



Para ver aviso legal de clic en el siguiente Hipervínculo
(NECESITA CONEXIÓN A INTERNET)

<http://cijulenlinea.ucr.ac.cr/condicion.htm>

INFORME DE INVESTIGACIÓN CIJUL

TEMA:

LA EVASIÓN Y LA DEFRAUDACIÓN FISCAL Y ADUANERA.

RESUMEN: Los términos evasión fiscal y defraudación fiscal no siempre tienen un significado muy claro, la presente investigación trata de diferenciarlos y además de dilucidar cual es el significado que le da nuestra legislación. Para eso nos apoyamos en doctrina y jurisprudencia.

SUMARIO:

1. La Evasión y la Defraudación Fiscal.

I. La Evasión Tributaria.

i. Elementos que constituyen la Evasión.

II. La Defraudación Fiscal.

III. Defraudación Fiscal Aduanera.

2. JURISPRUDENCIA.

I. Defraudación Fiscal Aduanera.

i. Aplicación de legislación especial al tratarse de materia aduanal al configurarse el delito por defraudación fiscal agravada.

ii. Análisis sobre la normativa aplicable en delitos de naturaleza aduanal

iii. Naturaleza jurídica.



DESARROLLO:

1. La Evasión y la Defraudación Fiscal.

"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 se 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."¹

I. 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.¹⁴³ 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."²

i. Elementos que constituyen la Evasión.

"La evasión tributaria es un fenómeno universal, y son muchos los países que enfrentan una evasión -Fiscal de importancia, aunque no



en todos existe la legislación adecuada para reprimirla. La resistencia al pago de los tributos es una circunstancia común en la historia de los pueblos. En especial, en aquellos en los que se ha dado una injusta distribución de la carga fiscal, así como desigualdad y privilegios odiosos, lo cual puede considerarse como una de las causas de más peso en los levantamientos populares, incluida la Revolución Francesa.

Es notorio el hecho de que los impuestos tienen un estigma de impopularidad y de que la conciencia social no repudia las maniobras que son puestas en práctica para eludir su pago, aunque existen autores que consideran que la conciencia pública es hoy mucho más sensible a este hecho, sin que a nuestro juicio, el rechazo a esta conducta se evidencie en forma efectiva.

En los últimos cincuenta años, se ha reforzado la tendencia legal que impulsa el concepto de elevar la evasión fiscal a la categoría de delito. Esto sucede en países como los Estados Unidos, Alemania, Italia, Francia y España, en los que el fenómeno ha adquirido grandes dimensiones dentro del ámbito fiscal.

Veremos cómo la evasión presenta serios problemas de ubicación, en un análisis posterior en el cual nos ocuparemos de su tratamiento doctrinal. Por ahora nos basta con saber, que la evasión es un atentado contra el orden público-económico, contra la soberanía tributaria del Estado, y un daño al patrimonio fiscal de la colectividad, por lo que las violaciones a esos deberes tributarios, bien podrían considerarse como un delito contra la misma sociedad.

La evasión es una burla intencionada y maliciosa de la ley, con el evidente propósito de liberarse de una carga tributaria, pero, ¿qué elementos conforman esta figura?

Para comprender la mecánica del ilícito tributario de la evasión, debemos determinar cuáles son sus componentes, empezando por establecer quiénes son los sujetos de la evasión.

En nuestro criterio, la evasión fiscal se encuentra conceptualizada en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, dentro del concepto de defraudación -Fiscal del artículo 88, en el cual se establece que:

"Comete defraudación el contribuyente, responsable o tercero que, mediante simulación, ocultamiento, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del cual



resulta un enriquecimiento indebido, a expensas del derecho de aquella a la percepción de los tributos".

La ilicitud de esta conducta consiste en la no realización de un comportamiento esperado por el ordenamiento, cuando éste así lo exige, o mejor aún, en la realización de una conducta antijurídica.

El delito se consuma con la no obtención del beneficio esperado, mediante una actuación maliciosa de quien está obligado a satisfacerla.

Los sujetos que configuran la evasión son dos: Un sujeto pasivo y un sujeto activo.

El sujeto pasivo de la evasión lo constituye la colectividad organizada en el Estado y determinada en la Administración Tributaria, como una manifestación de la actividad impositiva del Estado.

Según en quién reside efectivamente la titularidad del interés lesionado, teóricamente, se puede distinguir entre un sujeto pasiva particular de la evasión y un sujeto pasiva permanente. Será permanente cuando la conducta antijurídica tributaria lesione un interés abstracto, como es el interés público; y particular, en el caso de que se lesione el interés de un ente público menor, facultado por delegación para ejercer una actividad tributaria.

El sujeto activo de la evasión tributaria se identifica con el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

El sujeto activo de la imposición es el Estado, el sujeto pasivo es quien se encuentra obligada a satisfacer la prestación a su cargo. En materia de evasión, el sujeto activo de la evasión corresponde al sujeto 'pasivo de la obligación, mientras que el sujeto pasivo de la evasión será el sujeto activo de la imposición.

Al sujeto activo de la evasión se le habla impuesto, como sujeto pasivo de la obligación, al cumplimiento de una prestación tributaria, sea esta contribuyente, responsable, o tercero.

Además de los sujetos, la evasión tiene su propio objeto, el cual está constituido por el bien jurídico lesionado por la acción ilícita del sujeto activo. Ese bien jurídico lesionado es el patrimonio mismo de la comunidad, cuya gestión se encuentra a cargo del Estado. Además, el objeto sustancial y específico que dicha



conducta lesiona a nivel patrimonial, lo constituye el monto no pagado al fisco, la cantidad de riqueza sustraída a las finanzas del Estado, por el comportamiento antijurídico de quien lesiona el praeceptum juris. Existe además un objeto sustancial genérico, constituido por el interés del Estado en ver aseguradas y tuteladas las condiciones financieras indispensables, para la satisfacción de las necesidades colectivas, asegurando así su propia preservación.

En materia -Financiera, hay ciertos casos en los cuales se hace difícil establecer cuál es el objeto tutelado por la norma jurídica tributaria, por lo que debe tratarse de identificar cuál es el fin perseguido por la norma, para lograr así apreciar las circunstancias que si legislador ha tenido en cuenta, al momento de considerar una conducta tributaria como perjudicial o ilícita, en el ordenamiento impositivo."³

II. 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".¹⁴⁷

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 Fonrounge 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 ser un acto ilícito."⁴

"El Código de Normas y Procedimientos Tributarios define la defraudación fiscal de la siguiente manera:

"Comete defraudación el contribuyente, responsable o tercero, que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del que resulte un enriquecimiento indebido para si o un tercero a expensas del derecho de aquella a la percepción de los tributos".

Requiere la ley para la existencia de esta infracción que haya dolo o culpa.

De acuerdo con esta definición, son casos de defraudación:

1. Declarar cifras o datos falsos; u omitir deliberadamente circunstancias que influyen en la determinación de la obligación tributaria; y

2. Atestiguar los funcionarios o empleados públicos o los depositarios de la fe pública, de haberse satisfecho un tributo sin que realmente hubiera ocurrido.

Contempla el Código además, varias situaciones en las que se presume -salvo prueba en contrario- la intención de defraudar;

1. Cuando se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario;

2. No se ingresen en los plazos establecidos los importes retenidos o percibidos por tributos;

3. No se lleven o exhiban libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que lo exija la ley;

4. Se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos y comprobantes que respalden los mismos;

5. Exista contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias;



6. Se produzcan informaciones inexactas sobre las actividades o negocios; y

7. Se omita la denuncia de hechos previstos en la ley como generadores de tributos o no se proporcione la documentación correspondiente.

La responsabilidad que genera esta infracción es de carácter personal; sin embargo, son circunstancias que la excluyen:

1. la incapacidad absoluta;
2. la fuerza mayor y el estado de necesidad;
3. el error comprobado en cuanto al hecho que constituye la infracción;
4. el cumplimiento de la ley y la obediencia debida.

B) Extinción de la acción y de la sanción La acción para imponer sanciones por infracciones tributarias y de la sanción ya impuesta se extingue:

1. por muerte del infractor, sin que esto importe la extinción de la acción y de la sanción contra los coautores cómplices y encubridores. No obstante, subsiste la responsabilidad por las multas aplicadas en resoluciones firmes;
2. por amnistía dispuesta por ley;
3. por prescripción.

De estos tres casos, el que mayor interés tiene es la extinción de la acción y de la sanción POR PRESCRIPCIÓN, dado que es la situación que más se presenta.

PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN Y DE LA SANCIÓN: El derecho de aplicar sanciones prescribe en el plazo de tres años, contados desde el primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción.

El plazo precedente se extiende a cinco años para los contribuyentes o responsables no registrados ante la Administración Tributaria o que estándolo, hubieren presentado decías raciones calificadas como fraudulentas o no hubieren presentado las declaraciones juradas.



La prescripción de la acción para aplicar sanciones, se interrumpe por la notificación de las infracciones que se presumen o por la denuncia formulada ante la autoridad competente. En ambos casos el nuevo término comenzará a correr a partir del primero de enero del año siguiente a aquel en que la respectiva resolución quede firme.

En cuanto a la interrupción de la prescripción se refiere, la anterior norma vigente, regulaba la situación de manera distinta. Decía el antiguo artículo 74: "La prescripción se interrumpe una sola vez por la comisión de nuevas infracciones del mismo tipo. El nuevo plazo se debe contar desde el 1ro. de enero del año calendario siguiente a aquel en que se reiteró la infracción.

En los casos de investigaciones a que se refiere el artículo 146 de este Código, el nuevo término de prescripción se computa desde el 1ro. de enero siguiente al año calendario en que haya quedado firme la resolución que aplicó la sanción.

Según puede observarse, el anterior artículo 74, establecía como acto idóneo para interrumpir la prescripción LA FIRMEZA DE LA RESOLUCIÓN QUE APLICO LA SANCIÓN. El actual artículo 74, -vigente desde 1976- establece en cambio, dos situaciones: LA NOTIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES QUE SE PRESUMEN y LA DENUNCIA FORMULADA ANTE AUTORIDAD COMPETENTE.

Curiosamente encontramos tres casos en los cuales el Tribunal Superior de lo Contencioso Administrativo revoca la sentencia del juez a quo fundándose en el ya entonces derogado artículo 74. Tal situación se presenta en los expedientes números 1257-81, 4509-82 y 862-83, todos del Juzgado Tercero de lo Contencioso."⁵

III. Defraudación Fiscal Aduanera.

"Tres disposiciones normativas regulan la figura de la Defraudación Fiscal Aduanera en la Ley General de Aduanas; en el artículo 214 se establece el delito básico, en el artículo 215 se tipifican los casos específicos y en el artículo 216 se estipulan dos circunstancias de agravación.

Es mediante esta normativa cuando se tipifica por primera vez en forma específica la figura de la Defraudación Fiscal Aduanera, para diferenciarla de la de la defraudación fiscal común regulada en el artículo 90 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.



En nuestro ordenamiento tributario se establece el concepto genérico de obligación tributaria en el artículo 11 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

"La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley;..."

La conducta dirigida a evadir el pago de esa obligación tributaria se tipifica como delito de Defraudación Fiscal (artículo 90 del Código en mención).

La Ley General de Aduanas en su artículo 53 crea una especialidad de la obligación tributaria a la cual se le denomina Obligación Tributaria Aduanera.

"La obligación tributaria aduanera es el vínculo jurídico que surge entre el Estado y el sujeto pasivo por la realización del hecho generador previsto en la ley. La obligación tributaria aduanera está constituida por los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías..."

Es la conducta que se dirige a evadir el pago de esta obligación tributaria aduanera lo que se tipifica en los artículos 214, 215, 216 de la Ley General de Aduanas como defraudación fiscal aduanera. Es decir la defraudación Fiscal Aduanera es una especialidad de la defraudación fiscal prevista en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

"-Artículo 214: Delito Básico:

Será penado con prisión de uno a tres años y multa equivalente a dos veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, quien, mediante simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, eluda o evada total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, siempre que el valor aduanero de las mercancías supere cinco mil pesos centroamericanos."



A- ANÁLISIS DEL TIPO

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

Eludir o evadir, entendemos por eludir la acción de evitar una obligación mediante algún artificio. Esta acción se complementa con la expresión "el pago de la obligación tributaria aduanera."

En dicha conducta se puede incurrir por acción u omisión, en este sentido se pronuncia Giuliani Founroge:

Para el autor Giuliani Founroge, la defraudación es un acto u omisión que se efectúa transgrediendo normas en el ámbito de un país o en el plano internacional, causando un menoscabo de la carga fiscal.

b. ELEMENTOS ACCESORIOS

Encontramos varios elementos accesorios referidos a los medios requeridos para realizar la conducta tipificada, así la elusión del pago de los tributos debe efectuarse mediante simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño.

Lo anterior nos indica que la defraudación fiscal es toda una operación intelectual en donde, mediante el uso del ardid y el engaño se elude parcial o totalmente el pago de los impuestos aduaneros de exportación o importación.

"Comete defraudación fiscal y no el delito de contrabando quien ha ingresado al país una mercadería por los puestos de control sin el pago de los derechos aduanales correspondientes."

c. SUJETO ACTIVO

Es indeterminado "quien eluda o evada" puede ser cualquiera, no se trata de evadir el pago de la obligación tributaria propia, basta con que se eluda o evada total o parcialmente el pago de una obligación tributaria aduanera, con independencia de que se trate de impuestos propios o ajenos.

"En definitiva, entiendo que el sujeto activo del delito fiscal será por tanto la persona..., bien entendido que tal tipo puede realizarlo tanto el sujeto pasivo (contribuyentes o sustituto) como personas ajenas al círculo de obligados, y ello por cuanto de la



dicción literal del precepto no deriva en ningún caso que el sujeto activo deba eludir el pago de "sus" tributos, sino lo que se exige es la conducta defraudatoria que conduzca a la elusión del pago "de" impuestos con independencia de que se trate de impuestos propios o ajenos."

d. OBJETO MATERIAL

i- REAL

La acción recae sobre la obligación tributaria aduanera siempre que el valor aduanero de las mercancías que originaron dicha obligación supere los cinco mil pesos centroamericanos.

Notamos que se siguió el mismo criterio formulado en el delito de contrabando, valor aduanero de la mercancía para diferenciar las conductas que aunque encuadran en el tipo no se consideran tipificadas por cuanto su grado de afectación al bien jurídico es mínimo de aquellas que sí producen una afectación grave.

Criterio que consideramos erróneo por las razones que apuntaremos al analizar el bien jurídico tutelado de esta figura.

i- SUJETO PASIVO

En un sentido amplio el sujeto pasivo de la defraudación fiscal aduanera es la sociedad en su conjunto, que puede ver mermada la prestación y calidad de los servicios prestados por parte del Estado al no contar este con los ingresos fiscales suficientes y en un sentido estricto el sujeto pasivo es la Hacienda Pública.

El sujeto pasivo en la configuración de la defraudación fiscal aduanera en la Ley General de Aduanas es la Hacienda Estatal, precisada en los tributos aduaneros no recaudados por la acción evasiva de los sujetos activos.

De esa manera es loable apuntar que el sujeto pasivo será el sujeto activo de la relación jurídica previa (obligación tributaria aduanera).

"El sujeto pasivo del delito fiscal titular del bien jurídico protegido, será el sujeto activo de la relación jurídica tributaria y titular del derecho de crédito."



En consecuencia el sujeto pasivo será el Estado, en su condición de recaudador, por medio del ente público, Servicio Nacional de Aduanas, que se constituye en el órgano adscrito a Hacienda para percibir los impuestos aduaneros.

B- Bien jurídico tutelado

Este es el patrimonio del estado; el derecho que éste tiene de contar con los recursos económicos suficientes para el cumplimiento de sus fines.

En cuanto a la defraudación fiscal aduanera, se enlaza el bien jurídico protegido al incumplimiento de la obligación tributaria aduanera, y con esto se causa una lesión patrimonial, pues al evadirse el pago del tributo se origina un detrimento patrimonial al Estado.

Al amparo de esta ley se debe observar el concepto de obligación tributaria:

"Se ha definido la obligación tributaria como una obligación por ley (ex lege) del Derecho Público y consiste en la relación jurídica mediante la cual el Estado u otra persona de Derecho Público exige la prestación de tributos."

Es fundamental en lo concerniente a la defraudación fiscal aduanera la obligación tributaria, ya que es elemento concatenado en la protección del bien jurídico, pues al incumplirse la obligación tributaria aduanera se configura el delito de defraudación aduanera, con el directo menoscabo al patrimonio del fisco.

Si mediante la tipificación de la defraudación fiscal aduanera lo que se busca es proteger el derecho del Estado de recaudar eficientemente los tributos y se quiso dejar fuera del tipo las conductas que aunque encuadran en la acción típica afectan sólo de manera ínfima el bien jurídico tutelado, debió utilizarse como criterio diferenciador el monto de la obligación tributaria aduanera y no el valor aduanero de las mercancías.

No todas las mercancías están gravadas de una manera uniforme, independientemente del valor aduanero de las mismas, los tributos y porcentajes a que las mismas están gravados difiere, por ejemplo: el caso de los frijoles cuyo valor aduanero sea de \$ 6,000.00 debe pagar únicamente el 1% sobre el valor conforme a la Ley N° 6946, es decir, \$ 60.00 mientras que un automóvil cuyo valor aduanero puede



ser de \$ 4,800.00 deberá pagar un 40% de selectivo de consumo, un 15% de ventas, 1% de la Ley N° 6946 y un 20% de Ad Valórem, con lo cual pagaría por tributos una suma superior a los \$5,000.00, por lo que evidentemente la evasión del pago de la obligación tributaria aduanera en el caso del automóvil conlleva una obligación mayor al bien jurídico tutelado, que la evasión a ésta en el caso del embarque de los frijoles.

No obstante, conforme al artículo 214 de la Ley General de Aduanas en el caso de los frijoles estaríamos ante el delito de defraudación fiscal aduanera y en el caso del automóvil frente a una simple infracción aduanera, conforme lo dispuesto en el artículo 242 de dicha ley.

Es evidente, que lo correcto es que el tipo dijera siempre que el monto de la obligación tributaria aduanera supere los cinco mil pesos centroamericanos.

1- TIPO GARANTÍA

La conducta prohibida está claramente delimitada por lo que consideramos cumple plenamente el principio de legalidad criminal.

- Zonas de Desprotección

En la conducta descrita en el tipo básico no quedan comprendidas algunas conductas que también pueden implicar una elusión del pago de la obligación tributaria aduanera. Por esta razón el legislador reguló en el artículo 215, de la supracitada ley, cinco casos específicos de defraudación fiscal aduanera.

SECCIÓN II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 215

"-Artículo 215. - Casos específicos de defraudación fiscal aduanera

Incurrirá en las penas señaladas en el Artículo anterior, siempre que el valor aduanero de las mercancías supere los cinco mil pesos centroamericanos:

a) Quien, sin autorización del órgano competente, dé un fin distinto del dispuesto en la norma autorizante, a mercancías beneficiadas con exención o franquicia o que hayan ingresado libres de tributos.

b) Quien, utilizando o declarando información falsa, solicite u obtenga un tratamiento aduanero preferencial.



c) *Quien, utilizando o declarando información falsa, justifique el cumplimiento de sus deberes, obligaciones o requisitos en su condición de beneficiario o usuario de un régimen o modalidad aduanera, para solicitar u obtener un tratamiento aduanero preferencial.*

d) *Quien, simule, total o parcialmente, una operación de exportación o importación de mercancías o altere la descripción de algunas, con el fin de obtener en forma ilícita un incentivo de carácter aduanero o un beneficiario económico.*

e) *El funcionario, el empleado público o el funcionario de la fe pública, que falsamente certifique o haga constar que se satisfizo total o parcialmente un tributo."*

A- ANÁLISIS DEL TIPO, - INCISO "a"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

Dar un fin distinto al dispuesto en la norma autorizante, complementa a la acción verbal el objeto sobre que esta recae, a saber las mercancías beneficiadas con exención o franquicia, o que hayan ingresado libre de tributos, una mercancía ingresa amparada a un régimen de exención o franquicia cuando va a ser destinada a un fin que el ordenamiento jurídico aduanero ha considerado importante para el desarrollo socioeconómico del país, y por esa razón se le otorga dicho beneficio, es por eso que el cambio de fin constituye una elusión del pago de la obligación tributaria aduanera, un ejemplo de esto: La maquinaria que ingresa al país amparada a un régimen de exención porque va a ser destinada a la construcción de carreteras nacionales, incurrirá en la acción descrita en el inciso a quien utilice esta maquinaria en tareas propias de un contrato privado.

b. ELEMENTOS ACCESORIOS

Constituye un elemento accesorio de modo, la expresión: "sin autorización del órgano competente."

Las mercancías que ingresan al país régimen de exención o franquicia se mantienen sometidas al control aduanero según lo dispone el artículo 23 de la Ley General de Aduanas, al cambiarse el fin por el cual se les otorga la franquicia la obligación



aduanera que se originó con su ingreso bajo condición suspensiva deviene exigible salvo que dicho cambio se efectúe con la autorización de la autoridad aduanera competente.

B- ANÁLISIS DEL TIPO, - INCISO "b"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

Comprende dos acciones: utilizar y declarar, utiliza quien usa o emplea en forma útil una cosa, y declara quien realiza una manifestación sobre hechos o circunstancias. La acción consiste en que se utilice o se declare información falsa, lo que se tipifica es la acción de engañar.

b. ELEMENTO SUBJETIVO

La acción típica debe ser realizada con una finalidad especial, cual es la de solicitar u obtener un tratamiento aduanero preferencial.

C- ANÁLISIS DEL TIPO, INCISO "c"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

En nuestro criterio la conducta descrita en este inciso está contenida en el inciso b anteriormente analizado pues se trata de una mera especificación de la conducta genérica descrita en aquel, por lo que su inclusión como un caso aparte es necesaria, y podría llevar a confusión.

D- ANÁLISIS DEL TIPO, INCISO "d"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

Comprende dos acciones: simular una operación de exportación o importación de mercancías. La conducta de simular una exportación ha sido regulada en algunas legislaciones como delito de exportación ficticia, así encontramos en el Código Penal colombiano la siguiente disposición:



"El que con el fin de obtener un provecho ilícito simule exportación, total o parcialmente, incurrirá en prisión de uno a ocho años y multa de 50,000.00 a 4 millones de pesos..."

b. ELEMENTO ACCESORIO

Se establece un elemento accesorio de modo "total o parcialmente".

Incurriría en la acción típica entonces quien sin haber exportado o importado bien alguno simule haberlo efectuado, o quien registra una exportación o importación en cantidad y por un valor determinado pero en la realidad, extrae o ingresa una cantidad distinta (simulación parcial).

C. ELEMENTOS SUBJETIVOS

La acción descrita en el tipo debe ser efectuada con el fin de obtener un incentivo de carácter aduanero o un beneficio económico, ejemplo de una simulación de exportación con el propósito de obtener un beneficio económico es el caso de quien declara haber exportado sin que tal exportación exista, una mercancía para obtener un pago por concepto de Certificado de Abono Tributario (CAT),

E- ANÁLISIS DEL TIPO, INCISO "e"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. ACCIÓN TÍPICA

Certificar o hacer constar falsamente la satisfacción total o parcial de un tributo.

b. SUJETO ACTIVO

Estamos en este caso ante un tipo penal cuyo sujeto activo es determinado, ya que sólo podrán incurrir en la acción típica descrita, el funcionario público, o el funcionario de la fe pública.

Así por ejemplo, incurrirá en el tipo un contador público autorizado que certifique que la empresa cubrió los tributos correspondientes a determinada mercancía, sin que ello sea cierto o el funcionario aduanero que extienda una certificación falsa de pago de tributos.



SECCIÓN IV. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 216

"-Artículo 216.- Agravantes

La pena será de tres a cinco años y la multa equivalente a tres veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, cuando, en alguno de los dos artículos anteriores concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) intervengan en el hecho tres o más personas en calidad de autoras.

b) intervenga en calidad de autor, instigador o cómplice, un funcionario público en ejercicio de sus funciones con ocasión de ellas o con abuso de su cargo.'f⁸)

Igual que como lo hicimos en el caso de los agravantes del Contrabando, para analizar esta disposición normativa participamos de los supuestos del Tipo básico, ya que se trata de un tipo colateral dependiente de aquel.

A- ANÁLISIS DEL TIPO, INCISO "a"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. SUJETO ACTIVO

La agravación se da por la intervención de tres o más personas en calidad de autoras, el hecho que se considere ésta como una circunstancia de agravación obedece a que el legislador considera que hay un mayor peligro social cuando la conducta delictuosa se produce mediante una acción organizada, que requiere la participación de varios sujetos y un modo de operación profesionalizado, que cuando se realiza en forma aislada e individual.

B- ANÁLISIS DEL TIPO, INCISO "b"

1- TIPO SISTEMÁTICO

a. SUJETO ACTIVO

La agravación se da por el hecho de que el autor de la acción típica sea un sujeto activo determinado, en este caso un funcionario público.



b. ELEMENTOS ACCESORIOS

Se establece un elemento de ocasión y es que la participación del funcionario público se da: en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ella o con abuso de su cargo. Este elemento accesorio nos permite concluir que lo que el legislador agravó es el hecho de que el funcionario público se valga de una condición de privilegio que le permite mayor facilidad para realizar la acción típica.

Consideramos que este inciso "b" contempla la acción descrita como caso específico de defraudación fiscal aduanera del inciso "e" prevista en el artículo 215 de la citada ley, cuando esta acción es realizada por un funcionario público.

Con base en lo anterior creemos que debe variarse el inciso "e" del artículo 215 y establecerse como sujeto activo de ese caso específico a un sujeto indeterminado, y dejar la participación del funcionario público únicamente como circunstancia agravante conforme lo establece el inciso "b" del artículo 216, en el cual creemos debe incluirse al funcionario de la fe pública ya que es evidente que la falsificación efectuada por este reviste una mayor peligrosidad que la que puede realizar un sujeto particular. Dos ejemplos concretos nos permiten entender mejor lo señalado anteriormente.

- En la Aduana de Peñas Blancas, particulares alteraron mediante el sistema de fotocopia, la descripción de la mercancía contenida en varias declaraciones aduaneras, insertando falsamente como desalmacenado mediante esas declaraciones, algunos vehículos, posteriormente falsificaron la certificación de esas copias como fieles del original, falsificando a su vez la firma del gerente de la Aduana.

Este es en nuestro criterio un caso específico de defraudación que debería estar contemplado en la conducta descrita en el inciso "e" del artículo 215.

Distinto al caso anterior sería que la falsa certificación indicada anteriormente se hubiera realizado con participación del funcionario aduanero, en cuyo caso estaríamos ante la circunstancia agravante comprendida en el inciso "b" del artículo



2- TIPO GARANTÍA

Las conductas descritas en los distintos incisos son claras por lo que se respeta el principio de legalidad penal.

- Zona de desprotección

Como ya indicamos, es necesario incluir dentro del inciso "b" de este artículo, la intervención en calidad de autor del funcionario de la fe pública."⁶

2. JURISPRUDENCIA.

I. Defraudación Fiscal Aduanera.

- i. **Aplicación de legislación especial al tratarse de materia aduanal al configurarse el delito por defraudación fiscal agravada.**

"II.- PRIMER MOTIVO DEL RECURSO: **Prescripción de la acción penal** . Con base en lo dispuesto por los artículos 30, 31 y 33 del Código Procesal Penal, la defensora particular del imputado plantea recurso de casación en contra del fallo condenatorio de mérito, y en el primero de sus motivos alega que la acción penal del delito de cohecho propio (figura por la cual resultó condenado Randall Padilla Alvarado) se encuentra de sobra prescrita. **III.- El reclamo es procedente** . Del estudio del expediente y el fallo recurrido se obtienen los siguientes datos de interés: **a)** Los hechos que se le atribuyen al encartado por parte del Ministerio Público, por los cuales asimismo resultó condenado, fueron ubicados temporalmente entre los días 15 al 21, y el 26, todos estos del mes de octubre de 1999 (cfr. folio 742, línea 19 en adelante); **b)** La denuncia se presentó ante la Fiscalía de Limón a las 16:25 horas del 28 de octubre de 1999 (cfr. razón de recibido de folio 14 vuelto); **c)** Al coencartado Randall Padilla Alvarado se le intimaron los hechos, y se le recibió su primer declaración en cuanto a los mismos, a las 10:30 horas del 30 de diciembre de 1999 (cfr. folio 86); **d)** Se convocó por primera vez a audiencia preliminar mediante el auto de las 10:40 horas del 21 de marzo de 2001 (cfr. folio 396); **e)** La sentencia condenatoria se dictó a las 14:30 horas del 06 de febrero de 2003 (cfr. folios 730 y 731); **f)** Si bien es cierto el Tribunal de instancia condenó al acusado Randall Padilla Alvarado como autor responsable del delito de cohecho propio, calificando los sucesos probados conforme a la figura prevista por el artículo 341 del Código Penal, con una sanción privativa de



libertad que va de 2 a 6 años, estima esta Sala, que en cuanto a dicho extremo existe un yerro de fondo, pues en la sentencia condenatoria se tuvo por demostrado el siguiente cuadro fáctico: "... 4.- Sin precisarse el momento exacto pero mientras se encontraba en trámite la declaración aduanera número 107346 en la Aduana de Limón el imputado Padilla Alvarado obtiene el control de la misma, sacándola del poder de sus compañeros para así realizar los actos fraudulentos con la misma, y logra ponerle el sello de contabilidad, obteniendo así un "tanto de puerta" falso con el cual se autorizaba la salida de los vehículos declarados, de manera que dicha autorización de salida de los vehículos, se daba sin que se hubieran cancelado los impuestos de los nueve vehículos ... una vez logrado el desalmacenaje de los vehículos, Padilla Alvarado recibe el pago de de (sic) la suma de novecientos cincuenta mil colones ..." (cfr. folio 743, línea 3 en adelante). De acuerdo con la anterior relación fáctica, es claro que si la conducta desarrollada por el acusado Padilla Alvarado no tuviera relación con la materia aduanal (contexto este dentro del cual se desarrolló), en principio no sólo se habría configurado el delito de cohecho propio por el cual resultó condenado, sino que -además- existiría un concurso ideal de éste con el delito de falsificación de documento público o auténtico, pero en su modalidad agravada al haber sido cometido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones (artículo 359 del Código Penal), en cuyo caso la acción penal no estaría prescrita, pues la sanción prevista oscilaría de dos a ocho años de prisión. No obstante lo anterior, en este caso no podría perderse de vista que, por tratarse de un asunto propio de la materia aduanal, existe una legislación especial que priva sobre las normas generales que incorpora el Código Penal, mismas que se han citado. En efecto, la acción material que ejecutó el agente, conforme a la cual se prevaleció de su condición de funcionario de la Aduana de Limón para tener acceso y control de la documentación relativa al trámite de desalmacenaje de nueve vehículos importados por Inversiones Johnys S.A., gracias a lo cual estampó un sello con el cual falsamente se demostraba el pago de los tributos correspondientes, consiguiendo así el "tanto de puerta" requerido para el desalmacenaje de los mismos, encuadra en la figura penal de la Defraudación Fiscal Aduanera, en su modalidad agravada, prevista por los artículos 214, 215 y 216 de la Ley General de Aduanas N° 7557 del 20 de octubre de 1995, conforme a la redacción que existía antes de la reforma introducida por Ley N° 8373 del 18 de agosto de 2003, publicada en La Gaceta N° 171 del 05 de setiembre de 2003, y que entró en vigencia seis meses después de esta fecha. Dichas figuras establecen lo siguiente: " Artículo 214: Delito básico. Será penado con prisión de uno a tres años y multa equivalente a



dos veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, quien, mediante simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, eluda o evada total o parcialmente el pago de la obligación tributaria aduanera, siempre que el valor aduanero de las mercancías supere los cinco mil pesos centroamericanos. Artículo 215: Casos específicos de defraudación fiscal aduanera. Incurrirá en las penas señaladas en el artículo anterior, siempre que el valor aduanero de las mercancías supere los cinco mil pesos Centroamericanos: ... e) El funcionario, el empleado público o el funcionario de la fe pública, que falsamente certifique o haga constar que se satisfizo total o parcialmente un tributo. Artículo 216. Agravantes. La pena será de tres a cinco años y la multa equivalente a tres veces el monto de los tributos dejados de percibir, con sus intereses y recargos, cuando, en alguno de los dos artículos anteriores concorra alguna de las siguientes circunstancias: ... b) Intervenga en calidad de autor, instigador o cómplice, un funcionario público en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas, o con abuso de su cargo ". De acuerdo con lo anterior, y según lo dispone el artículo 23 del Código Penal, es claro que estos tipos especiales deben aplicarse al caso concreto que nos ocupa por encima de las figuras generales del Código Penal, siendo claro que nos encontramos ante un concurso aparente de normas, sin que el hecho de que el encartado Padilla Alvarado haya recibido una contraprestación económica a cambio de su actuación, tenga la virtud de hacer variar dicha calificación jurídica. **IV.-** De acuerdo con lo anterior, estima esta Sala que en el caso que nos ocupa sí operó la prescripción de la acción penal, pues entre la primera declaración que en cuanto a los hechos se le recibió al acusado, a las 10:30 horas del 30 de diciembre de 1999 (cfr. folio 85), que como causal vino a interrumpir y reducir a la mitad el término en curso, tal y como lo establece el artículo 33 del Código Procesal Penal, y el dictado de la sentencia condenatoria, a las 14:30 horas del 06 de febrero de 2003 (cfr. folios 730 y 731), mediaron 3 años, 1 mes y 6 días, con lo que quedó evidentemente superado el plazo de 2 años y 6 meses que resultaría de la reducción a la mitad de un plazo igual al máximo de la pena prevista para por el tipo penal especial que aquí resulta aplicable, que según se indicó en el anterior considerando consiste en 5 años de prisión. Se aclara además que la resolución mediante la cual se convocó por primera vez a audiencia preliminar, esto es, el auto de las 10:40 horas del 21 de marzo de 2001, se dictó antes de que entrara en vigencia la reforma introducida al artículo 33 del Código Procesal Penal, por Ley N° 8146 del 30 de octubre de 2001, publicada en La Gaceta N° 227 del 26 de noviembre de 2001, por lo que en la especie no tuvo ningún efecto interruptor



sobre el término de la prescripción de la acción penal. En virtud de lo expuesto, al haberse extinguido la acción penal por prescripción, se sobresee en definitiva a favor del imputado RANDALL PADILLA ALVARADO por el delito de defraudación fiscal agravada que le ha venido atribuyendo el Ministerio Público como cometido en perjuicio del Fisco. Se resuelve el asunto sin especial condenatoria en costas. Firme lo resuelto, Archívese la causa. Por resultar innecesario, se omite pronunciamiento en cuanto a los demás alegatos que se incluyen en la impugnación."⁷

ii. Análisis sobre la normativa aplicable en delitos de naturaleza aduanal

"II.- En su único motivo del recurso, el licenciado Minor José Soto Fallas, representante del Ministerio Público (Fiscalía Adjunta de Delitos Económicos), interpone recurso de casación por el fondo contra la sentencia No. 449-2001 dictada por el Tribunal de Juicio del Segundo Circuito Judicial de San José. En lo esencial acusa un error al aplicarse en la causa los artículos 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y 208, 214 y 216 de la Ley General de Aduanas (ver folios 202 a 204). En su criterio, los juzgadores se equivocaron al absolver de toda pena y responsabilidad al justiciable Mario Castellón Reyes por el delito de defraudación fiscal aduanera, pues la excusa legal absoluta prevista en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios no procedía en este caso, toda vez que la misma estaba prevista únicamente para los delitos tributarios y no así para los ilícitos aduaneros. **El reclamo es atendible:** La Sala estima que asiste razón al representante del Ministerio Público al acusar una indebida aplicación de la normativa tributaria, pues en efecto lo previsto en el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, no procedía en el caso sometido bajo análisis, lo cual permitió que se absolviera de toda pena y responsabilidad al justiciable Mario Castellón Reyes por el delito de defraudación fiscal aduanera. Sobre el tema es importante referirse a la normativa que regula los aspectos que se consideraron para el dictado del pronunciamiento que se cuestiona, pues ello determina jurídicamente la razón por la que no era posible aplicar el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En primer término, el artículo 208 de la Ley General de Aduanas, Ley No. 7557 publicada en La Gaceta No. 212 del 8 de noviembre de 1995, al cual se refiere el Tribunal en la sentencia, es una norma que si bien remite al Código de cita, como cuerpo legal supletorio, ello lo hace solo en los supuestos en los que la primera sea omisa en cuanto trámites o procedimientos que se deben seguir. De manera



concreta, conforme lo previó el legislador, el artículo 208 es una norma de orden procesal que se aplica solo cuando no existe disposición alguna en la Ley General de Aduanas sobre problemas de esta naturaleza, es decir, de carácter procedimental. Por otra parte, el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, o "Código" sencillamente (conforme a la reforma introducida por la denominada " **Ley de Justicia Tributaria** " a dicho cuerpo legal, mediante Ley No. 7535, publicada en La Gaceta No. 175 del 14 de setiembre de 1995), es una disposición que se debe aplicar exclusivamente a los ilícitos contenidos en este complejo normativo y que su propósito era obtener una mejor recaudación de los impuestos, tasas y otras contribuciones. No en vano la advertencia que se le debía hacer al sujeto pasivo para que pagara la obligación tributaria dentro de un plazo de hasta veinte días hábiles, venía a constituir una **excusa legal absolutoria** en todos aquellos supuestos en los que precisamente no se había cumplido con aquella y eran susceptibles, por tanto, de recibir una sanción penal. Esta consideración, en criterio de la Sala, se ve confirmada con el párrafo segundo del artículo 80 del "Código", pues en este se indicó claramente que: " **Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, estas prevalecerán sobre las generales** ". En otras palabras, se estableció que el Código de cita era una normativa general que debía ceder su aplicación cuando existieren leyes especiales que vinieren a regular alguna manifestación particular de la materia tributaria, como lo hizo la " **Ley General de Aduanas** " que se publicó en noviembre de 1995, según se dijo. Unido a lo anterior, se tiene que en esta precisamente se dispuso que su " **ámbito de aplicación** " lo sería para las " **...entradas y salidas, del territorio nacional, de mercancías, vehículos y unidades de transporte; también el despacho aduanero y los hechos y actos que deriven de él o de las entradas y salidas, de conformidad con las normas comunitarias e internacionales, cuya aplicación esté a cargo del Servicio Nacional de Aduanas.** " (" **Artículo 1º**). Además, cualquier duda que podría surgir en torno a la primacía de este último cuerpo legal en cuanto a las materias que trata, en especial a las infracciones o ilícitos penales de naturaleza aduanal, se elimina con el artículo 223, titulado " **Relación con delitos tipificados en otras normas tributarias** ", pues en el se dice: " **Si las conductas tipificadas en esta ley configuran también un delito o una contravención establecidos en la legislación tributaria, se aplicarán las disposiciones especiales de la presente ley siempre que esas conductas se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias aduaneras o los deberes frente a la autoridad aduanera.** " Como se colige de lo expuesto, se tiene que el artículo 208 de la



Ley General de Aduanas no era de aplicación al presente caso, toda vez que dicha norma al referirse al carácter supletorio del Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo hace en cuanto a la ausencia de reglas específicas de naturaleza procesal y no para resolver problemas de orden sustantivo. De igual forma, el artículo 81 tampoco podía aplicarse a los ilícitos tributarios aduaneros, en tanto estaba previsto solo para las infracciones contenidas en el "Código Tributario" o en otras normativas tributarias que no fueran la aduanera, tal y como se desprende del párrafo segundo del numeral 80 de este y de los artículos 1º y 223 de la Ley General de Aduanas, ya que de su análisis, como se dijo, se concluye que esta última, como normativa tributaria especial (incluso posterior al Código y a las reformas que hasta el momento de los hechos había sufrido), prevalece sobre cualquier otra normativa o disposición que regule la materia aduanera y, en consecuencia, los ilícitos que en ella se prevén. De acuerdo con esta tesitura, no resultaba procedente, como lo hizo el Tribunal de Juicio, aplicar lo dispuesto en el artículo 81 tantas veces citado a favor del justiciable Mario Castellón Reyes, en tanto la excusa legal absolutoria prevista en dicho numeral no era posible la aplicación en este caso, ni para las otras delincuencias de naturaleza aduanal establecidas en la Ley que rige esta materia. Por lo anterior, encontrándonos ante una errónea aplicación de la normativa, lo procedente es acoger la inconformidad que interpone el representante del Ministerio Público y declarar con lugar el único motivo de su recurso. Asimismo, se decreta la nulidad de la sentencia absolutoria dictada a favor de Mario Castellón Reyes por el delito de defraudación fiscal aduanera, lo mismo que el juicio que le precedió, y se ordena el reenvío del expediente para que el órgano jurisdiccional competente proceda conforme a derecho únicamente con respecto a este extremo. En lo demás, el fallo permanece incólume."⁸

iii. Naturaleza jurídica.

"I- El licenciado Minor José Soto Fallas, fiscal del Ministerio Público impugna el fallo y reclama en dos motivos por errónea aplicación de la ley sustantiva y un único motivo por vicios procesales, la decisión del Tribunal de declarar prescrita la acción penal en este proceso y sobreseer al acusado. Los puntos esenciales de sus reclamos son: **i)** el Tribunal declaró prescrita la acción penal pues consideró que entre las falsificaciones documentales, el uso y la defraudación fiscal existía un concurso aparente de normas, pues el único delito que se da es la defraudación, sancionada con pena de uno a tres años de prisión y



siendo que la intimación del acusado se realizó el 8 de agosto de 2000, al momento del debate la acción estaba prescrita, pues en el ínterin no se dio ningún acto con capacidad para interrumpir el curso del plazo. Este criterio es erróneo, aduce el impugnante, porque no existe concurso aparente, sino ideal, de manera que no podía declararse la prescripción obviando el análisis de las restantes figuras, pues la relación existente de medio a fin no alcanza a configurar el concurso aparente en este caso, en especial por los distintos bienes jurídicos tutelados en las normas que concurren y que no se excluyen entre sí, de manera que la resolución aplica erróneamente la figura concursal dicha y debe ser anulada; **ii)** Según el impugnante, al estar las figuras antes dichas en concurso ideal, el cómputo de la prescripción debe partir de las reglas propias de la penalidad de este concurso según el numeral 76 del Código Penal, es decir, valdrá para tales fines la pena del delito más grave, que en este caso es el delito de falsedad ideológica y el uso de documento falso y para tales afirmaciones se apoya en el precedente 85-99 de esta Sala; **iii)** reclama la falta de fundamentación de la sentencia en punto a la consideración de que las acciones imputadas integran un concurso aparente de normas y que la única conducta sancionable es la defraudación fiscal sin considerar ni los bienes jurídicos tutelados por las normas en cuestión, como tampoco justificar por qué habría de excluirse el concurso ideal. **II-** *Los reclamos son procedentes por las razones que de seguido se exponen* . Según la acusación formulada por el Ministerio Público, se atribuye a Vanegas Jarquín haber falsificado una factura de compra, haber hecho una declaración aduanera falsa y haber adulterado una guía de porte o " *Bill of Lading* " y presentar estos tres documentos ante una agencia aduanal para tramitar el pago de los tributos y lograr el levante de la mercadería que había importado, por la que se pagó una suma inferior a la correspondiente. Sin entrar al análisis del fondo del asunto, ni tampoco las bases para determinar si existe o no responsabilidad del imputado, lo cierto es que la defraudación fiscal contemplada en el numeral 214 de la Ley General de Aduanas, es un tipo especial de estafa que afecta específicamente a la Hacienda Pública y tiene como fundamento la existencia de una obligación tributaria aduanera subyacente que se ve afectada -porque no se satisface o se lo hace por sumas inferiores a las que corresponde, como supuestos más comunes- por la conducta del sujeto activo. Existen muchas formas en que tal conducta puede ser desarrollada y la falsificación documental es una de ellas, pero no la única. Se trata de un delito de contenido patrimonial que tutela, como vimos, al Fisco y su potestad recaudadora, tutela penal que no alcanza a las lesiones que a la fe pública se producirían con las eventuales falsedades



documentales y los usos de tales instrumentos, bienes jurídicos cuya lesión no se comprende en la defraudación y por eso ni son absorbidos por ésta ni desplazados por especialidad, por lo que no es de aplicación la figura del concurso aparente del artículo 23 del Código Penal. Debe considerarse incluso que las falsedades tienen un nivel de reproche penal mucho mayor, razón de más para excluir no sólo la consunción -por el tipo de bienes jurídicos involucrados, según se vio- sino también la especialidad, porque ni siquiera media relación de género a especie entre los delitos comprometidos en este caso. El cuadro fáctico de la acusación debe ser analizado como un concurso ideal, porque las disposiciones en concurso no se excluyen entre sí y media entre los delitos una relación de medio a fin que permite valorarlas como una unidad por el factor final, lo que además implica que no puede analizarse, ni valorarse en forma aislada la prescripción de cada delincuencia, lo que resulta prematuro, pues cualquier pronunciamiento sobre la marcha en cuanto al tema podría comprometer el principio de cosa juzgada, en virtud del vínculo jurídico que media entre ellos, por lo que es necesario conocer todo el cuadro fáctico en conjunto y valorar en sentencia lo que corresponda. Es en el marco de estas últimas consideraciones, que debe interpretarse lo dicho por la Sala en el precedente 85-99 de las 9:40 horas del 20 de enero de 1999 que cita el impugnante. En esa oportunidad este Tribunal precisó que : "[...]El instituto de la prescripción está configurado para cada hecho, en forma individual, tomando en cuenta la tipicidad de la acción, independientemente de las otras delincuencias que resulten adyacentes en el caso concreto, aún cuando entre ellos mediare un vínculo funcional, como lo alega la letrada Barrientos Núñez. Resulta errado considerar la totalidad de la eventual (sic) pena a imponer por las delincuencias acusadas para determinar la prescripción, por el contrario, debe individualizarse cada hecho y su calificación legal, como bien se ha resuelto en los fallos recurridos. El régimen aplicado sólo abarca los delitos de falsificación de documento, falsedad ideológica y patrocínio infiel, sin que lo resuelto tenga la cualidad de afectar a los otros hechos denunciados, tales como el uso de documento falso y la estafa. De modo que si los actos imputados fueron argüidos como ejecutados para cometer una estafa, aspecto sobre el cual la Sala no se ha pronunciado por no ser objeto de este recurso ni de la sentencia cuestionada, nada obsta para que, decretada como fenecida la acción penal, se continúe el proceso en lo relativo a estas dos últimas delincuencias investigadas, cuya persecución debe continuarse hasta el dictado de una sentencia definitiva. **Además debe considerarse que cuando son varias las delincuencias las que se investigan, cada una de ellas**



prescribiría en forma separada por tratarse de acciones separadas o independientes entre sí (concurso material), pero si el caso trata de un concurso ideal de delitos, es decir, una sólo acción con multiplicidad de resultados típicos, la fijación del periodo prescriptivo se establece considerando la pena del delito más grave. En el caso de marras el tribunal a quo ha considerado ventilable la estafa y el uso de falso documento, en forma excluyente a la falsificación de documento, falsedad ideológica y patrocínio infiel. Desde esa perspectiva analizando los criterios seguidos para establecer la causal de extinción respecto a los tres últimos delitos citados, se estima que la resolución se ajusta plenamente a derecho [...] (destacado es suplido)". La prescripción es un instituto que opera para cada delito -calificación jurídica- en forma independiente y esta es la regla general. Sin embargo, cuando tratamos de delitos que en principio integran un concurso ideal, por tratarse de hechos que **jurídicamente** van a ser considerados y valorados como una sola acción y por ser ésta la valoración que interesa al proceso penal, no es posible declarar sobre la marcha la prescripción de acciones que integran el concurso, en forma independiente o anticipada, porque se afecta el cuadro fáctico en su totalidad, considerado como unidad jurídicamente hablando y se compromete el principio de *ne bis in idem*. " [...] En general, la doctrina afirma que para que opere la garantía de **ne bis in idem**, es necesario que se mantenga la estructura básica de la hipótesis fáctica. Es decir, que en términos generales el hecho sea el mismo. Caso contrario, sería muy fácil burlar esta garantía mediante la inclusión de cualquier detalle o circunstancia que ofreciera una pequeña variación en la hipótesis delictiva. Así y todo, la fórmula elaborada por la dogmática procesal ha resultado muy vaga, porque no existen criterios racionales muy claros para determinar cuándo se conserva la estructura básica del hecho [...] En última instancia, la solución es eminentemente valorativa, antes que racional. Es decir, en aquellos casos en los que se ha ejercido el poder penal con suficiente intensidad y, además, ha existido la posibilidad de completar adecuadamente la descripción del hecho, aunque ello no se haya producido por carencias de la propia investigación, la identidad del hecho debe ser comprendida del modo más amplio posible. Lo que se debe tener en cuenta es la unidad de sentido del hecho conforme a las normas jurídicas. Porque en el ámbito del proceso penal no se puede hablar de 'hechos', en forma independiente de las normas jurídicas: un hecho procesal es un hecho con referencia a las normas jurídicas. Por eso, en el estudio del **ne bis in idem** es absolutamente necesario hacer referencia a las discusiones que existen en el ámbito del derecho penal



sustancial, respecto de la identidad entre hechos a efectos de su calificación jurídica: cuándo se trata de hechos independientes, cuándo se trata de un hecho con distintas calificaciones o cuándo el orden jurídico establece una ficción y le otorga unidad a un hecho que en su aspecto fenomenológico es indudablemente un hecho separado. Existen casos particulares que son ampliamente estudiados en los manuales a los que nos remitimos [...] Todo esto nos demuestra que, para la determinación de la identidad de hecho, es imprescindible remitirse a su significado jurídico. Los procesos de subsunción son un camino de ida y vuelta, en los que se transita de la información fáctica a la norma jurídica y de ésta a los hechos otra vez. Siempre que, según el orden jurídico, se trate de una misma identidad fáctica, con similar significado jurídico en términos generales -y aquí 'similar' debe ser entendido del modo más amplio posible- entonces debe operar el principio **ne bis in idem** [...] ". Binder, Alberto. *Introducción al Derecho Procesal Penal*, Buenos Aires, AD HOC S.R.L., 1993. 318 p. p. 167. Ahora bien, debe tenerse claro efectivamente que la unidad de acción base del concurso ideal, es un concepto jurídico. " [...] No hay una unidad de acción social, preexistente a lo jurídico, conforme a lo cual estén subordinados los conceptos jurídicos. Tampoco puede el plan o el designio del autor reunir en una, varias acciones. La unidad de acción es un concepto jurídico, no es la unidad natural de acción la que dice cuando hay una acción en sentido legal; puede ocurrir, más bien, que una acción en sentido natural constituya legalmente una pluralidad de acciones o que una pluralidad de acciones en sentido natural constituya legalmente una sola acción. La separación entre unidad de acción y pluralidad de acciones solamente es posible mediante una interpretación del sentido del tipo penal realizado [...] ". Castillo, Francisco. *El concurso de delitos en el Derecho Penal Costarricense*, San José, Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. P. 19. El concurso ideal parte del concepto de unidad de acción que permite, pese a la unidad, distintas valoraciones jurídicas que no se excluyen entre sí. Cuando la Sala señala en el antecedente de cita, que para efectos del cómputo de la prescripción se parte de la pena del delito más grave, lo que se quiere señalar es que ese es el parámetro que nos permitirá valorar si el caso puede efectivamente ser llevado a juicio sin que haya operado la prescripción, porque a fin de cuentas esa será la pena que, de declararse la responsabilidad penal, servirá de base para la fijación del *quantum* que corresponda. Pero eso no significa afirmar, como parece entenderlo el impugnante, que por el hecho de integrar un concurso ideal, sería la pena del delito más grave la que serviría para el cómputo de la prescripción de todos los delitos involucrados, porque eso



la cosa juzgada. En el caso concreto, yerra el Tribunal de mérito al considerar que entre los delitos existe un concurso aparente y por ello, el fallo debe casarse por errónea aplicación de la ley sustantiva. Debe apuntarse que el impugnante refiere que en este caso concreto, los delitos más graves serían el de falsedad ideológica y el uso de documento falso, aún cuando en la acusación -visible de folios 201 a 232- se atribuyen tres delitos de falsedad de documento privado y ninguno de falsedad ideológica, el uso de documento falso y la defraudación fiscal, por lo que para efectos del cómputo debería considerarse la penalidad del delito de uso de documento falso, sancionado con pena de uno a seis años de prisión. Considerando que Vanegas Jarquín fue intimado en la Fiscalía Adjunta de Delitos Económicos y Corrupción a las 15:40 horas del 8 de agosto del año 2000, al momento de dictarse el fallo el 23 de junio del año 2003, la acción penal por ese delito no había prescrito y por ello lleva razón el impugnante en cuanto al punto. Se acoge el reclamo. Se anula la sentencia y se ordena el reenvío del proceso para que se realice el juicio en el que se conozcan todos los hechos acusados, sin perjuicio de que al momento de dictarse sentencia se examine el problema de prescripción de cada una de las infracciones jurídicas que se estima concurrentes en forma ideal, para establecer finalmente, si es posible aplicar la pena del delito más grave aumentada hasta en otro tanto (ante el evento de que subsistan varias infracciones que no se excluyen entre sí, configurándose un concurso ideal), o bien si sólo es posible considerar la pena del delito más grave, sin posibilidad de aumento, porque las demás infracciones que concurrieron con el delito más grave se encuentran prescritas, aspectos que deberán ser examinados en el nuevo juicio.”⁹



FUENTES CITADAS:

- ¹ RIVERA PLÁ, Pamela; PANIAGUA CASCANTE, German; MARTÍNEZ 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. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2000, 152-153p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 3601).
- ² RIVERA PLÁ, Pamela; PANIAGUA CASCANTE, German; MARTÍNEZ 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. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2000, 153-155p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 3601).
- ³ PRIETO VARGAS, Ahiza María. Obligaciones Tributarias, Defraudación Fiscal y Reforma Tributaria en Costa Rica. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 1991, 11-15p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 2316).
- ⁴ RIVERA PLÁ, Pamela; PANIAGUA CASCANTE, German; MARTÍNEZ 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. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 2000, 155-157p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 3601).
- ⁵ PRADA VALVERDE, María Amalia. Defraudación del Impuesto sobre la Renta. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 1987, 11-15p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 1770).
- ⁶ ZUÑIGA DELGADO, Alejandra; JIMÉNEZ CAMARENO, Omar. Los Delitos Aduaneros en Costa Rica. Tesis (Licenciatura en Derecho). San José, Costa Rica: Universidad de Costa Rica, Facultad de Derecho. 1996, 119-134p. (Localizada en la Biblioteca de Derecho, Universidad de Costa Rica, bajo la signatura 2940).
- ⁷ SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N° 2005-00401 de las diez horas veinte minutos del trece de mayo de dos mil cinco.



-
- ⁸ SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N° 2003-00885 de las nueve horas cincuenta minutos del tres de octubre de dos mil tres.
- ⁹ SALA TERCERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Resolución N° 2004-01375 de las doce horas veinte minutos del veintiséis de noviembre de dos mil cuatro.