generando dudas incluso a si podía cometerse por mera negligencia. Esto parecía evidentemente un exceso en el uso del Derecho Penal, no respetuoso de la tendencia moderna de utilizar esta rama del Derecho como solución de última instancia. Sin embargo, este exceso quedaba neutralizado por la presencia del artículo 81. Pero, al no constituir tampoco el comportamiento infracción administrativa, se generaba un vacío de sanción, dejando a la Administración sin un instrumento real para estimular el cumplimiento del deber de suministrar esa información de terceros que, en un sistema tributario moderno, es básico: es de esa información que en mucho se puede alimentar el sistema informático para hacer un pleno uso de su capacidad de establecer controles cruzados automáticos, para incrementar así el poder de detección de los incumplimientos.



Tampoco el panorama se presentaba más halagador en relación con las infracciones administrativas. De todas las sanciones administrativas previstas, solo llegaron a tener aplicación el cierre de negocios, regulada en el artículo 20 de la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, y la multa por atraso en la presentación de declaraciones, sancionada en el artículo 79, inciso b del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Y ambas, en la coyuntura de presentación del Proyecto de Ley que comentamos, sufrían problemas de constitucionalidad: la última, en efecto, ya había sido expulsada del ordenamiento por la sentencia de la Sala Constitucional No. 5944-98 acusada de desproporcionada; la primera era objeto de nuevas acciones de inconstitucionalidad a las que la Sala Constitucional optó por darles curso para su análisis en profundidad, lo que determinaba que el cierre de negocios no podía seguir siendo aplicado hasta que se resolviera la acción.

Estos no eran sino los síntomas de los importantes problemas de proporcionalidad de todo el sistema sancionador: ciertas infracciones administrativas sancionadas más gravemente que las contravenciones; falta de mecanismos para graduar las sanciones según las circunstancias especiales del caso concreto y del sujeto infractor; problemas de tipicidad, etc. El hecho es que la Administración no sólo se encontraba sin las armas sancionadoras que venía aplicando sino que pesaba la amenaza de que el resto del sistema sancionador fuera desmoronándose por su inidoneidad jurídico-constitucional.

Adicionalmente, el sistema de infracciones administrativas sufría de una absurda incongruencia en la sanción de los comportamientos consistentes en el incumplimiento de las obligaciones de pagar los tributos: el sistema sancionador administrativo se orientaba a tutelar la fase de recaudación de las obligaciones tributarias, dejando desprotegida la fase de determinación.

Al respecto conviene recordar que en materia tributaria se distingue o se hace la diferencia entre una obligación que, si bien ha nacido, todavía no está determinada y, por lo tanto, no es exigible, y la obligación que, además de nacida, ya está determinada o liquidada y, por tanto, ya es exigible. La determinación, como se sabe, puede hacerse por el propio sujeto pasivo a través del mecanismo de la declaración con autoliquidación o, bien, a través de un procedimiento administrativo que siga la Administración cuando el sujeto pasivo o no declaró o declaró

incorrectamente. Entonces se sigue un procedimiento para hacer una determinación de oficio que termina en una resolución administrativa, en la cual se establece que el contribuyente debió haber pagado una suma de dinero adicional en relación con la que había determinado en su declaración.

Una vez que una obligación tributaria es determinada, sea por el sujeto pasivo o por la propia Administración, entra en la fase de recaudación o cobro, pudiéndose pasar a la ejecución coactiva a través de la certificación de la deuda –que tiene efectos de un título ejecutivo- y el correspondiente proceso judicial ejecutivo.

El derecho sancionador tributario en los distintos países se ha ido decantando por un enfoque según el cual lo que realmente interesa sancionar son los incumplimientos en la fase determinativa, porque es ahí donde el sujeto pasivo, que está obligado a determinar la obligación tributaria y hacerlo correctamente, no lo hace, privándole a la Administración saber que nació una obligación tributaria, a menos que ésta despliegue sus escasos recursos fiscalizadores. Esa falta es lo que se debe sancionar; en cambio, cuando ya se dio la determinación, se afirma incluso que se podría prescindir de sancionar el no pago, pues ya para ese momento la obligación tributaria se asimila a una obligación civil: ya se sabe cuánto es lo debido, se pueden embargar los bienes y pasar a un proceso ejecutivo como sucede con cualquier deudor común y corriente.

De este modo, se ha propugnado por la consideración de los incumplimientos en cuanto al pago de obligaciones ya determinadas como verdaderos ilícitos civiles, no ilícitos punitivos, que deben tener su propio y específico medio de reparación: la recaudación en vía ejecutiva. Esta doctrina ha quedado consolidada, por ejemplo, en la propia literalidad del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria española, tras su reforma por la Ley 25/1995: al tipificar la infracción de omisión de ingresos, incluye como salvedad el que se trate de obligaciones respecto de las que proceda la aplicación de las normas relativas al inicio del período ejecutivo y sus consecuencias.

Frente a esta tendencia, ya en otro lugar señalábamos cómo el ordenamiento tributario costarricense del 95 invertía completamente el esquema expuesto, en términos que conviene recordar aquí:

“Tomando lo anterior como marco de referencia, debemos decir que la configuración típica de la infracción de pago moroso que estudiamos se aparta radicalmente, a ese respecto, del tipo de omisión de ingresos español. Esta conclusión resulta de lo dispuesto en el artículo 40 CNPT: éste dispone, como ya hemos visto, que los intereses y los recargos se calcularán a partir de la fecha en que los tributos debieron pagarse conforme a las leyes respectivas o al presente Código sólo en dos supuestos, a saber, cuando haya vinculación con contravención o delito, o cuando medie litigio temerario. En los demás supuestos, los intereses y los recargos de tributos derivados de resoluciones administrativas se pagarán sólo después del plazo de treinta días a partir de la notificación de la resolución firme a que se refiere el párrafo segundo de dicho artículo 40 CNPT.”

“Como puede observarse, el artículo 40 contempla que los recargos-término que el propio artículo 76 CNPT utiliza al referirse a la sanción por la infracción que analizamos –son aplicables también en el caso de obligaciones ya determinadas, que no se pagan en tiempo. Más aun, es respecto de este tipo de obligaciones que la infracción de mora tiene mayor aplicación, dadas las restricciones que en la práctica representan los dos únicos supuestos en que se puede retrotraer la comisión de la infracción al momento en que debió haberse pagado el tributo, si desde entonces hubiese sido determinado correctamente.”

“Podemos concluir, entonces, que nuestro legislador se ha concentrado en tutelar el procedimiento de recaudación más que el de determinación, en abierta contradicción con las opciones racionales que recomienda la doctrina y que han acogido los sistemas tributarios maduros.”

Expuesto lo anterior, diremos que el presente trabajo se concentra en las soluciones que al panorama descrito del sistema sancionador pretende aportar la nueva redacción introducida por la Ley 7900 al Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Los lineamientos básicos de la reforma



Puede decirse que, desde su redacción inicial, el Proyecto planteaba una aceptable corrección de los principales defectos que traía la legislación recién derogada.

Antes de repasar estos elementos de corrección, es importante señalar que la nueva Ley no altera una premisa general presente en la legislación anterior y que, creo, fue un mérito de ésta y de su interpretación por la Sala Constitucional desde la sentencia 3929-95, que resolvió la consulta de constitucionalidad entonces planteada en relación con el proyecto de Ley de Justicia Tributaria. Se trata del criterio de que las infracciones y sanciones administrativas, por ser una manifestación del poder PUNITIVO del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal, si bien con algunos matices. La confirmación de este criterio en la nueva legislación plantea la necesidad de revisar los problemas que en la aplicación a los casos concretos arrojó la aplicación del sistema sancionador anterior, especialmente en materia de cierre de negocios.

En la tramitación del Proyecto que culminó en la Ley 7900 esto tuvo su punto álgido en la originaria intención del Poder Ejecutivo de que la sanción por omisión de ingreso por medio de la no presentación o inexactitud en la declaración (artículo 81) fuera aplicada en el mismo procedimiento determinativo de la obligación tributaria. En efecto, en la modificación propuesta al artículo 150 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el Proyecto original publicado en La Gaceta (No. 57 de 23 de marzo de 1999) establecía que “En los casos en que la sanción que se pretenda aplicar se encuentre vinculado con un incumplimiento material de la obligación tributaria, la sanción se sustanciará en el mismo expediente que determine la obligación tributaria material”. Asimismo, el artículo 75, en la modificación integral al Título III del Código, establecía que “Las sanciones deberán imponerse mediante resolución independiente, excepto cuando se trate de la sanción por inexactitud, tipificada en el artículo 81 que se deberá imponer en el acto de determinación de oficio.”

Este punto fue objeto de críticas, sobre todo en relación con las consecuencias que esta unificación o consolidación de procedimientos determinativo y sancionador implicaba para el efectivo respeto de los principios del Derecho Penal en materia de infracciones administrativas. Personalmente, tuve ocasión de escribir.



“Debemos partir de lo siguiente: la Sala Constitucional, siguiendo la mejor doctrina y jurisprudencia comparada, desde 1995 (Voto 3929-95) había dejado bien sentado que los principios constitucionales del Derecho Penal son de aplicación, con ciertos matices, en el campo de las infracciones administrativas tributarias, por ser éstas una manifestación del poder punitivo del Estado. Ello implica que el acusado por infracción administrativa está tutelado por principios tales como el derecho a no declarar contra sí mismo, el de contradicción de las pruebas y la presunción de inocencia.

Por lo anterior, la doctrina y el mejor derecho comparado han entendido que para que el respeto de tales principios sea posible, es necesario que el procedimiento para imponer sanciones no se confunda con el procedimiento para determinar las obligaciones tributarias. Es, por ejemplo, una de las principales conquistas del llamado “Estatuto del Contribuyente”, aprobado el año anterior en España.

Pues bien, el Proyecto establece que la aplicación de la infracción material de omisión de ingreso por falta o inexactitud en las declaraciones (75% del monto no declarado) –por cierto, la infracción administrativa lógicamente más importante- se hará dentro del mismo procedimiento de determinación de oficio. Incongruentemente, no sucede así con las infracciones de deberes formales, que sí se aplican a través de un procedimiento autónomo.

Consecuencias de esta regulación: por una parte, se puede violar el principio de contradicción de la prueba. Ilustrativo es el caso de las liquidaciones provisionales que introduce el proyecto, cuyo sentido es que la Administración pueda determinar con fundamento en la información que tenga en sus bases de datos, suministrada por terceros, sin tener que hacer una fiscalización completa al contribuyente. Esto significa que a la Administración le basta con invocar esa información, obtenida sin la participación del sujeto pasivo, para tener por probados ciertos hechos. No tiene que introducir a los terceros mediante prueba testimonial que pueda ser contrastada por el contribuyente. Esto es válido en el contexto de un procedimiento determinativo ordinario, mas no en el contexto de un procedimiento sancionador.

Por otra parte, en cuanto al derecho a no declarar contra sí mismo. Si los procedimientos están consolidados en uno solo, el contribuyente podría negarse a no cumplir sus deberes de colaboración porque la información se usará en el mismo procedimiento para sancionarle. Así, por ejemplo, el artículo 104 CNPT establece el deber de dar información para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria, pero no para sancionar.

El propio fisco podría ser el más perjudicado de aprobarse así la reforma: las acciones de inconstitucionalidad paralizarían todos los procedimientos determinativos.”

Lo cierto es que, justo reconocerlo, por iniciativa del propio Poder Ejecutivo, este problema se corrigió en la propia Comisión Permanente de Asuntos Económicos de la Asamblea Legislativa. De este modo, ya el Dictamen Afirmativo de Mayoría, 28 de abril de 1999, eliminó el citado artículo 75 (que aparece hoy en la Ley como un artículo “fantasma”) y eliminó el primer párrafo del artículo 150, de modo que el procedimiento previsto en éste se debe aplicar para todo tipo de sanciones.

La inversión del sistema de incentivos relativos al cumplimiento de las obligaciones tributarias es, sin duda, el lineamiento básico de la reforma. En la parte no sancionadora, el eje central de esta tendencia es la modificación del artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, orientada a exigir el pago de intereses desde el momento en que el sujeto pasivo debió haber determinado y pagado el tributo de acuerdo con la normativa especial, independientemente de que la diferencia en más respecto de lo declarado se determine varios años después mediante resolución administrativa.

En el ámbito puramente sancionador, se le da relevancia al instituto del cumplimiento espontáneo fuera de plazo, que se caracteriza por disponer un tratamiento favorable para aquella conducta consistente en solucionar una situación de incumplimiento sin que medie previa actuación de la Administración Tributaria, de lo que deriva su calificación de “cumplimiento espontáneo”. Así, no sólo se busca que se cumpla voluntariamente dentro del plazo, sino también que quien no cumplió dentro del plazo tenga un incentivo para cumplir antes de que la Administración ponga su aparato



en marcha. El cumplimiento espontáneo, aunque sea fuera de plazo, es uno de los elementos que la nueva legislación trae como norte.

A nivel de infracciones administrativas, el tratamiento favorable se manifiesta en una sustancial rebaja de la sanción, del 75% o hasta del 80% si se da una autoliquidación de dicha sanción. Debe observarse que mientras que en otros ordenamientos el cumplimiento espontáneo constituye un criterio de graduación de la sanción, en el nuestro se ha estructurado como criterio de rebaja de la sanción. Esta opción devenía necesaria al no estructurarse las sanciones administrativas según el sistema de bandas, con un mínimo y un máximo.

A nivel de delitos –defraudación fiscal y retención indebida fiscal, se introduce la llamada “excusa legal absolutoria”, doctrinalmente conocida como una autodenuncia que funciona como “causa de levantamiento de la pena”, instituto que opera en países europeos como España y Alemania. Se ha planteado la discusión en cuanto a si el fundamento de esta figura no es de carácter jurídico-penal, sino exclusivamente de política tributaria, “a saber, el interés del Estado en el descubrimiento de recursos fiscales que, a consecuencia del hecho defraudatorio, habían permanecido ocultos”, que también lleva “aparejados” otros fines que pueden reconducirse, especialmente, a la denominada función de “estímulo” (Anreiz), en la medida en que...(se) debe facilitar al contribuyente (...) el retorno a la honradez fiscal...En suma, la doctrina alemana dominante ha justificado la existencia de la autodenuncia con arreglo a criterios privativamente fiscales, y, al propio tiempo, ha rechazado que la misma necesita una justificación acorde con los fines y con el sistema de Derecho penal, argumentando que semejante fundamentación no explica por qué no existe una anulación de la pena después de la comisión de otros hechos semejantes, como por ejemplo, el delito de estafa y sus diversas modalidades.”

No obstante, tendencias más recientes se han orientado a cuestionar esta fundamentación, entendiéndola que bien encuentra acomodo en una fundamentación de carácter jurídico-penal. En ese sentido, se considera al instituto como perfectamente incardinable dentro de la estructura sistemática de los principios reguladores del desistimiento o del arrepentimiento activo, sin que sea un obstáculo infranqueable el que, en éstos, el resultado típico no se ha producido, a diferencia de la figura que analizamos, en que sí se ha producido ya dicho resultado. Así, en referencia al



artículo 371 de la Ordenanza Tributaria Alemana, “se razona sobre todo que el fundamento de la exención de la pena en dicho precepto reside en la ausencia de razones de prevención general y de prevención especial para castigar al defraudador que, cumpliendo los requisitos legales, realiza un comportamiento posterior que corrige la primitiva violación de la norma.” Ello implica que se “concede la anulación de la pena a un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por la norma penal y revelador, por tanto, de un auténtico retorno a la legalidad de su autor.”

La naturaleza jurídica de esta figura es la de lo que se conoce en la dogmática penal como “causa personal de levantamiento o anulación de la pena”. Como explica C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ, frente “a una opinión antigua discrepante, que caracterizaba dicha norma como causa personal de exclusión de la pena, en la actualidad se halla muy extendida la calificación antes apuntada, sobre la base de entender (en consonancia con la sistemática dominante), que las causas de supresión, levantamiento o anulación de la pena concurren únicamente con posterioridad a la ejecución del hecho eliminando retroactivamente una punibilidad ya nacida (...), en tanto que las denominadas causas de exclusión de la pena concurren ya en el momento de la ejecución del hecho, impidiendo ya desde el comienzo el nacimiento de la punibilidad.”

De la figura incorporada en nuestro ordenamiento por la Ley 7900 puede predicarse, como ha hecho la doctrina alemana, la exigencia de ciertos requisitos fundamentales, que se pueden clasificar en presupuestos positivos y presupuestos negativos.

Los presupuestos positivos conllevan la reparación del incumplimiento, que tiene dos elementos: la rectificación y pago. Si se trata de un partícipe no obligado al pago, puede decirse que la conducta de reparación consistiría exclusivamente en una manifestación de rectificación, equivalente al concepto amplio de “declaración” que se maneja en otros ordenamientos, mas no al concepto restringido ligado a la existencia de un formulario estandarizado, como deriva del artículo 22 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Es decir, declaración en el sentido, por ejemplo, de la definición contenida en el artículo 102.1 de la Ley General Tributaria española, que establece que “Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.”” Asimismo, es importante indicar que

se trata de una causa personal de exención de la pena, lo que implica, por ejemplo, que en el caso de existir un nexo de solidaridad entre varios deudores tributarios, el pago de la totalidad de la obligación por uno no beneficia al otro, quien tendría que restituir al otro de la parte correspondiente para beneficiarse de esta causa de levantamiento de la pena.

Los presupuestos negativos consisten en lo que se denomina el “efecto bloqueo”, que significa que no debe mediar requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria que motive o induzca la reparación del incumplimiento.

Nótese, en fin, que respecto de los delitos, a diferencia de las infracciones administrativas, el cumplimiento espontáneo fuera de plazo excluye completamente la sanción, sin limitarse a una mera reducción.

Con el objetivo de favorecer el cumplimiento no voluntario requerido frente al cumplimiento no voluntario forzado, nos encontramos en la nueva legislación otros supuestos de rebaja de sanciones administrativas ligados al reconocimiento por el contribuyente de la pretensión de la Administración antes de agotar todas las instancias de litigio administrativo. De este modo, se rebaja un mayor porcentaje de la sanción administrativa entre más temprano en el procedimiento administrativo se acepta la propuesta de regularización realizada por la Administración. Esto representa un incentivo hasta ahora ausente: para ilustrar lo anterior, recuérdese que el procedimiento de fiscalización regulado en el Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria tiene una audiencia final en la que se le hace al sujeto pasivo una propuesta de regularización una vez que se ha concluido con las diligencias fiscalizadoras. Hasta ahora, éste no había contado con un estímulo para aceptar la propuesta, aunque sea evidente, aunque el concepto sea muy claro, aunque se sepa que finalmente en una discusión administrativa va a perder la causa. A pesar de todo eso, al sujeto pasivo simplemente le convenía que pasara el tiempo, que vinieran los procedimientos, que se agotaran todas las etapas de impugnación administrativa, porque ahí se estaba ganando los intereses y prácticamente no estaba expuesto a sanción alguna. La reforma legislativa, aparte del tema ya indicado de los intereses, lo que busca es propiciar la reparación del incumplimiento a través de rebajas en las sanciones conforme el contribuyente acepte resolver su situación de incumplimiento en etapas más tempranas.

Otra orientación muy relevante de la nueva legislación es la reestructuración de los hechos ilícitos consistentes en incumplimientos de la obligación tributaria principal, es decir, la obligación de pagar sumas de dinero en concepto de tributo y más allá o en forma acumulativa con la obligación de pagar intereses. Esta nueva regulación se inspira en dos líneas básicas, que procedemos a exponer.

Por una parte, la nueva legislación intenta reservar la configuración como delito a los comportamientos más graves, de modo de ponerse a tono con la concepción moderna del Derecho Penal como solución de última instancia. Para ello, se concentra en dos figuras que consisten ambas en el incumplimiento de la obligación tributaria principal –la defraudación fiscal y la retención indebida de tributos-, dejando el incumplimiento de los llamados deberes formales para ser sancionados únicamente como infracción administrativa. Asimismo, se establece un límite del monto evadido bajo el cual no hay delito: 200 salarios base.

Por otra parte, a nivel de las infracciones administrativas, se concede relevancia a la diferencia que echábamos en falta entre el incumplimiento de obligaciones que ya han sido determinadas, sea por resolución de la Administración Tributaria o sea por la autoliquidación del sujeto pasivo (a través de la declaración), y el incumplimiento de obligaciones no determinadas: aquellas que el sujeto pasivo no ha autoliquidado voluntariamente en su momento y cuya existencia es luego descubierta por la Administración a través del ejercicio de sus facultades fiscalizadoras. Si bien respecto de las obligaciones ya determinadas no se opta por la solución de negarles su condición de ilícitos punitivos, si se establece una sanción más fuerte del incumplimiento del deber de determinar correctamente las obligaciones tributarias, reservando para las obligaciones determinadas el tradicional recargo de mora. Se llena así, a través del artículo 81 de la Ley, un vacío esencial que contenía nuestra legislación.

Creo que con lo expuesto puede tenerse una idea clara de los lineamientos básicos del nuevo sistema de hechos ilícitos tributarios. Concluyo este apartado no sin antes señalar dos limitaciones muy importantes de las que dicho sistema padece: primero, la falta de configuración de la sanción

de las infracciones administrativas según el sistema de bandas con un mínimo y un máximo, lo cual mantiene problemas de proporcionalidad arrastrados por la anterior legislación; segundo, la indebida tipificación del delito de defraudación fiscal, que parece dejar por fuera los incumplimientos defraudatorios relacionados con el abuso en el disfrute de la mayor parte de los beneficios fiscales vigentes en nuestro país.

En cuanto al primer problema, conviene recordar que la doctrina ha identificado dos criterios para valorar el respecto del principio de proporcionalidad en materia de ilícitos tributarios: el de la gravedad objetiva del ilícito (que el hecho más grave tenga una sanción mayor) y el de las condiciones subjetivas relevantes (criterios de graduación).^{24[24]} La primera exigencia de proporcionalidad es en buena parte respetada por la nueva legislación a través de la eliminación de la división entre contravenciones e infracciones administrativas que distorsionaba el régimen anterior.

En cuanto a la segunda exigencia, lo fundamental es la estructuración de las sanciones según un sistema de bandas y la previsión de adecuados criterios de graduación para orientar la aplicación de la sanción dentro de los extremos de las bandas. Al respecto señala J.J. ZORNOZA:

“la regla de la proporcionalidad encuentra su ámbito natural de aplicación como inspiradora de las normas relativas a la graduación de sanciones. En efecto, es en este ámbito ha sido objeto de regulación detallada en el artículo 82 LGT y en el Real Decreto 2631/1985, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias, donde el principio de proporcionalidad despliega todos sus efectos, determinando la consideración de la actividad de graduación de las sanciones como exquisitamente jurídica, sin que en ella exista discrecionalidad administrativa en sentido estricto, sino una cierta libertad de valoración, comparable a la que se atribuye al Juez para que decida, según su prudente arbitrio, la multa a imponer dentro de los límites permitidos por la Ley.”

La legislación de 1995 ya traía el rasgo de no estructurar las sanciones administrativas según el sistema apuntado, el cual viene a ser reiterado en la nueva Ley. Decíamos al comentar esta limitación de la Ley derogada:

“Pues bien, el régimen de las infracciones administrativas carece de proporcionalidad, al no incluir un sistema de sanciones que incluya máximos y mínimos, con sus correspondientes criterios de graduación. Así, van a resultar fuertes para el pequeño contribuyente e indoloras para el gran contribuyente.”

Este problema, en la anterior legislación, llevó a que el exceso de sanción de un pequeño contribuyente desembocara en la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 79 b) del Título III derogado. En la actual legislación, quizá el resultado más notorio es la excesiva prudencia del legislador al fijar las sanciones de las infracciones administrativas de incumplimiento de deberes formales muy a la baja, con lo cual es previsible que el efecto sea el de ser indoloras para un contribuyente apenas mediano y, por supuesto, para el gran contribuyente.

En cuanto a la defectuosa tipificación del delito de defraudación fiscal, ésta consiste en lo siguiente: tanto en la redacción dada por la Ley de Justicia Tributaria como en la redacción introducida ahora por la Ley 7900, el delito de defraudación fiscal permite entender que la conducta típica se realiza si el perjuicio al patrimonio público es realizado a través de un uso indebido o abusivo de exenciones. Sin embargo, tratándose de beneficios fiscales que operan a través de la figura del crédito de impuesto, normalmente incorporado a un título valor, ha surgido el cuestionamiento de si estamos ante una figura de defraudación fiscal o si, por el contrario, estamos ante una simple estafa. El tema, claro está, ha tenido sus mayores manifestaciones prácticas en el contexto de los llamados Certificados de Abono Tributario –CAT-, respecto de los cuales se han descubierto enormes irregularidades cometidas por un buen número de empresas. Y, hasta ahora, la tesis de la jurisprudencia penal ha sido la de encausar estos comportamientos con base en el delito ordinario de estafa.

Sin embargo, y pese a que ya hay gente en prisión con base en lo anterior, creo que estamos ante un tipo de comportamiento que de ninguna manera podría ser calificado dentro del delito de estafa. Y ello por dos fundamentales razones: falta de tipicidad y falta de antijuridicidad.

En cuanto a la falta de tipicidad, recordemos que la estafa exige, para su configuración, un acto

de disposición patrimonial por parte de la víctima. Por ello, he aquí una de las limitaciones esenciales que impiden que la lesión del patrimonio público por incumplimientos de las obligaciones tributarias pueda tipificar como estafa: este tipo de ilícitos no se caracteriza por una disposición, por parte del Ente público, de valores patrimoniales que tiene en su poder, sino que se caracterizan por que el ente público deja de percibir unos ingresos a los que tiene derecho. De ahí que, como he anotado en otro lugar, "se suele decir que falta en el delito de defraudación tributaria el desplazamiento patrimonial por parte del "engañado"..."

En efecto, como explica I. AYALA, en en "el fraude fiscal la conducta fraudulenta va dirigida a sustraerse al pago del tributo, generando en el órgano competente para la liquidación o recaudación, el erróneo convencimiento de que no subsisten los presupuestos de la obligación o la imposibilidad de la recaudación. En la estafa es el engañado mismo quien, con un acto dispositivo, se priva de un propio derecho por efecto del error provocado por la malicia del autor. Siendo ésta la consideración técnica más relevante para su diferenciación (la falta de acto de disposición patrimonial en el fraude fiscal que tenga por causa un error causal)..."

De acuerdo con lo anterior, la estafa no puede proceder cuando el perjuicio que recibe en su Patrimonio el ente público es producto no de un daño emergente producto del acto dispositivo, sino de un lucro cesante, producto de la falta de ingresos jurídicamente debidos:

"Decía QUINTANO que las sumas debidas a la Hacienda no eran propiamente de ésta, porque aún no habían salido del patrimonio del deudor tributario siendo "propias" del mismo y no "ajenas", con lo que "no han pasado del plano de la mera expectativa, con un quebranto patrimonial que encuadraría más bien en el concepto de lucro cesante que en el de daño emergente..."

En relación con figuras como el CAT podría intentarse argumentar que ésta opera fuera del contexto de una relación jurídica tributaria. Este argumento ha sido esbozado, por ejemplo, en la Resolución 179-A-98 del Tribunal de Casación Penal:

Por lo demás, el artículo 1 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que: “Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos...” (lo subrayado no es del original) de ahí que pueda concluirse que no es aplicable el numeral 90 ibídem, al no haber surgido el provecho patrimonial obtenido por el indiciado de ninguna relación jurídica tributaria, sino del engaño en que hizo incurrir al Banco Central de Costa Rica, perjudicando con su actuar el patrimonio del Estado costarricense. Por lo expuesto, estima esta Cámara que de ser ciertos los hechos acusados estaríamos en presencia del delito de Estafa y corresponde su juzgamiento al Tribunal Penal de Juicio del Primer Circuito Judicial de San José.”

Esta línea de argumentación es errónea al ver la figura como totalmente desconectada del circuito de los tributos. Como de seguido expongo, el CAT constituye un típico crédito de impuesto, del que la transmisibilidad es una característica intrínseca.

Nuestro ordenamiento y nuestras prácticas administrativas son prolijos en el uso del término “crédito de impuesto”. Este uso es muchas veces indiscriminado, pues termina denominando fenómenos jurídicos de muy diversa naturaleza.

En este uso indiscriminado y, en mucho, irreflexivo, se suele entender por “crédito de impuesto” cualquier reducción del monto a pagar por un sujeto pasivo, sin distinguir a título de qué se obtiene esta reducción de dicho monto.

Para intentar superar este problema, es fundamental distinguir entre dos conceptos fundamentales: los créditos de impuesto en sentido propio y los créditos de impuesto en sentido impropio.

En sentido propio, un crédito de impuesto constituye una situación jurídica activa del contribuyente o sujeto pasivo frente al Ente público. Su identificación como tal constituye una de las novedades dogmáticas de la doctrina tributaria, que siempre giró en torno a la construcción de las situaciones

jurídicas pasivas del administrado tributario. Así, un sujeto titular de un crédito tributario es sustancialmente un acreedor del Ente público, por lo que cuando se le relaciona con las situaciones pasivas que dicho sujeto pueda tener con el Ente, se entiende que el crédito puede ser compensado contra dichas obligaciones. Igualmente, de no existir tales obligaciones pasivas, el titular del crédito podría obtener un pago por parte de la Administración. Por eso, el crédito de impuesto, en general, se ejercita sea a través de la deducción del impuesto a pagar, sea a través de la devolución, sea a través de su transmisión a terceros.

En cuanto a esto último, el crédito de impuesto en general se caracteriza por su transmisibilidad, como resulta del artículo 48 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que dispone: “Los créditos líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos pueden ser cedidos a otros contribuyentes y responsables, llenando las formalidades legales, para el sólo efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviere el cesionario con la misma Oficina de la Administración Tributaria.”

Nótese, entonces, cómo es el propio Código de Normas y Procedimientos Tributarios el que establece, como un instituto exquisitamente tributario, la cesión de créditos de impuestos. Por eso, es absolutamente injustificada la afirmación del Tribunal de Casación en cuanto a que la transmisión del CAT en el mercado nada tiene que ver con el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, pues éste sólo regula lo que deriva de la “relación jurídica tributaria”. El CAT es un crédito de impuesto con unas reglas de transmisión especiales que en nada afectan su naturaleza de crédito tributario.

Por otra parte, hay un problema de antijuridicidad: “el delito de estafa lesiona intereses jurídicos individuales (patrimonio individual), en la defraudación se lesionan intereses jurídicos supraindividuales (el patrimonio del Estado).”

Pese a lo expuesto, nos encontramos con que sí existe un argumento relevante para sostener que tampoco las irregularidades con CAT y otros beneficios fiscales encuadran en la figura de la defraudación fiscal: por la definición restrictiva de “Administración Tributaria” contenida en el



artículo 69 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para efectos del Título III, el tipo de la defraudación fiscal exige que el órgano engañado sea un órgano adscrito al Ministerio de Hacienda. En el caso de los CAT, podría prosperar la tesis de que el engañado es el Banco Central, ente no adscrito al Ministerio de Hacienda, aunque el patrimonio afectado sea el del Estado. Problema que se daría en casi todos los beneficios fiscales en nuestra legislación, que son conferidos por Ministerios distintos al Ministerio de Hacienda: créditos industriales, forestales, etc.

La consecuencia de lo anterior es que estos gravísimos hechos podrían quedar limitados a constituir una mera infracción administrativa, sancionada con un 75% del monto con que se afecta al Estado.

Esto no parece lógico ni ético. Si queremos avanzar en construir un ordenamiento jurídico capaz de poner fin y límite a la piñata con fondos públicos que padecemos, paso mínimo era que la reforma al Código Tributario hubiera definido adecuadamente el delito de defraudación fiscal, de tal manera que cubra bien al Estado de los abusos con beneficios fiscales.”

Propuestas para la política criminal tributaria en Costa Rica

[RIVERA PLA, PANIAGUA CASCANTE, MARTINEZ FUENTES]⁷

“(…) Nuestro país ha logrado definir y adoptar una política criminal, en la que se hayan hecho consideraciones de carácter político, económico y social. Esto ha permitido que el fenómeno de la criminalidad vaya en aumento, principalmente producto de la ciencia y ausencia de estudios de política criminal.

Sería irresponsable decir que la criminalidad en materia tributaria ha aumentado, porque como lo venimos expresando en nuestra investigación, nunca se realizado un estudio político criminal que nos permita verificar fielmente la existencia o no de aumentos o disminuciones en la criminalidad tributaria, sin embargo, sí podemos decir que en nuestro país existe lo que denominamos



“Analfabetismo Tributario”, lo que quiere decir que la gente no conoce sus legislaciones tributarias, no sabe como cumplirlas o bien como reclamar si siente que es producto de un error y de la injusticia constante.

La reforma de las leyes no es el medio idóneo para evitar la comisión de los delitos tributarios, sin embargo esta ley que constantemente se modifica, se debe elaborar de una forma que no permita que los sujetos que delinquen queden impunes y gocen de mayores beneficios que aquellos que no delinquen.

La evasión fiscal, el contrabando y la defraudación se están convirtiendo en delitos diarios y esta situación es producto de la corrupción que caracteriza nuestro aparato estatal. Los ciudadanos están cansados de entregar su dinero a personas que se aprovechan de los puestos públicos para aumentar sus ingresos, no hay confianza en nuestras instituciones estatales, en nuestros aplicadores de justicia y las cifras positivas en materia de economía nacional, que son dadas a conocer por nuestros gobernantes no se reflejan en beneficios para los ciudadanos

El Estado debe realizar los esfuerzos necesarios tendientes a la creación de una cultura tributaria, que permita mejorar los ingresos a las arcas del Estado y que contribuyan a la eliminación de los impulsos delictivos que caracterizan hoy día a algunos habitantes de nuestro país.

El Estado debe traducir en obras de interés público, lo percibido por concepto de impuestos. En aras de este fin, planteamos la necesidad de que las Municipalidades asuman un papel más protagónico en la recaudación de los impuestos. De tal forma pregonamos por la entrega, a cargo de los Gobiernos locales, el cobro de impuestos sobre las ventas y la posibilidad de que con base en estrictos controles las Municipalidades puedan invertir esos ingresos en obras de interés para sus comunidades. De tal forma, las personas verán traducidos en forma directa los aportes tributarios que debieron cancelar.

En un Estado Democrático de Derecho, las sanciones o castigos severos y ejemplarizantes no



deben ser la pauta a seguir, sino por el contrario, debe predominar el castigo moderado y siempre proporcional a la gravedad del delito, prevaleciendo la dignidad de la persona y el respeto al principio del debido proceso y el principio de legalidad, así como la resocialización del delincuente.

Una Política Criminal en Costa Rica no puede ni debe basarse en el sistema penal, no puede quedarse simplemente en la represión del delincuente sino también debe fundamentarse en políticas alternas de prevención y fundamentalmente de resocialización del sujeto que delinque.

Proponemos la eliminación del analfabetismo tributario, la creación de una Cultura Tributaria, la reducción de la resistencia social. Proponemos, una valoración técnica de puestos y la descentralización de funciones en la Administración Tributaria. Proponemos realizar más esfuerzos en el control de la inflación, de las altas tasas de empobrecimiento, proponemos la búsqueda de más y mejores fuentes de trabajo y en fin proponemos buscar prontas soluciones al endeudamiento interno y externo del Estado, pero principalmente proponemos la creación por parte del Estado de un Grupo Especializado en Análisis de Política Criminal, conformado por jóvenes o especialistas en la materia y financiados por instituciones públicas o privadas que se interesen en la disminución, prevención y estudio de la criminalidad.

*Proponemos la eliminación de los Cat's y la **simplicidad en la redacción de las leyes**, proponemos su homogeneidad y su racionalidad, pero principalmente proponemos la creación de leyes que permitan como ultima ratio sancionar y resocializar al delincuente."*

3. NORMATIVA

Código de normas y procedimientos tributarios o Código Tributario

TÍTULO III. HECHOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS



CAPÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 65.- Clasificación.

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios.

Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 66.- Comprobación de hechos ilícitos tributarios.

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

a) En los supuestos en que las infracciones puedan constituir delitos tributarios, la Administración trasladará el asunto a la jurisdicción competente, según el artículo 89, y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

De no haberse estimado la existencia del delito, la Administración continuará el expediente sancionador con base en los hechos considerados por los tribunales como probados.

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



ARTÍCULO 67.- Responsabilidad en persona jurídica.

Los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables por las acciones o las omisiones establecidas en la presente ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida. (Así reformado por el artículo 2 de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 68.- Concepto de salario base.

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

ARTÍCULO 69.- Concepto de Administración Tributaria.

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

CAPÍTULO II. INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS

SECCIÓN I. DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 70.- Principios y normas aplicables.

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

ARTÍCULO 71.- Elemento subjetivo en las infracciones administrativas.

Las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

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

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

ARTÍCULO 73.- Concurrencia formal.

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

ARTÍCULO 74.- Plazo de prescripción.

El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de cuatro años, contado a partir del 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 presumen, 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 de la denuncia de presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, establecidos en los artículos 92 y 93 del presente Código, hasta que se dé por terminado dicho proceso. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)



ARTÍCULO 75.—Pago de intereses.

Las sanciones pecuniarias establecidas devengarán los intereses citados en el artículo 57 de este Código, a partir de los tres días hábiles siguientes a la firmeza de la resolución que las fije.

(Así reformado por el inciso f) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

ARTÍCULO 76.- Autoliquidación de sanciones.

El contribuyente podrá autodeterminar la multa correspondiente. En este caso, utilizando los medios que defina la Administración Tributaria, podrá fijar el importe que corresponda de acuerdo con la sanción de que se trate y, una vez realizada la autoliquidación, podrá pagar el monto determinado. La Administración Tributaria deberá verificar la aplicación correcta de la sanción. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 77.- 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. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

SECCIÓN II. INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS

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

Los contribuyentes, responsables y demás declarantes que omitan presentar a la Administración Tributaria la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante sobre el representante legal o su domicilio fiscal, en los plazos establecidos en los respectivos



reglamentos o leyes de los diferentes impuestos, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un salario base por cada mes o fracción de mes, sin que la sanción total supere el monto equivalente a tres salarios base. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

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

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

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

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

Esta sanción se calculará sobre la suma sin pagar a tiempo y, en ningún caso, superará al veinte por ciento (20%) de esta suma. No se aplicará la sanción ni se interrumpirá su cómputo cuando se concedan los aplazamientos o fraccionamientos establecidos en el artículo 38 del presente Código.

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

ARTÍCULO 80 bis.- Morosidad en el pago del tributo.

Los sujetos pasivos que paguen los tributos determinados por ellos mismos, después del plazo fijado legalmente, deberán liquidar y pagar una multa equivalente al uno por ciento (1%) por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió satisfacerse la obligación hasta la fecha del pago efectivo del tributo. Esta sanción se aplicará, también, en los casos en que la Administración Tributaria deba determinar los tributos por disposición de la ley correspondiente.

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



concedan los aplazamientos o fraccionamientos indicados en el artículo 38 del presente Código. (Así adicionado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 81.- Falta de ingreso por omisión o inexactitud.

Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan.

Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

Estas diferencias se presentan cuando, al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado o se apliquen tarifas distintas de las fijadas legalmente que impliquen, en uno u otro caso, valores de impuestos menores o saldos a favor superiores a los que debían corresponder.

Igualmente, constituirá inexactitud toda solicitud de compensación o devolución sobre sumas inexistentes.

Esta sanción también se aplicará cuando la Administración Tributaria determine la obligación, en los casos en que el sujeto pasivo, previamente requerido, persista en el incumplimiento de presentar su declaración.

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



Asimismo, constituye inexactitud en la declaración de retención en la fuente, el hecho de no incluir, en la declaración, la totalidad de las retenciones que debieron haberse efectuado o las efectuadas y no declararlas, o las declaradas por un valor inferior al que correspondía.

En estos casos, la sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

No procede aplicar esta sanción en las diferencias del valor de los pagos parciales, que se originen por la modificación, mediante determinación de oficio del impuesto sobre la renta que los generó.

En los casos descritos en este artículo en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%).

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

- a) El monto omitido no incluirá los intereses ni las multas o los recargos de carácter sancionatorio.
- b) Para determinar el monto mencionado cuando se trate de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período y para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos omitidos durante el lapso comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del mismo año.

En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador sea susceptible de determinación. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 82.- Hechos irregulares en la contabilidad.

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

- a) No llevar libros de contabilidad, si existe obligación de llevarlos.
- b) No tener legalizados los libros de contabilidad, cuando sea obligatorio.
- c) No exhibir los libros de contabilidad o los justificantes de las operaciones cuando las autoridades tributarias lo exijan.



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

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

ARTÍCULO 83.- Incumplimiento en el suministro de información.

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 85.- No emisión de facturas.

Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio. (Así reformado por el artículo 2 de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 86.- Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni



comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

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

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

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

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

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

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



Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código. (Así reformado por el artículo 75 de la ley N° 8343 de 27 de diciembre del 2002, Ley de Contingencia Fiscal)

ARTÍCULO 87.- Destrucción o alteración de sellos.

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

Esta sanción será equivalente a dos salarios base. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 88.- Reducción de sanciones.

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

- a) Cuando el infractor subsane, en forma espontánea, su incumplimiento sin que medie ninguna actuación de la Administración para obtener la reparación, la sanción será rebajada en un setenta y cinco por ciento (75%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar el incumplimiento, en cuyo caso la reducción será del ochenta por ciento (80%).
- b) Cuando el infractor repare su incumplimiento después de la actuación de la Administración Tributaria, pero antes de la notificación del traslado de cargos, la sanción se rebajará en un cincuenta por ciento (50%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción en el momento de subsanar su incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del cincuenta y cinco por ciento (55%).
- c) Cuando, notificado el traslado de cargos y dentro del plazo establecido para impugnarlo, el infractor acepte los hechos planteados en ese traslado y subsane el incumplimiento, la sanción será rebajada en un veinticinco por ciento (25%). El infractor podrá autoliquidar y pagar la sanción



en el momento de reparar el incumplimiento; en cuyo caso la reducción será del treinta por ciento (30%). En estos casos, el infractor deberá comunicar a la Administración Tributaria, en el formulario que ella defina, los hechos aceptados y adjuntará las pruebas de pago o arreglo de pago de los tributos y sanciones que correspondan.

Para los efectos de los párrafos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate.

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

CAPÍTULO III. DELITOS

SECCIÓN I. DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 89.- Principios y normas aplicables.

Los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento estatuido 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. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 90.- Procedimiento para aplicar sanciones penales.

En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas



podrían ser constitutivas de delito, deberá presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 91.- Reglas de prescripción.

La prescripción de los delitos tributarios se regirá por las disposiciones generales del Código Penal y las del Código Procesal Penal. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

SECCIÓN II. DELITOS

ARTÍCULO 92.- Inducción a error a la Administración Tributaria.

Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de 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 absoluta 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. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 93.- No entrega de tributos retenidos o percibidos.

El agente retenedor o perceptor de tributos o el contribuyente del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo que, tras haberlos retenido o percibido o 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 absoluta el hecho de que el sujeto pasivo repare su incumplimiento sin que medie requerimiento ni acción 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. (Así reformado por el artículo 2° de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 94.- Acceso desautorizado a la información.

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



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

ARTÍCULO 95.- Manejo indebido de programas de cómputo.

Será sancionado con pena de tres a diez años de prisión, 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. (Así reformado por el artículo 2 de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 96.- Facilitación del código y la clave de acceso.

Será sancionado con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use. (Así reformado por el artículo 2º de la ley No.7900 de 3 de agosto de 1999)

ARTÍCULO 97.- Préstamo de código y clave de acceso.

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

ARTÍCULO 98.- Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa. 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, 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 la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

La misma pena se le impondrá al servidor público que, sin promesa anterior al delito, ayude de cualquier modo a eludir las investigaciones de la autoridad sobre el incumplimiento o la evasión de las obligaciones tributarias, a substraerse de la acción de estas, u omite denunciar el hecho cuando esté obligado a hacerlo. Asimismo, será reprimido con 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 dádivas, cualquier ventaja o beneficios indebidos, de carácter patrimonial o no, o acepte la promesa de una retribución 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.

(Así reformado por el inciso g) del artículo 27 de la Ley N° 8114, Ley de Simplificación y Eficiencia Tributarias de 4 de julio del 2001).

Código Fiscal

ARTÍCULO 468- Los delitos y faltas contra la Hacienda Pública relativos al contrabando de licores, se sancionarán con la pena principal de restricción de la libertad en una cárcel. Para los efectos de los artículos siguientes se calificará esa pena de "arresto" y constará de los siguientes grados:

Grado primero de 1 a 30 días

Grado segundo de 31 a 60 días

Grado tercero de 61 a 90 días

Grado cuarto de 91 a 150 días

Grado quinto de 151 a 180 días

Grado sexto de 181 a 270 días

Grado sétimo de 271 a 360 días

Grado octavo de 361 a 500 días

Grado noveno de 501 a 1.000 días

(Así reformado por ley N° 3558 de 25 de octubre de 1965).

ARTÍCULO 469- A las diversas delincuencias en esta materia será inflingidas las penas con arreglo al plan siguiente:

- 1- El que sin autorización, patente o permiso legal vendiere licores de cualquier clase, pero de fabricación legítima y procedencia lícita, será penado con arresto en su grado segundo;
- 2- Al reo de depósito de licores de ilícita procedencia cuya cantidad no exceda de un litro, se impondrá arresto en su grado segundo;
- 3- Al expendedor patentado que tuviere licores estancados en lugar distinto al que señala su matrícula, se aplicará arresto en su grado segundo, y al que vendiere en horas incompetentes, se aplicará la misma pena en el mínimo;
- 4- Al expendedor patentado que vendiere licor de monopolio adulterado con agua o sustancias extrañas que no sean licores de la misma Fábrica Nacional o alterado en su fortaleza legal, se impondrá arresto en su grado tercero;
- 5- El reo de expendio de licores de procedencia ilícita, no patentado, será penado con arresto en su grado sexto;
- 6- Al reo de depósito de licores de ilícita procedencia que exceda de un litro y no pase de cinco, se castigará con arresto en su grado cuarto. Cuando el depósito exceda de más de cinco litros y no pase de diez se impondrá multa menor (arresto) en su grado quinto;
- 7- Al reo de depósito de más de diez litros de licor de ilícita procedencia o de fermentos preparados para la destilación, se impondrá arresto en su grado sexto;
- 8- Al reo de expendio de licores de ilícita procedencia autorizado o patentado, se impondrá arresto en su grado quinto;
- 9- A quien se aprehendiere una fábrica o aparato completo de destilar, montado, aunque sin señales de haber sido usado, se impondrá arresto en su grado octavo.
Igual pena se impondrá al depositario de sólo fermentos preparados para la destilación;
- 10- Al depositario de útiles, destinados a la fabricación de licores, hállese el aparato completo o sólo una o más de las piezas principales, será penado con arresto en su grado octavo.
Igual pena se aplicará al fabricante o introductor de aparatos destiladores de alcohol;
- 11- Al reo de fabricación clandestina de licores se impondrá arresto en su grado octavo;
- 12- A quien se aprehendiere una fábrica o aparato completo de destilar, con señales de haber sido usado, se impondrá arresto en su grado octavo.



(Así reformado por Decreto Legislativo N° 18 de 13 de noviembre de 1936).

ARTÍCULO 470- Sólo dentro del límite de cada grado podrá fijarse la pena, pudiendo recorrerse toda ella, en el máximo o en el mínimo, según las circunstancias atenuantes o agravantes que en seguida se determinan, especiales para esta clase de delitos.

Son circunstancias atenuantes:

- 1) La confesión sincera del delito, hecha en cualquier estado de la causa;
- 2) La conducta anterior irreprochable;
- 3) Ser el culpable mayor de diecisiete años y menor de veintiuno; y
- 4) Cualesquiera otras circunstancias que en concepto del juzgador sean notoriamente atenuadoras de la responsabilidad.

Son circunstancias agravantes:

- 1) Entablar lucha contra la autoridad que practique registro o aprehensiones; y
- 2) Emplear armas para amedrentar o repeler a la autoridad.

Al delincuente primario se le impondrá el mínimo de la pena correspondiente a la infracción cometida; a la primera reincidencia se impondrá el máximo y a la segunda o más reincidencias se aplicará el grado de arresto inmediato superior. A los cómplices y encubridores se impondrá el arresto inferior en un grado al señalado por los autores.

(Así reformado por ley N° 3260 de 21 de diciembre de 1963).

ARTÍCULO 471- La pena de arresto podrá ser conmutada por trabajo en una obra del Poder Ejecutivo o de cualquier institución autónoma incluyendo las municipalidades siempre que así lo recomiende el Instituto Nacional de Criminología. A la pena se le descontará un día, además de los días naturales que transcurran, por cada dos días trabajados. El penado devengará un salario que no podrá ser inferior al cincuenta por ciento (50%) del mínimo legal.

El arresto podrá sustituirse por multa, en una relación de dieciocho colones por cada día de arresto. Si el penado no cumple con las condiciones establecidas en la permuta, se enviará de nuevo a prisión, para que descuente el tiempo que le falta para concluir su castigo.



El penado gozará de las mismas ventajas sociales que establece el artículo 55 del Código Penal vigente.

(Así reformado por ley N° 5974 de 9 de noviembre de 1976).

ARTÍCULO 472- Para los efectos de esta ley los condenados a arresto serán reclusos en la cárcel de la cabecera del cantón donde se hubiere cometido el delito y, a falta de ella o en la insuficiencia de medios, en la cárcel de la capital de la provincia respectiva. Si la pena fuere impuesta en los grados, 7, 8 o 9, será descontada en la Penitenciaría de San José; pero si ésta no tuviere capacidad suficiente, se remitirán los condenados a arresto en los grados octavo a noveno al presidio de San Lucas.

(Así reformado por ley N° 18 de 13 de noviembre de 1936).

ARTÍCULO 473- El Alcalde tomará en cuenta el arresto preventivo sufrido al fijar la pena líquida. Son aplicables a los sentenciados por delitos fiscales las medidas indicadas en el artículo 59 del Código Penal, referente a recompensas y castigos.

(Así reformado por ley N° 2905 de 24 de noviembre de 1961).

ARTÍCULO 474- Si durante la sustanciación del juicio, el reo optare por pagar el máximo de la multa que le correspondería en caso de conmutación, será puesto en libertad y el proceso se dará por terminado, archivándose el expediente y comunicándose lo que proceda al Registro Judicial de Delincuentes.

La mitad del producto de toda multa por delitos o faltas contra la Hacienda Pública, se destinará al Tesoro Nacional, debiendo obrarse al contado la suma de dinero efectivo en Administración General de Rentas o en cualquiera auxiliar. La otra mitad se destinará a la Junta de Protección Social de San José, debiendo obrarse al contado la suma de dinero efectivo en las oficinas de la Junta citada. En ningún caso, ni el juez, ni los subalternos de la Inspección General de Hacienda, podrán recibir dinero efectivo en pago de multas.

La mencionada Junta será notificada en los procesos por los delitos y faltas indicados en el artículo 468 de este Código, de los autos cabeza de proceso, cierre del sumario y de la sentencia, en los



lugares en que haya designado representante legal.

(Así reformado por ley N° 3814 de 1° de diciembre de 1966).

ARTÍCULO 475- Para la calificación e imputación en algunos de los casos que prevé el artículo 469, se establecen las reglas siguientes:

1- La existencia de licor de fabricación clandestina o de procedencia ilícita, o de licor viciado en su sustancia o mezcla o alterado en su fortaleza legal, en el establecimiento o sus dependencias, de persona patentada o autorizada para la venta, constituye por sí sola el delito de expendio de licor aprehendido;

2- Asimismo, el simple depósito o existencia de licores de fabricación legítima y procedencia lícita, en cualquier cantidad en tiendas, pulperías o establecimientos de comercio no autorizados para su expendio, o en departamento o local adyacente o dependencia de tales establecimientos, que se hallan en comunicación con éstos, por sí solo constituye el delito de venta clandestina, imputable al patentado y al principal habitante de la casa o local contiguo en que se hallare el licor; y

3- El simple depósito de licores, en cualquier cantidad, que un comerciante patentado tenga en lugar distinto del que señala su matrícula pero adyacente y comunicado a su establecimiento; y asimismo, la simple existencia de licores fuera del departamento o estante cerrado o expuestos a la venta en horas incompetentes, constituye por sí sola expendio clandestino.

(Así reformado por ley N° 23 de 20 de noviembre de 1914).

ARTÍCULO 476- Los que tuvieren autorización o patente para la venta de artículos de monopolio fiscal, y que incurrieren en delito contra la Hacienda Pública, sufrirán como penas accesorias, la pérdida del derecho, autorización o patente, y la de inhabilitación por diez años para el expendio de dichos artículos. En casos de reincidencia, la inhabilitación será perpetua.

ARTÍCULO 477- Al reo cuya pena haya sido conmutada por trabajos públicos, que quebrante la condena ausentándose del lugar de los trabajos, se impondrá, por las autoridades comunes respectivas, arresto por el tiempo que le falte para completar la pena impuesta, más un veinticinco



por ciento del arresto no descontado. (Así reformado por ley N° 18 de 13 de noviembre de 1936).

Ley de impuesto general sobre las ventas

ARTICULO 5.- Inscripción.

Al iniciar sus actividades gravadas, las personas o las entidades a las que se refiere el artículo anterior deben inscribirse en el registro de contribuyentes que deberá llevar la Administración Tributaria. Las personas o las entidades que no hayan solicitado la inscripción serán inscritas de oficio por esa Administración Tributaria.

(Así reformado por el artículo 22 de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535 de 1° de agosto de 1995)

Sin perjuicio de las sanciones que pudieran corresponderles, las personas que no cumplan con las obligaciones de inscribirse quedan obligadas, de todas maneras, al pago del impuesto, y no tendrán derecho a devolución o crédito por el impuesto pagado sobre la existencia de mercancías que mantengan en inventario a la fecha de su inscripción como contribuyentes.

ARTICULO 20 bis.- Pena por ruptura de sellos.

Será sancionado con una multa de veinticinco mil (¢25.000,00) a cien mil colones (¢100.000,00) quien provocado o instigado por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal, rompa, destruya o altere los sellos oficiales.

Para el conocimiento de esta infracción, se seguirá el procedimiento establecido en los artículos 148 y siguientes del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

(Así adicionado por el artículo 26 de la Ley de Justicia Tributaria N° 7535 de 1° de agosto de 1995)

4. JURISPRUDENCIA

Análisis histórico de la regulación del delito tributario en Costa Rica

[SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]⁸

“La controversia sobre el órgano competente para conocer del presente proceso, versa en cuanto a la ley procedimental a aplicar, lo que impone hacer un análisis histórico de las leyes tributarias, a efecto de señalar cual es la de aplicación en este caso. Los hechos aquí acusados sucedieron el 15 de marzo 1996 durante el período fiscal 96. El Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (artículos 88,89,90), establecía la figura de la defraudación fiscal como un ilícito tributario, penado con multa de una a cuatro veces el monto del tributo evadido o que se pretendió evadir. El párrafo segundo del artículo 83 del mismo cuerpo legal, establecía el procedimiento para la aplicación de la multa. Lo anterior se modificó mediante Ley N° 7535 de 1° de agosto de 1995 “Ley de Justicia Tributaria”, concretamente en su artículo 2° se sustituyó el texto original de todo el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, eliminándose el procedimiento que establecía el artículo 83 supra citado, así se crearon infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios, pasando la figura de la defraudación fiscal de un ilícito tributario a un delito penal tributario, con pena de prisión y cuyo conocimiento, correspondía a la Jurisdicción Penal Tributaria. Posteriormente, por Ley 7900 del 3 de agosto de 1999, se volvió a reformar el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, estableciéndose sólo dos tipos de ilícitos tributarios: infracciones administrativas y delitos tributarios, siendo la defraudación fiscal un delito, cuando el monto de lo defraudado exceda de 200 salarios base y una infracción administrativa si es menor. Si se trata de un delito, su conocimiento corresponde a la justicia penal debiendo presentarse la denuncia ante el Ministerio Público.

Realizado el anterior análisis se tiene que los hechos denunciados datan del período fiscal 96, y se acusa una deuda al fisco de ₡543.126,90. El presente caso se inició el 5 de mayo de 1997, momento para el cual ya se había promulgado la Ley de Justicia Tributaria, pero la misma no solo estableció una vigencia temporal concreta sino además ciertos condicionamientos para que la normativa rigiese en lo que interesa señaló en su ordinal 35: “Las disposiciones de esta ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga. Las reformas de su artículo 2, en lo referente a sanciones, entrarán en vigencia en el plazo de seis meses a partir de la publicación siempre y cuando el Ministerio de Hacienda haya cumplido con las siguientes obligaciones: a) Promulgar los reglamentos generales de fiscalización, gestión tributaria

y recaudación. b) Publicar los criterios objetivos de selección de los contribuyentes para la fiscalización. c) Implementar un sistema o programa de información y educación ...". Los condicionamientos arriba mencionados no se cumplen hasta el 14 de abril de 1997 fecha en la cual se publica el Decreto Ejecutivo N°25925-H de 13 de marzo de 1997 "Reglamento sobre criterios objetivos de selección de contribuyentes para fiscalización". Supuesto lo anterior, hasta no ocurrir esto último se mantuvo la ley derogada y con ello la competencia que entonces regía para este tipo de conflictos, concretamente, el citado artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Por lo que en atención al principio constitucional de irretroactividad de la ley, en materia penal, no podemos aplicar aquella ley que resulte más gravosa para el acusado. Consecuentemente, se declara que el conocimiento de este asunto compete al Juzgado de lo Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda."

Falsedad Ideológica de Documento Público o Auténtico no configura evasión fiscal

[SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA]⁹

"Aun cuando no comparte esta Sala el criterio del impugnante, en cuanto señala la concurrencia de un concurso aparente de delitos entre las acciones delictivas contempladas en los artículos 358 del Código Penal y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en el tanto, conforme a los presupuestos comprendidos en el numeral 23 del Código Penal, la conducta desplegada por la encausada, de insertar declaraciones falsas en un documento auténtico, contenida en la codificación sustantiva, no se encuentra descrita dentro de las acciones determinadas en el Código Tributario que establece como inducción a error a la Administración Tributaria la simulación de datos, la deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idóneo; de allí que tales acciones no se excluyen entre sí, sin que se adviertan los principios de especialidad y subsidiariedad, propios de esta relación concursal. Sin embargo, **no podemos encuadrar el perjuicio potencial que señala la norma penal aplicada, en la evasión fiscal, tal y como se determina en el fallo.** Conforme al marco fáctico debidamente demostrado, la actividad irregular desplegada por la inculpada iba dirigida a lograr la inscripción del vehículo a nombre de su legítimo adquirente, el señor R.G.G., sin que se desprenda de su accionar, la intención dolosa -consciente y voluntaria- de evadir al fisco, evitando el pago de los derechos de inscripción de la primera carta venta emitida en la negociación realizada con el vehículo



cuestionado, donde el señor M.S. vende a su hija F. el 26 de octubre de 1986, quien, en última instancia, como compradora, era la persona obligada a presentar el documento legal de traspaso al Registro Público de la Propiedad de Vehículos Motorizados, dentro de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de traspaso, previo pago de los derechos e impuestos correspondientes -artículo 13 de la Ley de Tránsito 5930-, contemplándose en la misma ley, que en caso de infracción a tales disposiciones, sería el adquirente del vehículo quien respondería, garantizándose el Estado el pago de los tributos pertinentes mediante el gravamen directo sobre el automotor. Pero aún más, la actual Ley de Tránsito, número 7331, en su Transitorio VII efectivamente condonó el pago del impuesto a la transferencia de vehículos, multas o recargos, durante un período de treinta días hábiles contados a partir de la vigencia de esa ley, a los propietarios de los vehículos que no hubieran inscrito sus cartas ventas, con fecha cierta anterior al primero de julio de 1992. (...)

“Conforme se ha indicado en reiteradas resoluciones de esta sala, los delitos por falsedades documentales determinan como elementos constitutivos de los diferentes tipos penales contenidos en las normas sustantivas respectivas, la posibilidad de causar perjuicio (perjuicio potencial); sin embargo esta posibilidad no puede ser abstracta, derivada de la sola pérdida de autenticidad o veracidad del documento, sino que requiere que sea real y concreta, aun cuando el perjuicio no se materialice en daño -Ver Voto 331-F-94 de las 14:50 horas del 29 de agosto de 1994. Sala Tercera Penal-. En consecuencia, no obstante la conducta irregular desplegada por la imputada, no surgió a la vida jurídica el delito acusado, por inexistencia de perjuicio concreto, aun potencial.”

Delito de expendio de licores clandestinos no es de naturaleza tributaria

[TRIBUNAL DE CASACIÓN PENAL]¹⁰

“I.- El Juzgado Penal del II Circuito Judicial de San José, mediante resolución de las quince horas con quince minutos del día siete de setiembre del año dos mil siete, plantea conflicto de competencia contra el Juzgado Penal de Nicoya. Indica que no se está en presencia de un delito penal de hacienda y que la Ley No. 8275 de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública establece claramente que a esa jurisdicción le corresponderá conocer y resolver sobre los Delitos Contra los Deberes de la Función Pública y que, en este caso, los hechos

denunciados son configurativos de la Infracción a la Ley sobre la Venta de Licores, por lo que la causa debe ser conocida por el Juzgado Penal de Nicoya.

II.- Ahora bien, en primer lugar se aclara que en este caso en que se investiga el expendio de licores de procedencia ilícita, no resulta aplicable la Ley sobre la Venta de Licores (que regulariza la venta lícita de licores nacionales y extranjeros), como erróneamente lo interpreta el Juez Penal del II Circuito Judicial de San José, sino más bien ese delito se encuentra contemplado en el Código Fiscal. En segundo lugar, como ya se ha señalado: "...Los delitos tributarios se encuentran contemplados en los artículos 90 a 98 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, No 4755 de 3 de mayo de 1971, dentro de los cuales no se incluye el almacenamiento y distribución de licor producido en forma clandestina. Este ilícito se regula en los artículos 468, 469 inciso 5 y 712 del Código Fiscal. **Si bien es cierto indirectamente estas normas protegen un interés patrimonial del Estado, también lo es que el bien jurídico tutelado, en forma esencial, es la Salud Pública, es decir, el fin principal de la norma no es proteger la evasión del pago de impuestos, sino más bien evitar que la población consuma un licor sobre el cual no existe control y pueda generar efectos nocivos a la salud.** A lo expuesto se suma que la Ley 8275, Ley de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública, establece una competencia de excepción, es decir, excluye del conocimiento de los Tribunales comunes una materia para asignarla a los Tribunales penales del Segundo Circuito Judicial de San José. En tal sentido debe interpretarse restrictivamente las materias que se incluyen en dicha excepción." (Tribunal de Casación, número 2004-1304 de las 10:15 horas del 16 de diciembre de 2004). Acorde con lo expuesto, la venta o expendio de licor en forma clandestina no constituye un delito tributario, por lo cual corresponde al Juzgado Penal de Nicoya resolver la solicitud de desestimación presentada por el Ministerio Público."

Procedimiento aplicable a infracción tributaria cometida en vigencia de norma derogada

[TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN III]¹¹

"I.- En casos como el presente, ya existen antecedentes, mediante los cuales se ha llegado a



determinar, (básicamente con sustento en el voto de la Sala Primera de la Corte, que el mismo Estado cita en su escrito de expresión de agravios), que este tipo de situaciones, debe ser conocida por la Administración Tributaria, razón por la cual no se entiende, la oposición formulada. La defraudación fiscal, definida como ilícito tributario, estaba contemplada en los artículos 88, 89, 90 y 91 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los cuales fueron reformados por la “Ley de Justicia Tributaria”, número 7535 de 1 de agosto de 1995, publicada en La Gaceta número 175 del 14 de setiembre de 1995. De ese mismo modo, el ordinal 83 *ibídem*, que establecía el procedimiento a seguir, desapareció del Ordenamiento Jurídico, por el artículo 2 de la supra citada ley. Tal normativa, por el contrario, creó una serie de figuras tales como: infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios. Con ocasión de esta reforma – según artículos 65 y 90 -, la defraudación fiscal pasó, de un ilícito a un delito penal tributario, incluso, con pena de prisión, de conocimiento de un Tribunal Superior Tributario de lo Penal. Luego, entró en vigencia la ley número 7900 de 3 de agosto de 1999, publicada en La Gaceta número 159 de 17 de agosto de 1999, en la que vuelve a ser objeto de modificación el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios – artículos 65, 81 y 92 -; ahora, para crear dos tipos de ilícitos: las infracciones administrativas y los delitos tributarios. Así se determinó, que la **defraudación es un delito cuando el monto de lo evadido exceda de doscientos salarios base y una infracción, cuando lo defraudado sea inferior a esos doscientos salarios base, estableciéndose, como competencia de la Administración Tributaria, el procedimiento para la aplicación de las sanciones administrativas que correspondan.-**

II.- Lo acusado en este proceso sucedió en mil novecientos noventa y cuatro, con anterioridad a la vigencia de las modificaciones operadas a la defraudación fiscal, mas fue presentado el diecinueve de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, si bien estando vigente el ahora derogado numeral 83, es lo cierto, que cuando se respondió la denuncia y se dio el ulterior trámite, el mencionado artículo ya no servía de sustento para la continuación de los procedimientos, dado que no existe ningún transitorio que lo dejara surtiendo efectos para hechos ocurridos durante su vigencia, por lo que es una realidad, que la jurisdicción contencioso administrativa, quedó sin normas de procedimiento para conocer de lo que anteriormente se tramitaba como defraudaciones fiscales, mediante el proceso sumario, razón por la cual, lo resuelto por el a quo, está ajustado a derecho y merece mantenerse. Obsérvese que la Sala Primera, en la resolución número 927-2000, se reitera, citada por el propio Estado, en lo que a este tema respecta, expresamente indicó: “III.-

Realizado el anterior análisis se tiene, que los hechos denunciados datan de 1992, el presente caso se inició el 27 de agosto de 1999, fecha para la cual se había derogado el citado artículo 83 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, además en la citada Ley de Justicia Tributaria no existe un transitorio que haya dejado vigente el procedimiento anterior para las infracciones cometidas antes de la reforma, todo lo contrario, el numeral 35 de esa Ley, establece que: “ **Las disposiciones de esta Ley son de orden público y derogan toda disposición legal, general o especial, que se le oponga**”. Asimismo, la Doctrina reconoce que tratándose de leyes procesales, éstas tienen efecto general inmediato, de ahí que deban aplicarse las normas procedimentales nuevas, independientemente de cual sea el derecho de fondo que se utilice para solucionar el caso. Así las cosas, siendo que en la fecha que se inició el presente proceso ya estaba en vigencia la Ley número 7900 de 3 de agosto de 1999, lleva razón el apoderado de la demandada Cefa S.A., razón por la cual se impone revocar la resolución consultada y declarar que el conocimiento del presente proceso por defraudación fiscal, corresponde a la Administración Tributaria y no al Juzgado Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda por carecer éste de competencia para imponer sanciones por infracciones tributarias (...).”

5. Pronunciamientos de la Procuraduría General de la República

Criterio de la Procuraduría General de la República sobre el proyecto de ley número 15.516.

a. Justificación de las normas represivas en materia de hechos ilícitos tributarios.

“Las normas establecidas en la sección tercera del capítulo cuarto del proyecto, bajo el título “En relación con la eficiencia y fortalecimiento de la Administración Tributaria”, dejan ver el ánimo del



legislador de reprimir bajo varias modalidades las violaciones a la legislación tributaria, como una fórmula de garantizarle al Estado el sano y natural ingreso económico a sus arcas, derivado de las obligaciones de pago a cargo de los administrados.

Esta imposición de medidas en contra de los administrados, regirá bajo los criterios de necesidad, oportunidad, idoneidad y proporcionalidad, respecto del bien que tutela dicha represión, como elementos justificantes de la creación del tipo penal en plena armonía con el Debido Proceso Penal, que en moderna doctrina comprende el legal procedimiento, el proceso de formación de la ley, - carácter formal -, y la necesidad de que la norma procesal o de fondo sea justa y razonable, acorde con los derechos fundamentales y naturales del ser humano.(1) Bajo esta inteligencia, la modificación y creación del delito en general no se deriva exclusivamente de la necesidad de resolver mediante castigo, las afectaciones a las disposiciones legales de los ciudadanos y del Estado, sino a aspectos causales sociales que impliquen de previo el agotamiento de todos los medios ajenos al derecho penal para prevenir y subsanar el daño, y a la vez, que la naturaleza de la infracción a la norma con relación al bien jurídico tutelado de la generalidad de los ciudadanos en el caso específico sea tal, que justifique y amerite una respuesta estatal de castigo punitivo que pretenda afectar la libertad individual de las personas, precisamente para evitar lo que el jurista CÉSARE BECCARIA advertía acertadamente hace mucho tiempo, sobre el hecho de que proceder a prohibir múltiples acciones humanas implica, lejos de prevenir los delitos, crear otros nuevos.

En la materia que nos ocupa, la naturaleza especial de las infracciones tributarias y su valoración en el impacto social que produce por su gravedad, indudablemente justifica la posibilidad que los delitos que castigan su violación, se contemplen legislativamente fuera del derecho penal general, como lo es el caso de la Ley General de Aduanas, ya sea en el aspecto de fondo o en la normativa procesal, como una especialidad más de aquel.

La afectación de los ingresos se traduce en la actualidad en una delincuencia económica que atenta contra la totalidad del aparato estatal moderno, pues toca el aspecto medular que da sostén al presupuesto que se encarga del gasto público, traduciéndose en un problema de grandes proporciones que amerita la represión penal de aquellos quienes evaden al fisco. Por ello, la legislación penal que tutela los ingresos del Estado no ha sido considerada nunca como preventiva,

sino más bien represiva, precisamente para no dejar abierta la posibilidad de que quien pretenda dañar los ingresos del Estado se atreva a delinquir, quedando en un plano inmediato posterior la recuperación económica del daño.

Por lo antes expuesto, resulta procedente la incorporación al sistema legal costarricense, de normas de carácter sancionatorio que castiguen la evasión del pago de los derechos fiscales como el medio idóneo para tutelar los ingresos del Estado, que es precisamente lo que se pretende en el proyecto en estudio.

b. Sobre la normativa relativa a las disposiciones comunes a todos los ilícitos tributarios. Especialidad tributaria del principio de non bis in idem.

Los artículos propuestos números 65, 67, 68, 70 y 71 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios reiteran y ratifican las disposiciones generales que en doctrina, legislación y jurisprudencia penal se han establecido para las relaciones jurídicas objeto de sanción penal, tales como la irretroactividad de la ley, non bis in idem, y el concepto de salario base, que es una modalidad adoptada por el Código Penal para establecer un criterio económico en la tipicidad penal.

*Sin embargo, es prudente detenerse en el texto propuesto del principio jurídico del **non bis in idem**, pues en él se establecen regulaciones especiales que generalmente el derecho positivo no hace. Veamos.*

*De conformidad con la jurisprudencia de la Sala Constitucional, no es prohibido imponer dos o más sanciones a una misma persona por un mismo hecho, sino tener dos o más enjuiciamientos diferentes por esa actividad, siendo también procedente la sanción a un mismo sujeto cuando provenga de autoridades de diferente naturaleza, como es la sanción penal respecto de la sanción laboral y administrativa, pues como lo indica el **voto 95-97** de la citada Sala, es posible imponer una sanción a nivel administrativo y resolver otra pena en sede jurisdiccional cuando aquí haya sido encontrado culpable, lo cual está en plena armonía al texto del artículo 70 del proyecto. Hay*

que recordar que ambas facetas van a depender de lo que se resuelva en sede penal, pues si el particular resulta absuelto ahí, no podría ser sancionado administrativamente por idéntica situación fáctica, y si se determina en vía penal la comisión del hecho pero sin dolo (absolutoria), entonces es viable ser acreedor de una pena a nivel administrativo.

En todo caso, debe quedar claro que en sede penal, puede el tipo penal decretar una o varias penas por un mismo hecho, como sería multa, inhabilitación, comiso y prisión a la vez, ya que se ha entendido que no hay roce con la Constitución Política cuando ello ocurre al no haber ni doble juzgamiento ni doble sanción, sino una regulación sobre la gravedad con que se castiga determinado acto. Como lo ha indicado la Sala Constitucional, no hay ninguna norma o principio que prohíba un doble castigo por un único hecho ilícito.

c. Sobre las infracciones administrativas.

c.1 Consideraciones generales.

Si bien el Estado tiene la potestad de imponer en sede administrativa sanciones pecuniarias y materiales, tales como multas y cierre de negocios, las mismas deben ajustarse a criterios de razonabilidad, oportunidad y proporcionalidad con la finalidad de que no implique un menoscabo de los derechos de los particulares y no impliquen medidas confiscatorias ineludibles para éstos.

Además, se requiere cumplir con el Principio de Tipicidad de las infracciones que se castigan, como garantía previa para el administrado de conocer qué actividad es objeto de castigo. Bajo este esquema, podrá también El Estado definir bajo especiales condiciones, la tipicidad de las mismas, el sujeto activo del ilícito, la modalidad de la culpabilidad y la participación de terceros en el hecho objeto de castigo.

Como puede observarse de los artículos 75 y siguientes del proyecto del reforma del Código de

Normas y Procedimientos Tributarios, se determina la autoría directa en el sujeto activo de la infracción, la modalidad de la culpabilidad en dolo y culpa, y la participación bajo la modalidad de cómplices, instigadores y terceros con poder de disposición.

Si bien los elementos antes citados son contemplados a cabalidad por el proyecto en estudio, es prudente valorar lo dispuesto en cuanto a las modalidades de participación, responsabilidad y descripción del tipo administrativo.

c.2 En cuanto a la participación en las infracciones administrativas.

Debe considerarse que el numeral propuesto número 76 para el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, contempla sin distinción quién es considerado "cómplice" e "instigador", así como el "tercero", que tendrá poder y conocimiento de que se está cometiendo una infracción.

Sin embargo, en otra esfera de competencia, nuestra legislación penal general determina la participación en las modalidades de autoría, coautoría, instigación y complicidad mediante cualquier forma de participación dolosa, los cuales están plenamente diferenciados tanto en doctrina y jurisprudencia, al grado que son objeto de una regulación distinta en la penalidad de cada uno. Inclusive, podría valorarse si

una determinada conducta, lo que se describe se ajusta más al contenido del tipo penal del artículo 320 del Código Penal (favorecimiento personal).

Así, "cómplice" e "instigador" no necesariamente coinciden siempre, pues el primero coopera y el segundo determina a otro a la comisión de un ilícito, pudiendo variar sus responsabilidades incluso a nivel administrativo.

De ahí la recomendación de valorar la posibilidad de conciliar criterios con la materia penal, o bien,



definir con exactitud el comportamiento de cada uno.

c.3 Sobre el castigo al reincidente.

Encontramos en el proyecto de reformas (artículo 82 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios), una sanción al reincidente, que por principio general, debe ajustarse a lo establecido por el voto de la Sala Constitucional de las 11 horas del 17 de enero de 1992, No. 88-92, en concordancia con el voto 796-92 de las 14:30 horas del 24 de marzo de 1992, en el tanto no se puede agravar la pena al reincidente por ostentar tal condición, lo cual a nuestro juicio podría tener problemas de constitucionalidad.

c.4 Contenido de los tipos administrativos.

Desde un punto de vista formal, las infracciones administrativas presentan una idónea descripción de la actividad objeto de represión, el verbo y la respectiva sanción, tratándose de normas estructuradas con precisión y claridad suficiente para que el ciudadano común las comprenda.

d. Consideraciones sobre los ilícitos tributarios propuestos.

d.1 El tipo penal de "Defraudación Tributaria".

Antes de entrar a considerar la estructura específica del tipo penal citado, es necesario recordar que la Sala Constitucional ha vertido en reiteradas ocasiones las reglas mínimas sobre tipicidad de toda norma penal, en cuanto a la necesidad de velar por varios aspectos medulares de su contenido, entre los cuales están la proposición condicional (presupuesto de la conducta), el sujeto activo, el verbo activo, y la penalidad (proporcional y razonable). Bajo la Teoría del Delito, el tipo penal que comprenda la acción deberá describir claramente la conducta prohibida por la norma en

los elementos objetivos y subjetivos del tipo, máxime tratándose de los delitos especiales - propios o impropios- para que las normas penales se estructuren con precisión y claridad suficiente para que el ciudadano común comprenda el contenido del delito.

Teniendo en cuenta lo anterior, se nota que en la estructura de la norma, primero se remite a otra para determinar el elemento subjetivo del tipo en cuanto las especiales condiciones que requiere la persona para poder ser objeto de la antijuricidad, luego se describe la actividad ilícita, seguido de una condición por monto de la infracción y dos penas, una de prisión y otra de pérdida de beneficios.

*Esta técnica de redacción ha sido ampliamente ya tratada por la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en el sentido de que para cumplirse con el Debido Proceso Penal, en la especie del Principio de Tipicidad, se requiere que el tipo penal a perseguir contenga como mínimo el presupuesto de hecho, su verbo y concomitantemente la pena a sufrir por la acción desplegada; determinando la ilegalidad de las normas penales abiertas pero sí la validez de las normas penales en blanco. Precisamente, al ordenar el Tribunal Constitucional la exigencia de que los tipos penales sean redactados con la mayor claridad posible, lleva a la inconveniencia de tener que recurrir a la doctrina relativa a las **normas penales en blanco** para justificar los casos en que, para obtener la tipificación completa de la conducta delictiva se debe recurrir a otra norma para integrar el tipo en su totalidad, ya sea en cuanto a la acción o a las penas.*

Si bien esa técnica legislativa ha sido amparada por la Sala Constitucional, no resulta conveniente establecerla como regla sino como excepción, ante un cúmulo de acciones que por su misma naturaleza y ubicación dentro de un cuerpo legal, hacen necesario evitar la repetición constante de los efectos derivados del incumplimiento de las normas; situación ajena a la presente objeto de estudio, por tratarse de un único delito específico dentro de una ley especial; aunque, reitero, es una práctica amparada a nivel constitucional.

En este caso, podría incluirse en el texto primero las condiciones del sujeto activo, la proposición condicional o presupuesto de la conducta, el verbo activo, y la penalidad, inclusive, determinando

contundentemente que incurrirá en delito al que realice determinada conducta cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda los doscientos salarios base, pues la actual redacción le incluye una condición con la frase "siempre que".

d.2 Consideraciones sobre la tentativa del delito de defraudación.

En atención de la especialidad de la materia, el proyecto define cuándo hay tentativa en la comisión del tipo penal de defraudación tributaria, en siete presupuestos diferentes.

Referente a la tentativa, nuestra legislación penal general, en el artículo 24 del Código Penal, establece lo siguiente:

"Hay tentativa cuando se inicia la ejecución de un delito, por actos directamente encaminados a su consumación y ésta no se produce por causas independientes del agente. No se aplicará la pena correspondiente a la tentativa cuando fuere absolutamente imposible la consumación del delito; en tal caso se impondrá una medida de seguridad."

Si bien mediante una ley especial podría variarse el concepto de una de las formas de ejecución del hecho punible, ello debe hacerse dentro de los parámetros del Debido Proceso Penal, atendiendo el "Principio de la norma más favorable" y las normas de razonabilidad y proporcionalidad, pues no todo hecho que pueda llevar a un delito implica de por sí tentativa, en vista que lo exigido en doctrina y jurisprudencia es el inicio de la ejecución de la actividad, pero con la finalidad o intención de la consumación del hecho típico, porque de no ser así no sería antijurídico y no habría delito.

Por ello, debe considerarse detenidamente si la gran variedad de presupuestos de tentativa del artículo 112 del proyecto de reformas del Código de Normas y Procedimientos Tributarios cumplen con esas dos especiales condiciones, aun cuando conozcamos que en todo caso deberán de ser valoradas por la Autoridad que juzgue el procedimiento, pues a manera de ejemplo, véase que el

*inciso primero del artículo 112 del proyecto de reforma del código citado coincide o podría confundirse con la infracción administrativa del inciso a) del artículo 97, que precisamente es no llevar libros. En este caso, si se determinara un **concurso aparente de normas**, prevalecería la norma más beneficiosa, lo cual abriría la posibilidad de discutir si esa actividad en realidad se trata de una tentativa.*

Resumiendo, efectivamente puede delimitar una norma especial la tentativa de un hecho ilícito penal, pero en el entendido que, primero, esa descripción no coincida con otra norma ya tipificada, y luego, que consista en actos preparatorios de la ejecución de los presupuestos de hecho que contempla el numeral 108 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, porque de lo contrario podría haber problemas de tipicidad que harían inaplicable la norma.

*Por último, tal y como se indica en el proyecto, **la penalidad de la tentativa** estará regida por el párrafo segundo del artículo 73 del Código Penal, pudiendo ser disminuida a criterio del juez.*

e. Recomendación para regular la responsabilidad penal y civil de las personas físicas y responsabilidad civil de las personas jurídicas que no figuren como sujetos de la relación tributaria.

*Respecto a la posibilidad de sancionar administrativa, penal, y civilmente, a aquellos sujetos de derecho nacional e internacional que materialmente no forman parte como sujetos de la relación tributaria, y que actúan bajo el ocultamiento utilizando personas físicas o jurídicas que actúan a su nombre, en la actualidad, bajo el Principio Jurídico del **Levantamiento del Velo Corporativo**(16) y las figuras doctrinarias del Grupo Económico Empresarial y Holding Financiero, es posible responsabilizar en sede judicial a aquellas personas jurídicas - y físicas si es del caso - que en fraude esconden la realidad de los negocios bajo otras personas relacionadas directa o indirectamente con ellas.*

En el caso que nos ocupa, al igual que ocurre en materia tributaria, familiar, laboral y penal, en una



relación tributaria puede establecerse, mediante las pruebas respectivas, la relación y responsabilidad de sujetos nacionales e internacionales que utilizan a otras personas físicas y jurídicas, sirviéndose de ellas, para cometer actos ilícitos en los que comúnmente no figuran de forma clara. En doctrina, esta modalidad se acomoda en la tesis del abuso de la personalidad jurídica, que consiste en el abuso de la inmunidad de responsabilidad que la ley otorga a socios o propietarios ocultos del patrimonio social, para cometer actos ilícitos por medio de la sociedad que controlan; escudo o impunidad que se materializa cuando la persona es utilizada de forma dolosa para lograr una irresponsabilidad económica y penal, mediante el fraude y el ocultamiento de la realidad.

Precisamente la doctrina ha creado presupuestos para su aplicación; como lo son el ocultamiento de la nacionalidad, el fraude fiscal, la unipersonalidad social, carteles o filiales y la quiebra. Bajo estos elementos, el levantamiento del velo social surge con la utilización de la sociedad mercantil para aprovechar las ventajas o privilegios de la limitación de su responsabilidad, bajo modalidades de fraude, ocultamiento y mala fe, figuras que exigirán siempre la relación del sujeto activo con la sociedad utilizada indebidamente, el fraude, y la subsidiariedad respecto a otras figuras como la simulación y la acción pauliana. A tal grado doctrinario y jurisprudencial ha llegado el avance y aceptación de la citada figura a nivel mundial, que en Estados Unidos y Europa es amplio el número de obras didácticas y sentencias judiciales dictadas en ese sentido, máxime en materia de narcotráfico y Derechos Humanos, donde el trasiego y afectación de bienes, animales y personas por parte del Crimen Organizado, como sujeto reconocido, ha alcanzado un notable grado de negociación ilícita entre grupos organizados poderosos cuya identidad pocas veces es de fácil descubrimiento, situación real que inclusive ha llevado a la Comunidad Internacional al dictado de acuerdos entre los Estados tendentes a la defensa de sus intereses, como lo es, a manera de vivo ejemplo, la Convención de Naciones Unidas sobre el Crimen Organizado, pronta a ser ratificada por nuestro país.

El problema primario radica en que la legislación costarricense y foránea no regulan positivamente el tema en estudio, por lo que lo procedente es proponer una norma general que ilustre y anime al juzgador, para intentar el quebranto del principio de la personalidad jurídica de las personas jurídicas e ir más allá de las aparentes relaciones jurídicas, ingresando en el negocio real que está



detrás de los fraudes cometidos en contra del Estado.

Un texto inicial a considerar, puede ser el siguiente:

“En cualquiera de los delitos e infracciones que contempla este Título, para establecer la verdad real de la relación tributaria, La Dirección General de Tributación Directa, el Ministerio de Hacienda o la autoridad jurisdiccional competente, ante la presencia de fraude tributario, podrán prescindir de las formas jurídicas que adopte un determinado agente económico nacional o transnacional, individual o bajo el Crimen Organizado, cuando no corresponda a la realidad de los hechos investigados, debiendo responder administrativa, civil y penalmente cuando así proceda, el sujeto físico y jurídico que en realidad sea el promovente de la falta tributaria. “

Es nuestro criterio, prima facie , que esta iniciativa de ley se ajusta a los principios de proporcionalidad y legalidad en el ejercicio de la acción penal vigentes en un Estado de Derecho, sin olvidar las observaciones y consideraciones antes expuestas sometidas a valoración de esta Honorable Comisión Legislativa.”¹²



ADVERTENCIA: El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 TORREALBA NAVAS, Adrián. La Reforma al Régimen de Sanciones Tributarias y Creación del Delito Fiscal. *Revista Ivstitia*. (No. 103): pp. 24, San José, julio 1995.
- 2 GONZÁLEZ MONTOYA Pablo José. El delito de defraudación tributaria en Costa Rica, relación con la evasión, la elusión y el fraude de ley. Tesis para optar por grado de licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José. Costa Rica. 2010. Pp4 45-50.
- 3 RIVERA PLA Pamela, PANIAGUA CASCANTE German, MARTINEZ FUENTES Esteban. La actividad delictiva en el derecho penal tributario. Un análisis político criminal de los ilícitos tributarios y su aplicación en el Código de normas y procedimientos tributarios frente al derecho penal común. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José. Costa Rica. 2000. Pp 152-155.
- 4 VEGA HERRERA, Yamileth. Las Sanciones Tributarias. *Revista Jurisprudencia Tributaria*. (Vol No. 5): pp. 86-87, San José, febrero 1997.
- 5 GABIS, Moisés. Los Delitos Tributarios. *Revista UCUrrencias*. (No. 8) pp. 10. Universidad de Concepción del Uruguay. Consultada el 19 de abril de 2010. Disponible en: http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Delitos_tributarios.pdf
- 6 TORREALBA NAVAS Adrián. Orientaciones de nuevo régimen sancionador tributario. Procedimiento sancionatorio tributario. Ponencia Seminario sobre el desarrollo tributario y presupuestario. Marzo 2009. Consultada el 19 de abril de 2010. Disponible en www.hacienda.go.cr/.../PROCEDIMIENTO%20SANCIONATORIO%20TRIBUTARIO.doc
- 7 RIVERA PLA Pamela, PANIAGUA CASCANTE German, MARTINEZ FUENTES Esteban. La actividad delictiva en el derecho penal tributario. Un análisis político criminal de los ilícitos tributarios y su aplicación en el Código de normas y procedimientos tributarios frente al derecho penal común. Trabajo Final de Graduación para optar por el grado de licenciatura en Derecho. Universidad de Costa Rica. San José. Costa Rica. 2000. Pp 303-306.
- 8 SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.- San José, a las catorce horas treinta minutos del veintinueve de enero del año dos mil tres. RES: 000036-C-2003.
- 9 SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución No. 742-2000, de las diez horas con treinta y cinco minutos del treinta de junio de dos mil.
- 10 TRIBUNAL DE CASACIÓN PENAL. Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las ocho horas cincuenta y cinco minutos del once de octubre de dos mil siete. Res: 2007-1183.
- 11 TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN II. San José, a las quince horas y treinta minutos del doce de junio de dos mil dos. RES 00179.
- 12 OJ-029-2004 del 04 de marzo de 2004. PROCURADURÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA.