

# EL DELITO DE INDUCCIÓN A ERROR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (O DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA)

*Adrián Torrealba Navas<sup>1</sup>*

## SUMARIO

1.Introducción. 2. Bien Jurídico Tutelado. 2.1. Función del bien jurídico tutelado. 2.2. Evolución de los tipos de bienes jurídicos. 2.3.Teorías sobre el bien jurídico tutelado en materia sancionatoria tributaria. 2.4. El bien jurídico tutelado en el delito tributario de inducción a error en relación con otros ilícitos del Título III CNPT. 3. El tipo objetivo. 3.1. La conducta objetiva típica. 3.1.2. Evasión de obligaciones tributarias materiales. 3.1.3. Exenciones indebidas. 3.1.4. Devoluciones indebidas. 3.1.5. El carácter de norma penal en blanco del tipo. 3.1.6. La acción defraudatoria: engaño o ardid. 3.1.7. Comisión por omisión. 3.1.8. Comisión en fase de recaudación. 3.2. Conductas en fraude de ley, simulación, abuso en las formas jurídicas y su relevancia típica. 3.3. Técnicas presuntivas y delito fiscal. 3.4. Perjuicio económico para la Hacienda Pública. 3.5. Consumación y formas imperfectas de ejecución. 4. El sujeto activo del tipo. 5. El tipo subjetivo. 6.La excusa legal absoluta. 7. Penalidad. 8. Prescripción. 9.La determinación de la obligación tributaria en caso de denuncia penal y consecuencias económicas del hecho punible. Bibliografía.

### 1. Introducción

El artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios prevé un delito que denomina de “Inducción a error a la Administración Tributaria”, cuya redacción actualmente vigente proviene de la reforma operada mediante la Ley 7900 de 1999<sup>2</sup>. El Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria<sup>3</sup>, propone un

---

<sup>1</sup> Abogado y Profesor Universitario en la Universidad de Costa Rica y la Universidad Latinoamericana de Tecnología (ULACIT). Doctor en Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid, especialista en la misma materia por la Universidad degli Studi di Pisa.

<sup>2</sup> “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 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

cambio relevante en la redacción de este delito.

El objeto de este trabajo es analizar el contenido y alcance de esta figura penal, ya a varios años de su vigencia, en que se ha dado lo que podríamos denominar una inconclusa aplicación, fruto de la existencia de una buena cantidad de denuncias planteadas por la Administración Tributaria ante el Ministerio Pública combinada con pocas sentencias de fondo. De hecho, no es sino recientemente que se ha producido una primera condena, no firme aun, cuyo comentario será

---

inferiores a doce meses, se adicionarán los montos defraudados 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 es susceptible de determinación.

Se considerará exclusiva 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 el impuesto y período de que se trate.”

La redacción anterior, proveniente de la Ley de Justicia Tributaria de 1995, estaba recogida en el artículo 90 CNPT: “Quien induzca 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, será sancionado...”

<sup>3</sup>En su versión publicada en La Gaceta en el Alcance 72 a la Gaceta No. 108, del 5-jun-12, en que se publica el Expediente Legislativo No. 18.041, Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria (texto actualizado al 27 de abril de 2012 con los cuatro informes de mociones de fondo vía artículo 137 del Reglamento de la Asamblea Legislativa.), dispone: Artículo 92.- Fraude a la Hacienda Pública

“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años.

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

- a) El monto no incluirá los intereses, las multas ni los recargos de carácter sancionador.
- b) Para determinar la cuantía mencionada, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Se considerará exclusiva 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 el impuesto y período de que se trate.”

asumido en distintos puntos del desarrollo que sigue.

Es de advertir que el Título III del Código Tributario prevé actualmente otros delitos que no serán objeto de atención en esta contribución: el delito de no entrega de tributos retenidos, percibidos o cobrados en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto selectivo al consumo (artículo 93); acceso desautorizado a la información (artículo 94); manejo indebido de programas de cómputo (artículo 95); facilitación del código y la clave de acceso (artículo 96); préstamo de código y clave de acceso (artículo 97); delito de funcionario público por acción u omisión dolosa (artículo 98) o culposa (artículo 98 bis).

## **2. Bien jurídico tutelado**

### **2.1. Función del bien jurídico tutelado**

Como es bien conocido, la conducta delictiva debe ser típica, antijurídica y culpable. Los delitos tributarios no constituyen excepción al respecto y, por ello, el estudio del bien jurídico tutelado adquiere relevancia respecto del elemento de antijuricidad de la conducta.<sup>4</sup>

En un Estado de Derecho, se supone que el despliegue de la tutela penal solo es legítima respecto de intereses que la sociedad considera como particularmente valiosos y, por tanto, dignos de la tutela más extrema con que cuenta el ordenamiento jurídico. Tales intereses reciben el nombre de “bienes jurídicos”. Así, una conducta es antijurídica cuando se afecta el bien jurídico tutelado por un tipo penal, efectiva o potencialmente cuando se le pone en peligro (según que la figura sea de resultado o de peligro).

Ciertamente hay teorías en la doctrina penal (**G. JAKOBS**<sup>5</sup>) que niegan que el

---

<sup>4</sup> La sentencia 01021 de las 11 horas del 19 de diciembre del 2002 del Tribunal de Casación Penal expone esta idea con claridad: “Resulta así, lo expuesto hasta ahora, porque no puede justificarse un daño no causado, una lesión no producida o un peligro no generado. Este Tribunal de Casación ha suscrito la tesis de la antijuricidad material, que se resume en el siguiente extracto jurisprudencial: «... supone una toma de posición acerca del análisis de la antijuricidad, pues implica —en un primer momento— determinar si con la acción típica se lesionó o se puso en peligro el bien jurídico tutelado, con lo que se suscribe la posición de acuerdo a la cual la antijuricidad tiene como contenido material el resultado (precisamente esa lesión o peligro para el bien jurídico). Como consecuencia de lo anterior, si —y sólo si se verifica el resultado— habrá de acudirse a las causas de justificación para acreditarlas o descartarlas, y es lógico, pues es insostenible pretender justificar una acción que no produce daño...”

<sup>5</sup> Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y Teoría de la Imputación, J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo (trads), Madrid, 1995, p.p. 1/11, citado por **C.R. NAVAS RIAL**, Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, p. 136.

Derecho Penal esté dirigido a la protección de bienes jurídicos sino, simplemente, a tutelar la vigencia de las normas frente a la defraudación de las expectativas sociales de su respeto. Sin entrar en el corazón de esta polémica, por exceder el carácter especial de este trabajo, compartimos con **POLAINO NAVARRETE**<sup>6</sup> que “la tarea de protección de bienes jurídicos no es incompatible con el mantenimiento de la vigencia de la norma. Protección de bienes jurídicos y protección de la vigencia de la norma son dos actividades que juegan en planos diferentes: la primera, legitima el sistema punitivo; la segunda, configura la estructura del sistema jurídico (y por ende social).”

Se ha aclarado que el bien jurídico no integra el tipo penal, pero sí cumple una doble función: a) desde el punto de vista del legislador, ejerce una función limitadora y garantizadora, pues de la Constitución Política misma derivan límites y garantías en cuanto a los intereses que pueden ser objeto de tutela penal<sup>7</sup>, lo que hace que “se expresen como inconstitucionales las disposiciones que prohíban por prohibir, o que hagan de la norma penal y/o penal tributaria tan solo el refuerzo para la obediencia, sin ninguna referencia al bien jurídico concreto”, el cual solo puede derivar de los principios que protegen “la dignidad de la persona y los

---

<sup>6</sup> Fundamentos dogmáticos del Moderno Derecho Penal, México, Editorial Porrúa, 2001, p.p. 212-213, cit. por **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 137.

<sup>7</sup> Resulta interesante lo dispuesto por el artículo 19 de la Constitución Nacional argentina, según el cual quedan fuera de la actividad legislativa las conductas privadas “que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero...”, las que “están reservadas a Dios y exentas de la autoridad de los magistrados”. De un artículo como éste deriva la limitación del legislador respecto de la penalización de conductas de este tipo. En nuestro medio, la sentencia 01021 de las 11 horas del 19 de diciembre del 2002 del Tribunal de Casación Penal señala en el mismo sentido: “Esta sentencia de casación no estaría debidamente fundamentada ni se bastaría a sí misma, si no indica por qué debe privar el criterio de la antijuricidad material sobre el de la antijuricidad formal; es por ello que ha de indicarse que el § 28 de la Const.Pol. deja fuera de alcance legal cualquier acción que no cause daño —entiéndase lesión o peligro para un bien jurídico— de donde el ius puniendi no cubre acciones sin resultado. La Corte Suprema de Justicia a través de la Sala Constitucional sostuvo esta tesis en el fallo N° 525-93 (14:25 hrs., 03/02/1.993), que dice en lo conducente: “... Al disponerse constitucionalmente que ‘las acciones privadas que no dañen la moral o el orden público, o que no perjudiquen a tercero, están fuera de la acción de la ley’ —artículo 28— se impone un límite al denominado ius puniendi, pues a cada figura típica ha de ser inherente una lesión o peligro de un valor ético social precisamente determinado; en otros términos, puesto que no basta que una conducta u omisión ‘encaje’ abstractamente en un tipo, es también necesaria una lesión significativa de un bien jurídico...” (Se suple el destacado)... Por consiguiente hay dos razones jurídicas, muy poderosas, para suscribir la posición de la antijuricidad material: (i) la Const.Pol. expresamente lo impone (§ 28) y (ii) la Corte Suprema a través de la Sala Constitucional así lo interpreta con carácter erga omnes...” (C.R. vs. Mora Herrera: T.C.P., N° 2000-086, 04/02/2.000. V. además: C.R. vs. Montoya Delgado: T.C.P., N° 2000-036, 14/01/2.000, ponente: Juez Quesada Solís.).

objetivos fundamentales del Estado democrático social de Derecho”<sup>8</sup>; b) desde el punto de vista de la aplicación de la figura penal, sirve para la correcta interpretación del tipo penal, su momento de consumación, de modo que resultará impune “una conducta en la medida que la misma, aun cuando se halle comprendida en un tipo legal, no afecte el bien jurídico protegido.”<sup>9</sup>

En esa dirección, la toma en consideración del bien jurídico, como es de común aceptación, constituye un mecanismo esencial de interpretación en materia punitiva. Como dice **I. AYALA**<sup>10</sup>, la “importancia de la correcta delimitación del bien jurídico es capital a la hora de someter la hermenéutica del precepto a estudiar a las limitaciones que tal concepto representa en dicha labor. Desde la concepción de la función limitadora del mismo al ejercicio del *ius puniendi*, se convierte en “piedra angular” para la interpretación de la norma penal, dirigida en su última *ratio* a proteger a la Sociedad.”

En realidad, como adelantamos, el bien jurídico determina uno de los elementos centrales de la teoría del delito, a saber, la antijuricidad de la conducta.<sup>11</sup>

**L.N. GURFINKEL DE WENDY y E.A. RUSSO**<sup>12</sup> precisan que “más allá de la finalidad perseguida por el legislador, elemento que, sin duda, constituye un parámetro valioso para la interpretación de la ley, la definición del bien jurídico tutelado persigue otra función, que es la de determinar, en cada caso concreto, si la conducta reprochada alcanzó ese nivel de peligro que justifique la sanción,” no

---

<sup>8</sup> **R. CERVINI**, “Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional de Derecho”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 52.

<sup>9</sup> **C.R. NAVAS RIAL**, “Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 132.

<sup>10</sup> El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal, CIVITAS, Madrid, 1988, p.p. 95-96

<sup>11</sup> La sentencia citada 01021 de las 11 horas del 19 de diciembre del 2002 del Tribunal de Casación Penal expone esta idea con claridad: “Resulta así, lo expuesto hasta ahora, porque no puede justificarse un daño no causado, una lesión no producida o un peligro no generado. Este Tribunal de Casación ha suscrito la tesis de la antijuricidad material, que se resume en el siguiente extracto jurisprudencial: «... supone una toma de posición acerca del análisis de la antijuricidad, pues implica —en un primer momento— determinar si con la acción típica se lesionó o se puso en peligro el bien jurídico tutelado, con lo que se suscribe la posición de acuerdo a la cual la antijuricidad tiene como contenido material el resultado (precisamente esa lesión o peligro para el bien jurídico). Como consecuencia de lo anterior, si —y sólo si se verifica el resultado— habrá de acudir a las causas de justificación para acreditarlas o descartarlas, y es lógico, pues es insostenible pretender justificar una acción que no produce daño...”

<sup>12</sup> Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, 3a. edición, Depalma, Buenos Aires, 1993, p.p. 192-194.

bastando “el mero encuadramiento mecánico de la acción u omisión imputada en la tipología legal...”

Con fundamento en lo anterior, la Corte Suprema argentina, como reportan los autores citados, ha llegado a sostener que

“la recta solución de los casos, a la luz de las particulares circunstancias, puede conducir al juez administrativo o al tribunal del poder judicial que conozca por vía de apelación (...) a eximir de sanción al infractor por considerar irrisoria la infracción. La apreciación de las circunstancias eventualmente habilitantes de esta solución excepcional corresponde al juez de la causa por constituir una cuestión de hecho y prueba ajena al recurso extraordinario.”(p.p. 193-194, Sentencia de 8/6/93).

**GURFINKEL DE WENDY y RUSSO** precisan el alcance de esta sentencia al decir que

“la eximición de sanción no sería literalmente “excepcional” y para supuestos “irrisorios”, sino normal para todos aquellos casos en los cuales se juzgue que la acción u omisión, objetivamente incriminadas no alcanzan a hacer peligrar los bienes tutelados, careciendo, en consecuencia, de gravedad.”

La Dirección General de Tributación, en relación con las infracciones administrativas, ha reconocido la función del bien jurídico a nivel de Directrices interpretativas. Así, en la Directriz 11-2000 relaciona el bien jurídico con el principio de insignificancia de la conducta como criterio de oportunidad:

“Tómese en cuenta que, el criterio de oportunidad para estos casos consiste en valorar el interés fiscal y la conveniencia de ejecutar la sanción. El principio de insignificancia de la conducta, también deberá observarse y aplicarse cuando el comportamiento, pese a ser formalmente típico, no tiene la gravedad suficiente para amenazar o lesionar el bien jurídico tutelado.”

Asimismo, en su Directriz 009-2002 ha admitido genéricamente la función del bien jurídico como elemento central de la antijuricidad material:

“Tal situación no puede dejar de incidir en las características de las sanciones, dado que algunas conductas han dejado de ser típicas, y las que continúan siéndolo, no son antijurídicas:

“Igualmente sirve el concepto de antijuricidad material para graduar la gravedad de la misma ...y para elaborar criterios como el de “insignificancia”, “intervención mínima”, etc. que restringen el ámbito de aplicación del Derecho penal a los ataques verdaderamente graves a los bienes jurídicos más importantes.”

## **2.2. Evolución de los tipos de bienes jurídicos**

Si bien la noción original del bien jurídico derivaba de la concepción liberal iluminista y, por tanto, se centraba en la tutela de intereses individuales<sup>13</sup> en un sistema político en que el individuo pasaba de súbdito a ciudadano, el advenimiento de fenómenos colectivos de carácter económico y social amplía la noción a la tutela de intereses de carácter colectivo. Es la tesis de **AMELUNG**, para quien “el contenido de bien jurídico se encuentra condicionado por lo que es “socialmente dañoso”: “los fenómenos sociales que impiden o dificultan al sistema social la superación de los problemas que obstaculizan su progreso.”<sup>14</sup>

Este concepto subyace en los delitos económicos, “consecuencia no deseada del avance vertiginoso de la tecnología y de los cambios trascendentes que se han venido produciendo en materia social, económica y política a partir de finales de la segunda década del siglo pasado y que, a su vez, se han incrementado fuertemente a partir de la segunda mitad de aquel siglo (aproximadamente).”<sup>15</sup>

El Derecho Penal económico tuvo por objeto, en su origen, temas como la sanción de conductas monopolísticas en tutela del sistema de libre mercado, y progresivamente se extiende a los aspectos regulatorios en general del sistema económico, en búsqueda de que éste cumpla también una función socialmente beneficiosa para el conjunto de la sociedad. De ahí que se suele decir que en el Derecho Penal económico el bien jurídico tutelado es “el orden público económico, cuya importancia hace que aquél merezca la protección jurídica máxima, que es la

---

<sup>13</sup> **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 134 atribuye el “puntapié inicial a **RITTER von FEUERBACH**, mediante su “teoría de los derechos subjetivos”, quien sostenía que el objeto de protección del ordenamiento punitivos es siempre un derecho subjetivo, entendido como todo derecho privado o individual. No obstante, es a **BIRNBAUM** a quien se reconoce como verdadero mentor del concepto de bien jurídico y fundador de la teoría del bien jurídico.

<sup>14</sup> **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 134,

<sup>15</sup> **M.A. GRABIVKER**, “El Reproche Penal de los Delitos Fiscales y Previsionales”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 24.

sanción de tipo penal.”<sup>16</sup> Dicho orden público económico se entiende “como la regulación jurídica de la participación estatal en la economía, que lo hace parte de la regulación jurídica de la actividad del mercado.”<sup>17</sup>

Así, dentro de los delitos económicos, se pueden identificar “dos formas fundamentales de comportamientos ilícitos: de un lado, a través de las regulaciones de deberes económicos respecto del Estado (aquí se integran buena parte de los delitos tributarios y previsionales), del otro, la sanción de actividades irregulares.”<sup>18</sup>

### **2.3. Teorías sobre el bien jurídico tutelado en materia sancionatoria tributaria**

Como es bien conocido, la doctrina<sup>19</sup> ha debatido largamente en torno a cuál es el bien jurídico tutelado ya no solo de los delitos en sentido estricto sino, en general, de las distintas figuras del ordenamiento tributario sancionador, incluyendo las infracciones administrativas.<sup>20</sup>

Como es bien conocido, la doctrina ha debatido largamente en torno a cuál es el bien jurídico tutelado ya no solo de los delitos en sentido estricto sino, en general, de las distintas figuras del ordenamiento tributario sancionador,

---

<sup>16</sup> **M.A. GRABIVKER**, cit., p. 23.

<sup>17</sup> **G.J. YACOBUCCI**, “La Conducta Típica en la Evasión Tributaria (Un Problema de Interpretación Normativa), Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 106, citando a **BAJO FERNÁNDEZ**.

<sup>18</sup> **G.J. YACOBUCCI**, cit., p. 106, citando a **PEREZ DEL VALLE**.

<sup>19</sup> Dentro de la extensa literatura, nos limitamos a remitir a las buenas exposiciones descriptivas y críticas contenidas en: **J. BOIX REIG** y **J. BUSTOS RAMÍREZ**, “Bien Jurídico y Tipificación en la Reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública”, Los Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Tecnos, S.A., 1987, p.p. 11 ss.; **I AYALA**, El Delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal, CIVITAS, Madrid, 1988, p.p. 95 ss.; **I. BERDUGO** y **J.C. FERRE OLIVE**, Todo sobre el Fraude Tributario, Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1994, p.p. 17 ss.; **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**, Delitos Tributarios y Previsionales, Editorial Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 2001, p.p. 54 ss., **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p.p. 144 ss.; **G.J. YACOBUCCI**, Op. cit., p.p. 105 ss.

<sup>20</sup> Es de recordar que es hoy pacífico que también las infracciones administrativas comparten la naturaleza y los principios de la materia penal. Al respecto remito a mis obras Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Mundo Gráfico-Centro de Estudios Tributarios, San José, 1997, p.p. 4 ss. y El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, p. 21. Recientemente, véase el trabajo de **A. LÓPEZ DÍAZ**, “La Concreta Aplicación de las Garantías Reconocidas en Materia Penal y Tributaria”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 63 ss. En nuestro medio, es la resolución de la Consulta de Constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, número 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995, en que la Sala Constitucional sentó una línea jurisprudencial básica, saldando desde entonces el dilema suscitado durante la tramitación del proyecto, en sus distintas versiones: las infracciones y sanciones administrativas, por ser una manifestación del poder PUNITIVO del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal.



incluyendo las infracciones administrativas<sup>21</sup>.

Ciertamente no ha faltado la posición extrema de que los delitos tributarios no tutelan bien jurídico alguno, “considerándolos meramente un refuerzo penal al interés recaudatorio estatal, lo que los convierte en delitos formales o artificiales, verdadero camino a reinstaurar la prisión por deudas.”<sup>22</sup> No obstante, se trata de una posición minoritaria que se aferra a la tesis de que el no pagar tributos nunca debería ser delito por ser algo equivalente a la prisión por deudas, desconociendo así la relevancia del sistema tributario en una sociedad.

Ahora, dentro de la corriente mayoritaria que acepta la presencia de un bien jurídico tutelado en la figuras de delito e infracción tributarios, según la teoría de que se trate, se hace recaer dicho bien en la “fe pública”; el “deber de lealtad”; el “patrimonio”; el “orden socio económico”; la “tranquilidad pública, salud y vida”, la “hacienda pública”, “la efectiva realización de la recaudación tributaria”, el “erario público”, las “funciones administrativas para la gestión del tributo”, “la actividad del Estado tendiente a la fiscalización y recaudación de las rentas”. Además, algunos sostienen que los ilícitos tributarios tienen un carácter

---

<sup>21</sup> Es de recordar que es hoy pacífico que también las infracciones administrativas comparten la naturaleza y los principios de la materia penal. Al respecto remito a mis obras Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Mundo Gráfico-Centro de Estudios Tributarios, San José, 1997, p.p. 4 ss. y El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, p. 21. Recientemente, véase el trabajo de **A. LÓPEZ DÍAZ**, “La Concreta Aplicación de las Garantías Reconocidas en Materia Penal y Tributaria”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 63 ss. En nuestro medio, es la resolución de la Consulta de Constitucionalidad del entonces Proyecto de Ley de Justicia Tributaria, número 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995, en que la Sala Constitucional sentó una línea jurisprudencial básica, saldando desde entonces el dilema suscitado durante la tramitación del proyecto, en sus distintas versiones: las infracciones y sanciones administrativas, por ser una manifestación del poder PUNITIVO del Estado, deben respetar los principios constitucionales de la materia penal. Así, sostuvo que

“Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción -la Administración tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y delitos no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos, en efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.”

<sup>22</sup> **G. ADRIASOLA**, “La Omisión como Tipo Penal en el Derecho Penal Tributario”, Derecho Penal Tributario, cit., p. 190, citando a **P.H. MEDRANO**, “Delitos Tributarios, Bien jurídico y Tipos legales”, en Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año I, núm. 1, p. 34.

“pluriofensivo”, esto es, que lesionan diversos bienes jurídicos.<sup>23</sup>

Como una consecuencia lógica de la corriente histórica que ve a los delitos económicos como una respuesta a la necesidad de tutela de intereses colectivos, en contraposición a los delitos clásicos o nucleares que se ligan a bienes jurídicos de corte individual<sup>24</sup>, encontramos las concepciones macrosociales, que ven en el orden social y económico el bien jurídico tutelado, vista la importancia del sistema tributario para la consecución de finalidades básicas y esenciales del Estado y de las Constituciones Políticas que lo enmarcan, orientadas a asegurar las condiciones mínimas indispensables para propiciar la autorrealización de sus habitantes. Ciertamente esta concepción puede servir de parámetro en la fase legislativa, legitimando la creación de la tutela penal del sistema tributario. No obstante, presenta obvias limitaciones respecto de la función del bien jurídico en la aplicación e interpretación de la norma pues, como expresa **I. AYALA**<sup>25</sup> en referencia al delito de defraudación tributaria contenido en el Código Penal español, “si éste se interpretara en términos tales de exigir la constatación de la lesión del mismo 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”.

Se ha advertido también, en crítica a esta postura, que no debe confundirse la motivación última de la incriminación con el bien jurídico. Ello llevaría a nociones del bien jurídico “que no serían capaces de cumplir la limitación del ius puniendi

---

<sup>23</sup> Dentro de la extensa literatura, nos limitamos a remitir a las buenas exposiciones descriptivas y críticas contenidas en: **J. BOIX REIG y J. BUSTOS RAMÍREZ**, “Bien Jurídico y Tipificación en la Reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública”, Los Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Tecnos, S.A., 1987, p.p. 11 ss.; **I. AYALA**, El Delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal, CIVITAS, Madrid, 1988, p.p. 95 ss.; **I. BERDUGO y J.C. FERRE OLIVE**, Todo sobre el Fraude Tributario, Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1994, p.p. 17 ss.; **M. BAJO FERNÁNDEZ y S. BACIGALUPO**, Delitos Tributarios y Previsionales, Editorial Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 2001, p.p. 54 ss., **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p.p. 144 ss.; **G.J. YACOBUCCI**, Op. cit., p.p. 105 ss.

<sup>24</sup> Cfr. **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 134; **M.A. GRABIVKER GRABIVKER**, “El Reproche Penal de los Delitos Fiscales y Previsionales”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 24; **G.J. YACOBUCCI**, “La Conducta Típica en la Evasión Tributaria (Un Problema de Interpretación Normativa)”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 106.

<sup>25</sup> Op. cit., p. 99.

estatal, detrayendo en suma su función garantista”.<sup>26</sup>

Ello llevaría a nociones del bien jurídico “que no serían capaces de cumplir la limitación del ius puniendi estatal, detrayendo en suma su función garantista”.<sup>27</sup> Agrega en esa dirección **G. ADRIASOLA**<sup>28</sup> que el tener como bien jurídico la afectación a la economía nacional no puede aceptarse dada la ambigüedad y vaguedad de la noción de economía nacional u orden económico, pues si bien la evasión tributaria puede distorsionar la recaudación estatal e, indirectamente, en las variables de los mercados, “si no queremos construir estos delitos de infracciones de peligro abstracto y por tanto estructurarlos como delitos de mera prohibición, debería probarse en cada caso de delito tributario la lesión o puesta en peligro del orden económico.”

De hecho, solo a costa de hablar de bienes jurídicos mediatos o indirectos puede sostenerse esta tesis. Así, por ejemplo, habría que entender lo afirmado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación argentina en el caso “Sigra, SRL”<sup>29</sup> en el sentido de que “a los efectos de una adecuada hermenéutica que en la ley debe tenerse presente que las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación pues excede el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal; ya que se inscriben en un marco jurídico general amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales y normas tuteladas por los tipos penales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes”. Pero ya en este sentido no se trata de un bien jurídico tutelado en sentido estricto, que pueda determinar la antijuricidad de la conducta en el caso concreto, sino que se trata de algo así como la “finalidad o fundamento último” del delito.<sup>30</sup>

Una crítica idéntica puede dirigirse a la tesis de que los bienes jurídicos

---

<sup>26</sup> **MORALES**, cit. por **I. AYALA**, cit., p. 99. En el mismo sentido, **G. ADRIASOLA**, “La Omisión como Tipo Penal en el Derecho Penal Tributario”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 191.

<sup>27</sup> **MORALES**, cit. por **I. AYALA**, cit., p. 99.

<sup>28</sup> Op. cit., p. 191.

<sup>29</sup> En Fallos 314:1376, considerando 9, cit. por **C.R. NAVAS RIAL**, Op.cit., p. 154.

<sup>30</sup> En esa dirección **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**, cit., p. 55 consideran que este tipo de supuestos bienes jurídicos aparecen como tal en un segundo plano, siendo el patrimonio el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito. Lo que no obsta reconocer que “el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico en el Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una *política económica y social* que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etcétera.”

tutelados sean la tranquilidad, salud y vida, que solo podrían considerarse lesionados o puestos en peligro de forma más o menos mediata.<sup>31</sup>

Igualmente a la tesis seguida por algún sector de la doctrina española de que “el bien jurídico protegido son los valores constitucionales consagrados en el artículo 31.1. CE, incluido el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva lo que se protege a través del delito fiscal no solo la actividad puramente recaudatoria sino la función que nuestro ordenamiento atribuye a los tributos y que, como señala el artículo 2.2. LGT, no sólo es la de ser medios para recaudar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos sino la de servir como instrumentos de la política económica general y para atender a la realización de los principios y fines constitucionales.”<sup>32</sup> En efecto, a no ser que se pudiera alegar que no hay afectación del bien jurídico tutelado si la obligación tributaria incumplida proviene de un tributo “injusto”, violatorio de los principio de justicia tributaria, sin pasar por su declaratoria de inconstitucional, habría que entender que ese objetivo de tutela de un sistema tributario justo se ubica en un plano mediato, sin afectar de manera directa la antijuricidad de la conducta.

Hay otro conjunto de teorías de las que, en cambio, no puede predicarse la crítica expuesta, pues se caracteriza por el planteamiento de bienes jurídicos concretos, los cuales sí pueden ser utilizados en el control de antijuricidad de la conducta. Podemos advertir dos enfoques diversos: por una parte, algunas teorías se inclinan por una visión estática o patrimonial de la Hacienda Pública; por otra, algunas se inclinan por una visión dinámica, centrándose en el concepto de actividad financiera del Estado y demás entes públicos. Y, al interno de estos enfoques, podemos apreciar una tensión entre los planteamientos que acuden a bienes jurídicos individuales y los que, en alguna medida, buscan destacar el elemento del interés colectivo sin sacrificar la concreción misma del bien jurídico.

La tensión aludida se aprecia claramente en las teorías patrimonialistas, en que encontramos los que asimilan el bien jurídico del delito fiscal al del delito de la

---

<sup>31</sup> Cfr. **M. A. GRABIVKER**, Op. cit., p.p. 35-36.

<sup>32</sup> Primer informe del Observatorio del Delito Fiscal (Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en Materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal), Madrid, 2006, p. 11.

estafa, de modo que lo defendido en los delitos contra la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado en igualdad de condiciones que los patrimonios individuales (**RODRIGUEZ DEVESA**). Desde esta perspectiva, se plantea la exigencia de que sólo 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.<sup>33</sup> De ahí que la creación de figuras fiscales *ad hoc* sería totalmente superfluo e innecesario, pues ya las defraudaciones individuales tutelarían el patrimonio del Estado en tanto una persona jurídica más.

Esta teoría ha sido cuestionada al advertirse diferencias entre el patrimonio individual y el patrimonio colectivo, en tanto éste se pone en función de intereses supraindividuales con trascendencia para el orden económico y social.<sup>34</sup> Se aleja así la asimilación entre el delito de estafa y la defraudación fiscal, pues “el delito de estafa lesiona intereses jurídicos individuales (patrimonio individual), en la defraudación se lesionan intereses jurídicos supraindividuales (el patrimonio del Estado).”<sup>35</sup> Sus implicaciones se manifiestan especialmente desde el punto de vista del rol del bien jurídico tutelado en la fase legislativa: a ese respecto, mientras que el bien jurídico en el delito de estafa pertenece a la corriente originaria que tutela intereses jurídicos individuales, el delito de defraudación fiscal, en cambio, se adscribe en la posterior evolución que intentó garantizar la tutela penal también a los intereses colectivos. De ahí que, por ejemplo, es la

---

<sup>33</sup> Este tema fue conocido en la sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, la No. 0054-97, de las 15 horas 3 minutos del 7 de enero de 1997, que enfrentó una Consulta de Constitucionalidad en relación con el artículo 51 de la Ley 7293, Reguladora de Todas las Exoneraciones Vigentes, su Derogatoria y sus Excepciones, que preveía una figura que penaliza a los agentes de retención o percepción que no entregan lo retenido o percibido al Estado. La consulta planteaba la duda de si no violaba dicha figura el artículo 38 de la Constitución Política, que prohíbe la prisión por deudas. La Sala salva la constitucionalidad de la figura, pero con una tesis en que se entiende que estamos ante una modalidad de apropiación o retención indebida, por lo que no se trata de una simple relación de crédito. Con ello, asume implícitamente la tesis patrimonial individual del bien jurídico que, como se explica en el texto, debe considerarse hoy superada.

<sup>34</sup> Cfr. en ese sentido: **J. BOIX REIG** y **J. BUSTOS RAMIREZ**, Op. cit., p. 19. **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**, Op. cit., p.p. 55-56, **I. BERDUGO** y **J.C. FERRE**, Op. cit., p. 17, quienes citan en esta corriente a **RODRIGUEZ MOURULLO**, **CÓRDOBA RODA** y **MORALES PRAT**; **J.J. CASADEVALL** y **Ma. C. GARCÍA LLAMAS**, “Delitos contra la Hacienda Pública”, en J.F. ESCUDERO y otros, Delitos Societarios, de la Receptación y contra la Hacienda Pública, Barcelona, Bosch, 1988, p. 279, citado por **C.R. NAVAS RIAL**, cit., p. 148, **I. AYALA**, Op. cit., p. 104.

<sup>35</sup> **A. TORREALBA**, Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, Mundo Gráfico-Centro de Estudios Tributarios, San José, 1997, p. 326

aprobación legislativa expresa de una figura de defraudación fiscal la que puede tutelar el patrimonio colectivo, sin que sea legítimo utilizar la figura de la estafa tradicional para acometer ese fin. De ahí la crítica que formuláramos hace varios años a las condenas por delito de estafa en los casos relacionados con el disfrute indebido de los Certificados de Abono Tributario, siendo que, con toda claridad, era el patrimonio de la Hacienda Pública el afectado.<sup>36</sup>

Pasamos ahora a los enfoques dinámicos, que se concentran en la tutela de la actividad administrativa de la Administración Tributaria. Aquí encontramos desde las teorías ancladas a bienes jurídicos tradicionales que, de alguna manera, ubican dicha actividad como susceptible de sufrir las consecuencias de actos no veraces o desleales de sus administrados, hasta las que acuden a nociones más colectivas, identificadas en la tutela de las funciones administrativas de aplicación de un sistema tributario orientado a la consecución de finalidades constitucionalmente esenciales. Por lo tanto, aquí también se observa la tensión apuntada entre la tutela de intereses de corte individualista o colectivos.

Así, tenemos el criterio de la fe pública, que ubica los ilícitos fiscales en la misma categoría de las falsificaciones. El comportamiento típico consiste en alterar la verdad jurídica, siendo la víctima de esa alteración la Administración Tributaria en el desarrollo de sus funciones de control de la aplicación del sistema tributario. Este criterio ha tenido rara influencia en las distintas legislaciones, que han girado en torno al problema del no pago de los impuestos y no al de la falsificación de documentos. Esta tesis tuvo desarrollo en España por razones de Derecho positivo, pues el delito fiscal nace en el ordenamiento español en el Título III del Código Penal, dedicado a las “Falsedades”. La crítica que “se le formula consiste en haber confundido la utilización de los medios comisivos con el contenido del injusto, que es la evasión de impuestos.”<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Cfr. **A. TORREALBA**, El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, 2001, p. 42 en crítica de la resolución 179-A-98 del Tribunal de Casación Penal, en tanto asume que el legislador, cuando introdujo el delito de estafa, buscaba proteger intereses colectivos, cuando es claro que esta figura es clásica de la corriente iluminista del bien jurídico en función individualista. Por ello, para proteger el patrimonio colectivo, se requería de una discusión legislativa expresa para crear figuras como la de la defraudación fiscal.

<sup>37</sup> **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 145.

No deja de llamar la atención, en relación con esta arcaica noción de bien jurídico, la forma en que resolvió el Voto No. 141-2012, de las 13 horas del 12 de abril del 2012 el primer caso de condena por delito tributario en Costa Rica. La situación de hecho giró en torno a la utilización de facturas supuestamente falsas que amparaban la compra de teléfonos celulares por una sociedad que revendía a otra sociedad relacionada para que ésta finalmente vendiera a terceros. Sin embargo, la atribución de falsedad de las facturas no vino acompañada de la demostración de que, en efecto, tampoco hubo compra real de la mercancía, esto es, de los teléfonos celulares. Sostiene al respecto el voto indicado:

“...Se ha sostenido por parte de la defensa técnica que no se ha podido desmentir la existencia de esa mercadería, es decir, aceptando implícitamente la falsedad de los documentos. Con respecto a esto, don (...), funcionario del OIJ) nos indica que la única forma de establecer si existió o no esa mercadería sería haber hecho un inventario en el momento oportuno. No niega que en un caso determinado –no este caso-, puede existir la mercadería con facturas falsas por ser mercadería proveniente de un contrabando, pero eso desde luego afirmarlo en este caso los metería en un campo especulativo...”

Sin embargo, la sentencia reconoce que el propio funcionario del OIJ había reconocido que ciertamente existe una serie de procedimientos que le permiten a la Administración Tributaria acercarse a la realidad en caso de ausencia de contabilidad, siguiendo criterios como capacidad instalada de empresa, número de empleados, información histórica, ingresos de otros períodos, rendimiento normal o el de otras empresas del mismo giro. No obstante, la sentencia acepta tranquilamente que en este caso ese esfuerzo por llegar a la realidad no se hizo. Es decir, a través de esta prueba se podía determinar la existencia de la mercadería y su valor normal de mercado, independientemente de las facturas falsas. También recoge la declaración de un testigo perito que afirma que el margen de utilidad de la empresa una vez que se eliminaron las compras amparadas en las facturas falsas llegaba al 90%, mientras que la propia Administración le determinó a la misma empresa, dos años después, un margen de 5%. En fin, la sentencia da la impresión de que le resulta irrelevante la

ausencia de toda esta actividad probatoria, sin la cual es claro que existe la duda razonable de si se defraudó la suma denunciada. Por ello, aun sin decirlo, pareciera que ha adoptado implícitamente la teoría de la “fe pública” como bien jurídico tutelado del delito tributario, al satisfacerse plenamente con la prueba de la falsedad de las facturas.

El criterio del deber de lealtad como bien jurídico tutelado –sostenido por **BACIGALUPO**- sostiene, por su parte, que “el bien jurídico estriba en la protección del deber de lealtad que tiene el ciudadano para con el Estado respecto del mandato tributario.”<sup>38</sup> Esta postura debe descartarse en un Estado social y democrático de Derecho, pues implica despojar a la teoría del bien jurídico de su contenido sustancial. Así, la teoría del delito ubicaría su centro en el deber hacia el Estado y no en la tutela de ciertos bienes de especial importancia para la vida en común de los ciudadanos.<sup>39</sup>

El criterio de la “función financiera” o de la “función del tributo en el Estado de Derecho” parte de una visión **dinámica** de la Hacienda Pública, como actividad financiera de los entes públicos. Para esta concepción, “el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público”<sup>40</sup>, no como un conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente el conjunto de funciones tributarias que se le atribuyen a la Administración Tributaria. Con este criterio, el ataque al sistema de ingresos tributarios puede lesionar o no al Erario Público (visión estática), lesión que, de producirse, tan sólo será una prueba del efectivo ataque al bien jurídico macrosocial tutelado. Así, hay figuras que exigen lesión al Erario Público como elemento de su tipicidad, mientras que otras no lo exigen (figuras de delito contable, por ejemplo). En palabras de **F.PÉREZ ROYO**<sup>41</sup>, uno de sus sostenedores iniciales, “la protección penal se otorga a la Hacienda considerada

---

<sup>38</sup> **C.R. NAVAS RIAL**, Op. cit., p. 146.

<sup>39</sup> “Al plantearse el deber de lealtad como lo protegido -dice **BUSTOS RAMIREZ**, Op. cit., p. 18)-, ciertamente cualquier acto del contribuyente puede entenderse como expresión de su actitud de no contribución y, por tanto, merecerá una pena. Se criminaliza toda la vida del ciudadano.”

<sup>40</sup> **I. BERDUGO** y **J.C. FERRE**, Op. cit., p. 20.

<sup>41</sup> Cfr. **F.PÉREZ ROYO** **F.PÉREZ ROYO** Los Delitos y las Infracciones en Materia Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, cit. por **J. BOIX REIG** y **J. MIRA BENAVENT**, Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2000, p.p. 27-28, citado a su vez por **C.R. NAVAS RIAL**, cit., p. 147.



no como un conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias”; “...efectiva lesión de la función recaudatoria o del sistema fiscal, en tanto que tales conductas comportan una grave dificultad para la función de inspección y recaudación, y el empleo costoso de más medios personales y materiales de la inspección financiera.”

Esta tesis no está exenta de críticas, en el sentido de que erige en objeto de protección las propias potestades administrativas, utilizando el Derecho Penal como mecanismo de autotutela de esas potestades, asimilándose a los delitos de desobediencia.<sup>42</sup> De este modo, si bien este tipo de bien jurídico podría ser aceptable desde el punto de vista del sistema de infracciones administrativas, resulta cuestionable para efectos de la construcción de tipos penales en sentido estricto.<sup>43</sup>

Una variante a esta teoría de la función tributaria es la que, en el contexto argentino, ha sostenido que el bien jurídico tributario del delito de evasión tributaria en dicho ordenamiento es la actividad del Estado tendiente a la fiscalización y recaudación de las rentas. Así, para **J. VIRGOLINI** y **M. SILVESTRONI**<sup>44</sup>, la lesión del bien jurídico no se produce con la presentación de la declaración por un monto que no corresponde, sino que se produce cuando el contribuyente, ante la inspección tributaria, desarrolla el ardid correspondiente para engañar al órgano recaudador. Esta tesis ha sido criticada de manera convincente por **P.R. MIERES** y **N.C.CREDE**<sup>45</sup> al observar que de este modo el comienzo de la ejecución y consumación del delito estarían “supeditados a la decisión de los órganos de la

---

<sup>42</sup> **I. AYALA**, Op. cit., p.p. 74 ss. **G. ADRIASOLA**, Op. cit., p.p. 192-193, apoyándose en **J. TAVARES**, Teoria do injusto penal, 2ª. ed., Del Rey, Belo Horizonte, 2002, p. 204 y 213.

<sup>43</sup> En ese sentido, **P. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ**, El delito contable tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995, p.p. 292 ss., quien critica un delito que, como el contable tributario, tutela la llevanza de la contabilidad en sí misma o autónomamente.

<sup>44</sup> “Delito e Infracción Tributaria (una Reinterpretación de las Sanciones Vigentes en el Sistema Tributario a la Luz de los Principios Constitucionales de Razonabilidad y *extrema ratio*”), en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, p. 147.

<sup>45</sup> “Tentativa de Evasión Tributaria”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 295-298.

Administración de verificar y fiscalizar a un determinado contribuyente”, circunstancia que por lo demás no deriva de la regulación positiva del tipo penal argentino. Como implicación necesaria, la existencia de un sujeto activo de delito dependería de la selección para fiscalización, esto es, de un evento ajeno al propio sujeto activo, afectando también los plazos de prescripción de la acción penal. Además, tal interpretación riñe contra la autoliquidación como mecanismo central de determinación de la obligación tributaria en los sistemas tributarios modernos: si bien la “declaración jurada se encuentra sujeta a verificación por parte del fisco, también es cierto que la veracidad de aquella declaración no puede ser verificada respecto de todos los contribuyentes y de todas sus obligaciones.” Y, en fin, la tesis “facilitaría la eventual comisión de actos de corrupción.”

Como se ve, son las concepciones del patrimonio supraindividual y la de la función tributaria las que, de manera concomitante, por una parte ofrecen una versión de bien jurídico concreto apto para el análisis de antijuricidad y, por otra, se entroncan con la corriente que tutela intereses colectivos.

Cabe agregar que algunos autores aceptan que en un mismo sistema de ilícitos tributarios coexistan figuras que adopten bienes jurídicos distintos dentro de las dos teorías que ahora comentamos. La Sala Constitucional en su sentencia 8191-2000 acepta la posibilidad de que el bien jurídico tutelado en materia tributaria pueda variar según que estemos ante infracciones por incumplimientos de deberes formales o materiales, con lo cual admite implícitamente la posibilidad de la coexistencia de las teorías funcional y patrimonial del bien jurídico tutelado para efectos de la sanción de cierre de negocios.<sup>46</sup>

---

<sup>46</sup> “Se acepta en doctrina que en un mismo sistema de ilícitos tributarios puedan coexistir figuras que adopten bienes jurídicos distintos. Es evidente que en nuestro país, en el caso del cierre de negocios, el bien jurídico tutelado con las causales que regulan deberes formales en el artículo 20 impugnado, lo son las potestades de verificación y fiscalización de la administración tributaria, según lo había reconocido ya esta Sala en su sentencia 01510-96, pero también se tutelan obligaciones materiales al sancionarse el no enterar a la administración el impuesto retenido o percibido. Con ambos, en algunas causales en forma directa, y en otras indirectamente, se pretende velar por el correcto funcionamiento del sistema. 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. De allí 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 a 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.

Finalmente, hacemos mención de la sugerente tesis de **M. VILAR**<sup>47</sup>, que busca integrar tanto la teoría funcional como la patrimonial. Así, para este autor, el tipo penal de la evasión tributaria en el ordenamiento argentino “protege dos bienes jurídicos, o más correctamente dos facetas del mismo bien jurídico colectivo, donde la prioridad típica la tiene el relativo a la función tributaria y se lesiona, en sentido ideal, con la falta de veracidad cualitativamente relevante (ardid). La segunda faceta del bien jurídico, como patrimonio de la hacienda pública, refleja la necesidad de lesión, aunque mínima, a un aspecto material (patrimonio).”

Podemos captar, a partir de esta postura, una diferencia relevante entre el bien jurídico de la estafa –reducido a un patrimonio (individual)- y el del delito tributario –que no se reduce a un patrimonio (supraindividual). En efecto, la inducción a error típico de la estafa a través del ardid y del engaño forma parte esencial del tipo, mas no tiene un bien jurídico específico relacionado a ésta. Se engaña a la víctima para lograr perjudicar su patrimonio. En cambio, en la defraudación fiscal, como destaca **G. YACOBUCCI**<sup>48</sup>, “no parece apropiado entonces hablar de error en los términos tradicionales de la estafa, pues en realidad los organismos de control, en virtud del sistema de autodeterminación de los tributos, están una posición de relativa ignorancia –no propiamente de error-. El deber reside en sustraer a la administración de esta situación. El engaño está atado entonces a estos deberes de información veraz, no sólo a través de declaraciones o presentaciones, sino también respecto de las formas negociales que se adoptan en los intercambios.” Esto significa que el ardid no recae en la esfera subjetiva de la víctima –o su representante voluntario o legal, como en el caso de una sociedad o un menor de edad- sino en el entramado institucional de deberes de colaboración y potestades administrativas, esto es, en las funciones administrativas de aplicación de los tributos. De ahí que este entramado adquiere la condición, también, de bien jurídico tutelado.

#### **2.4. El bien jurídico tutelado en el delito tributario de inducción a error en relación con otros ilícitos del Título III CNPT.**

A la vista de lo expuesto, nos adscribimos a la tesis de que el sistema de

---

<sup>47</sup> “Evasión Tributaria e Imputación Objetiva”, Derecho Penal Tributario, T. II, cit., p. 902.

<sup>48</sup> Op. cit., p. 124.

hechos ilícitos tributarios regulado en el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios recoge tanto unas figuras cuyo bien jurídico tutelado es el patrimonio supraindividual de la Hacienda Pública como otras cuyo bien jurídico es la función tributaria. Así, por ejemplo, a nivel de infracciones administrativas, las recogidas en los artículos 80 (morosidad para tributos determinados por resolución de la Administración Tributaria), 80 bis (morosidad en el pago de tributos determinados por el propio sujeto pasivo), 81 (omisión de ingreso por inexactitud u omisión en la declaración, disfrute de beneficios fiscales y obtención de devoluciones indebidas) y, parcialmente 86 (no ingreso de sumas retenidas, percibidas o cobradas por el empresario en el impuesto general sobre las ventas o el selectivo de consumo) adoptan el patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado. En cambio, las recogidas en los artículos 78 (omisión de la presentación de la declaración de inscripción, modificación o desinscripción), 79 (omisión de presentación de la declaración en el plazo legal establecido), 82 (violación de deberes formales de carácter contable), 83 (omisión del o inexactitud en el suministro de información tanto correspondiente a la propia situación tributaria como a la información que debe facilitarse en relación con terceros con los cuales se han mantenido relaciones económicas y financieras), 84 (no concurrencia a las oficinas de la Administración Tributaria luego de haber sido requerido), 85 (no emisión de facturas con los requisitos correspondientes), 86 (reincidencia en la no emisión de facturas, no presentación de declaraciones previo requerimiento administrativo), 87 (destrucción o alteración de sellos en caso de un cierre de negocios) tienen como bien jurídico tutelado la función tributaria (de gestión, control tributario, recaudación).

En cuanto a los delitos, el artículo 92 CNPT, al regular el delito de defraudación tributaria o de “inducción a error” establece como uno de sus elementos centrales el “perjuicio de la Hacienda Pública”, de lo cual es fácil inferir que el bien jurídico tutelado es el patrimonio supraindividual representado por la Hacienda Pública. La supeditación del delito a un monto defraudado mínimo (200 salarios base) lleva también implícito que lo que se tutela es dicho patrimonio. Ahora, también en este delito, por la necesidad típica de un ardid cuya víctima sea la Administración

Tributaria, podemos visualizar la tutela de un deber de veracidad para con ésta y, por tanto, de la función tributaria, en los términos sugeridos por **VILAR**.

De la misma manera, el delito consistente en no entregar tributos retenidos, percibidos o cobrados por ciertos sujetos pasivos (agentes de retención, de percepción, contribuyentes con poder-deber de traslación) en función de colaboración con la recaudación tiene el mismo bien jurídico tutelado.

Asimismo, en la redacción propuesta por el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, que unifica en una sola figura la defraudación clásica con los incumplimientos de agentes de retención, percepción y contribuyentes con poder-deber de traslación, la presencia de este bien jurídico deriva de que la acción básica es “defraudar a la Hacienda Pública”, debiendo entenderse ésta en su sentido estático o patrimonial. Lo que encuentra apoyo también en la fijación de montos mínimos defraudados como condición objetiva de punibilidad. Dependiendo de lo que se concluya en cuanto si el tipo requiere o no la existencia de un ardid, podremos visualizar también la existencia de un bien jurídico compuesto –patrimonio y función tributaria.

### **3. El tipo objetivo**

#### **3.1. La conducta objetiva típica**

##### **3.1.2. Evasión de obligaciones tributarias materiales**

En las dos redacciones que se han incorporado históricamente en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de lo que podríamos denominar el delito tributario principal (al que convencionalmente denominaremos “delito de defraudación tributaria”) destaca el uso de la expresión, como descriptora del núcleo objetivo del tipo, “inducir a error a la Administración Tributaria con el propósito de obtener un beneficio patrimonial, una exención o una devolución”. Llama así la atención la ausencia de un verbo típico en un delito de “defraudación” tal como “defraudar”, “eludir” o “evadir”, todos ilustrativos de incumplimientos tributarios de índole material, relacionados con la lesión de un bien jurídico patrimonial: la causación de un perjuicio económico de índole tributaria a la Hacienda Pública.

Esta redacción contrasta con la propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de

la Gestión Tributaria, que habla de defraudar a la Hacienda Pública, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero evadiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie u obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma.

Pese a estos contrastes de redacción, pienso que de la combinación de la expresión “inducir a error” con la de “obtener un beneficio patrimonial, una exención o una devolución” se evidencia la presencia de esos caracteres esenciales de un delito de defraudación tributaria. En efecto, el único beneficio patrimonial que podría obtenerse de inducir a error a la Administración Tributaria es el pago de una deuda tributaria menor a la que legalmente corresponde. Así, habría que traducir “obtener un beneficio patrimonial” por “evadir” o “eludir” el tributo debido” y “obtener una exención o devolución” por “evadir el tributo debido a través de un mecanismo de exención o devolución”.

Es decir, de las expresiones contenidas en el tipo actualmente vigente se extrae el concepto de evasión tal como lo ha interpretado la doctrina en los distintos ordenamientos en que éste es recurrente. Así, nos dice **GIULIANI FONROUGE**<sup>49</sup> que es evasión “todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal”. **PEREZ ROYO**<sup>50</sup>, por su parte, la define como “aquella conducta que consiste en el incumplimiento del deber de satisfacer la deuda tributaria. Omisión total del pago o bien pago en cuantía inferior a la debida, a la que hubiera correspondido pagar en correcta aplicación de las normas reguladoras del tributo.”

Vemos entonces que, como un primer elemento del tipo objetivo del delito, nos encontramos con incumplimientos tributarios materiales de un sujeto pasivo de obligación tributaria, que pueden, sin embargo, haber sido provocados, por su dominio del hecho, por sujetos ajenos a la relación jurídica tributaria, dado el carácter común y no especial del sujeto activo del delito, como veremos más adelante.

---

<sup>49</sup> Derecho Financiero, Vol. II, Ed. Depalma, 4a. ed., p. 731.

<sup>50</sup> Los delitos...., cit., p. 90)

Ahora, como bien se sabe, las obligaciones tributarias materiales son de diversa índole, pudiendo dividirse entre obligaciones tributarias principales (que provienen del hecho generador), obligaciones de ciertos sujetos no realizadores del hecho generador que constituyen un espejo de la obligación tributaria principal (agentes de retención y percepción, por ejemplo), obligaciones de realizar pagos a cuenta, obligaciones de retención o de ingreso de renta en especie, obligaciones accesorias (pago de intereses)<sup>51</sup>, de ahí que sea procedente analizar cuáles de estos incumplimientos son susceptibles de integrar el tipo objetivo.

Al respecto entiendo que, en la redacción actual del artículo 92 CNPT encuadra, en primer lugar, el incumplimiento de las obligaciones tributarias principales (aquellas que nacen del hecho generador a cargo del contribuyente, salvo en el caso del contribuyente con poder- deber de traslación en los impuestos general sobre las ventas y selectivo de consumo cuando ha trasladado o cobrado el impuesto al adquirente, pues en tal caso el no ingreso integra el tipo objetivo del delito del artículo 93 CNPT).

En cuanto a las obligaciones de los que el Código Tributario denomina “responsables por deuda ajena”, que incluye a los agentes de retención o percepción, a los responsables solidarios en calidad de adquirentes del artículo 22 (CNPT) o de los representantes del artículo 21 (CNPT)<sup>52</sup>, la respuesta requiere un matiz importante: de la redacción del artículo 92 CNPT, es de destacar que el monto que fija el umbral del tipo objetivo –sobre por qué en la redacción actual este forma parte del tipo volveremos más adelante- viene referido en relación con el concepto de “tributo” o “impuesto”<sup>53</sup>. Así, habría que entender que el tipo objetivo se refiere únicamente a la obligación tributaria material principal, que nace del hecho generador, esto es al tributo y no a otros tipos de obligación tributaria. No obstante, en la medida en que estos sujetos obligados, al incumplir su propia obligación, benefician al contribuyente por la intrínseca relación entre las obligaciones de unos y otros (solidaridad) y por su identidad cuantitativa, el delito

---

<sup>51</sup> Sobre todas estas distinciones debo remitirme a **A. TORREALBA**, Derecho Tributario. Parte General. T. I..., cit., Cap. IV y la bibliografía ahí citada.

<sup>52</sup> Debo remitirme sobre estas distinciones al Capítulo V de la obra citada en nota anterior.

<sup>53</sup> Dice el inciso b): “Para determinar el monto mencionado, si se trata de **tributos** con período anual...para los **impuestos** cuyos períodos sean inferiores a doce meses...”

se genera gracias al carácter común, no especial, del delito. Esta dependencia tiene una implicación relevante: en muchas ocasiones, el responsable lo es respecto de una multitud de contribuyentes, como sucede con el agente de retención que mes a mes retiene los tributos de sus asalariados, de inversionistas de mercado financiero, de socios, de no domiciliados en el exterior. Pero, por el ligamen del tipo objetivo con la obligación tributaria principal, no sería aceptable sumar todas las retenciones no realizadas a diversos contribuyentes y pretender que en conjunto llegaron al umbral del tipo objetivo.

Ciertamente hay casos en que se rompe la relación de solidaridad, como es el del agente de retención que retuvo, en que por ese hecho se excluye del círculo de obligados al contribuyente (artículo 24 CNPT). Sin embargo, en esta hipótesis, ya no estaríamos ante el tipo objetivo del delito del artículo 92 CNPT sino ante el del artículo 93 CNPT.

No encuadra en el tipo objetivo el incumplimiento en el pago de obligaciones accesorias como los intereses o las multas, esencialmente porque el artículo 92 los excluye para efectos de calcular los doscientos salarios base que fijan el umbral cuantitativo del tipo objetivo. Tampoco el incumplimiento en las obligaciones tributarias a cuenta de una futura obligación de nacimiento futuro e incierto, precisamente por la referencia clara al tributo o al impuesto en la norma.<sup>54</sup>

Las anteriores consideraciones cambian respecto del delito propuesto en el nuevo artículo 92 del Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. De manera expresa, la redacción incluye como objeto de la evasión, en primer lugar a los “tributos”, con lo cual es claro que el tipo objetivo abarca el incumplimiento de la obligación tributaria principal. En segundo lugar, alude a “cantidades retenidas”, con lo cual subsume el comportamiento del actual artículo 93 CNPT en cuanto al agente de retención (propio de los llamados impuesto sobre la renta “únicos y

---

<sup>54</sup> Al respecto, la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte ha sido clara en que no debe confundirse el tributo con otro tipo de obligaciones tributarias, como la de realizar pagos a cuenta, lo que llevó a entender que no aplicaban intereses a los pagos parciales del impuesto sobre la renta. Cfr. la sentencia 000877-S1-F-2009 de las 12 horas 20 minutos del 25 de agosto de 2009. Esto obligó al legislador a realizar una reforma al Código de Normas y Procedimientos Tributarios mediante Ley No. 8981 de 25 de agosto del 2011. ALC# 58 a LG# 167 de 31 de agosto del 2011.



definitivos”) y al retenedor a cuenta de una obligación tributaria futura e incierta<sup>55</sup>, pero no respecto de los agentes de percepción, que quedarían en situación de atipicidad.<sup>56</sup> En tercer lugar, se refiere a las “cantidades que se hubieran debido retener”, con lo cual se le da autonomía al incumplimiento del agente de retención, evitando los problemas expuestos de la norma actual en cuanto a la imposibilidad de acumular los incumplimientos referidos a diferentes contribuyentes. No sucede así, de nuevo, con la figura del agente de percepción. En cuarto lugar, encontramos la referencia a los “ingresos a cuenta de retribuciones en especie”, que alude a las obligaciones de los agentes de retención de ingresar montos relacionados con retribuciones en especie de los contribuyentes.<sup>57</sup>

### 3.1.3. Exenciones indebidas

Por otra parte, la conducta objetiva se produce también, en la actual redacción del artículo 92 CNPT, cuando se “obtiene una exención”. Sin entrar en un desarrollo amplio del concepto de “exención”<sup>58</sup>, puede decirse que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios nos ofrece, en el artículo 61, una escueta definición: es la dispensa legal de la obligación tributaria. Parece así haberse acogido en la norma citada una particular concepción, sostenida por conocidos y prestigiosos autores sudamericanos como **GIULIANI FONROUGE**<sup>59</sup>, **DE ARAUJO FALCAO**<sup>60</sup> y otros, “de recibo en muchos códigos tributarios y en especial por la doctrina brasileña, en general”<sup>61</sup>. Como destaca **LANZIANO**<sup>62</sup>, esta teoría sostiene que la exención consiste en la dispensa legal de pago o en la no exigibilidad del tributo. Es decir, expresado de una manera diversa, que en toda situación

---

<sup>55</sup> Si bien en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta esta figura tiene un alcance limitado (a los entes públicos y a los que realicen pagos a empresas no domiciliadas de comunicaciones o transporte que tengan representante permanente en Costa Rica), el Proyecto amplía al otorgar a la Administración Tributaria la facultad de establecer, mediante resolución publicada en La Gaceta, retenciones a cuenta de los diferentes tributos que administra (ver reforma al artículo 103 CNPT, inciso d). Un ejemplo en la legislación actual es también el de las empresas administradoras de tarjeta de crédito en el impuesto general sobre las ventas.

<sup>56</sup> Sería el caso de la sociedad local de un grupo económico financiero respecto de la sociedad off shore en el impuesto sobre la renta de estas entidades regulado hoy en el artículo 61 bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>57</sup> Piénsese en las remuneraciones en especie en el impuesto sobre la renta del trabajo dependiente.

<sup>58</sup> Remito al lector a **A. TORREALBA**, Derecho Tributario.T. I..., cit., p.p. 254 ss.

<sup>59</sup> Derecho Financiero, 3a. edición, Vol. I, p.p. 291 y 293.

<sup>60</sup> El hecho generador de la obligación tributaria, trad. de C.G. Fonrouge, Buenos Aires, Depalma, p.p. 92 y 93.

<sup>61</sup> **W.LANZIANO**, Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979, p. 15.

<sup>62</sup> Ibíd., p. 14.

exentiva, se produce la relación tributaria y como consecuencia, nace la deuda tributaria, la carga obligacional, la cual no puede ser exigida por el ente público acreedor, en mérito al precepto legal."

La esencia de esta concepción es que la exención no afecta el momento de nacimiento de la obligación, sino el de su exigibilidad. La consecuencia básica de lo anterior es que la exención es independiente del hecho generador, por lo que puede nacer antes o después de su realización. A diferencia de otras concepciones sobre la exención tributaria<sup>63</sup>, la exención no se completa con la realización del hecho generador, sino que puede derivar de otras circunstancias legalmente previstas. Asimismo, pese a la exención, la obligación tributaria nace, sólo que no es exigible. Esta concepción, en la moderna teoría de la exención tributaria, se considera hoy superada, inclinándose la mejor doctrina por ver la figura como una modalidad del hecho generador y que, por tanto, afecta el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora, ambas teorías abarcan los casos conocidos como de exención objetiva o subjetiva que ligan la exención a ciertas hipótesis ya incluidas en el hecho generador, como las exenciones parciales que afectan otros elementos estructurales del hecho generador (deducciones de la base imponible, alícuotas más favorables, deducciones en la cuota tributaria). La duda que se plantea es si otras figuras de beneficio o incentivo fiscal, que en definitiva no impiden el nacimiento de la obligación tributaria ni afectan sus elementos cuantitativos, pueden integrar el tipo objetivo. Es el caso de los Certificados de Abono Tributario previstos en su momento en el artículo 65, e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o de otras figuras análogas presentes en distintas versiones de la Ley Forestal. Estos beneficios fiscales no afectan los elementos estructurales de la obligación tributaria sino que aparecen como instrumentos para la extinción de ésta por compensación. A mi entender, en este caso, estas figuras exceden el concepto de exención aun bajo la teoría de la dispensa legal, porque no afectan la exigibilidad de la obligación tributaria, sino que introducen un modo especial de

---

<sup>63</sup> Véase, por ejemplo, **C. LOZANO SERRANO**, Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1989 y **P. HERRERA MOLINA**, La exención tributaria, Colex, 1990.

extinción de ésta.

En la redacción propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria este problema desaparece, pues se habla directamente de “beneficios fiscales”, concepto a mi juicio más amplio.<sup>64</sup>

En el actual artículo 92 hay otro elemento que restringe la conducta objetiva típica relacionada con las exenciones. 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, por ejemplo, el engañado era el Banco Central o Procomer y el Ministerio de Comercio Exterior. Problema que se daría en muchos los beneficios fiscales en nuestra legislación, que son conferidos por Ministerios distintos al Ministerio de Hacienda: zona franca, contratos turísticos, contratos forestales, etc.

Este problema viene superado por la propuesta de redacción del Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, en que lo que se defrauda es la Hacienda Pública en sentido patrimonial, sin que entre en escena el concepto restrictivo de Administración Tributaria en tanto órgano estatal concreto.

Finalmente, precisar que lo característico de la indicación de la obtención de una exención en el tipo objetivo del actual artículo 92 CNPT es que se refiere a aquellas modalidades de exención que requieren para su disfrute de un pronunciamiento administrativo previo a solicitud del interesado, pues ese es el único caso en que se “obtiene una exención”. Cuando se trata de una exención que se aplica autoliquidativamente por el sujeto pasivo en la declaración respectiva, entenderíamos que la conducta queda abarcada en la conducta

---

<sup>64</sup> Cfr. la discusión sobre este concepto que desarrollo en **A. TORREALBA**, Derecho Tributario. Parte General, T. I, cit., p.p. 259 ss. En contra se manifiesta **G. A. LALANNE**, “La Obtención Fraudulenta de Beneficios Tributarios y Su Aprovechamiento Indebido”, Derecho Penal Tributario..., T. I, cit., p.p. 516 ss. para quien exenciones y beneficios fiscales o tributarios son nociones jurídicamente equivalentes pues, siguiendo el concepto de exención de **E. SIMÓN ACOSTA**, “en ambos casos persiguen fines ajenos a los fundamentos en los que se basa el hecho imponible del impuesto, son nociones jurídicamente equivalentes”. Así, en esta concepción, tratándose de un impuesto sobre la renta de las personas físicas, una deducción por gastos médicos o de educación, no sería una exención, sino una no sujeción, en tanto que una deducción por inversiones sería una exención. Sin entrar en esta polémica, consideramos que este argumento no resuelve el problema de aquellas figuras que no afectan ni el nacimiento de la obligación tributaria ni su exigibilidad, máxime que el propio autor se adhiere a la teoría de la exención como una modalidad del hecho generador.

general de obtener un beneficio patrimonial derivado de un incumplimiento tributario.

En la redacción del artículo 92 propuesta por el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria observamos una precisión relevante: la conducta típica no es obtener un beneficio fiscal, sino *disfrutarlo indebidamente*. Esto significa que no basta con obtener el acto administrativo que confiere el beneficio, sino que es preciso su uso posterior para impedir o reducir el nacimiento de la obligación tributaria (teoría de la exención como modalidad del hecho generador) o impedir su exigibilidad (teoría de la dispensa legal). También puede darse el caso que el beneficio se obtuvo debidamente, pero la distorsión típica se da al nivel de su aplicación.<sup>65</sup> Finalmente, el comportamiento se puede dar tanto a nivel de beneficios o exenciones que requieren pronunciamiento administrativo como los que se aplican autoliquidativamente.

#### **3.1.4. Devoluciones indebidas**

Tenemos, por último, el comportamiento consistente en obtener una devolución indebida, esto es, que no corresponde de acuerdo con el ordenamiento tributario vigente. Al no mediar distinción alguna, la conducta abarca tanto las devoluciones que se establezcan con fundamento en un supuesto pago debido o en un pago indebido.<sup>66</sup> Constituye un pago debido aquel en que existe una obligación de pago de una obligación tributaria en la normativa y el sujeto pasivo, o, más ampliamente, el sujeto obligado en virtud de una relación privada derivada del tributo, la cumple correctamente. Sin embargo, por la propia dinámica normativa de ciertos tributos, al realizar la liquidación o determinación definitiva de la obligación tributaria principal, resulta una divergencia entre lo debido y pagado por obligaciones no principales y lo que se deba pagar en concepto de obligaciones principales. La conducta típica sería solicitar y obtener una devolución o provocar una devolución de oficio de un pago debido no realizado o realizado en cuantía inferior.

El pago indebido, por su parte, se caracteriza por ser un pago en exceso en

---

<sup>65</sup> Así, **G.A. LALANNE**, Op. cit., p. 528, en relación con una figura similar del ordenamiento argentino, siguiendo a **H.B. VILLEGAS**.

<sup>66</sup> A continuación resumimos conceptos desarrollados en la obra citada en la nota anterior, p.p. 300-302.

relación con lo que corresponde pagar de acuerdo con el ordenamiento tributario vigente. Es decir, se trata de un pago equivocado, incorrecto. La conducta típica sería solicitar y obtener una devolución o provocar una devolución de oficio de un pago indebido no realizado o realizado en cuantía inferior, o ya recibido. Una modalidad sería aquella consistente en pedir devolución sin advertir a la Administración que se tienen deudas impagas que le permitirían aplicar la compensación en lugar de la devolución. El artículo 99 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación (RGGFRT) expresamente señala que de previo a la resolución final, la Administración notificará al solicitante las deudas que consten en la Cuenta Integral Tributaria y le advertirá que deberá, por escrito, hacer de conocimiento de la Administración la existencia de deudas tributarias determinadas, que no aparezcan entre las deudas indicadas, dentro de los cinco días hábiles siguientes. Ahora, es de anotar que esta norma tiene su origen en una falta de confianza de la Administración en su propia cuenta corriente, que le ha dificultado históricamente reconocer fácilmente la existencia de deudas impagas a compensar. De ahí que habría que cuestionar sobre la idoneidad del engaño para inducir a error cuando simplemente se oculta la existencia de una obligación líquida y exigible que consta en los propios registros tributarios, tema sobre el que volveremos.

Alguna complejidad plantea el procedimiento especial de devolución previsto en la Resolución General DGT-10-2006 para el caso de devolución de retenciones indebidas. La Resolución señala que, cuando media una retención indebida, esto es, un pago indebido canalizado por un agente de retención o retenedor, este primero debe devolver al contribuyente y, posteriormente, rectificar su declaración de retenciones para generar el crédito a favor y con base en éste solicitar la devolución. Para que la conducta sea típica, debe haber mediado devolución al contribuyente pues solo así la conducta del agente de retención implicará un beneficio obtenido para un tercero, esto es, el obtenido por el contribuyente por devolución indebida de un “tributo”. En caso contrario, la devolución al agente de retención sería atípica, al constituir una devolución de un monto que, si bien lo beneficia, no es “tributo” –sino obligación paralela del agente de retención-, caso

en el cual, como hemos visto, se requeriría el beneficio del contribuyente (que sería el tercero beneficiado). Este problema desaparece en la redacción del artículo 92 del Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Es de notar que esta modalidad comisiva no incluye la aplicación de un crédito propio inexistente o inferior en cuantía para compensar con una obligación tributaria. En estos casos, el pago por compensación queda encuadrado, y en la medida de que se acepte la comisión del delito en fase recaudatoria –sobre lo que volvemos más adelante–, en la conducta genérica de obtención de un beneficio patrimonial por incumplimiento de obligaciones tributarias materiales.

### **3.1.5. El carácter de norma penal en blanco del tipo**

La vinculación del tipo con los incumplimientos tributarios materiales lo convierte en una norma penal en blanco, esto es, “en la que no se establece una descripción completa del comportamiento típico, el cual deberá ser integrado aplicando la legislación tributaria...”<sup>67</sup>

Esto nos lleva a una característica básica del delito tributario: todas las conductas incluidas en su tipo “se insertan en el seno de una relación jurídica tributaria, en el sentido amplio del término. Consecuencia de lo anterior es que, tanto para determinar si se han producido tales comportamientos como para determinar el sujeto activo del delito o fijar la cuantía defraudada que sirve para delimitar si nos encontramos ante un delito fiscal o una infracción administrativa, se ha de acudir necesariamente a las normas extrapenales tributarias, tanto a las genéricas como a las específicas del tributo de que se trate.”<sup>68</sup>

De ahí que la adecuación típica solo se dará si, luego de analizadas estas normas extrapenales tributarias, se puede considerar que se ha dado un incumplimiento tributario material. Y, visto que el Derecho tributario mismo también remite a normas de otros sectores del ordenamiento, el análisis debe ampliarse aun. En ese sentido, por ejemplo, el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios permite a la Administración prescindir de las formas

---

<sup>67</sup> **F.J. NOCETA CORREA**, Op. cit., p. 47.

<sup>68</sup> Observatorio del Delito Fiscal..., cit., p. 13. En igual sentido apunta **V.O DÍAZ**, Ilícitos Tributarios. Perspectivas Jurídica y Económica, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 2, que “al presupuesto esencial de la infracción hay que salir a buscarlo a extramuros de la ley penal tributaria en una tarea compleja y delicada.

jurídicas de Derecho privado empleadas por los contribuyentes cuando se haya hecho un uso manifiestamente inapropiado de éstas, de modo que para saber si éste se ha dado resulta ineludible el análisis de la regulación en el ordenamiento jurídico privado de la forma jurídica empleada.

El Voto No. 147-2012 del Tribunal Penal del II Circuito Judicial de San José, en el caso reciente de condena por defraudación fiscal, contiene pasajes en que se nota una extrema ligereza en el manejo de los conceptos propios del ordenamiento extrapenal tributario. Así, por ejemplo, ante el argumento de un testigo perito presentado por la defensa de que la correcta cuantificación de la obligación tributaria, ante la supuesta falsedad de las facturas de respaldo, requería la aplicación de los indicios previstos en el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios relativos al llamado método de base presunta para poder reconocer un costo de mercadería adecuado, sostiene:

“Al respecto debe indicarse que el numeral que invoca no establece que cuando la información presentada sea false la Administración debe proceder a determinar la obligación tributaria. La norma regula los casos en que no haya libros o registros de contabilidad, **ni la documentación que compruebe las operaciones efectuadas**, o bien que la información proporcionada sea insuficiente o contradictoria, pero nunca regula ni hace mención al supuesto de hecho en que se encontró la Administración Tributaria: La presencia de los documentos de respaldo de las transacciones comerciales realizadas eran documentos falsos y las empresas ficticias, consecuentemente no procedía realizar ninguna determinación de oficio como lo sugiere el testigo, sino interrumpir el acto administrativo y remitir el asunto al Ministerio Público, todo de conformidad con lo que dispone el mismo cuerpo normativo (artículos 89 y 90 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.”

Según esta interpretación, por una parte, cuando no existe documentación de respaldo de las compras de mercadería, procede aplicar un método de indicios para aproximarse de la mejor manera posible a la realidad económica del negocio, que en el impuesto sobre la renta se manifiesta por la renta neta (ingresos menos gastos necesarios para producirlos, entre ellos el costo de venta de las

mercaderías). En cambio, si la documentación es falsa, es legítimo determinar la obligación tributaria desconociendo los costos de la mercadería de manera absoluta, sin que se pueda llegar a estos por el sistema de indicios del artículo 116 CNPT. ¿Por qué? ¿Acaso un documento falso no es otra cosa que un documento jurídicamente **inexistente**? ¿Se pretende acaso que lo falso de las facturas acarrea una sanción impropia, esto es, verse imposibilitado a determinar la obligación tributaria según las normas generales para el caso en que no hay documentación de respaldo? ¿Y dónde, en el ordenamiento tributario, se prevé una norma semejante?

Estando claro en el caso que se trataba de dos empresas relacionadas, en que una compraba celulares y vendía a la relacionada para que esta revendiera a terceros independientes, resulta sorprendente que la sentencia reconoce que, en la fiscalización previa a la empresa vendedora a clientes externos, “se procedió a realizar una “prueba” con la cantidad de celulares comprados en relación con los celulares vendidos, reflejándose una diferencia significativa, pues se compraron siete mil noventa unidades de celulares, según las facturas de compra, pero se vendieron once mil doscientos sesenta y ocho unidades de celulares...” Claro, una vez que se eliminaron las compras amparadas en facturas “falsas” del lado de la compañía intermedia. Entonces, ¿cómo pudieron venderse más celulares de los que se compraron? ¿No cabía, entonces, fijar con indicios razonables el costo de ventas de los celulares de más vendidos?

Pero, por otra parte, al oponer al argumento sustancial un argumento procedimental, a saber, que la Administración no podía entrar a determinar según los indicios del artículo 116 a través del procedimiento determinativo ordinario en sede administrativa sino que debía enviar el asunto a la sede penal, pareciera con ello pretender que una vez que el asunto llega a esta sede la normativa tributaria deja de tener aplicación, cediendo ante una supuesta normativa puramente penal. Desconoce así, sin explicación, que cuando un asunto se remite a la vía penal, corresponde precisamente al Juez de esta jurisdicción cuantificar la obligación tributaria, visto que la Administración ha renunciado a ello. Y, lógicamente, debe hacerlo aplicando la misma normativa sustantiva que habría debido aplicar la



Administración Tributaria. El resultado es que, para fines de una condena penal, se llega a una cuantificación de la obligación tributaria que se separa radicalmente de la realidad económica del negocio, renunciando a acercársele siquiera a través de indicios precisos, graves y concordantes, en violación flagrante del ordenamiento tributario extrapenal.

El contraste es muy evidente en relación con otro caso penal por facturas falsas que no llegó a juicio, en cuyo contexto, interrogada por el Juez Penal, la Dirección General de Tributación emitió el oficio DGT-1094-2006, del 24 de julio de 2006. En dicho oficio, el Director General reconoce con toda claridad la procedencia del método de base presunta para intentar, en este caso, determinar la cuantía de los gastos deducibles, señalando:

“ante la inexistencia de comprobantes fehacientes aportados por el contribuyente para justificar el rubro supra citado, la oficina de fiscalización ....procedió a aplicar supletoriamente un método de estimación indirecta (Base Presunta) con el fin de determinar, mediante estudio de empresas similares, el monto que la empresa denunciada podía aplicarse por concepto de costos en la partida “ Medicamento, materiales quirúrgico y otros”

Asimismo, si la norma tributaria subyacente es anulada (por ejemplo, por una sentencia constitucional o, tratándose de una norma reglamentaria o infralegal por un Tribunal Contencioso) también la adecuación típica fenece. Como apunta **F.J. NOCETE CORREA**<sup>69</sup> en relación con la experiencia española, “no podemos sino afirmar la imposibilidad de condenar por la elusión de un tributo que haya sido declarado inconstitucional, como fue admitido por nuestro Tribunal Constitucional respecto al gravamen complementario de la tasa de juego creado por la Ley 5/1990, de 29 de junio, o la disposición adicional 4 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.”

De la misma manera, si se producen normas tributarias posteriores que resulten más favorables hasta el punto de determinar la existencia o inexistencia

---

<sup>69</sup> “Aspectos Actuales de los Delitos contra la Hacienda Pública”, Fraude Fiscal. La Experiencia en Costa Rica y España, **P.J. CARRASCO PARRILLA y G. PATÓN GARCÍA**, Directores, Centro Internacional de Estudios Fiscales-Centro Internacional de Inteligencia Tributaria, Universidad de Castilla-La Mancha, AECID, Iustitia, S.A., 2009, p. 48, con cita de las Sentencias del Tribunal Constitucional español STC 173/1996, de 31 de octubre y 194/2000, de 19 de julio.

de delito, “la respuesta debe ser también afirmativa, pues la norma tributaria, al integrar el tipo penal, participa de su naturaleza, siendo sobradamente conocido el principio del Derecho Penal que permite la retroactividad de la norma penal más favorable.”<sup>70</sup>

En fin, es fácil concordar con **YACOBUCCI**<sup>71</sup> en cuanto a que los “problemas de tipicidad, entonces, son cuestiones que remiten a un análisis normativo de los hechos y del derecho que no se satisface con meros procesos de verificación o comprobación empírica, aunque en ellos esté presente cierta lesividad de bienes jurídicos...”

### **3.1.6. La acción defraudatoria: engaño o ardid**

De la característica general del delito tributario expuesta en la sección anterior ha surgido, en la doctrina y el Derecho comparado, la discusión sobre si se trata de delitos de mera infracción de un deber o, si, por el contrario, requiere de una conducta adicional, relacionada con el ardid o engaño. Según la primera tesis, que además se entronca con la cuestión de si el delito fiscal es un delito especial propio –sobre lo que volveremos al analizar el tipo subjetivo- el acento se pone “no tanto en un comportamiento exterior que fuera la expresión de un dominio de los hechos que se desenvolvían, cuanto en las responsabilidades sociales –dominio social- o exigencias institucionales –delitos de infracción de deber- a las que estaban vinculadas las obligaciones de ciertos sujetos particulares. En la tesis original sobre la cuestión, **ROXIN** explica que el elemento que decide sobre la autoría en estos casos de tipos penales especiales constituye una infracción de un deber extrapenal, que no se extiende necesariamente a todos los implicados en el delito, pues responde siempre a deberes que están antepuestos en el plano lógico y se originan en otras ramas jurídicas.”<sup>72</sup>

Esta discusión viene claramente resuelta por la propia redacción del artículo 92 vigente, a favor de la tesis de que el incumplimiento tributario debe ser calificado por el ardid o el engaño. Esto se evidencia fácilmente de la expresión contenida en

---

<sup>70</sup> **F.J. NOCETE CORREA**, Op. cit., p. 48.

<sup>71</sup> Op. cit., p. 100.

<sup>72</sup> **G. YACOBUCCI**, Op. cit., p. 93, citando a **C. ROXIN**, Autoría y Dominio del Hecho en Derecho Penal, Madrid, Marcial Pons, 1998, p.p. 437 ss.

el artículo en cuanto a que la obtención del beneficio patrimonial se alcanza induciendo a error a la Administración Tributaria “mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera”.

La doctrina argentina se pronuncia en esta misma dirección ante la existencia de una redacción de la figura de la evasión tributaria simple que utiliza también expresiones relacionadas con el ardid o el engaño.<sup>73</sup> Esta redacción configura la acción de defraudar, que al decir de **FONROUGE**<sup>74</sup> conlleva una evasión o sustracción calificada de impuesto. En el mismo sentido, **J.M. ALVAREZ ECHAGUE**<sup>75</sup> señala que debe “existir una acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de diversos medios ardidosos o engañosos intenta sustraer del conocimiento del fisco su verdadera capacidad contributiva...El ardid o engaño significa el astuto despliegue de artilugios con el objeto de conseguir en la víctima una falsa representación de la realidad, intentando provocar un error esencial en el Fisco.”

Así, puede decirse que “ocultar” significa “esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista; y también callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad. Por eso tiene un significado negativo, como *no aparecer*. “Simular”, por su parte, significa representar una cosa, fingiendo o imitando lo que no es. Exige la creación de una apariencia respecto a alguien, esto es, simular supone ofrecer a alguien la apariencia, y como tal apariencia se presenta así con ánimo de que se desconozca que lo es; es decir, que la apariencia es tal mientras se desconozca la circunstancia de que dicha imagen no concuerda con la realidad.”<sup>76</sup>

La reforma propuesta por el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión

---

<sup>73</sup> Según el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria y Previsional No. 24.769 de 1997 “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fiscal Nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$100.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

<sup>74</sup> *Op. cit.*, p. 730.

<sup>75</sup> “Algunas Consideraciones sobre el Fraude de Ley en la República Argentina: su Recepción Legislativa y Consecuencias Prácticas”, *Fraude y Evasión Fiscal*, Centro de Estudios Tributarios-Investigaciones Jurídicas, S.A., San José, 2002, p.p. 91-92. En igual sentido, **M.H. LAPORTA**, “La Omisión de Presentar la Declaración Jurada de Impuestos como Comportamiento Evasivo”, *Derecho Penal Tributario...cit.*, T. I, p.p. 439 ss.

<sup>76</sup> Cfr. **P. SANCHEZ-OSTIZ**, *Op. cit.*, p.p. 104-105.

Tributaria introduce una redacción estructuralmente distinta a la actual que, como anotamos por nota más atrás, es una réplica bastante cercana del artículo 305 del Código Penal español actualmente vigente (de 1995), el cual recogió la redacción que había sido introducida en ese ordenamiento por la Ley Orgánica 6/1995.

Como se expresa en la Exposición de Motivos de dicho Proyecto, el núcleo de la conducta típica, propuesto, es —al igual que el actual— la defraudación. Solo que su configuración se separa del delito de estafa, en que se inspira el tipo actual, porque —se dice con cita del Primer informe del Observatorio del Delito Fiscal, p 11)-:

“Pese a la similitud entre la estructura de ambos delitos, en el delito fiscal no es necesario, como sucede en la estafa, un engaño idóneo para inducir a error a la Administración ni que este error sea determinante del desplazamiento patrimonial (...)”.

Como el mencionado informe español explica<sup>77</sup>, “el núcleo de la conducta típica en el delito fiscal es la defraudación, que algunos entienden como perjuicio patrimonial ocasionado por el incumplimiento consciente de un deber tributario (el incumplimiento de las obligaciones tributarias)y, otros, como perjuicio patrimonial causado mediante engaño”. Y es ahí que agrega:

“Para esta última postura (que surge especialmente al examinar los supuestos de devolución indebida) toda defraudación implica algún tipo de maquinación engañosa (simulación de la realidad tributaria) pero este engaño tiene una configuración distinta al de la estafa. Pese a la similitud entre la estructura de ambos delitos, en el delito fiscal no es necesario, como sucede en la estafa, un engaño idóneo para inducir a error a la Administración ni que este error sea determinante del desplazamiento patrimonial sino que la Administración tributaria (cuando procede a la devolución) actúa con independencia del engaño en cumplimiento de sus deberes.”

De esta manera, en esta propuesta, el delito tributario se configura como un delito de infracción de deberes. Según este sector doctrinal, “la antijuricidad de la conducta queda completamente integrada con la infracción de deberes formales

---

<sup>77</sup> Op. cit., p. 11.

tributarios, de tal suerte que si a ésa se asocia la causación del perjuicio patrimonial típico, se complementan todos los requisitos del tipo objetivo de la defraudación tributaria. Ésta había sido considerada doctrina dominante en los impuestos con deber de autoliquidación del obligado tributario...Para este sector existe, por tanto, un deber específico de comunicar datos a la Administración, que se encuentra establecido legalmente y que de vulnerarse implica directamente la realización de la defraudación fiscal (...) Por tanto, para la mayoritaria opinión española, en principio, la infracción al deber de declarar, sumado al acaecimiento del perjuicio estipulado por la norma penal, daría como consecuencia la realización del injusto típico.”<sup>78</sup>

Sin embargo, esta tesis es cuestionable y no es compartida por la totalidad de la doctrina española o la jurisprudencia, tanto anterior a esta redacción, como posterior. Y es que, en realidad, esta figura delictiva, en sus distintas redacciones, siempre utilizó el verbo “defraudar”<sup>79</sup>, el cual fue interpretado por buena parte de la doctrina y la jurisprudencia como implicate de un actuar orientado a la inducción a error mediante ardid o engaño. En ese sentido, como expresa **RODRIGUEZ MOURULLO**<sup>80</sup>, defraudar “equivale, desde el punto de vista jurídico-penal, a causar un daño patrimonial injusto a través de una mendacidad, astucia o artificio. Frente a otros posibles comportamientos lesivos de intereses tributarios, el fraude se caracteriza porque el agente, mediante maniobras maliciosas (maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones, disimulaciones, etc.) induce a error. No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise en scene* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria.”

En la misma dirección podemos citar a **M. BAJO FERNÁNDEZ y S.**

---

<sup>78</sup> **M.H. LAPORTA**, Op. cit., p. 436. El autor agrega cómo este modo de ver la cuestión “ha sido cimentado por oposición al entendimiento que el tipo penal de defraudación fiscal exige la presencia de algún tipo de conducta engañosa como condición necesaria para completar el requisito de la antijuricidad, pues, según los adalides de la teoría de la infracción de deber, ello no ha podido ser sostenido con argumento plausibles.”

<sup>79</sup> Así, por ejemplo, la redacción del artículo 349 del Código Penal español introducida por la Ley Orgánica 2/1985, iniciaba diciendo: “El que defraudare a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos...”

<sup>80</sup> “El nuevo delito fiscal”, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, n. 15/16, p. 710

**BACIGALUPO**<sup>81</sup>, para quienes el “aspecto nuclear del tipo lo constituye la *defraudación*, que se viene entendiendo por la doctrina en el genérico sentido de la rúbrica del Capítulo VI del Título XIII del Código Penal, es decir, como *perjuicio patrimonial causado mediante engaño*.”

Además, no es correcta, a mi entender, la apreciación del informe español citado de que la teoría del engaño solo tiene sentido respecto de la conducta consistente en provocar una devolución indebida, y no cuando simplemente se evade el pago del tributo mediante su no ingreso a la Hacienda Pública. Como precisaba **M. VILAR** en la cita hecha atrás, el ardid se refiere al autoencubrimiento que realiza el autor para evitar que la Administración se entere de la existencia de un obligación tributaria no ingresada, violentando por tanto el deber de veracidad que subyace en el conjunto de los deberes de colaboración del sujeto pasivo, en particular en los de declaración y autoliquidación.

Ahora, aun respecto de la teoría del engaño, que es la que, sin duda, sigue el tipo actual del artículo 92 CNPT, es importante señalar que si bien este delito comparte rasgos comunes con el delito de estafa, hay diferencias importantes a nivel de tipicidad (ya vimos que también las hay respecto de la antijuricidad). En primer lugar, se suele decir que falta en el delito de defraudación tributaria el desplazamiento patrimonial por parte del “engañado”, lo cual es exacto salvo que se trate de una devolución.

Es de destacar, adicionalmente, que en el delito fiscal, los ardidés o engaños carecen “estrictamente hablando de un destinatario actual, pues no hay a quien llevar a error a través del elemento provocador –como es el recordado caso de la estafa-. Sin embargo, en la evasión, lo engañoso tiene destinatario, en virtud de la obligación de informar o actuar verazmente que vincula al ciudadano con la administración...Al engañar sobre este punto se produce el consiguiente perjuicio de la hacienda pública, pues neutraliza o disminuye los deberes que han de cumplirse a través del ingreso del tributo. En términos estrictos, no hay pues error, sino desinformación, y a este último respecto cobra virtualidad el engaño, ya que

---

<sup>81</sup> Op. cit., p. 57 y la doctrina concordante citada en nota 11.

el deber es comunicar la realidad o verdad.”<sup>82</sup>

Resulta interesante la precisión que hace **M. VILAR**<sup>83</sup> en cuanto a que en el delito fiscal “el perjuicio patrimonial no depende del ardid, el cual sin importar cuando fue concretado, antes o después de la decisión de no ingresar los tributos, sólo sirve como una especie de auto-encubrimiento, generalmente anticipado a la propia consumación del hecho.” Esto significa que, aun bajo esta teoría del engaño o ardid como configurador del tipo del delito de defraudación tributaria, en realidad las maniobras engañosas tienen por objeto encubrir la existencia de una obligación tributaria que termina no siendo ingresada al erario público.

No obstante, para otra parte de la doctrina, los actos posteriores al deber de declarar y autoliquidar quedan fuera del comportamiento típico. Según **G. YACOBUCCI**<sup>84</sup>, el “vínculo de imputación determina que el incumplimiento del deber consuma el hecho. Por tanto, los comportamientos posteriores frente a los requerimientos de la administración han de verse como hechos diferentes. Esto es, que si las simulaciones, falsedades documentales, etc. se concretan con posterioridad a la infracción del deber y con el objeto de ocultarla, su relevancia debe considerarse autónomamente...Se tratará en todo caso de maniobras de falsedad documentales, encubrimiento, etc. Sin embargo, habrá en principio tipicidad si la utilización de los medios engañosos ocurrió de manera concomitante o posterior al hecho generador pero antes del término previsto por el tributo para su cumplimiento.”

Por otra parte, se observa, haciendo eco del desarrollo de la doctrina penal en materia de estafa, que no interesa tanto saber “si el engaño urdido es determinante de la falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria, sino se posee la capacidad, idoneidad, para alcanzar tal finalidad. Y para ello ha de tenerse en cuenta la concreta necesidad de protección de la Hacienda respectiva, esto es, y en otras palabras, que ha de indagarse cuándo existe necesidad de protección penal del bien jurídico representado por el interés a la completa y exacta percepción de los tributos. En la operación de imputación objetiva ha de

---

<sup>82</sup> **G. YACOBUCCI**, Op. cit., p.p. 124-125.

<sup>83</sup> “Evasión Tributaria e Imputación Objetiva”, Derecho Penal Tributario, T. II, cit., p. 895.

<sup>84</sup> Op. cit., p.p. 125-126.

contarse con las posibilidades de autoprotección de la víctima frente al engaño, determinando ello el nivel de riesgo implícito en la acción para la producción del resultado, de modo que el desvalor de la acción esté representado por el engaño típico, en cuanto idóneo para producir el resultado lesivo.”<sup>85</sup>

Por ello, si la Administración “conoce efectivamente el hecho imponible, la simulación deja de ser el riesgo que se concretó en el resultado. En todo caso, este último es imputable a la propia administración y no al obligado. La infracción del deber de tributar en ese supuesto no se ha logrado por el engaño, pues éste ha sido inesencial en términos penales. Ciertamente se ha incumplido el pago, pero como el legislador ha reclamado que la infracción se desenvuelva a través de una determinada modalidad –fraude, engaño, ardid, simulación-, su no vinculación en términos de imputación neutraliza la aplicación del tipo penal...”<sup>86</sup>

Esta tendencia va en plena armonía con el principio moderno de que el Derecho penal debe ser solución de última “ratio” y, por tanto, debe basarse en la idea de “intervención mínima”. Así, se entiende que si la Administración, con el mero ejercicio de sus potestades administrativas legalmente conferidas para la gestión de los tributos, puede descubrir los incumplimientos legales de los distintos sujetos pasivos a fin de exigir su rectificación, el hecho mismo del incumplimiento no es **idóneo** para inducir a error a la Administración, aunque en la práctica ese error se dé por la propia ineficiencia de ésta. Se requiere, algo más, esto es, una conducta de ocultación y de ardid idónea objetivamente para dicha inducción a error.

Esta interpretación se refuerza en la redacción del artículo 92 actual, que expresamente menciona el requisito de la “idoneidad” para inducir a error.

Veamos un ejemplo. Supongamos que el contribuyente A, en su declaración, no incluye un ingreso efectivamente obtenido. Si se trata de un ingreso que, por la aplicación del deber de información de terceros, debe ser reportado por quien paga en el formulario D.151, no puede argumentarse que se trata de un engaño o ardid, a menos que exista un acuerdo con el tercero para que no reporte el pago y,

---

<sup>85</sup> I. AYALA, *Op. cit.*, p. 188.

<sup>86</sup> G. YACOBUCCI, *Op. cit.*, p. 125.



en efecto, así lo haga.

El Voto No. 147-2012, relativo a la reciente condena por defraudación tributaria, ofrece no pocas dudas sobre cuál es la tesis, entre la teoría de la infracción de un deber y la teoría del engaño, que ha adoptado. La condición de representante legal de la sociedad y su responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de ésta se convierte en el elemento central para fijar el dominio del hecho por parte de la imputada pues, si bien la sentencia afirma que la “responsabilidad no se presume y en todo caso en materia penal debe acreditarse una relación de culpabilidad entre el representante legal y la acción que se le enrostra en la acusación, no es posible en nuestro sistema de enjuiciamiento penal, tema que para el Tribunal no es cuestionable”, se le da un valor probatorio preeminente al hecho de que en la entrevista inicial en el procedimiento de fiscalización la representante pudo dar alguna explicación sobre las transacciones, sin reparar que estuvo presente su esposo quien, en el juicio, declaró expresamente que él era el único responsable del andar del negocio. Esto aunado a la declaración del abogado de la empresa de siempre y de que, de forma inexplicable, la acusación dejó por fuera al esposo de la imputada y así como que no hubo investigación alguna de la empresa que emitió las facturas supuestamente falsas. Pasajes claves son, quizá, los siguientes:

“...Nada más conviene indicar que la encartada tenía el control de la empresa Estrella Brillante, conocía sus obligaciones tributarias, presentó las declaraciones juradas de los impuestos tal y como se razonó en el apartado anterior de esta sentencia, por ello, le es imputable ese comportamiento típico...”

“...Cabe resaltar certificación registral de folios 313-314, correspondiente a la entidad Estrella Brillante S.A., que en lo que interesa acredita de manera cierta e indubitable que la representación judicial y extrajudicial de la misma la ostenta la imputada (...), que tiene las facultades de apoderado generalísima sin limitación de suma y que su nombramiento por todo el plazo social, que es de 99 años a partir del 11 de enero del 2000...”

También debe destacarse una diferencia esencial entre el delito que nos

ocupa y el de estafa pues, salvo en el caso de la devolución indebida, los comportamientos típicos no se caracterizan 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<sup>87[28]</sup>, "se suele decir que falta en el delito de defraudación tributaria el desplazamiento patrimonial por parte del "engañado"...".

En efecto, como explica **I. AYALA**<sup>88</sup>, 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)..."<sup>89</sup>

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.<sup>90</sup> De ahí que sea altamente cuestionable la utilización de la figura de la estafa para condenar por las irregularidades cometidas con los Certificados de Abono Tributario, tal como resulta de la argumentación de 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

---

<sup>87</sup> Los hechos ilícitos..., cit., p. 326.

<sup>88</sup> El delito de defraudación tributaria, Ed. Civitas, Madrid, 1988, p. 166, siguiendo a DUS, "Frode fiscale e truffa", Rivista della Guardia di Finanza, 1961, p.p. 81 y 82.

<sup>89</sup> Cfr. en igual sentido **P. COLLADO YURITA**, La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1996, p. 25, nota 9: "En el delito fiscal a diferencia de lo que acontece en el delito de estafa la ilicitud se perpetra sobre los bienes propios, se incumple el deber de adscribirlos a un determinado ente al que aún no han llegado. Se produce, en suma, un quebrantamiento patrimonial que encaja mejor en el concepto de "lucro cesante" que en el de "daño emergente".

<sup>90</sup> En ese sentido, **I. AYALA**, Op. cit., p. 104.

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 cuestionable en cuanto ve la figura como totalmente desconectada del circuito de los tributos, cuando constituía un típico crédito de impuesto que permitía la extinción de la obligación tributaria por compensación.<sup>91</sup>

Por otra parte, es de observar que la redacción del delito tributario del artículo 92, así como la de la reforma propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, es de carácter genérico, esto es, no precisa conductas específicas en que pueda estar implícito o inmerso la idea de ardid o engaño a la Administración.

Esta condición es compartida por nuestra figura con el tipo español. Así, es interesante dejar constancia de que una de las críticas –de fuente oficial además-<sup>92</sup> que se le han hecho en España a la configuración normativa del delito fiscal y que tiene plena aplicación tanto para la figura vigente en Costa Rica de la inducción a error o defraudación fiscal vigente como para la redacción propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria –cercana copia de la figura española- es su carácter *genérico*. Decir, en efecto, “el que defraude a la Hacienda Pública (...) eludiendo el pago de tributos (...)” es una descripción típica que provoca “que sólo jurisprudencialmente se van conociendo qué conductas

---

<sup>91</sup> Para un desarrollo de esta argumentación ver **A. TORREALBA**, El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, cit., p.p. 40 ss. Para la diferencia entre un crédito en sentido propio y otro impropio, véase **J.J. HINOJOSA**, Los créditos de impuesto en el sistema tributario español, CEDECS Editorial S.L., Barcelona, 1997.

en la obra citada en la nota anterior.

<sup>92</sup> Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 38.

pueden ser calificadas propiamente como defraudatorias”, generando una gran incertidumbre e inseguridad jurídica.<sup>93</sup>

Esto contrasta con otras experiencias del Derecho comparado. Así, en Alemania, “comete defraudación tributaria además de quien omite o falsea hechos relevantes para la determinación de la deuda, quien, a través de la misma conducta defraudatoria, impide o difiere en el tiempo la realización de la prestación tributaria. Esto implica, por ejemplo, que quien obtiene un aplazamiento basándose en una declaración falsa sobre su situación financiera, quien logra la condonación de la deuda a partir de una declaración igualmente falsa o impide la ejecución de una deuda falseando la relación de los bienes que integran su patrimonio.”<sup>94</sup>

En Italia, por su parte, existen los siguientes tipos delictivos: “(1) Declaración fraudulenta mediante la utilización de facturas o documentos falsos para operaciones inexistentes. Es necesario, para que exista delito, que tales facturas estén contabilizadas y hayan sido empleadas como prueba frente a la Administración...(2) Expedición de facturas falsas y otros documentos –sobre todo, albaranes de transporte- para simular operaciones inexistentes. (3) La destrucción de los libros o documentos necesarios para la reconstrucción de la base imponible. (4) El levantamiento de bienes para impedir el cobro de la deuda tributaria.”<sup>95</sup>

Finalmente, también se apunta, en el estudio dicho, el caso de los Estados Unidos, en que existen 28 conductas tipificadas como delitos fiscales.<sup>96</sup>

En contraposición, en figuras genéricas como la actualmente vigente en Costa Rica o, incluso, como la propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, es preciso recurrir a la vía ejemplificativa, sea a nivel jurisprudencial, administrativo o doctrinal.

Doctrinalmente, citamos los ejemplos que nos ofrecen **G. FOUNROUGE y S.C.**

---

<sup>93</sup> **V.O DÍAZ**, Ilícitos Tributarios. Perspectivas Jurídica y Económica, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2006, p.p. 19 y 23, hace similares señalamientos en relación con el ordenamiento argentino.

<sup>94</sup> Observatorio..., cit., p. 68.

<sup>95</sup> Observatorio..., cit., p. 69.

<sup>96</sup> Cfr. Observatorio..., cit., p. 69.

**NAVARRINE**<sup>97</sup> de declaraciones engañosas:”a) las que se efectúen con manifiesta disconformidad con las normas legales y que no existan motivos para apartarse de ellas dada su claridad; b) las que contienen datos falsos cuando se omite denunciar la mayor parte de las rentas; c) las que no siendo fiel reflejo de la verdad, además, se configura la falta de registraciones contables y exhibición de comprobantes de acreditación suficiente; d) las declaraciones que utilizan formas extrañadas para disminuir la carga fiscal utilizando al efecto procedimientos insólitos, no siendo las figuras utilizadas las que corresponden a las reales.”

**V.O.DÍAZ**<sup>98</sup> apunta como comportamiento ardidoso típico la contabilidad falsa u otros artificios de géneros varios, dirigidos a reducir artificiosamente la base imponible, debiendo distinguirse entre una simple contabilidad irregular y una contabilidad fraudulenta. Así, atendiendo a impuestos como el de las ganancias o renta, o el Impuesto al Valor Agregado (IVA, o impuesto general sobre las ventas, en nuestro medio), las maniobras ardidosas pueden valerse de procedimientos contables para “lavar” el origen cierto de una renta para transformarla en otra de menor intensidad tributaria; utilizar criterios de imputación temporal de ingresos deliberadamente impropios; registrar una falsa constitución de reservas, o una falsa imputación de gastos sobre erogaciones capitalizables, o disimular una relación de negocios entre partes controladas; la manipulación de inventarios; no facturación y no registro deliberado de ingresos (pues perfecciona el ocultamiento del hecho gravado)o falseamiento del precio real de enajenación de bienes o servicios; ocultamiento de bienes patrimoniales; utilización de pérdidas falsas de períodos anteriores para efectos de deducir un período reciente. Nos señala también el registro de activos de inversión nuevos para beneficiarse de beneficios fiscales, sin que sean nuevos o que resulten simplemente inexistentes. No deja, por supuesto, de señalar como entre los casos más actuales y comunes la contabilización de un gasto inexistente o amparado a comprobante falso, lo que “permite apreciar el ilícito de minorar la obligación tributaria a condición de que

---

<sup>97</sup> Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Depalma, 7ma. Ed. 1999, p. 326, cit. por **J.M. ALVAREZ ECHAGUE**, Op. cit., p. 88.

<sup>98</sup> Op. cit., p.p. 12, 13, 14, 16, 21, 27, 29.

dicha falsedad sea conocida por el imputante.”<sup>99</sup>

La propia Dirección General de Tributación, en la Directriz 22-01 relativa a Lineamientos para plantear denuncias por delito fiscal, señala, con cita de la autora española **P. COLLADO YURITA**<sup>100</sup> incluye como ejemplos:

- Ocultación de la totalidad o parte de los ingresos en la contabilidad y en la declaración fiscal: a) la falta de reflejo contable de los ingresos cuando los mismos tampoco aparecen en la declaración fiscal y b) la contabilidad que recoja de la totalidad de las operaciones realizadas pero empleando cuentas que induzcan a estimar un contenido distinto al real, provocando una estimación incorrecta de la base imponible.
- Inclusión en la contabilidad y en la declaración fiscal, de costos y gastos inexistentes o con justificación falsa.
- Deducción por inversiones en activos fijos nuevos que no tenga tal carácter o sean inexistentes. En este supuesto, el dato fundamental lo constituye el que la inversión no se haya producido.” Por ejemplo, para efectos de beneficiarse del beneficio fiscal de depreciación sobre acelerada del artículo 8 f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### 3.1.7. Comisión por omisión

La doctrina, ante figuras de delito tributario, ha solido plantearse también si, visto los requisitos de la conducta objetiva, ésta sólo puede darse mediante **conductas comisivas**, excluyendo las **conductas omisivas**.<sup>101</sup>

La redacción actual del artículo 92 CNPT no contiene una solución expresa al

---

<sup>99</sup> *Ibíd.*, p. 30. Esta última condición fue en definitiva obviada en el Voto No. 147-2012 reiteradamente citado, pues no hubo actividad probatoria alguna orientada a establecer la relación de la imputada – representante de la empresa adquirente a la cual se le extendieron las facturas- con los representantes de las empresas vendedoras, de tal manera que se hubiese podido comprobar su conocimiento sobre la falsedad de las facturas recibidas. Prácticamente se establece una presunción de conocimiento a partir de su condición de representante de la empresa compradora, de su mero conocimiento general sobre la empresa manifestado en un Acta de Entrevista en el procedimiento de fiscalización y ciertas características de las facturas objetivamente comprobadas a posteriori.

<sup>100</sup> La Actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la Instrucción del Proceso por Delito Fiscal, Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, 1996, pp.79-80.

<sup>101</sup> Tema que se definía positivamente en la redacción del Proyecto de segunda versión del Poder Ejecutivo presentado en el expediente de lo que luego fue la Ley de Justicia Tributaria.

tema, como sí la redacción propuesta en el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria. Por esta razón, conviene dar cuenta de la discusión que se ha planteado cuando la mención no es expresa o, aun cuando siéndola, sobre cuáles son sus alcances.

Si bien, como expresan **I. BERDUGO y J.C. FERRE**<sup>102</sup>, la idea del engaño se adapta mejor a un comportamiento activo, la modalidad omisiva se relaciona con la posición de garante del bien jurídico que, en ciertas condiciones, llega a tener el sujeto una vez que se verifica el hecho imponible. Así, cabe una inducción al error de la Administración a través de un comportamiento omisivo, como puede ser el omitir la declaración-autoliquidación al vencimiento del plazo legalmente previsto.”<sup>103</sup>

En el ámbito español, la discusión se planteó respecto de la redacción del delito de defraudación tributaria anterior a la reforma incorporada por la Ley Orgánica 6/1995, en que de manera expresa se incorporó la posibilidad de que el delito fiscal pudiera cometerse por omisión. No obstante, ya desde antes de esta reforma, como reporta el Primer Informe del Observatorio Fiscal<sup>104</sup> “los órganos judiciales habían declarado mayoritariamente, desde el momento en que se planteó la cuestión, que se comete delito fiscal (se defrauda) tanto por la completa omisión de la declaración, sin exteriorizar ningún ingreso, como cuando se declara menos de lo debido, es decir, que la elusión del pago de impuestos se produce tanto declarando mal de manera consciente, como no declarando, siempre que concorra el elemento culpabilístico (ánimo defraudatorio).”

Desde un punto de vista de la definición misma del tipo, se observa que, en realidad, detrás de este está un deber que puede ser formulado o como una prohibición o como una obligación: prohibir la evasión de impuestos u obligar su

---

<sup>102</sup> Op. cit., p. 59. Una discusión exhaustiva sobre el tema puede verse en **I. AYALA**, Op. cit., p.p. 191 ss.

<sup>103</sup> Esta posibilidad de la modalidad omisiva ha sido aceptada en la jurisprudencia española, atribuyéndole incluso un mayor grado de reprochabilidad penal. Así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 sostuvo que “El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser (...) cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de lo debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera (...) la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo) frente a una declaración en la que existe una parte mayor o menor ocultada.”

<sup>104</sup> Op. cit., p.p. 11-12.

pago, por lo que la acción de evadir siempre implica una omisión, total o parcial del pago de impuestos, por lo que “no existe un condicionamiento deóntico a la posibilidad de realizar un comportamiento tal de manera omisiva.”<sup>105</sup> Se discute si se trata de una omisión propia o de una comisión por omisión. La primera se da cuando la norma infringida es preceptiva, en tanto que la segunda cuando es prohibitiva. Visto que el tipo preceptivo no está enunciado en la norma, se pregunta **M. CACCIOLATO**<sup>106</sup> si podría pensarse sin más que la falta de presentación de la declaración jurada sería el medio omisivo previsto en la norma, frente a la obligación general de contribuyente de presentar declaraciones adecuadas a las normas legales y reglamentarias. Concordamos con **M.H. LAPORTA**<sup>107</sup> en que se trata de un caso límite, donde un comportamiento pareciera infringir ambas clases de normas (prohibido evadir, obligado tributar), en que debe tenersele como una modalidad comisiva por omisión y que solo se configurará si la conducta del sujeto ha causado el resultado típico, pues solo así se le podrá imputar la concurrencia de una posición de garantía propio de las modalidades comisivas.

Esta distinción, en todo caso, nos lleva directamente a la cuestión de si basta la omisión de declaración para que se configure el tipo o si se requiere algo más. Como expone **M.H. LAPORTA**<sup>108</sup>, la primera tesis se asienta en la ya mencionada teoría de la infracción del deber, sobre la cual un sector de la doctrina española apuntó a que, “en principio, la infracción del deber de declarar, sumado al acaecimiento del perjuicio estipulado por la norma penal, daría como consecuencia la realización del injusto típico.” La versión más radical de esta tesis encontró apoyo en su momento en la STS<sup>109</sup> del 2 de marzo de 1988, en la que “se decidió en un caso concreto la subsunción típica de la omisión de declarar como delito fiscal”, bajo el argumento de la existencia de una infracción al deber de veracidad y de la inequidad de “que se vea en mejor condición quien nada

---

<sup>105</sup> **M.H. LAPORTA**, “La Omisión de Presentar la Declaración Jurada...”, cit., p. 448.

<sup>106</sup> “La Omisión de Ingresar Tributos y su Vinculación con la Evasión Tributaria”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 475-476.

<sup>107</sup> “La Omisión de Presentar la Declaración Jurada...”, cit. p. 454.

<sup>108</sup> “La Omisión de Presentar la Declaración Jurada...”, cit., p.p. 434-435.

<sup>109</sup> Abreviatura de “Sentencia del Tribunal Supremo”.



comunica a la Administración, frente al que lo hace desfigurando o manipulando las bases tributarias para pagar menos de lo debido”. En otra sentencia posterior, del 20 de noviembre de 1992, se confirmó el punto señalando que “el delito fiscal se comete aunque en la omisión no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso.” De ahí que prácticamente el acto de no declarar sería un acto concluyente de que no existe nada que exponer, con lo que el que no declara estaría comunicando que no tiene nada que declarar, realizando así un comportamiento directamente defraudador.<sup>110</sup>

Desde la teoría del engaño, la tesis central es que no es automático que una omisión conlleve defraudación. Como expresaba tempranamente **C. LAMARCA**<sup>111</sup>, “la omisión debe ser idónea para producir engaño y, según creo, no todas lo son, de manera que algunas serán punibles y otras no.”<sup>112</sup>

**I.BERDUGO y J.C. OLIVE**<sup>113</sup>, en fin, entienden que justificar la sanción en base a la presunción de que el sujeto que omite la declaración hace creer a Hacienda que no tenía nada que declarar puede atentar contra un Derecho Penal garantista, propio de un Estado Social y democrático de Derecho. Concluir lo contrario sería crear una presunción *contra reo*, absolviendo a los acusadores de la obligación de probar el engaño inherente a la conducta defraudatoria.

En la legislación argentina, desde la reforma operada por la Ley 25.795 de 17 de noviembre de 2003, el artículo 46 es explícita en cuanto a que la defraudación puede cometerse por acción u omisión. En cuanto a si basta la omisión de

---

<sup>110</sup> En el mismo sentido **F. PEREZ ROYO**, Los delitos..., p. 125, para quien la omisión de declaración, al tratarse de la infracción de deberes tributarios formales, implica sin más el desvalor de acción necesario para que se dé el tipo objetivo. Asimismo, **J.M. IBARRA IRAGUEN**, “El impago de tributos: circunstancias y causas que pueden implicar su consideración como delito contra la Hacienda Pública”, Gaceta Fiscal, no. 24, 1985, p. 110, cit. por **I. BERDUGO y J.C. FERRE OLIVE**, entiende que la no presentación de la declaración equivale a estar afirmando a la Administración que no se tiene nada que declarar.

<sup>111</sup> “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública.”, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, vol. XXXV, núm. 78, julio-agosto 1985, p. 772, cit. por **I. AYALA**, Op. cit., p. 191.

<sup>112</sup> En igual sentido, **C.MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ** Los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, Editorial Tecnos, Madrid, 1995, p. 40. También la sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real, España, de 26 de noviembre de 1982, para la que “...el silencio del procesado no ha inducido a ningún error al Fisco, pues con su omisión de declarar, no ha dado lugar en ningún momento a que la Hacienda crea en la ausencia del hecho tributario...” “...para que naciera el delito fiscal se hacía preciso la existencia de relación de causalidad entre la conducta engañosa por omisión y la existencia de un posible error sufrido por la Administración.” Algún tiempo después se pronunciaba en sentido análogo el Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 10 de junio de 1988.

<sup>113</sup> Op. cit., p. 61.

declaración o no, según **M.H. LAPORTA**<sup>114</sup>, la jurisprudencia ha seguido la clara tendencia a afirmar que la omisión de presentar una declaración jurada no es *per se* un comportamiento subsumible en el delito de evasión fiscal. Se requiere el complemento de otras conductas tales como la omisión de llevar los libros contables con las formalidades que manda la ley societaria y tributaria, la existencia de operaciones comerciales no registradas en los libros contables, la interposición de una sociedad sin sustancia, u otras de las que resulte concluyentemente la existencia de un ardid o engaño para evadir la carga fiscal. No obstante, se encuentran pronunciamientos en contra –indebidamente sustentados en la primera oleada de jurisprudencia española, según el autor<sup>115</sup>-, como el que ha afirmado que “la existencia del engaño o ardid característico de la evasión debe verificarse al momento de la autoliquidación y presentación de la declaración correspondiente, pues en ese momento es en el que sujeto responsable tiene el deber jurídico de exteriorizar su situación tributaria y es en ese instante en que con su comportamiento, sea que omita efectuar la declaración correspondiente, o la efectúe con falsedad, induce a error a la Administración respecto de la existencia y cuantía de la obligación tributaria objetivamente debida.”<sup>116</sup>

El autor que citamos, a mi juicio convincentemente, resuelve la cuestión de que la mera omisión no puede configurar el tipo objetivo a partir del requisito de idoneidad del engaño ya visto, que se manifiesta en que “si el fisco incumple sus deberes de autoprotección, entonces el resultado debe atribuirse a su propio comportamiento”.<sup>117</sup> De este modo, vistas las potestades que la Ley atribuye a la Administración en aquellos casos en que el contribuyente no ha declarado (fiscalización, determinación de oficio, liquidación provisional, todas potestades

---

<sup>114</sup> “La Omisión...”, cit., p.p. 439 ss. Cita: CNCP, Sala I, “Schvartzman, Hugo Jacobo y Schvartzman, Héctor Darío s/recurso de casación”, del 24 de septiembre de 2004; CNCP Sala I, “Iribarne, Gustavo s/recurso de casación”, del 23 de noviembre de 2005; CNCP, Sala I, “Texeira, Casimiro Da C. y otra s/recurso de casación, del 20 de abril de 2005.

<sup>115</sup> Cfr., Op. cit., p. p. 443-446.

<sup>116</sup> Juzgado Penal Tributario, núm. 3, “DVAF-LJLTC, SRL” del 13 de mayo de 2005. Y también: varias sentencias de la Cámara Nacional de Apelaciones (CNAPE) Sala B citadas en p. 439, nota 43; JPT, núm. 1, “Katabián, Carlos Alberto”, del 6 de abril del 2005; JPT, núm. 2, Ciccone Calcográfica, S.A.” del 20 de diciembre de 2005.

<sup>117</sup> “La Omisión...”, cit., p. 461.

también presentes en nuestro ordenamiento tributario) resulta evidente que, “teniendo en cuenta la configuración normativa de la víctima, podremos entonces llegar a la conclusión de que la simple omisión de presentar una declaración jurada (y posterior no pago) de impuestos en modo alguno puede ser considerada un comportamiento ardidoso, engañoso o evasivo.”<sup>118</sup> En la misma línea abona **M. CACCIOLATO**<sup>119</sup> al introducir la variable moderna del uso de sistemas informáticos que ponen en conocimiento de la Administración Tributaria la omisión. Así, en nuestro medio, este control incluso está conceptualizado en el Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación (ROFDGT)<sup>120</sup> como “control extensivo formal”, cuyo objeto es la verificación del cumplimiento de los deberes de declaración sobre la propia información, basándose en la confrontación informática del Registro de Contribuyentes con las declaraciones presentadas, cuya diferencia da lugar a los conocidos como “omisos”, esto es, los que, estando obligados a declarar, no lo hacen.<sup>121</sup>

De hecho, doctrinalmente se distingue entre “comprobación” e “investigación”: así, la Administración puede comprobar si la actuación de los administrados, al declarar o autodeterminar su obligación, se acomoda a los preceptos legales y la realidad de los hechos. Se comprueba lo ya declarado. Asimismo, la Administración puede investigar hechos no declarados y los tributos no determinados. La Administración debe suplir la falta de actuación del contribuyente iniciando ella misma el procedimiento de determinación. Se investiga lo no declarado.<sup>122</sup>

Estos dos conceptos están implícitos en el artículo 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que establece que la Administración está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los

---

<sup>118</sup> “La Omisión...”, p. 462.

<sup>119</sup> Op. cit., p. 478. La autora concluye así (p. 479) que “Pretender llevar al nivel de ardid la simple omisión no es razonable, ni tiene sustento en nuestro sistema tributario donde la Autoridad administrativa cuenta con información para determinar la deuda o incluso puede hacerlo sobre base presunta. Sería diferente el supuesto si a más de la omisión de presentar la declaración jurada, se detectara una maniobra con la expresa intención de evadir el impuesto.”

<sup>120</sup> Decreto Ejecutivo No. 35688-H, publicado en La Gaceta de 21 de enero del 2010.

<sup>121</sup> Cfr. el desarrollo de estos conceptos en **A. TORREALBA**, Derecho Tributario. Parte General. T. II. Derecho Tributario Formal, [www. Impositus.com](http://www.Impositus.com)

<sup>122</sup> Cfr. **A. TORREALBA**, Derecho Tributario. Parte General. T. II: Derecho Tributario Formal, [www. Impositus.com](http://www.Impositus.com)

medios y procedimientos legales. De este modo, ante la no declaración, la Administración tiene posibilidades de reacción, por lo que no es dable sostener que el contribuyente es el único garante del bien jurídico tutelado.

### **3.1.8. Comisión en fase de recaudación**

También suele plantearse la doctrina si el delito puede cometerse en fase de recaudación, esto es, realizando maniobras tendentes a ocultar bienes a ejecutar por la Administración.

No es éste un punto pacífico. **F. PEREZ ROYO**<sup>123</sup> opina que sí, trayendo en su apoyo a la doctrina alemana. En ésta, explicaba el autor, “la opinión dominante (amparada en diversas resoluciones jurisprudenciales) es la de que también durante la fase ejecutiva del crédito tributario pueden tener lugar comportamientos del sujeto pasivo que integran el tipo de la defraudación tributaria (*Steuerhinterziehung*), dando lugar a una evasión o disminución de impuestos (*Steuerverkürzung*) punible por este título. Los ejemplos citados por la doctrina son varios: enajenación de bienes embargados o de bienes asignados a la garantía de un crédito tributario, engaño a la Administración respecto de la existencia de bienes embargables, etc.

**I. AYALA**<sup>124</sup> se pronuncia en contra de admitir la configuración de la estafa en fase ejecutiva, visto que la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, al afirmar que se buscaba penalizar los actos tendentes a eludir la **cuantificación** de los elementos que configuran la deuda tributaria, debía vincular al intérprete de manera ineludible.

Para nuestro caso, pienso que debe seguirse la postura de **PEREZ ROYO** (y otros autores que nos abstenemos de citar), máxime que carecemos incluso del obstáculo de una exposición de motivos que establezca lo contrario. De la redacción de la Ley, es claro que se puede simular datos, deformar u ocultar información verdadera en relación con bienes a responder de la deuda tributaria, con el propósito de obtener un beneficio patrimonial. Estaríamos en este caso ante comportamientos que, por una parte, presupondrían la previa determinación de

---

<sup>123</sup> Los delitos..., p. 121.

<sup>124</sup> Op. cit., p.p. 379 ss.

una obligación tributaria, la cual puede, en principio, ser de oficio o una autoliquidación. En el primer caso, el presupuesto es que la Administración ha logrado una determinación de oficio por resolución –luego de agotado el procedimiento determinativo previsto en los artículos 144 y siguientes del Código Tributario- o una determinación de oficio por regularización al final de un procedimiento de fiscalización (artículos 63 ss. RGGFRT) o de comprobación abreviada o formal (artículos 44 ss. RGGFRT). Tratándose de una determinación de oficio por resolución, se plantea una doble problemática: por una parte, los actos tendentes a inducir a error podrían ser realizados antes de que dicha determinación se encuentre firme, con lo cual la pregunta es si resultan típicos; por otra parte, la determinación de oficio podría estar firme y exigible en sede administrativa, pero siendo objeto de un proceso contencioso, en cuyo caso la cuestión es si se daría en tal caso una situación de prejudicialidad respecto del proceso penal.

En cuanto a la primera cuestión, visto que la determinación de oficio tiene efectos declarativos, resulta claro que los comportamientos previos a su firmeza podrían resultar típicos, pues de una u otra forma estarían encaminados a provocar un perjuicio a la Hacienda Pública, en beneficio propio o de tercero. Ahora, podría bien suceder que la determinación de oficio que ajuste lo autoliquidado originariamente no tenga tintes penales –por ejemplo, por no mediar maniobras ardidasas o un error de tipo o prohibición-, pero sí los comportamientos orientados a provocar o agravar la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.<sup>125</sup>

En cuanto a la segunda cuestión, considero que estamos ante un caso de clara prejudicialidad: si los actos orientados a frustrar el cobro de la obligación tributaria solo denotarán tipicidad y antijuricidad en caso de que realmente se confirme la

---

<sup>125</sup> Parafraseo la redacción de un delito específico de la Ley Penal Tributaria argentina denominado “insolvencia fiscal fraudulenta”, cuyo tipo objetivo podría considerarse incluido en la genérica redacción de nuestro tipo penal. El artículo 10 de dicha Ley señala: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la Seguridad Social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.” Sobre esta figura puede verse, **M.H. LAPORTA**, “La Insolvencia Fiscal Fraudulenta. Su Estado de Discusión y Visión Crítica.” Derecho Penal Tributario., T. I, cit., p.p. 579 ss.

existencia de la obligación tributaria, no cabría condena penal si tal discusión no se ha agotado. Lo relevante aquí es que no sería objeto de la causa penal los actos relativos a la autoliquidación originaria del contribuyente –en cuyo caso, como veremos, la jurisdicción penal sustituye a la administrativa-, por lo que será preciso atenerse a lo que se resuelva finalmente con carácter de cosa juzgada en sede administrativa o contencioso administrativa.

En el caso de las determinaciones de oficio por regularización, la cuestión de una eventual discusión administrativa o judicial no se presenta pues dicha regularización, operada con el concurso de la voluntad del contribuyente, no puede ser impugnada o revocada por éste, salvo que mediara manifiesto error de hecho (artículo 47 RGGFRT).

Consideramos, por último, el caso de una autoliquidación sin ingreso, tras la cual el contribuyente realiza los actos orientados a frustrar el cobro de la obligación tributaria. En esta hipótesis, es la propia autoliquidación del contribuyente el presupuesto de los actos típicos. No obstante, este presupuesto es relativamente frágil en el tanto el sujeto pasivo podría rectificar su declaración y eliminar así el presupuesto de los actos de cobro administrativo o judicial, tal como lo prevé el artículo 116 RGGFRT. Si así actúa el sujeto pasivo, se abren dos posibilidades: a) que se inicien actuaciones de fiscalización de la nueva autoliquidación, en cuyo caso podría apreciarse comportamientos típicos en relación con ésta, con lo cual la causa penal podría tener por objeto los actos autoliquidatorios; b) que se inicien actuaciones de fiscalización y de determinación de oficio en sede administrativa y judicial, en cuyo caso nos encontramos de nuevo con la situación de prejudicialidad respecto de los actos de frustración del cobro de la deuda tributaria.

### **3.2. Conductas en fraude de ley, simulación, abuso en las formas jurídicas y su relevancia típica**

Así como se puede señalar comportamientos que ejemplifican, en general, las maniobras engañosas, resulta esencial indicar que el propio ordenamiento tributario, sea como fruto de una decisión consciente del legislador o como fruto de

imperfecciones de diseño, ofrece oportunidades que el sujeto pasivo puede aprovechar para, con respeto del ordenamiento jurídico tributario, tributar menos. Al decir de **A. ALTAMIRANO**<sup>126</sup>, en estos casos, “el contribuyente elimina, reduce o demora la obligación pero con tal propósito recurre a los instrumentos que las propias normas jurídicas le ofrecen para arribar a aquel resultado.”

El recurso a la economía de opción representa, además, un “derecho” del contribuyente, pues nadie está obligado a pagar el máximo de impuestos, si el propio ordenamiento permite, explícita o implícitamente, formas o caminos para reducir la tributación. Como sentencia **A. ALTAMIRANO**<sup>127</sup>, no “puede ponerse en duda el derecho que tiene el contribuyente a planificar sus negocios dentro del comportamiento tributario balizado por la ley. Así como todo sujeto busca la mejor oportunidad para realizar una inversión, el mejor precio para comprar un producto, así también utilizará todas las herramientas que el Derecho le ofrezca para reducir la carga tributaria de una operación determinada.” De ahí que no “puede exigirse a los contribuyentes que asuman conductas heroicas en materia tributaria y en tal sentido que paguen más impuestos de los que la ley les obliga.”

Es cierto que, frente a la existencia del tributo, el sujeto puede abstenerse de realizar el hecho generador, **con** renuncia a obtener el resultado económico subyacente. En tal caso, el ordenamiento es indiferente a este comportamiento. Pero puede suceder que el contribuyente intente abstenerse de realizar el hecho generador, **sin** renunciar a obtener el resultado económico, siendo ello posible porque el ordenamiento **permite** la economía de opción del contribuyente al escoger una vía no gravada de alcanzar dicho resultado. La reacción del ordenamiento, en este caso, debe ser respetar la opción del contribuyente, pues nadie está obligado a organizar sus actividades de la forma fiscalmente más onerosa. Respecto de esta figura, se suele hablar también de elusión legítima<sup>128</sup>.

---

<sup>126</sup> “La Planificación Tributaria desde la Perspectiva de la Economía de Opción (Vinculaciones entre la Elusión Tributaria y la LPT)”, Derecho Penal Tributario..., T. I, cit., p. 208.

<sup>127</sup> Op. cit., p. 208.

<sup>128</sup> Cfr. **D. SALTO**, “El Fraude de ley en el Derecho Tributario y Otras Figuras Afines”, Fraude y Evasión Fiscal, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, 2002, p. 176 y mi propio Prólogo a la obra, p. 11.

**D. SALTO**<sup>129</sup> apunta tres como las características de la economía de opción: “En primer lugar es una opción en relación con la elección entre varias posibilidades. Como segunda característica, podemos afirmar que existen posibilidades que se le presentan al contribuyente bajo la premisa de respeto a las normas jurídicas en particular y el ordenamiento tributario en general. Por último, quien lleva a cabo el proceso de elección entre tales posibilidades es el sujeto pasivo de la obligación tributaria.”

La economía de opción puede derivar de tres tipos de situaciones: una primera es en la que el legislador crea conscientemente un sistema de favor fiscal, como sería un régimen de incentivos o beneficios fiscales. En tal caso, un contribuyente puede decidir realizar su actividad sin realizar los trámites y cumplir los requisitos para acogerse al régimen, con lo cual no se beneficiará de las reducciones tributarias respectivas. Pero puede escoger acogerse al régimen y obtener dichas reducciones.

Una segunda situación es aquella en que el legislador ha establecido el hecho generador del tributo gravando, de manera explícita, formas jurídicas típicas reguladas en otros sectores del ordenamiento, esto es, remitiéndose a esa regulación: en tal caso, el contribuyente podría optar por llegar al mismo resultado económico que obtendría utilizando una figura gravada mediante otra que no está gravada. Un buen ejemplo en nuestro medio es el impuesto al traspaso de bienes inmuebles, cuyo hecho generador ocurre en el momento en que se suscribe la correspondiente escritura pública. De este modo, el impuesto se circunscribe a aquellas formas de traspaso que requieren escritura pública para ser válidas y eficaces, de conformidad con las reglas del ordenamiento jurídico privado. Por lo tanto, quedan por fuera otras formas de traspaso, como sería el traspaso de las acciones de la sociedad dueña del inmueble, lo cual representa una economía de opción para el contribuyente. La legalidad de esta forma de economía de opción la encontramos consagrada en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que, pese a señalar que las formas jurídicas que adopte el contribuyente no obligan a la Administración, quien puede hurgar en cuál es la

---

<sup>129</sup> *Ibíd.*, p.p. 182-183, citando a **A. EXPÓSITO CORRAL**, “Comentario a la resolución del TEAC de 28 de febrero 1996. Casos de anomalía negocial”, *Quincena Fiscal*, No. 19, noviembre, 1997, p. 50.



realidad económica que hay detrás de la transacción, limita esta posibilidad cuando el legislador construyó un impuesto basado en formas jurídicas, sin que sea posible obviarlas en nombre de la realidad económica.<sup>130</sup>

La tercera situación abarca los casos en que el legislador ha escogido libremente el conjunto de circunstancias fácticas que va a elevar a la categoría de hecho generador, yendo directamente a la descripción de una realidad económica determinada. En ese sentido, el artículo 32 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se refiere a este tipo de hechos generadores como configurados mediante la descripción de una “situación de hecho”, en contraposición a una “situación jurídica”. Como he expuesto en otro lugar<sup>131</sup>, esta distinción se emparenta con la contenida en la Ley General Tributaria anterior a su reforma general en 2003 (Ley 58/2003), que distinguía entre hechos imponible de naturaleza jurídica y económica: en palabras de **J.J. FERREIRO LAPATZA**<sup>132</sup>, “cuando la L.G.T. se refiere a hechos de naturaleza jurídica está señalando los hechos imponible constituidos por un negocio jurídico ya descrito y configurado por el ordenamiento. Por ejemplo, una compraventa, una autorización administrativa, etc. Cuando tales circunstancias no concurren en el hecho imponible, éste es, en la intención de la L.G.T. de naturaleza económica: la producción de un bien, la obtención de una renta, etc.” En estos casos, el uso de las economías de opción ciertamente pueden ser el resultado de decisiones conscientes del legislador (por ejemplo, en el caso costarricense, la de no gravar las ganancias de capital en el impuesto sobre la renta, que permite valorar un terreno en verde a su valor previo a ser destinado a una actividad de desarrollo inmobiliario, para neutralizar el gravamen de la ganancia de capital madurada hasta entonces). Pero también pueden ser el resultado de lo que podríamos denominar “imperfecciones” del ordenamiento tributario, que deja resquicios para el ahorro tributario siempre legítimo.

Es a este último tipo de economía de opción a que se refiere **YACOBUCCI**<sup>133</sup>,

---

<sup>130</sup> Cfr. **A. TORREALBA**, Derecho Tributario. Parte General. T. I. Principios Generales y Derecho Tributario Material, cit., p. 223.

<sup>131</sup> *Ibid.*, p.p. 250-251.

<sup>132</sup> Curso de Derecho Financiero Español, 19, Edición, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 366.

<sup>133</sup> *Op. cit.*, p. 112.

siguiendo a **VILLEGAS**, cuando afirma “que no toda omisión de tributar a través de formas jurídicas especiales supone un riesgo jurídicamente desaprobado. En ese orden, **VILLEGAS** explica que si se aprovechan realmente las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables, no hay objeción posible, a pesar de que produzca una disminución en su carga fiscal. Esa situación, para el maestro argentino, se integra en el concepto de “economía de opción” o “evitación”, válidas y hasta explicables, en tanto ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributo.”<sup>134</sup>. Este tipo de economía de opción es la que usualmente se utiliza en procesos conocidos como de “ingeniería o planificación fiscal”.

Pues bien, resulta claro que en todas estas situaciones de economía de opción no puede haber conducta punible de delito fiscal, al no haber siquiera incumplimiento tributario material, configurando verdaderas “conductas neutrales o estándar” que, son siempre lícitas, al no lesionar lo regulado por el legislador tributario y que, por ende son un límite mínimo a la intervención punible de la infracción tributaria<sup>135</sup>. Ni aun en el tercer tipo de situación pues, como señala **SILVA SÁNCHEZ**<sup>136</sup> en cuanto que el recurso a la *ingeniería fiscal* “no implica la comisión de un delito en tanto se aprovecha un espacio de libertad para la configuración negocial que ofrecen las leyes.”<sup>137</sup>

Ciertamente, el problema que plantea la figura de la economía de opción, en particular la del tercer tipo señalado es que, al decir de **D.SALTO**<sup>138</sup>, por su misma naturaleza teórica, su aplicación práctica no resulta tan obvia y clara como pareciera, generándose entre la economía de opción y la elusión fiscal ilegítima una amplia zona gris.

---

<sup>134</sup> En la misma línea, señala **A. ALTAMIRANO** Op. cit., p. 208, que la “utilización de una figura jurídica determinada, cuya implementación reduce la carga tributaria, puede obedecer a la sagacidad del operador jurídico en encontrar la fisura de la ley o en el aprovechamiento de las contradicciones que la legislación ofrece por descuido, impericia o ineficiencia en la función legislativa.”

<sup>135</sup> Cfr. **V.O. DIAZ**, Op. cit., p. p. 7 y 8.

<sup>136</sup> Cit. por **G.YACOBUCCI**, Op. cit., p. 112. En igual sentido **A. ALTAMIRANO**, Op. cit., p. 208.

<sup>137</sup> Sobre el fundamento de la planificación fiscal en la libertad de empresa y en la autonomía de la voluntad, vid. **D. SALTO**, Op. cit., p.p. 170 ss. y **C. GARCÍA NOVOA**, La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT, Madrid, Marcial Pons, 2005, pp. 104 y 107.

<sup>138</sup> Op. cit., p. 183.

Me parece que es esta zona gris lo que lleva a **A.TARSITANO**<sup>139</sup> a distinguir la economía de opción de la elusión en cuanto que la primera describe la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado que el legislador tributario no intentó alcanzar, mientras que la segunda involucra la obtención de un resultado previsto por el legislador, pero que queda fuera del impuesto en virtud de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente, lo que exige una evaluación sobre la adecuación de aquéllas respecto de la realidad negocial.

Es en el contexto de esta zona gris en que se genera un fértil campo para las interpretaciones jurídicas –tanto en cuanto al establecimiento del significado y contenido de la norma como respecto de la calificación jurídica de los hechos- **discrepantes** entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. En esta hipótesis, puede suceder una de dos cosas: a) que, tras el control administrativo y judicial (incluyendo el judicial penal, en caso de denuncia por delito fiscal) se confirme que la interpretación correcta es la del contribuyente; b) que, tras el control dicho, se confirme que la interpretación correcta es la de la Administración. En el primer caso, es obvio que seguimos dentro del ámbito de la economía de opción y, por tanto, de la exclusión total de la tipicidad objetiva. En el segundo caso, se habría confirmado la existencia de un incumplimiento material, con lo cual se sale de dicho ámbito de la economía de opción. Sin embargo, esto no implica que, de manera automática, entremos en el terreno del delito, porque la mera discrepancia interpretativa, por sí misma, no es constitutiva de delito. Como bien apunta **V.O. DÍAZ**<sup>140</sup>, el contribuyente, en sus tareas autoliquidatorias, se enfrenta en más de una ocasión a preceptos legales que no son claros, sino, en esencia, confusos. De ahí que “la diferencia de criterios con la Administración, de por sí de manera alguna puede considerarse de responsabilidad por un delito fiscal.” Resulta elocuente la cita del autor de la resolución del Juzgado en lo Penal Económico No. 1 de Argentina que “señaló que no puede ser delito pensar distinto

---

<sup>139</sup> “Interpretación Económica de la Ley Tributaria”, en AAVV J.O. CASÁS (coord.), Editorial Abaco, Buenos Aires, 2004, p. 95.

<sup>140</sup> Op. cit., p. 3, con cita de la sentencia del Juzgado Penal Tributario No. 2, 21/2/06, causa 2201/03 de la República de Argentina y p.p. 134-135.

que la DGI, dado que la ley penal tributaria exige mucho más que eso.” Más adelante nos detendremos en el análisis de los efectos en el tipo subjetivo de la interpretación razonable de la norma.

Ahora, para avanzar en la identificación de las reacciones del contribuyente que sí pueden configurar el tipo objetivo del delito fiscal, no queda más remedio que hacer un esfuerzo por intentar aclarar los confines entre varias figuras que legal y doctrinalmente, a nivel comparado, presentan fronteras diluidas. Nos referimos al abuso en las formas jurídicas, el fraude de ley y la simulación, para limitarnos a las principales.<sup>141</sup>

No debe confundirse el concepto de “fraude de ley” con el de “defraudación”. **V.O. DÍAZ**<sup>142</sup> habla incluso de una “denominación impropia” que lleva a confusión, pues el “concepto de fraude ley tributario o de otra especie carece de toda connotación con los conceptos de fraude o defraudación propios del derecho penal y, en consecuencia, no traduce una simulación o engaño. En el fraude ley – dice el autor con cita de la Disertación inaugural del profesor **FERREIRO LAPATZA** en las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario de Bahía, Brasil en 2000- el contribuyente no incurre en ocultación fáctica sino lo que hace es aprovechar un medio jurídico más favorable, que opera como norma de cobertura, previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable.”

Nos ubicamos ya en la línea fronteriza entre la economía de opción y lo que implica una violación del ordenamiento jurídico tributario. Como expresa el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal, los “obligados tributarios a través de la planificación fiscal tratan de reducir al máximo su carga fiscal. Esta actividad, irreprochable cuando se desarrolla dentro de los márgenes del ordenamiento jurídico, pasa a ser desaprobada cuando el obligado recurre a operaciones o mecanismos de complejo entramado jurídico, que, aun siendo reales, eficaces y válido desde el punto de vista jurídico, resultan artificiosos o impropios para los

---

<sup>141</sup> En realidad, figuras como el negocio indirecto no son más que instrumentos en que las otras principales se pueden manifestar. Ver las definiciones recogidas por **D. SALTO**, Op. cit., p. 224: “El negocio indirecto es la utilización de formas negociales con un fin distinto al legalmente tipificado y con un resultado idéntico al de otro esquema negocial.”

<sup>142</sup> Op. cit., p.p. 135-136.

actos o negocios que pretende, y con los que lo que se busca es eludir la aplicación de la norma tributaria para evitar el pago de tributos u obtener una ventaja fiscal importante. En tales casos la legislación regula mecanismos correctores que permiten a la Administración tributaria aplicar la norma que hubiera correspondido o eliminar las ventajas fiscales obtenidas determinando las cantidades que debieron ser pagadas.”<sup>143</sup>

Ahora, es importante observar que las tendencias legislativa, doctrinaria y jurisprudencial van en la dirección de considerar que, si bien esta figura permite a la Administración actuar en defensa del ordenamiento objetivo, no debe derivar en una sanción, ni administrativa ni, mucho menos, penal. Sin embargo, antes de dar por buena esta apreciación, es bien importante detenernos a analizar cuáles son las razones para sostenerla.

Y es que, en efecto, podemos vislumbrar dos respuestas: la primera parte de la consideración de que el fraude de ley en materia tributaria implica una *excepción* al principio general, recogido en la mayoría de las legislaciones (ver artículo 6 del Código Tributario costarricense) de que el hecho generador no puede ser integrado por analogía; la segunda, en cambio, parte de considerar el fraude de ley como un caso de interpretación meramente extensiva. Así, bajo el primer enfoque, la ausencia de sanción deriva precisamente de esa excepcionalidad que lleva hasta el límite de integrar el hecho generador (u otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria): sancionar en tales condiciones implicaría una violación grosera del principio penal de *nullum pena sine lege*.<sup>144</sup> Bajo el

---

<sup>143</sup> *Observatorio del Delito Fiscal...*, cit., p. 28.

<sup>144</sup> Como señala **G. PATÓN GARCÍA**, Op. cit., p. 20, el “Tribunal Constitucional hace tiempo dejó sentado que la exigencia de no ser condenados por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, no tolera la aplicación analógica “in peius” de las normas penales. Esta afirmación le sirve como fundamento para rechazar que a través de “la figura del fraude de ley se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica” (STC 75/1984, de 27 de junio, FJ 5). Asimismo, se mantiene que “la sanción de las conductas elusorias contempladas en cláusulas generales como el fraude de ley vulnera las exigencias de tipicidad que, para todo el orden punitivo, contempla el art. 25.1 de la Constitución”. Exige, en primer lugar, el Tribunal que las conductas a sancionar resulten encajar en la descripción legal prevista en la norma penal, de forma que se garanticen los imperativas de *lex certa* inherentes al principio de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) y se excluya cualquier mecanismo analógico incompatible con las exigencias de certeza (STC 120/2005, FJ 4). Por tanto, los principios de legalidad y seguridad jurídica impiden la aplicación de la analogía en el ámbito sancionador.”

segundo enfoque, en cambio, la ausencia de sanción sólo podría justificarse en aquellos casos en que concurriera una causa de exculpación por haber actuado el contribuyente bajo una interpretación razonable de la ley, tema que trataremos más adelante.

El primer enfoque nace en la doctrina española y tiene sin duda mucho que ver con la específica regulación que la figura ha tenido históricamente en la Ley General Tributaria. El artículo 24 de la LGT anterior a la reforma del 2003 señalaba, luego de decir que por analogía no puede extenderse el hecho imponible, que:

“Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible...”

Como destaca **D. SALTO**<sup>145</sup>, de la expresión “un resultado equivalente al derivado del hecho imponible” cabe deducir que el hecho imponible nunca llega a realizarse, lo que explica que el fraude de ley debe aplicarse por medio de analogía, pues en caso contrario se habría ordenado expresamente la aplicación directa de la ley defraudada. Así, pese a que también en la redacción expuesta se establece el “propósito de eludir” como elemento subjetivo configurador del fraude de ley que claramente equivale a un dolo en términos penales, la ausencia de sanción derivaría entonces del carácter analógico de la solución.<sup>146</sup>

En la Ley General Tributaria del 2003 la figura reaparece bajo otro nombre – “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”-, ahora en el artículo 15, y con una redacción que, si bien remozada, confirma el carácter analógico de la figura (y su procedimiento especial para la aplicación, si bien con variantes) y la

---

<sup>145</sup> Op. cit., p. 205 y la literatura ahí citada. En el mismo sentido, **P. HERRERA MOLINA**, Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Editorial Porrúa, México, 2004, p.p. 45 ss.

<sup>146</sup> Vale destacar que este carácter analógico explicaría la necesidad de que el “fraude de ley” fuese declarado en un expediente especial.

consecuente no imposición de sanciones.<sup>147</sup> Como novedades, los comportamientos que dan lugar al fraude de ley quedan particularmente vinculados con la figura del abuso de las formas jurídicas, recordándonos la expresión “uso manifiestamente inapropiado de las formas jurídicas empleada por el artículo 8 del Código costarricense. Así, los requisitos objetivos giran en torno a dos presupuestos: 1) la utilización de actos o negocios inusuales o impropios y 2) la ausencia de otros efectos relevantes distintos del ahorro fiscal.<sup>148</sup>

Así, sobre la posibilidad de que estos comportamientos den lugar o no a un delito fiscal, señala el Observatorio del Delito Fiscal<sup>149</sup> que “la última tendencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo era claramente partidaria de la posibilidad de calificar el fraude de ley como delito fiscal. Frente a la misma, el Tribunal Constitucional ha asentado, con fundamento en los principios de legalidad penal, ley cierta e intervención mínima, un criterio claramente contrario a la incriminación de estas actuaciones en fraude de ley por entender que el propio concepto de fraude de ley excluye por sí solo el necesario dolo penal y que la falta de una remisión expresa a la ley penal no puede darse a éstas un tratamiento diferente en el derecho tributario sancionador y en el derecho penal de modo que se exija en este último (cuando no son objeto de sanción en el procedimiento administrativo) una menor ilicitud para considerarlo como delito que en la infracción administrativa. Nos estamos refiriendo a la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo,

---

<sup>147</sup> “1.Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios par a la consecución del resultado obtenido;
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”

...3....en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones.”

En el apartado 2. que omitimos aparece el procedimiento especial para su aplicación.

<sup>148</sup> Nos remitimos al análisis de **G. PATÓN GARCÍA**, “Últimos Hitos en la Normativa Tributaria Española contra el Fraude y Perspectivas de Futuro”, Fraude Fiscal. La Experiencia en Costa Rica y España, cit., p. p. 12-13. Destaca la autora cómo la nueva redacción “rezuma la vieja doctrina alemana del abuso de formas jurídicas”, inspiradora del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), del que se tomó el mismo artículo 8 del Código Tributario costarricense. Sobre esta génesis vid. **A. TORREALBA**, Derecho Tributario..., T. I, cit. p.p. 222 ss.

<sup>149</sup> Op. cit., p. 28.

que concluye señalando que “la utilización de la figura del fraude de Ley –tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía en malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”.

Ahora, si pretendiéramos trasladar al ordenamiento costarricense la figura del fraude de ley en esta concepción de integración analógica de las normas tributarias materiales, pronto caeríamos en la cuenta que tal figura es incompatible con lo dispuesto por el artículo 6 del Código Tributario: “la analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”. Es decir, no sería aplicable supletoriamente el artículo 20 del Código Civil si su implicación fuera la necesidad de la integración analógica. En consecuencia, por esta vía ni siquiera podría determinarse un incumplimiento tributario material y, por ende, mucho menos un delito fiscal.

Por ello, el fraude de ley tendría relevancia en nuestro medio solo bajo el segundo enfoque anunciado, que parte de que en éste no hay técnicamente analogía, sino interpretación extensiva, “que puede operar en los casos en que el ámbito de aplicación de una norma no es exhaustivo, sino que contiene una relación de supuestos meramente ejemplificativa”<sup>150</sup>. Bajo este concepto<sup>151</sup> el fraude de ley en materia tributaria sería el resultado de una conducta consistente en evitar la realización del hecho generador o imponible, tal como deriva de su letra, buscando adecuar el comportamiento al presupuesto de hecho de otra norma, llamada *norma de cobertura*, que regula una situación no incluida en el hecho generador. Sin embargo, pese a que el contribuyente actúa en la creencia de que el ordenamiento le ofrece esta alternativa para obtener un ahorro tributario legítimo, el ordenamiento, al incluir una norma tendente a evitar el fraude de ley, exige al intérprete de la norma tutelar el espíritu de ésta. Para ello, debe proceder a una interpretación extensiva de la norma tributaria eludida y a una interpretación

---

<sup>150</sup> G. PATÓN GARCÍA, Op. cit., p. 18.

<sup>151</sup> Ver T. ROSEMBUJ, El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994; del mismo autor, La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1996.



restrictiva de la norma de cobertura, siempre que pueda entenderse de que ésta ha sido utilizada para una finalidad que no le es típica ni normal.<sup>152</sup> La interpretación extensiva es, entonces, posible en aquellos tributos cuyos elementos esenciales han sido definidos de manera abierta, con conceptos jurídicos indeterminados como “renta”, “gastos necesarios”, “traspaso por cualquier título”, etc.

Nótese que, bajo este enfoque, la única razón para no sancionar el fraude de ley es la creencia razonable del contribuyente de estar actuando bajo una economía de opción, lo cual operarí, como veremos, como una causa de exculpación a nivel del tipo subjetivo del delito.

Además, ya despojado de su elemento analógico, el fraude de ley termina prácticamente identificándose con la figura del abuso en las formas jurídicas, lo cual resulta especialmente evidente en la nueva redacción del artículo 15 de la Ley General Tributaria española, que alude al uso artificioso o impropio de las figuras jurídicas. Así visto, resulta evidente la similitud con la frase del artículo 8 del Código Tributario costarricense “Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.”

Podemos entender entonces que es en este terreno en que puede tipificarse el delito fiscal, especialmente cuando el contribuyente actúa con la clara intención de violar el espíritu de la Ley mediante el **abuso** en las formas jurídicas. Como expone **VILLEGAS**<sup>153</sup>, es cuando se recurre a formas manifiestamente inadecuadas o anómalas con el propósito de no pagar el tributo, de manera que el ropaje jurídico no tenga otra explicación más que evadir, que existe una conducta fraudulenta. Se trata en estos casos de una simulación o distorsión de las formas jurídicas. Coincide, entonces, la conducta típica, con la hipótesis prevista en el artículo 8 del Código Tributario<sup>154</sup>, según la cual el intérprete puede desconocer

---

<sup>152</sup> Recojo lo expresado en Derecho Tributario..., T. I, cit., p. 241. En igual sentido en “Presentación”, Fraude y Evasión Fiscal, cit., p. 11.

<sup>153</sup> Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, p. 546.

<sup>154</sup> Se refiere aquí al Código Modelo, cuya numeración de artículo 8 coincide con el del Código costarricense.

las formas jurídicas utilizadas por el contribuyente cuando éstas resulten “manifiestamente inapropiadas”.

Debe destacarse que hay dos elementos necesarios para que se configure esta hipótesis: por una parte, lo manifiestamente inapropiado de la figura, que exige una motivación suficiente que compare cuál es el uso apropiado de la figura en cuestión para luego contrastar con el uso discordante (más aun, manifiestamente discordante) que ha realizado el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En la práctica administrativa costarricense, como he argumentado en otro lugar<sup>155</sup>, no es extraño el desconocimiento de las formas jurídicas sin motivar y demostrar suficientemente que se está haciendo un uso manifiestamente inapropiado, lo cual sería más inaceptable aun para efectos penales. Por otra parte, como expresamente lo plantea la norma española del artículo 15 LGT y lo menciona **VILLEGAS** en la cita hecha, la necesidad de que existe una razón de negocios propia (*business purpose*), además del ahorro fiscal que justifique razonablemente el uso de la figura o del conjunto de figuras.

Ahora, sobre este último elemento, encontramos discrepancias en la doctrina, de lo que es un ejemplo la posición de **A. ALTAMIRANO**<sup>156</sup>, quien refuta la doctrina de que “cuando el contribuyente ha tenido por único propósito la obtención de la reducción de la carga tributaria, ello de por sí evidencia una conducta reprochable.” Para el autor argentino, “esta forma de interpretar la cuestión no se ajusta a la legalidad o tipicidad cerrada que rige en el Derecho tributario, pues en este sector del Derecho no se trata de juzgar conductas aisladamente sino de determinar si se produjo o no el hecho imponible, si ésta ha surgido a la vida jurídica o le han faltado elementos para su realización.” A mi entender, lleva razón este autor en la medida que si el uso de la forma jurídica no es manifiestamente inapropiado, el hecho de que la única razón de usarla en lugar de otra fiscalmente más gravada sea el ahorro fiscal no debería implicar el reproche del comportamiento, ni siquiera para efectos tributarios y, por ende, mucho menos para efectos penales.

En todo caso, es importante señalar que no basta el uso manifiestamente

---

<sup>155</sup> Derecho Tributario..., T. I, cit., p.p. 227-228.

<sup>156</sup> Op. cit., p. 210.

inapropiado de las formas jurídicas si éste no va acompañado del engaño, por lo que es necesario el ocultamiento de información sobre los hechos que llevarían a la Administración al convencimiento de que el uso es manifiestamente inapropiado. Al respecto es útil traer a colación las reflexiones de **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**<sup>157</sup> sobre cómo el concepto de engaño ha de servir para resolver el problema de si puede entenderse “defraudación” el llamado fraude de ley, visto que su argumentación no va por la vía de que implica una integración analógica, sino por la ausencia de engaño, la cual es de plena aplicación para el fraude de ley en sentido no analógico o para el uso inapropiado de las formas jurídicas. Tras poner ejemplos como la transmisión de la propiedad mediante la constitución e inmediata disolución de una sociedad para eludir el impuesto de transmisión del inmueble, la transmisión de una propiedad que genera plusvalía interponiendo otra compraventa intermedia con un comprador que compensa aquélla con una minusvalía derivada de otra operación (caso del gravamen de ganancias de capital que se compensan exclusivamente con pérdidas de capital), la conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante aumento de capital (para evitar, por ejemplo, el gravamen de ganancias cambiarias), etc., concluyen que en estos casos se elude claramente el tributo. Sin embargo, apuntan, el comportamiento es necesariamente atípico pues “el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda Pública no es consecuencia del engaño construido por el contribuyente, sino de una deficiencia de técnica legislativa. Ni la Hacienda Pública incurre en error alguno, ni el contribuyente realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto, pudiendo, incluso, obrar con total transparencia invocando la norma de cobertura. La ausencia de una relación causal entre la argucia del administrado y el posible error en que pudiera incurrir la Hacienda o perjuicio, hace que el comportamiento no pueda considerarse como forma de defraudación.”<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> Op. cit., p.p. 65-66.

<sup>158</sup> Piénsese en el caso del expediente penal No. 04-000008-618-PE en que se acusó que la empresa cuestionada realiza una venta intermedia con una relacionada no domiciliada antes de la venta final de un activo depreciable a un tercero, con la intención de evitar la ganancia de capital correspondiente. Independientemente de la discusión sobre si es correcto que con la venta intermedia se logró eludir la

Otras dos figuras afines o similares pueden ubicar al contribuyente eventualmente en el terreno del delito: la inadecuada calificación jurídica de los hechos y la simulación. En la Ley General Tributaria española del 2003, el artículo 13 regula la llamada actividad de *calificación* que no es otra cosa que “la actividad de *subsunción* de los hechos, actos o negocios realizados por los obligados tributarios en el presupuesto de hecho determinado en la norma.”<sup>159</sup> Para ello, dispone que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.” Esta formulación ya ha sido adoptada en el Derecho Civil desde hace tiempo, bajo la máxima de que “los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”<sup>160</sup> y tiene sin duda una relación estrecha con la redacción del artículo 8 del Código Tributario costarricense que señala que “las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos.” Es decir, se refieren a lo mismo y constituyen el “principio de calificación tributaria”, el cual, en palabras del Tribunal Supremo Español en STS de 18 de setiembre de 1998 “está plenamente justificado como medida cautelar antifraude, bien entendido que carece de todo efecto en el ámbito jurídico-privado” (FJ 2).<sup>161</sup>

De este modo, si el contribuyente ha realizado maniobras tendentes a engañar a la Administración Tributaria sobre la naturaleza jurídica real de la operación realizada, a través de la recalificación jurídica puede llegar a la conclusión de la existencia de un incumplimiento tributario material, pudiendo configurarse un delito tributario, siempre y cuando tales maniobras sean idóneas para producir el engaño, en los términos expuestos atrás.

La otra figura es la “simulación”, que encuentra regulación en el actual artículo 16 de la Ley General Tributaria Española y respecto de la cual, a diferencia del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la ley tributaria, sí se prevé la

---

obligación tributaria del primer vendedor, lo cierto es que las dos transacciones se hicieron en escritura pública, de manera totalmente transparente. A la luz de lo citado, faltaría el componente de “engaño idóneo.”

<sup>159</sup> G. PATÓN GARCÍA, Op. cit., p. 16.

<sup>160</sup> Cfr. G. PATÓN GARCÍA, Op. cit., p. 16.

<sup>161</sup> Cit. por G. PATÓN GARCÍA, Op. cit., p. 16.

posibilidad de sancionar.<sup>162</sup> En palabras de **D. SALTO**<sup>163</sup>, “la simulación consistirá en el acuerdo entre dos o más personas tendientes a manifestar una voluntad distinta a la real, con el fin de causar un engaño en relación con la apariencia o existencia jurídica de uno o varios actos o negocios jurídicos. Es necesario que exista un acuerdo y que este se realice de manera consciente entre las partes.” La simulación puede ser absoluta o relativa: será absoluta “cuando la voluntad real de un acto o negocio encubra una situación inexistente,” en tanto que será relativa cuando “el acto o negocio encubra una situación existente pero falsa, como por ejemplo el hecho de realizar un contrato de compraventa en lugar de una donación.”

En el fondo, la simulación es una especie agravada de la incorrecta calificación por parte de los contribuyentes, siendo la solución para corregirla precisamente la recalificación por parte de la Administración Tributaria (o los jueces penales, en su caso). Por ello, el artículo 8 del Código Tributario lleva implícita la figura cuando habla de que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede **atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos.**

Esta figura es la más indisolublemente ligada al tipo de la defraudación tributaria, pues va implícito en el concepto de “simular” el engaño previsto en el tipo objetivo. Tal como destacábamos atrás en palabras de **YACOBUCCI**, el engaño está atado a los deberes de información veraz también respecto de las formas negociales que se adoptan en los intercambios. En la actual redacción del artículo 92 explícitamente se habla de “simulación”, aunque con criticable técnica legislativa, al poner por objeto de ésta los “datos”, cuando en sentido estricto lo que se simula son negocios jurídicos.

En todo caso, la presencia de estas modalidades de reacción del contribuyente frente al ordenamiento tributario y sus correspondientes remedios no dejan de

---

<sup>162</sup> “Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que procede como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

<sup>163</sup> Op. cit., p. 220.

agregar a la figura del delito fiscal una considerable dosis de inseguridad jurídica, pues trazar la línea divisoria entre los comportamientos que pueden dar lugar a delito y los que no es un problema difícil y delicado en la práctica. Así, por ejemplo, en relación con la configuración vista de la nueva versión del fraude fiscal en España, tanto la práctica generalidad de la doctrina como el propio Consejo de Estado la han criticado, “poniendo de relieve que hay un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso, de forma que no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica.”

### **3.3. Técnicas presuntivas y delito fiscal**

No hay duda de que las presunciones que afectan el tipo subjetivo del delito son claramente violatorias del principio de inocencia en materia penal.<sup>164</sup> Sin embargo, distinto es el caso de las presunciones legales o métodos indirectos de estimación, que operan respecto de la prueba de la realización del hecho generador o presupuesto de hecho, o de la cuantía de la obligación tributaria (prueba de sus elementos cuantitativos). Por medio de estas figuras, ciertamente, parte del elemento objetivo del hecho ilícito tributario es constatado: la existencia de una obligación tributaria, elemento que se completaría con la comprobación del **incumplimiento** de ésta.

Se trata de un problema de más difícil solución, tal como ha evidenciado la doctrina mayoritaria. Dicho problema deriva, al decir de **J.J. ZORNOZA**, si bien respecto del procedimiento sancionador administrativo pero con mayor razón aun si lo extrapolamos al campo del delito tributario, de “la existencia de normas que permiten la fijación de elementos determinantes de la cuantía de las deudas tributarias en base a datos indiciarios o a presunciones legales; normas cuya posterior repercusión en un procedimiento administrativo sancionador, a la hora de determinar la realización de un determinado tipo de infracción tributaria, puede

---

<sup>164</sup> En ese sentido, la sentencia de la Sala Constitucional No. 5175 de las 14:30 horas del 19 de octubre de 1993, que declaró inconstitucionales las presunciones de culpabilidad presentes en la infracción de defraudación tributaria del antiguo artículo 190 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Remito a los comentarios a esa sentencia en **A. TORREALBA**, Los Hechos Ilícitos..., cit., p.p.186 ss.

plantear dificultades cuya solución dista de ser suficientemente clara.”<sup>165</sup>

Cabe considerar, en primer lugar, el problema planteado por el uso de métodos de determinación o estimación de la base imponible de naturaleza **indirecta**, conocidos en nuestra legislación tributaria como “formas de determinación sobre base presunta” (artículos 124, 125 y 116 CNPT). Este método se basa en indicios o pruebas indirectas provenientes sea de la propia situación tributaria pasada del contribuyente, sea de la comparación con otros contribuyentes en situaciones estrechamente similares a la suya, y se aplica cuando el contribuyente ha incumplido con sus deberes de colaboración necesarios para poder aplicar un régimen de base cierta (o estimación directa, como se conoce en la doctrina).

Ha sido admitido por parte importante de la doctrina y de la propia jurisprudencia constitucional comparada que, incluso en el ámbito del proceso penal, la estimación indirecta es admisible, por constituir verdadera prueba indiciaria.<sup>166</sup> Como sostiene **ZORNOZA**<sup>167</sup>, “no debe existir obstáculo alguno, desde el punto de vista de la presunción constitucional de inocencia, para el empleo de los resultados derivados de las estimaciones indirectas a los efectos de las infracciones tributarias e, incluso, a efectos de los delitos tributarios, aunque sea con diferentes matices. Porque el derecho a la presunción de inocencia no se opone a que la resolución del órgano sancionador pueda apoyarse sobre la base de una prueba indiciaria, siempre que existan hechos o indicios suficientemente probados de los que, a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, se pueda alcanzar la conclusión de que el inculpado realizó la conducta tipificada como infracción o delito tributario, dada la validez de ese tipo de prueba para desvirtuar la aludida presunción, expresamente reconocida por el TC.”<sup>168</sup> Así, en la sentencia del Tribunal Constitucional

---

<sup>165</sup> **J.J. ZORNOZA**, El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador), Ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 140.

<sup>166</sup> “...estimar significa obtener conclusiones de indicios, de tal manera que los fundamentos de la imposición que no pueden ser determinados o calculados con seguridad a causa de la insuficiencia de los medios de prueba, se fijan sobre la base de deducciones verosímiles, mediante un sopesar o calcular las posibilidades, de manera que exista la posibilidad máxima de exactitud.” **K. TIPKE**, en **TIPKE/KRUSE**, Kommentar zur Abgabenordnung, 12 ed., O. Schmidt, Köln, 1986, &162, cit. por **ZORNOZA**, Op. cit., p. 141.

<sup>167</sup> Op. cit., p.p. 141-142.

<sup>168</sup> Y por su claridad, no omitimos agregar estas otras palabras del mismo autor (p. 142): “Y no es sólo que excluir

229/1988, de 1 de diciembre, se sostuvo que el “derecho constitucional a la presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal se pueda formar sobre la base de una prueba indiciaria. En ocasiones no es posible la prueba directa y prescindir de la prueba indiciaria conduciría a la impunidad y a una grave indefensión social.”

En contra se manifiesta, por ejemplo, en la doctrina argentina, **V.O. DIAZ**<sup>169</sup>, para quien la estimación sobre base presunta como procedimiento para la determinación abreviada del *quantum* defraudado, no enerva el principio constitucional de inocencia, y, por ende, tal procedimiento administrativo no puede trasvasarse al proceso penal, bajo pena de alterar la seguridad jurídica. En efecto, establecer una situación tributaria ardidosa por “coeficientes” no es propio del derecho represor, más aún cuando dichos “parámetros presuntivos” se basan en determinadas circunstancias en los “coeficientes de capital propio y ajeno del contribuyente”, dado que ello lleva a imponer la verdad formal versus la verdad real, y es esta última la que desaloja la mentada presunción de inocencia para insertar el principio de culpabilidad.”

Más recientemente<sup>170</sup>, apunta que “la integración del tipo penal no debe hacerse por presunciones, sino de construcción completa, de modo que ningún aspecto relativo a la figura delictiva y al hecho imponible quede por determinar.” Y, agrega, “la autorizada opinión de Enrique Bacigalupo nos alecciona que en particular no resultan válidos, en los procesos penales, los criterios previstos por la legislación tributaria que se remiten a los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios, y los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes.” Estas afirmaciones son particularmente atinentes a nuestro medio, pues los indicios especificados en el artículo 116 CNPT son precisamente de esta

---

la imposición de sanciones en tales supuestos implicaría hacer de mejor condición a quienes incumplen en mayor medida sus obligaciones y deberes tributarios sino, sobre todo, que el derecho a la presunción de inocencia no se opone -según ha tenido ocasión de señalar, reiteradamente, la jurisprudencia del TC- a que la resolución del órgano sancionador pueda apoyarse sobre la base de una prueba indiciaria, como la que puede resultar de la correcta aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles.”

<sup>169</sup> La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994, p.p. 73-74.

<sup>170</sup> Ilícitos Tributarios..., cit., p.p. 97- 98.



índole.

En todo caso, pareciera claro que las aproximaciones a la realidad que podrían resultar válidas en un procedimiento administrativo mediante la aplicación del método de base presunta pueden no serlo en sede penal, si no se establecen indicios lo suficientemente particularizados al caso concreto que permita establecer la situación de ausencia de toda duda razonable en cuanto al monto de la obligación tributaria evadida. Al respecto sostiene **C.GARCÍA NOVOA**<sup>171</sup> que “las pruebas de indicios son aceptables cumpliendo las condiciones de fiabilidad necesarias para estimar que la culpabilidad ha sido acreditada *fuera de toda duda razonable*.”

Ahora, si bien puede plantear polémica, como hemos visto, el uso de indicios como los indicados en el mencionado artículo 116 CNPT para llevar a una condena por delito penal, considero que sí pueden ser útiles, incluso esenciales, desde el punto de vista de la defensa del imputado para generar el *in dubio pro reo*. A este respecto, resulta sorprendente una especie de línea *doctrinal* que ha venido estableciendo el Organismo de Investigación Judicial en nuestro medio a la hora de emitir sus informes, la cual se ve bien reflejada y acogida, por ejemplo, en la reciente condena penal del Voto 147-2012. Así, frente al reproche de la defensa de que no se procedió a utilizar el método de base presunta para atribuir un costo de ventas a los celulares respecto de los cuales las facturas resultaron falsas, sostiene la sentencia:

“Conviene puntualizar que en el momento en que la defensa le recriminó en el juicio al perito sobre este tema, considerando que ello podría ser una falencia en el peritaje, don Oscar Viquez fue enfático al indicar que como peritos pueden hacerlo, pero eso sería “presumir” y que en dicha Sección no recurren a presunciones para emitir sus dictámenes, en todo caso no considera que esto sea una limitación en el informe porque no utilizan presunciones, aún cuando la ley lo permite.”

Por una parte, el Tribunal parece dar por buena, implícitamente, la tesis de que no es posible condenar con fundamento en la aplicación de un método de base

---

<sup>171</sup> “Consecuencias penales de los incrementos patrimoniales no justificados”, Derecho penal tributario, Tomo I, p. 361.

presunta. Sin embargo, le niega toda relevancia como parámetro para contrastar si el resultado a que se llega por el mero desconocimiento del costo no amparado en facturas regulares no aparece inverosímil respecto de la realidad económica del negocio de que se trate. Así, en nombre del no uso de “presunciones”, rechaza el uso de todo indicio para determinar un costo normal a la mercadería cuando los documentos de respaldo tienen defectos, son falsos o, incluso, no existen. En ausencia de prueba directa del costo de ventas, parece afirmarse que no queda más que partir de que las ventas hechas fueron sin costo, pese a la existencia de la mercadería vendida, lo cual resulta mucho más alejado de la realidad que la aproximación a ella a que podría llegarse aplicando un costo normal de mercado de los bienes o comparando el margen de utilidad resultante con lo que es normal en empresas similares o en la propia historia del contribuyente en otros períodos. Evidentemente, esta tesis resulta absurda, pues la prueba indirecta puede, cuando menos, establecer la duda necesaria que obligaría a absolver al imputado.<sup>172</sup>

Otro tema relacionado es el de la posibilidad de condena por delito fiscal con base en las llamadas “presunciones legales”. Como se sabe, la norma que contiene una presunción legal en sentido técnico tiene dos partes: el llamado “hecho base”, definido en la propia ley (a diferencia de la presunción *hominis*, en que el hecho base se identifica en fase aplicativa con base en indicios a escoger caso por caso) que debe comprobarse directamente por ser, en principio, de fácil acreditación; el “hecho presumido” que, según un principio de normalidad según las normas de la común experiencia y un principio de lógica, normal y lógicamente sigue o acompaña al hecho base. De este modo, comprobado o probado el hecho base, la norma autoriza para tener por probado también el hecho presumido.<sup>173</sup>

Resulta de particular interés considerar la figura, dentro de la categoría de las presunciones legales, de la llamada “presunción de incremento no justificado de patrimonio”, regulada en el artículo 5, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre

---

<sup>172</sup> En el caso, llama poderosamente la atención la escasa o nula relevancia que le concede el Tribunal a la afirmación de un testigo perito que la propia Administración, dos años después del período de los hechos imputados, hizo una determinación de base presunta que arrojó un margen de utilidad del 4.71%, mientras que el margen determinado al desechar las facturas supuestamente falsas supera el 60%. ¿Es que no debe llevar este hecho a que se establezca, cuando menos, el *in dubio pro reo*?

<sup>173</sup> Cfr. **D. MARÍN-BARNUEVO FABO**, Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, McGrawHill, Madrid, Buenos Aires, 1996, p. 82.

la Renta, según la cual también forma parte de la renta bruta cualquier incremento del patrimonio que no tenga su justificación en ingresos debidamente registrados y declarados, a partir del período fiscal siguiente a la vigencia de la ley. Esta figura es recurrente en el Derecho comparado y, pese a algunas discusiones doctrinales, hoy es pacífico su carácter presuntivo.<sup>174</sup> Así, el artículo 5 no amplía el concepto de renta del artículo 1, añadiéndole nuevos elementos constitutivos de renta. Simplemente establece una presunción de que un incremento de patrimonio no justificado en las rentas declaradas se obtuvo con rentas de las del artículo 1, esto es, gravables, que se han mantenido ocultas a la Administración. Si el contribuyente demuestra que el incremento se obtuvo con rentas no gravables (ganancias de capital, donaciones, herencias, **subvenciones o beneficios fiscales**) entonces simplemente no procede su gravamen.<sup>175</sup>

La presunción consiste en que cuando se descubre un incremento en el patrimonio que no es reflejo de las utilidades declaradas por el contribuyente, la Administración puede presumir dos cosas: a) que tal incremento proviene de rentas gravables no declaradas y, b) que tales rentas pertenecen al período fiscal en que se descubren.

Pues bien, resulta entonces incomprensible que el Informe No. 043-DEF-A-310-08/09 del Organismo de Investigación Judicial, vertido en la causa penal que se investiga bajo el expediente 05-000034-0618-PE. Se trata de un caso en que la denuncia penal se basa en la existencia de depósitos en cuentas bancarias que en principio no se justifican por lo declarado por varias sociedades de un grupo económico. Tras afirmar que en materia penal no cabe la aplicación de

---

<sup>174</sup> Cfr. **E. SIMÓN ACOSTA**, “Incrementos no justificados de patrimonio: su naturaleza y efectos de la Declaración de Patrimonio”, *Estudios de Derecho Tributario. En memoria de María del Carmen Bollo Arocena*, Servicio Editorial Universidad del País Vasco, Bilbao, 1993, pp. 253-254. En el mismo sentido en *Los incrementos no justificados de patrimonio*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 26 ss., en que cita la STS de 29 de marzo de 1996 y las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central TEAC de 23 de junio 1992[...]; 13 enero 1993[...], 22 mayo 1996[...] y 22 de julio de 1994.

<sup>175</sup> El Dictamen C-055-98 de la Procuraduría General de la República, también ha sido nítido y contundente al afirmar una línea de interpretación en el mismo sentido de la ya expuesta. En el mismo sentido, el Criterio Institucional No. DGT-CI-001-2012 y los siguientes fallos del Tribunal Fiscal Administrativo: 240-P-2001, 241-2001, 157-2002, 266-2002, 239-2002.

presunciones o estimaciones, de manera claramente equivocada entiende que “el incremento no justificado no es una presunción”, con lo que pretende entonces decir que al haber demostrado tal “incremento” ya está demostrando entonces la existencia de ingresos brutos gravables en el impuesto sobre la renta. Esta afirmación no puede obedecer sino a un desconocimiento de los señores contadores del OIJ del concepto elemental en el Derecho Tributario de que la figura contenida en el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es, como hemos expuesto, una presunción legal.

Es obvio que la denuncia se basa en una supuesta omisión de ingresos, pero a tal omisión se llega a través de una **presunción**. Es decir, la omisión de ingresos es precisamente el **hecho presunto**, mientras que el hecho **base** es la existencia de depósitos bancarios de origen no justificado.

Precisamente, la doctrina es clara en que el uso de información bancaria como base para hacer un ajuste en materia de impuesto sobre la renta constituye una aplicación **típica y clásica, incluso el caso más común**, de la presunción de incremento no justificado de patrimonio.<sup>176</sup>

Pues bien, estando fuera de toda duda del carácter presuntivo de la figura que nos ocupa, la pregunta es, entonces, si cabe la condena por delito penal en una figura en que, por su propia estructura, la prueba de que el hecho presumido no se ha dado corresponde a quien lo niega, esto es, al sujeto pasivo.

Al respecto es interesante destacar la evolución de la jurisprudencia penal española. En efecto, si bien en un primer momento rechazó la posibilidad de una condena por delito fiscal basado en la presunción de incremento no justificado de patrimonio, con posterioridad ha admitido esa posibilidad, si bien con una serie de

---

<sup>176</sup> En ese sentido cfr. **C. GARCÍA NOVOA**, “Consecuencias penales de los incrementos patrimoniales no justificados”, Derecho penal tributario, Tomo I, , p. 355, quien expone que “en el caso más común de entradas de monetario en una cuenta o depósito bancario, basta en principio que el fisco acredite la desproporción entre los rendimientos obtenidos por el sujeto y las entradas monetarias en una cuenta corriente (sentencia del TSJ de Cataluña de 30 de junio de 1997 –JT 1997/1171-). Aunque es obvio que esta “desproporción” ha de referirse a un lapso de tiempo razonable, permitiendo efectuar la comparación con las rentas de un período de tiempo amplio. Esto es, no cabe entender que existe tal desproporción sólo porque el ingreso efectuado en un mes no se corresponda con la renta que presumiblemente se obtiene en ese mes. Justificada esta desproporción, la carga de probar lo contrario se trasladará automáticamente al obligado tributario.”

requisitos relevantes.

Como tuve ocasión de destacar en un trabajo de 1997<sup>177</sup>, básicamente se había sostenido en España que no se podía condenar por delito fiscal con esa figura, mas sí podía sancionarse por infracción administrativa, lo que encontraría su justificación en los distintos intereses en juego que deben ser protegidos (riesgo de privación de libertad en un caso, no en el otro), en aplicación de la doctrina del propio Tribunal Constitucional español de que los principios del Derecho Penal deben aplicarse a las infracciones administrativas *con matices*.<sup>178</sup>

Con posterioridad, y con ocasión de casos relacionados con actividades ilícitas como narcotráfico y corrupción política, se dio un viraje importante: al no poderse probar directamente el delito principal por dichas actividades, se llegó a condenar por delito fiscal basado en la aparición de grandes patrimonios ocultos, mediante la aplicación de la figura que nos ocupa.<sup>179</sup>

Si bien, como critica **C. GARCÍA NOVOA**<sup>180</sup>, algunas sentencias del Tribunal Supremo (como la de 20 de mayo de 1996 y la de 19 de octubre de 1992) habían pretendido salvar la contradicción de esta figura con la exigencia constitucional de

---

<sup>177</sup> **A. TORREALBA**, Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, cit., p.p. 199 ss.

<sup>178</sup> Citábamos entonces el auto del Juzgado de Instrucción número 28 de Madrid, de 16 de diciembre de 1988. Véanse los comentarios de esta sentencia en **E. ESEVERRI**, Presunciones Legales y Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 133.

<sup>179</sup> Cfr. la conferencia de **J. M. VERA PRIEGO**, “El Delito Tributario: La Experiencia Española”, en el Foro: El Delito Tributario: En Ruta a su Implantación Efectiva”, celebrado el 26 de abril del 2001, publicado por el Ministerio de Hacienda bajo ese título, San José, 2002, p.p. 17-19. **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**, cit., p.p. 73-74 citan la STS del 21/12/99 en el llamado caso “Roldán”, comentando que de “los hechos probados surge que el acusado no declara como rentas beneficios procedentes de dinero obtenido como consecuencia de hechos constitutivos de delito de malversación, cohecho y estafa. Entiende la sentencia que dicho dinero constituye, por lo tanto, un incremento de patrimonio no declarado, eludiendo así el pago de tributos a los que el acusado estaba obligado. La sentencia condena al acusado por los delitos antes mencionados así como por delito fiscal. Sobre la relación entre el delito tributario y otros delitos derivados de actividades ilícitas nos limitamos a apuntar, con el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 27, que “cuando los ingresos proceden directa e inmediatamente de un hecho delictivo por el que el autor ha sido condenado, y la sentencia condenatoria ha previsto la pérdida del producto del delito, por medio del comiso o responsabilidad civil, el Tribunal Supremo considera que no procede condena por delito fiscal, pues la condena por el delito que constituye la fuente directa e inmediata del ingreso absorbe todo el desvalor de la conducta y consume al delito fiscal (concurso de normas).” También puede verse sobre el tema **C.J. GALARZA**, “La Tributación de los Actos Ilícitos”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 257 ss.

<sup>180</sup> “Consecuencias Penales de los Incrementos Patrimoniales No Justificados...”, cit., p.p. 362-363. Este autor considera superada la polémica en torno a la naturaleza jurídica de la figura, indicando que “hoy se acepta mayoritariamente que los incrementos no justificados de patrimonio son **un mecanismo presuntivo** (*iuris tantum*).”

presunción de inocencia a través de negarle su carácter presuntivo, con posterioridad la jurisprudencia española se ha encargado de establecer los límites dentro de los cuales esta aplicación respeta los límites de dicha presunción de inocencia. Al respecto bien señala **G. CASADO OLLERO**<sup>181</sup> que la primera cuestión es la exigencia de prueba rigurosa del hecho base de la presunción, que conlleva una actividad probatoria de comprobación integral de la situación patrimonial del contribuyente. En ese sentido, el “propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de proyectar esta doctrina en relación, precisamente, con la investigación penal de delitos contra la Hacienda Pública por incrementos de patrimonio no justificados (SSTC 41/1998, de 24 de febrero; 87/2001, de 2 de abril; y 233/2005, de 26 de septiembre), manifestando en dos de ellas (STC 87/2001, de 2 de abril, con remisión a la STC 41/1998) que:

“No se pueden obviar las peculiaridades del delito contra la Hacienda Pública (por incrementos no justificados de patrimonio) que se imputaba a los recurrentes, pues **la averiguación de este delito precisa investigar todas las actividades económicas de los imputados en un periodo determinado,** o como declaramos en la STC 41/1998, F.J. 24, “la **identificación de todas las fuentes de renta y de incrementos patrimoniales del sujeto pasivo**”; ya que **sólo así podrá determinarse la concurrencia indiciaria de una diferencia entre las rentas declaradas** a la Hacienda Pública y los impuestos por ellas pagados y **las rentas reales** de los obligados fiscalmente y la cuota que hubiera debido ingresarse en Hacienda y no se ingresó producto de la defraudación” (STC 87/2001, de 2 de abril).

El otro requisito esencial para que exista una condena penal es, según el análisis de **CASADO OLLERO**, que el interesado no haya ofrecido explicación del origen o justificación de tales incrementos de patrimonio, o bien que tras la práctica de la prueba correspondiente, aquella explicación no se ha considerado

---

<sup>181</sup> “Ganancias Patrimoniales No Justificadas y Delito Fiscal”, en [www.Impositus.com](http://www.Impositus.com), sección “Autores invitados”. Este artículo fue publicado en la AA.VV. “Justicia y Derecho tributario”, Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez, La Ley, Madrid, 2008, páginas 277 a 300.

suficiente y/o convincente.

Importante también la advertencia de **C. GARCÍA NOVOA**<sup>182</sup> en cuanto a que a una presunción legal como la que nos ocupa no cabe aplicarle de manera automática el razonamiento que lleva a aceptar la prueba de indicios como base de una condena penal. Así, señala, “cuando nos encontramos, no ante pruebas de indicios, sino ante auténticas presunciones legales, esto es, supuestos en los cuales la ley fiscal fija una determinada verdad formal, la jurisprudencia española, sobre todo penal, viene negando que tales presunciones legales sean bastantes para salvar la presunción constitucional de inocencia y legitimar la condena del obligado tributario.” Cita al respecto la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2001 (RJ 2002/1213), en la que afirma que si bien la determinación de la cuota defraudada es una cuestión prejudicial del Derecho administrativo-tributario y para ello deben aplicarse las normas fiscales, incluyendo las presuntivas, ello no soslaya que deba aplicarse el sistema probatorio propio del Derecho penal.

La consecuencia es que en el ámbito penal la prueba de la concurrencia de una conducta infractora debe ser más rigurosa que en el mismo procedimiento administrativo tributario. Así, “la mecánica de las ganancias injustificadas de patrimonio sólo resultará admisible si, en cuanto técnica presuntiva, la misma se ve reforzada por otros mecanismos probatorios y siempre y cuando el contribuyente no desvirtúe la operatividad de la misma con una explicación alternativa mínimamente razonable.”<sup>183</sup>

Al respecto resulta relevante la cuestión de si la prueba en contrario de lo presumido puede consistir ya no solo en prueba directa sino, también, en prueba indirecta, incluso apelando a indicios como los establecidos por el artículo 116 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Desde un punto de vista de la normativa tributaria, considero que la respuesta debe ser afirmativa. Debemos recordar que caben dos formas de prueba en nuestro ordenamiento tributario, tal como deriva de la relación de los artículos 140 del CNPT, 760 y 720 del Código Civil:

---

<sup>182</sup> “Consecuencias Penales de los Incrementos Patrimoniales No Justificados”..., cit., p. 361.

<sup>183</sup> **C. GARCÍA NOVOA**, “Consecuencias Penales...”, cit., p. 363.

la prueba directa de lo contrario, esto es, aquella orientada a demostrar el origen real del incremento patrimonial, de modo de evidenciar que no ha constituido renta gravable; la prueba indirecta de lo contrario, esto es, aquella que, a través de elementos indiciarios permite demostrar la ausencia de una renta gravable de la magnitud presumida. En efecto, de acuerdo con el mencionado artículo 140 CNPT, pueden invocarse todos los medios de prueba admitidos en Derecho Civil, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos. De acuerdo con el artículo 760 del Código Civil, las presunciones *“pueden ser combatidas por prueba en contrario, para lo cual son admisibles todos los medios legales”*. De acuerdo con el artículo 720 del Código Civil, los medios de prueba son: la cosa juzgada, la confesión de las partes, los documentos, las deposiciones de testigos, los dictámenes de peritos, las presunciones e indicios.

A la misma posibilidad llegamos mediante la aplicación analógica de la norma del artículo 13 de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta, según la cual respecto de las otras rentas presuntivas a que se refiere dicho artículo cabe la prueba directa o **indirecta** en contrario, visto que la analogía es admisible en materia tributaria siempre que no se creen tributos ni exenciones (artículo 6 CNPT).

Esto nos lleva a que, por prueba de indicios, se puede demostrar que el monto presumido es ilógico y desproporcionado. En ese sentido, es muy importante recordar que el propio artículo 116 del Código Tributario prevé un conjunto de indicios que “sirven especialmente” en materia tributaria, como, por ejemplo, el rendimiento normal de empresas similares ubicadas en la misma plaza. Incluso, es la propia Dirección General de Tributación la que tiene estudios en que señala cuáles son los rendimientos normales por rama de actividad. Así, por ejemplo, en casos basados en la existencia de depósitos bancarios no justificados, se puede contrastar el resultado del aumento de ingresos por esos depósitos sin el reconocimiento de costo de ventas adicional con los rendimientos considerados normales por la Administración Tributaria, lo que podría llevar a apreciar que el margen de utilidad resultante es anormal e improbable, desproporcionado e irracional.



Los argumentos expuestos adquieren todavía mayor fuerza en el ámbito penal, en que el uso de indicios debe ser suficiente para introducir la duda razonable sobre si el monto considerado defraudado a partir de la aplicación de la presunción de incremento no justificado de patrimonio es realista. Por ello resulta inaceptable la tesis del citado Informe No. 043-DEF-A-310-08/09 del Organismo de Investigación Judicial cuando rechaza, como prueba en contrario de la deuda imputada con base en depósitos bancarios, el uso de indicios de los márgenes de utilidad que la propia Administración asigna a una actividad como la desarrollada por los contribuyentes cuestionados. La tesis del Organismo es, pues, abiertamente contradictoria con los requisitos necesarios para que la presunción de incremento no justificado de patrimonio pueda ser utilizada para efectos penales. Por una parte, como vimos, argumenta que no es dable utilizar mecanismos presuntivos en materia penal, pero le niega tal carácter a la presunción que nos ocupa. Y, por otra parte, se niega a considerar prueba indiciaria para constatar la existencia de una duda razonable en cuanto al monto denunciado.

Adicionalmente, no se puede extender la aplicación de esta presunción a otro impuesto, como el general sobre las ventas, pese a que encontramos denuncias planteadas por la Dirección General de Tributación en que extiende la aplicación de depósitos bancarios para denunciar también por defraudación fiscal en el impuesto general sobre las ventas.<sup>184</sup> Estamos ante una presunción **legal** que aparece regulada únicamente en la Ley 7092, del Impuesto sobre la Renta, no en la Ley del Impuesto General sobre las Ventas. Recuérdese, en ese sentido, que una presunción legal introduce una excepción al régimen probatorio, permitiéndole a la Administración probar un hecho distinto del hecho generador y de las magnitudes para la cuantificación del tributo –el hecho base de la presunción- y con ello tener por probado el propio hecho generador y la cuantía de la obligación tributaria –el hecho presunto. Para que esto sea posible, debe existir una norma legal expresa, pues de otro modo se estaría violando el principio de que solo se puede determinar una obligación tributaria si y solo si se determinan por base sus elementos materiales constitutivos: hecho generador, base imponible, entre otros.

---

<sup>184</sup> Cfr. la causa seguida en el expediente 05-000034-0618-PE

Esto surge de la relación entre los artículos 5 (reserva de ley), 11 (la obligación tributaria surge del hecho generador) y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, según el cual la base imponible de la obligación tributaria se debe determinar tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores de la obligación tributaria.

En la misma línea de lo expuesto, un mecanismo como las llamadas “rentas presuntivas” de profesionales reguladas en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta carece completamente de idoneidad para fundar ya no una condena penal sino ni siquiera una denuncia. En efecto, al fijarse como renta neta un monto único de 335 salarios base para toda una gama de profesionales (abogados, médicos, contadores, ingenieros), se crea una verdad meramente formal, totalmente alejada de la normalidad de los casos y no referida a cada contribuyente en particular.

Por idénticas razones, no podría determinarse los gastos del contribuyente, para efectos penales, con base en el porcentaje del 25% que prevé el artículo 8 s) de la Ley del Impuesto sobre la Renta para las personas físicas profesionales y técnicos. En un caso denunciado por la Dirección General de Tributación al Ministerio Público este fue el tema.<sup>185</sup> En efecto, la determinación propuesta por la Administración Tributaria para justificar la denuncia se caracterizaba por la sustitución de los gastos deducibles declarados por el contribuyente por un monto de gasto conformado por la aplicación de un porcentaje del 25% de los ingresos brutos de la actividad, con supuesto fundamento en el artículo 8, s) de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Es decir, visto que la Administración consideró que los comprobantes que respaldaban los gastos declarados no eran fiables, acudió entonces a la aplicación del porcentaje fijo previsto en el mencionado artículo.

Sin embargo, la aplicación de este porcentaje presenta dos problemas centrales: a) el más importante, que representa una forma de determinación de gastos deducibles que es totalmente inidóneo para cuantificar el monto defraudado para efectos penales, y, por supuesto, para fijar la cuantía de la que depende la configuración del delito; b) en todo caso, ni aún desde el punto de vista

---

<sup>185</sup> Expediente 04-000023-618-PE del Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de San José.

puramente tributario, procedía la aplicación del artículo 8, inciso s) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por tratarse de una sociedad la contribuyente y porque este porcentaje es totalmente voluntario. En respuesta a una audiencia cursada por el Juzgado Penal, la Dirección General de Tributación, en el oficio DGT-1094-2006, del 24 de julio de 2006, aceptó implícitamente esta inidoneidad al decir que, en realidad, habían aplicado el método de base presunta, alegando que los datos de empresas “similares” que analizaron en el expediente administrativo arrojaban unos gastos de un porcentaje del 22%, con lo que al reconocer el 25% se daba una especie de “magnanimidad” administrativa.

### **3.4. Perjuicio económico para la Hacienda Pública**

La descripción del delito de inducción a error a la Administración Tributaria regulado en el artículo 92 CNPT –y también el delito de no ingreso de tributos retenidos, percibidos o cobrados del artículo 93- contiene lo que podríamos denominar un umbral cuantitativo de doscientos salarios base. La redacción propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria aumenta este umbral a quinientos salarios base. De esta manera, se dimensiona el perjuicio a la Hacienda Pública requerido.

Este umbral cuantitativo mínimo para la comisión del delito de defraudación tributaria plantea un importante dilema interpretativo: si forma éste parte del tipo delictivo o, bien, constituye lo que se conoce como una “condición objetiva de punibilidad”. La cuestión es bien planteada en el citado informe del Observatorio del Delito Fiscal<sup>186</sup>:

“La naturaleza jurídica de la cuantía defraudada a la que se refiere el artículo 305 CP es objeto de discusión por la doctrina y por la jurisprudencia distinguiéndose dos planteamientos: considerar que constituye un elemento del tipo (resultado típico del delito) y, el más generalizado, entender que opera como condición objetiva de punibilidad (esto es como circunstancia que debe concurrir en el momento de realizar la conducta delictiva pero que se encuentra casualmente desvinculada de ésta por lo que no tiene que ser conocida por el agente) o de perseguibilidad (circunstancia que, después de cometido el delito,

---

<sup>186</sup> Op. cit., p. 14.

constituye presupuesto para el ejercicio de la acción penal). En el primer caso la cuantía debe ser abarcada por el dolo del autor, esto es, el sujeto tiene que tener conciencia de que defrauda en cuantía superior a 120.000 E. En el segundo basta con que exista la intención defraudatoria. Las consecuencias son, por ello, también distintas pues si se considera como un elemento del tipo el error sobre la cuantía excluirá el dolo y, por tanto, la responsabilidad penal, mientras que si se califica como condición objetiva de punibilidad, no se apreciará el error sobre la cuantía como causa eximente.”

La redacción actual no se pronuncia expresamente al respecto, como sí lo hace la redacción propuesta en el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, que de manera explícita dice que “el monto de quinientos salarios base se considerará condición objetiva de punibilidad.”

Aun en ausencia de calificación expresa, se ha presentado en otros ordenamientos la discusión. Es el caso argentino, en que la Ley Penal Tributaria anterior -24.587- calificaba el umbral establecido de “condición objetiva de punibilidad”, calificación que ha desaparecido en la ley actualmente vigente. Pese a ello, como señala **N.E. SPOLANSKY**<sup>187</sup>, “por un efecto de arrastre del texto legal derogado al vigente, tanto los doctores del Derecho penal como los tribunales de justicia, al aplicar la ley en vigor y en relación a los montos a partir de los cuales aparece la amenaza de la pena, utilizan dicha expresión en forma reiterada.”

En el caso español, como reportan **M.BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**<sup>188</sup>, también sin mención legal expresa, la doctrina se encuentra dividida al respecto, al igual que la jurisprudencia<sup>189</sup>.

Un argumento relevante esgrimido por los defensores de la ubicación de la cuantía del perjuicio económico como elemento del tipo va en la dirección de considerar esta tesis la que mejor se acopla al principio de legalidad penal, pues solo así el agente podrá “comprender las consecuencias normativas de su acto,

---

<sup>187</sup> “Delitos Tributarios y Condiciones Objetivas de Punibilidad”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p. 202.

<sup>188</sup> Op. cit., p.p. 67-68 y la doctrina ahí citada.

<sup>189</sup> Citan los autores que en la STS del 2/3/83 se entendió como elemento del tipo mientras que en STS del 27/12/90 se entendió como condición objetiva de punibilidad.

para lo cual es preciso que el agente conozca todos los hechos relevantes para fundar la prohibición”, y al principio de responsabilidad subjetiva, pues imponer una pena independientemente de que el sujeto conociera o no la cuantía de lo defraudado constituye “una forma de crear responsabilidad objetiva”.<sup>190</sup> A mi juicio, este argumento, que implica escoger la interpretación que mejor se acomoda a la Constitución Política (artículo 10 del Código Civil, que manda interpretar según el “contexto”, siendo el principal el constitucional), es determinante para considerar, en la redacción, la cuantía mínima como elemento del tipo.

Aun aceptando la tesis de la condición objetiva de punibilidad, también se ha destacado que el umbral cuantitativo despliega sus efectos sobre la imputación objetiva del comportamiento, es decir, “atrae el perjuicio cuantitativamente cualificado, como condición objetiva de punibilidad, al tipo objetivo.”<sup>191</sup> Esto significa que el ardid deberá tener la cualidad de crear, visto *ex ante* según la prognosis de un hombre medio, medianamente diligente y prudente y teniendo en cuenta los conocimientos especiales del autor<sup>192</sup>, un riesgo de evasión de los montos legales.<sup>193</sup> De esta manera, la condición objetiva de punibilidad, si bien no afecta el tipo subjetivo, sí afecta el tipo objetivo, pues “si el resultado es condición de punibilidad él debe ser susceptible de ser imputado objetivamente al riesgo creado por la conducta del autor”, de modo que no cualquier resultado de evasión de 200 o 500 salarios base “será suficiente para la punibilidad, debe ser objetivamente imputable.”<sup>194</sup>

En cuanto a la determinación de la cuantía para efectos del umbral de

---

<sup>190</sup> Cfr. **N.E. SPOLANSKY**, Op. cit., p.p. 203-204. El autor cita el fallo de la Corte Suprema de la Nación en el caso “Legumbres, S.A.”, en que se sostuvo que “la pena de un delito ha sido fijada abstractamente en la ley de manera correlativa al valor que el legislador ha otorgado al bien jurídico que pretende proteger y a la forma de ataque a éste. Esta correlación entre sanción, bien jurídico y modo de ataque que ha hecho el Alto Tribunal prohíbe dejar fuera de los hechos dolosos las condiciones relevantes para fundar la pena.”

<sup>191</sup> **M.A. VILLAR**, Op. cit., p. 902.

<sup>192</sup> Me baso en la explicación de la teoría de la imputación objetiva que hace **F. CASTILLO**, Op. cit., p. 451.

<sup>193</sup> Aplicando esta doctrina al caso penal resuelto mediante el voto 147-2012 reiteradamente citado, resulta difícil imputar objetivamente una defraudación por el monto a que se llega cuando simplemente se elimina el costo de ventas amparado a las facturas falsas, en una situación en que los celulares no se sacaron de la nada, sino que fueron efectivamente adquiridos. En la visión de un hombre medio, medianamente diligente y prudente, no era dable visualizar un monto de evasión que no tomara en cuenta el costo de la mercadería, por más que éste estuviera de alguna forma distorsionado en lo consignado en las facturas falsas.

<sup>194</sup> **M.A. VILAR**, Op. cit., p. 902.

punibilidad, el artículo 92, en su redacción actual y en la propuesta por el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, realiza una primera delimitación en función del aspecto temporal de los tributos: por una parte, en los tributos de período fiscal anual, la cuantía se determina por cada período, sin poder sumar lo defraudado en más de uno de éstos; por otra parte, en los tributos de período inferior al año, se deben sumar los montos defraudados dentro de un año natural (1 de enero a 31 de diciembre). Respecto de esta última regla, cabe señalar que la redacción actual presenta un vacío respecto de un impuesto que, como el general sobre las ventas, se caracteriza por no ser un tributo instantáneo, esto es, cuyo hecho generador no tiene un aspecto temporal periódico. O, dicho más simplemente, se trata de un impuesto sin período fiscal incorporado en su regulación material. Se trata, en realidad, de un impuesto instantáneo **de declaración periódica**. Como he expuesto en otro lugar<sup>195</sup>, “se trata de aquellos impuestos relativos a operaciones masivas que se gravan en función de cada operación pero que se declaran y pagan periódicamente, comprendiendo así el conjunto de las operaciones individuales realizadas durante un cierto período. Es el caso del impuesto sobre el valor agregado, conocido en el medio costarricense como impuesto general sobre las ventas.” La redacción propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria resuelve este problema, al decir que “se estará a lo defraudado en cada período impositivo **o de declaración**, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural.”<sup>196</sup>

Precisamente la redacción actual, así como la propuesta, tiene una norma de cierre para los “demás tributos”, esto es, los no periódicos (redacción actual) o los no periódicos y de no declaración periódico (redacción del Proyecto), señalando

---

<sup>195</sup> A. TORREALBA, Derecho Tributario..., T. I, cit., p. 42.

<sup>196</sup> Por el origen español de esta propuesta, es relevante citar cómo el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal, p.p. 14, 41, señala que la norma hace una diferencia entre los tributos instantáneos, según que sean de declaración periódico o no, criticando incluso la diversidad de tratamiento cuando se compara el tratamiento del IVA (acumulación de los tributos de 12 meses) con el de otro impuesto instantáneo, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, creando una bolsa de impunidad de “conductas claramente defraudatorias (incluso tramas). En la redacción actual del artículo 92, la falta de técnica legislativa redundaba en la impunidad –o peor, aun, en la punidad ilegal-, nada más y nada menos, que del impuesto general sobre las ventas, por las razones expuestas en el texto.

que, en tales casos, “la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador es susceptible de determinación.” Por lo expuesto, en la redacción actual, es esta norma la que aplica al impuesto general sobre las ventas, lo que implica que al monto mínimo debería llegar **una determinada venta** y no la suma ni las de un mes ni, mucho menos, las de un año. En el Voto 147-2012, de reiterada cita, se condena a la imputada a 5 años de prisión por el delito en relación con el impuesto general sobre las ventas, sin que esta flagrante violación a la Ley haya sido traída a colación ni por el Tribunal ni por la defensa.

Por otra parte, para el cálculo de la cuantía mencionada, no se debe incluir ni los intereses ni las multas ni los recargos de carácter sancionador.

### **3.5. Consumación y formas imperfectas de ejecución**

En relación con figuras de defraudación tributaria en el Derecho comparado, la doctrina ha discutido sobre cuál es el momento de su consumación.

Una primera discusión se plantea sobre si estamos ante un delito de resultado o un delito de peligro. En el primer caso, se entendería que la consumación requiere que se haya producido el perjuicio económico a la Hacienda Pública. En el segundo, se entendería que basta para la consumación la realización de conductas engañosas que manifiesten la existencia del ardid (por ejemplo, ocultar ingresos que no aparecerán en los libros de la empresa y, en consecuencia tampoco habrán de figurar en la declaración que se formule en su momento)<sup>197</sup>. Usualmente, bajo esta tesis, se entiende que la figura es de peligro concreto, no abstracto, de modo que es necesario demostrar que podía darse en el caso concreto un perjuicio patrimonial a partir de las conductas imputadas.

Ahora, esta disyuntiva tiende a complicarse cuando consideramos la tesis de parte de la doctrina de que el perjuicio económico a la Hacienda Pública solo se produce una vez que ha existido liquidación definitiva del tributo de que se trate, lo que en los tributos que se determinan mediante autoliquidación solo ocurre en los casos en que la Administración Tributaria realiza actos de determinación de oficio

---

<sup>197</sup> Tomo el ejemplo del Fundamento jurídico 3 de la Sentencia del Tribunal Supremo español del 30/4/99, citada por **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**, cit., p. 90.

que sustituyen la autoliquidación original (o la falta de ella). “Los partidarios de esta postura entienden que resulta imprescindible la existencia de una liquidación definitiva de la Administración, ya que el monto adeudado constituye un elemento del tipo. Por ello se estima que hasta tanto no se haya cuantificado la deuda definitivamente no puede haber delito.”<sup>198</sup> Es la tesis, por ejemplo, de **M. BAJO FERNÁNDEZ** y **S. BACIGALUPO**<sup>199</sup>, para quienes se requiere para consumir el delito una obligación tributaria exigible, lo cual solo se genera a partir del acto de determinación o liquidación definitiva. Así, “la puesta en conocimiento de la Administración de aquellos negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que constituyen el presupuesto del hecho imponible, o la autoliquidación en los impuestos que la exijan, aun cuando con ello se haya inducido ya a error a la Hacienda, no son más que principio de ejecución del hecho punible que daría lugar, a lo sumo, a la punición del delito fiscal en grado de tentativa si no ha habido liquidación definitiva.”

Pues bien, esta tesis fácilmente lleva a considerar el delito como de resultado. No obstante, y aun compartiendo la visión de que el perjuicio económico solo se da con la liquidación definitiva, hay quienes sostienen que estamos ante un delito de peligro concreto y no de resultado, pues cuando se presentan las declaraciones juradas autoliquidatorias y se ingresa una suma inferior a la que corresponde, ya el delito se consuma pues si bien es cierto que el perjuicio fiscal no se ha determinado, existen no obstante elementos suficientes para considerar un peligro concreto para la recaudación tributaria.<sup>200</sup>

La tesis mayoritaria es la que igual “relaciona la consumación del ilícito con la finalización del plazo de ingreso de la deuda tributaria, exigiéndose como mínimo que la deuda resulte exigible.”<sup>201</sup> Solo que se llega a esta conclusión entendiendo el delito no de peligro sino de resultado, entendiendo que, en los tributos de

---

<sup>198</sup> **P.R. MIERES** y **N.C. CREDE**, Op. cit., p. 303.

<sup>199</sup> Op. cit., p. p. 90 ss. La cita textual es de p. 91. En igual sentido, **J. APARICIO PÉREZ**, El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 360, citado por **P.R. MIERES** y **N.C. CREDE**, Op. cit., p. 303.

<sup>200</sup> **P. R. MIERES** y **N.C. CREDE**, Op. cit., p. 299, quienes atribuyen la tesis a **P.H. MEDRANO**, “Delitos Tributarios: Bien Jurídico y Tipos Legales”, Delitos no convencionales, Argentina, Editores del Puerto SRL, 1994, p.p. 24 y 25, nota 28.

<sup>201</sup> **P.R. MIERES** y **N.C. CREDE**, Op. cit., p. 304.



autoliquidación, es con esta, o en su ausencia al vencer los plazos legales respectivos, que se produce el perjuicio económico, ejerciendo la eventual determinación de oficio sustitutiva efectos puramente declarativos de una situación preexistente y no constitutivos del perjuicio económico.

Una tercera teoría parte de la distinción entre consumación formal y material del delito, entendiendo que es la segunda la que tiene consecuencias jurídicas para determinar el momento consumativo. Así, “se considera que si el sujeto, una vez vencido el plazo para autoliquidar e ingresar el tributo, tiene posibilidad de realizar actos que contribuyen al delito tributario o bien que permitan evitar la producción del resultado dañoso habrá que considerar que el delito no se ha consumado plenamente.”<sup>202</sup> Bajo esta tesis, por ejemplo, quien rectifica la declaración autoliquidativa engañosa habría evitado la terminación material o el agotamiento definitivo del delito y, por tanto, su consumación. Como señalan **P.R. MIERES** y **N.C. CREDE**<sup>203</sup>, en crítica a esta posición, los actos posteriores “nunca podrían tener la entidad de invalidar el resultado ya ocasionado, a lo sumo podrían llegar a merecer un menor o mayor reproche penal que sólo sería analizado en el estrato de la teoría del delito correspondiente a la culpabilidad y tendrían incidencia, por ende, sólo en la determinación de la pena.”

A la luz de estas teorías, cabe preguntarse cuál es, entonces, el momento consumativo en las defraudaciones relacionadas con incumplimientos en tributos autoliquidativos bajo la redacción actual del tipo del artículo 92 CNPT.

La primera cuestión que podemos observar es que la tesis de que el perjuicio económico se verifica con la liquidación definitiva sustitutiva de la autoliquidación original o de su ausencia es inaceptable en un sistema en que, como el costarricense, la denuncia penal se puede hacer sin que exista determinación o liquidación de oficio previa. De ahí que ni puede calificársele como un delito de peligro concreto en este sentido ni de un resultado ligado al momento de tal liquidación definitiva.

Por otra parte, es de notar que la redacción del artículo 92 utiliza la expresión “quien induzca a error con el propósito de obtener...”. Esta redacción apuntaría a

---

<sup>202</sup> **P.R. MIERES** y **N.C. CREDE**, Op. cit., p. 304.

<sup>203</sup> Op. cit., p. 305.

sostener la tesis de que se ha configurado el delito como un delito de peligro concreto, que implica que no hará falta que se haya vencido el término legal para pagar, a efecto de la consumación del delito. Ahora, si el ardid, como hemos visto, se exterioriza cuando frente a la Administración se ha faltado a la veracidad requerida por un determinado deber de colaboración, la cuestión que se plantea es si se le puede inducir a error cuando dicho deber no ha nacido: es decir, si es en la declaración-autoliquidación en que se debe comunicar a la Administración la obligación tributaria nacida, una interpretación plausible es entender que la inducción a error no ha ocurrido de manera previa. Además, como es usual que el momento de declarar y el de pagar estén juntos en la normativa de los principales tributos, prácticamente se confundiría el momento de la puesta en peligro con la generación del resultado lesivo. No obstante, la cuestión no es tan simple, pues debe tomarse en cuenta que el deber de declarar no es el único deber de colaboración, sino el deber de facturar, de registro adecuado en la contabilidad (recordar el ejemplo traído a colación atrás con base en una sentencia del Tribunal Supremo español, de ocultar ingresos que no aparecerán en los libros de la empresa y, en consecuencia tampoco habrán de figurar en la declaración que se formule en su momento), de inscribirse y mantenerse inscrito mientras se desarrolla una actividad potencial y actualmente productora de hechos generadores de obligación tributaria. Además, las potestades de requerir información de la Administración no se limitan respecto de obligaciones tributarias vencidas, por lo que la constatación de faltas de veracidad en los deberes de colaboración podría darse de manera anterior a su vencimiento. A ese respecto, es de recordar que los deberes de colaboración no siempre conllevan una obligación de hacer, sino también de soportar pasivamente las intervenciones de la Administración, lo cual se da en el contexto de relaciones permanentes con ésta. Estas consideraciones, pienso, refuerzan la idea de que la inducción a error con el propósito de obtener un beneficio para sí o para un tercero podría consumarse antes del vencimiento de los períodos para el pago de los tributos correspondientes.

La redacción propuesta en el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión

Tributaria, en cambio, al ligar el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial no al comportamiento inductivo de error sino a la defraudación de la Hacienda Pública producida por evasión en el pago de tributos, se ubica como un delito de resultado, que se consumaría, en el caso de los tributos autoliquidativos, con el vencimiento del plazo legal para pagar.

En el caso de tributos de determinación de oficio inicial por parte de la Administración, el punto de referencia de la consumación sería el momento en que ésta produjera dicha liquidación. Piénsese, por ejemplo, en el impuesto de traspaso de bienes inmuebles. Ahora, dado que en este impuesto el contribuyente debe dar datos sobre el valor de la transacción, podría estar consumando el delito bajo la teoría del peligro concreto en el momento de presentar la escritura a inscripción en el Registro con un valor distinto al realmente pactado. Teoría que daría paso a la del delito de resultado de aprobarse la redacción del Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria.

Tratándose de la modalidad consistente en la obtención de exenciones, y partiendo de que el tipo se refiere aquí, como vimos, a las exenciones que requieren de un pronunciamiento administrativo para su disfrute, es de observar que la concesión administrativa no coincide normalmente con el perjuicio a la Hacienda Pública, porque ésta se produce con anterioridad a la producción de los hechos generadores y sus correspondientes obligaciones tributarias que van a verse afectados por la exención. De ahí que es bajo la teoría del peligro concreto que podría entenderse consumado el delito con la mera concesión administrativa de la exención, presuponiendo claro está que ésta se hubiera dado gracias al ardid desplegado por el sujeto activo del delito. Piénsese, como ejemplo, la empresa que obtiene la declaratoria en el régimen de zona franca de manera fraudulenta, en cuyo caso se podría entender consumado el delito en ese momento bajo la redacción actual del tipo y siempre y cuando se pueda ligar el peligro a un perjuicio económico superior al umbral mínimo.

Bajo la redacción del delito propuesta en el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, como dijimos atrás, el comportamiento se desplaza de la obtención de una exención al disfrute de un beneficio fiscal. El

concepto de disfrute de un beneficio fiscal se liga, claramente, al momento en que se produce un perjuicio económico a la Hacienda Pública a través de la aplicación del beneficio para impedir o reducir el nacimiento de una obligación tributaria (teoría de la exención como modalidad del hecho generador) o para impedir su exigibilidad (teoría de la dispensa legal), lo cual no deja lugar a dudas que estamos ante un delito de resultado también en esta hipótesis.

Esto plantea algunos supuestos interesantes, en particular respecto de aquellos beneficios o exenciones que la doctrina ha dado en llamar de “presupuesto complejo”.

En estos casos, además de que el presupuesto del hecho del beneficio abarca determinados supuestos incluidos en la descripción del hecho generador y que son los que dan lugar a la exención, se prevé también un hecho externo al hecho generador (llamado por la doctrina hecho legitimador). Así, la exención es el resultado de la suma del supuesto previsto en el hecho generador y el hecho legitimador. Citamos a **C. LOZANO SERRANO**<sup>204</sup>:

"...podemos observar, sin embargo, que frecuentemente el ordenamiento asocia la exención a hechos que aparentemente nada tienen que ver con el hecho imponible del tributo. Piénsese, por ejemplo, en los numerosos supuestos en que determinadas inversiones conllevan exenciones de tributos, dando lugar a formulaciones del hecho imponible en las que toda o parte de la capacidad económica gravada se considera exenta en virtud de la inversión..."

"...Nos encontraríamos así ante exenciones cuyo presupuesto de hecho no está constituido por un solo hecho -el propio hecho imponible del tributo- sino por la conjunción de éste con otro distinto, ajeno a él, que aparece como hecho legitimador o justificativo de la exención, y en el cual se condensan los principios de justicia, los fines de política económica o, en general, las necesidades sociales a cubrir, que fundamentan la exención. La ley, pues, tipificaría la conexión entre esos dos hechos y le atribuiría como consecuencia jurídica la exención, de forma que ésta sólo podría

---

<sup>204</sup> Ibíd., p. 55.

producirse como resultado global de ambos."

En este tipo de exenciones, puede suceder que el hecho legitimador se dé antes o después del hecho generador del tributo correspondiente. Por ejemplo, en una empresa que realiza las inversiones requeridas y cumple con los demás requisitos para que le sea otorgado el régimen de zona franca, el hecho legitimador se produce antes de los hechos generadores, por ejemplo, del impuesto sobre la renta respecto de los cuales se disfrutará el beneficio fiscal en dicho impuesto. Por lo tanto, la conducta típica solo se consumará conforme se genere el impuesto sobre la renta de cada año.

En cambio, el hecho legitimador se verifica después del hecho exento en una exención como la que preveía el artículo 7 ii) de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico (6990) antes de su derogatoria por la Ley 7293 de Eliminación de las Exoneraciones Vigentes: "Exención total del impuesto sobre la Renta, sobre las utilidades no distribuidas, hasta por un período de doce años, a los establecimientos nuevos y a los que estén en operación". En estos casos, la empresa turística que no distribuía las utilidades de un determinado período fiscal no pagaba el impuesto a la renta, esto es, *disfrutaba* de la exención. Sin embargo, podría darse el caso de que, con posterioridad, se demostrase o la distribución de utilidades o, como se llegó a interpretar, su no reinversión en el desarrollo de la empresa. En este tipo de supuestos, se presenta la particularidad de que lo indebido del disfrute del beneficio fiscal no se realiza sino hasta *después* del disfrute mismo. Por eso, visto que el tipo no es solo el disfrute sino el disfrute *indebido*, en estos casos la consumación se dará en el momento en que se dé el incumplimiento del hecho legitimador de la exención y no en el momento en que se autoliquidó y pagó un tributo menor por virtud del beneficio.

En los supuestos de comisión en fase ejecutiva, el momento de la consumación dependerá de si los actos de ardidosos o simulados de dispersión o desaparición patrimonial se den luego de autoliquidar sin ingreso o de que ya sea exigible una liquidación o determinación de oficio (por regularización o por resolución, previa o definitiva), o antes. En el primer caso, la consumación no se relaciona con el momento en que la obligación se vuelve exigible sino con el

momento en que se den actos concretos de dispersión o desaparición patrimonial. En el segundo caso, que implica la dispersión patrimonial en fase de comprobación o fiscalización, la consumación podría darse en ese momento solo bajo la teoría del peligro concreto, en tanto que con la nueva redacción propuesta, en que se configura claramente como un delito de resultado, la consumación se daría hasta el momento en que quede firme la determinación de oficio correspondiente, sin perjuicio de la presencia de una tentativa.

En los supuestos de devoluciones indebidas, bajo el tipo actual, y partiendo de la teoría del peligro concreto, la consumación podría darse por la mera rectificación de una declaración con base en la cual se solicita la devolución o, bien, por la mera presentación de la solicitud. También podría operarse con la afirmación de no tener deudas impagas para compensar, al ser increpado por la Administración para ello. Bajo la redacción propuesta por el Proyecto de Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria, al ser claramente un tipo de resultado, la consumación debe ubicarse necesariamente en el momento de desembolso efectivo al sujeto.

En cuanto a la posibilidad de admitir en este delito la anticipación de la punibilidad de los actos realizados con anterioridad a la consumación del hecho, esto es, la tentativa -que conlleva, además, que la consumación se frustre por razones ajenas al sujeto, y que ya se hayan iniciado actos de ejecución del delito, sin que sean suficientes los meros actos preparatorios-, advierten **P.R. MIERES** y **N.C CREDES**<sup>205</sup> que, si bien teóricamente es posible admitir la tentativa, es muy difícil determinar en abstracto y con un criterio general, cuáles son los actos de ejecución del delito de evasión tributaria. Solo mediante el análisis del caso concreto, con aplicación en forma integral y armónica de las disposiciones legales vigentes podría determinarse cuáles son los actos que constituyen indefectiblemente actos de tentativa de evasión tributaria. Estas observaciones son enteramente válidas partiendo de que estemos ante un delito de resultado lesivo –como lo hacen las autoras-. Tratándose de un delito de peligro concreto la distinción entre actos de ejecución frustrados y plena consumación, se vuelve aun

---

<sup>205</sup> Op. cit., p.p. 307-308.

más difícil de trazar.

Las autoras traen a colación varios ejemplos: a) la presentación de una declaración engañosa antes de que venza el plazo y dentro del plazo un tercero interviene y paga la diferencia; b) registración contable de facturación apócrifa que respalda gastos inexistentes, si bien en este caso esta podría estar vinculada con una defraudación no fiscal a los dueños o accionistas de la empresa, en cuyo caso ya no estaríamos ante actos directamente encaminados a producir el resultado lesivo.

#### **4. El sujeto activo del tipo**

El sujeto activo del tipo del artículo 92 CNPT excluye los agentes de retención y percepción, salvo que no se haya hecho la retención, la percepción o la repercusión en los casos del impuesto general sobre las ventas y el impuesto selectivo de consumo. Ello resulta claramente del contraste con el delito del artículo 93 CNPT, en que se exige como elemento del tipo objetivo, en forma expresa, el haber retenido, percibido o cobrado el tributo los agentes de retención y percepción, los retenedores a cuenta y los contribuyentes con poder-deber de traslación.

La expresión de la norma del artículo 92 –con el propósito de obtener, **para sí o para un tercero**, obliga a concluir que estamos ante un delito común, en contraposición a la categoría del llamado delito “especial propio”, esto es, no encuadra en la categoría de “aquellos en los que de acuerdo al tipo penal solamente puede ser autor quien tiene una obligación especial, generalmente proveniente de un campo extrapenal”<sup>206</sup>, en este caso, el tributario. De esta manera, no es necesaria la figura del “actuar en lugar de otro” para resolver el caso de los representantes y directores de entidades jurídicas que aparecen como sujetos pasivos de obligaciones tributarias, pues en el marco de un delito especial el estatus personal que fundamenta tal delito recaería en la persona jurídica mientras que es su órgano o representante quien realiza la conducta prohibida.<sup>207</sup>

---

<sup>206</sup> F. CASTILLO, Derecho Penal. Parte General. Tomo I, Editorial Jurídica Continental, San José, 2009, p. 383.

<sup>207</sup> Se trata de extender, por una norma de la parte general (caso de España y Perú), o por normas específicas en las figuras de la parte especial, las condiciones subjetivas requeridos por el tipo a quienes actúen como directivo u órgano de una persona jurídica (Argentina). Cfr. al respecto P. GARCÍA CAVERO, “El Actuar

Esto tiene entre sus consecuencias, por ejemplo, que el asesor fiscal pueda ser sujeto activo de este delito “si realiza las actuaciones defraudatorias necesarias para eludir el pago de los tributos debidos por su cliente, o si realiza las mismas actuaciones tendientes al disfrute de beneficios fiscales por su asesorado. Y si el deudor tributario fuera menor o incapaz, su representante legal podría ser responsabilizado por las defraudaciones que en nombre de aquél cometiera.”<sup>208</sup>

En cambio, por lo dicho, el tipo delictivo del artículo 93 sí tiene un claro carácter especial propio, pues solo pueden cometerlo quien ostente la condición de agente de retención, retenedor a cuenta, agente de percepción o contribuyente en el impuesto general sobre las ventas o en el impuesto selectivo de consumo.

La redacción inicial propuesta por el Proyecto de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria planteaba la duda de si el delito de fraude a la Hacienda Pública sería de carácter especial o no. Dada la similitud de redacción con el tipo del Código Penal de España, es de decir que la interpretación en el ámbito español ha oscilado: como reporta el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal<sup>209</sup>, la posición mayoritaria en la doctrina es que se trata de un delito común, que puede ser cometido aun por un no obligado tributario, en tanto eluda el pago de un tributo, disfrute indebidamente beneficios fiscales u obtenga devoluciones indebidas; en cambio, la tesis del Tribunal Supremo es que solo puede ser autor del delito aquella persona que ostente la condición de obligado tributario.

No obstante, por Moción No. 509-75 (505-137) del diputado Fishman Zonzinsky se introdujo de nuevo la frase “con el propósito de obtener, para sí o para un tercero”, con lo cual se mantendría el carácter de delito común. Sobre la justificación de la preferencia por esta solución, señala **C.L.I. ROBIGLIO**<sup>210</sup> que el requisito de especialidad figura en las normas porque el legislador ha partido de creer que el sujeto obligado “sería el único que estaría en condiciones de velar por el bien jurídico y de realizar el ilícito. Sin embargo, con el paso del tiempo y el devenir de los acontecimientos queda demostrado que no es así, que hay otras

---

en Lugar de Otro en la Ley Penal Tributaria”, Derecho Penal Tributario, T. I, cit., p.p. 852-853.

<sup>208</sup> **I. BERDUGO y J.C. OLIVE**, Op. cit., p. 46.

<sup>209</sup> Op. cit., p. 16.

<sup>210</sup> La Autoría en los Delitos Tributarios, Ad Hoc, Buenos Aires, 2004, p. 324.



personas descriptas en la norma que carecen de dicha condición, pero que están en contacto con el bien jurídico y realizan este tipo de delitos...”

También es de destacar que en la nueva redacción propuesta, desaparece el tipo de no entrega de tributos retenidos, percibidos o cobrados, el cual queda subsumido en la figura del “fraude a la Hacienda Pública” del artículo 92. De este modo quien evade el tributo puede ser un contribuyente (ordinario o con poder-deber de traslación), un responsable (agente de retención o percepción, responsable solidario por adquisición), un retenedor a cuenta u obligado a ingresar por retribuciones en especie a cuenta de otro, tanto por lo retenido como por lo que hubiera debido retener, o quien obtenga devoluciones o disfrute beneficios fiscales indebidamente. Pero además, por el carácter de delito común apuntado, también podría ser cometido por cualquiera que actuara en beneficio de uno de los sujetos indicados.

### 5.El tipo subjetivo

Pese a que no viene expresamente establecido en la definición del artículo 90 CNPT, puede considerarse pacífico que el delito de defraudación exige la presencia de **dolo** como parte del tipo, excluyendo, por tanto, las formas culposas.<sup>211</sup>

Este elemento en los delitos de defraudación tributaria es prácticamente

---

<sup>211</sup> Así, el Voto 147-2012 del Tribunal Penal del II Circuito Judicial de San José: “Además el hecho es típico subjetivamente, pese a que la defensa repara en que no se ha podido establecer que ella tuviera conocimiento de los hechos, evidenciando en su argumentación una concepción estructuralmente de fenómenos internos o psicológicos, cuando en el proceso fenoménico que se ha podido reproducir con las pruebas, es posible imputar, a título de dolo, el comportamiento delictivo. Nada más conviene indicar que la encartada tenía el control de la empresa Estrella Brillante, conocía sus obligaciones tributarias, presentó las declaraciones juradas de los impuestos tal y como se razonó en el apartado anterior de esta sentencia, por ello, le es imputable ese comportamiento típico, y de conformidad con el artículo 30 del Código Penal, se concluye que fue realizado en forma dolosa, con pleno conocimiento y voluntad de realizarlo.” Llama la atención cómo el dolo prácticamente se presume del hecho general de que la imputada tenía el control jurídico de la empresa. En realidad, resulta en extremo discutible la atribución de dolo a la conducta de la representante legal en condiciones en que: a) no se le dio credibilidad al testimonio del esposo y del abogado de la empresa de que la imputada no estaba involucrada en el manejo del negocio, bajo el argumento del interés del primero como cónyuge –pese a que tenía todo el riesgo de ser imputado, lo que inexplicablemente no se dio- y que el segundo no asistía a la empresa todos los días; b) se acreditó el dolo por el hecho de que en un acta de entrevista en el procedimiento administrativo de fiscalización la imputada mostró conocimiento de aspectos generales del negocio, prueba que debió resultar espuria por implicar violación del principio de no autoincriminación; c) no se demostró contacto alguno de la imputada con la empresa emisora de facturas supuestamente falsas.

unánime en la doctrina. Así, para **FONROUGE**<sup>212</sup> la “defraudación supone la *intención* de dañar, la realización de un acto voluntario o la ocultación (omisión) de cualquier circunstancia con relevancia fiscal, con el propósito *deliberado* de sustraerse en todo o en parte de una obligación fiscal, pues, como expresa Blumenstein, debe mediar “un comportamiento intencional dirigido a inducir en error a la autoridad.”

Para **I. AYALA**<sup>213</sup> la “estructura dolosa del delito de defraudación tributaria está patente desde el momento en que el tipo objetivo describe la conducta típica como la consistente en “defraudar”. Que los medios idóneos para causar un perjuicio patrimonial a la Hacienda respectiva de que se trate, deben ser empleados con esa voluntad de que sean capaces de generar engaño, incorpora un elemento subjetivo del tipo que implica dolo.”

Se precisa que el dolo debe abarcar todo el tipo objetivo, lo que replantea el tema señalado atrás de si la cuantía mínima del delito constituye elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad. Es respecto del tipo subjetivo que la distinción ejercer su principal utilidad.

Igualmente, la doctrina, como lo hace la jurisprudencia transcrita por nota atrás, suele reconocer que no basta el dolo genérico, sino un dolo específico de obtener un **lucro** o un **beneficio patrimonial**, para sí o para un tercero, en el entendido de que se trata de un **ánimo de lucro ilícito**.

En el caso en que el obligado tributario sea una persona jurídica o un ente colectivo sin personalidad jurídica de los que regula el artículo 17 b) y c) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, va de suyo que la mera ostentación de un cargo de representación formal no permite atribuir el dolo requerido por el tipo, sino que debe acreditarse su efectiva participación en los hechos. En el Voto 147-2012 del Tribunal Penal del II Circuito Judicial de Goicoechea se afirma en este sentido que la responsabilidad de los representantes legales “no se presume y en todo caso en materia penal debe acreditarse una relación de culpabilidad entre el representante legal y la acción que se le enrostra en la acusación, no es posible una responsabilidad de tipo

---

<sup>212</sup> Op. cit., p. 738.

<sup>213</sup> Op. cit., p. 271.

objetiva en nuestro sistema de enjuiciamiento penal, tema que para el Tribunal no es cuestionable.” No obstante, la débil acreditación de la participación de la imputada en los hechos permite cuestionar la correcta aplicación en este caso de esta doctrina básica.

Por otra parte, adquiere una especial relevancia en la materia penal tributaria la existencia de los errores de tipo o de prohibición. En el primero, el sujeto desconoce alguno de los elementos que configuran el tipo objetivo; en el segundo, el sujeto desconoce el significado del hecho o de su intervención en él para el ordenamiento jurídico. En los delitos cuyo tipo contiene elementos normativos, como es el caso del delito tributario, caracterizado por el tecnicismo de la regulación tributaria extrapenal, la distinción se dificulta pues, en estos casos, si al autor le falta el conocimiento desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, entonces no sabe lo que hace, por lo que incurre en error en el tipo. Sin embargo, como apunta **A.VAN WEEZEL**<sup>214</sup>, esto hace que desaparezca “uno de los principales argumentos a favor de la distinción entre error de tipo y error de prohibición, en concreto, que el sujeto primero tiene que saber “lo que hace” y sólo luego está en condiciones de preguntarse cómo valor el ordenamiento jurídico esa conducta.” Así, “el carácter técnico y cambiante de la regulación y la necesidad de incorporar “abundantes elementos normativos” para satisfacer las exigencias del principio de legalidad en las descripciones típicas (en nuestro ámbito las descripciones aluden a boletas, notas de débito, declaraciones exigidas por las leyes, facturas, Zona Franca, etc.) han tenido como consecuencia un replanteamiento de la distinción entre error de tipo y error de prohibición desde una perspectiva garantista.”

En todo caso, como afirma **PEREZ ROYO**<sup>215</sup>, el “error sobre alguno de los elementos esenciales del tipo excluye en definitiva el correcto conocimiento del mismo y en consecuencia elimina el dolo. De manera que en los delitos de comisión exclusivamente dolosa quedará excluida la realización del tipo al faltar el elemento subjetivo. Tanto si el error es invencible como si es evitable...”

---

<sup>214</sup> “El Error en el Delito Tributario”, Derecho Penal Tributario, T. I, p. 168.

<sup>215</sup> Los delitos...., cit., p.p. 150-152 .

La distinción entre error de derecho o de prohibición viene recogida en el Código Penal costarricense. Así, el primero viene regulado en el artículo 35 del Código Penal dispone que *"No es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena"*. El segundo viene recogido en el artículo 34, que establece que "No es culpable quien, al realizar el hecho, incurre en error sobre algunas de las exigencias necesarias para que el delito exista, según su descripción".

El primer tipo de error ha sido vinculado tradicionalmente, en materia tributaria, con aquellos casos en que el contribuyente ha actuado bajo una interpretación razonable de la normativa, aun cuando esta sea discrepante de la que sostiene la Administración o de la que finalmente se imponga a nivel judicial. **R. CERVINI**<sup>216</sup> lo considera como uno de los principios del Derecho Penal Tributario, apuntando que la "tendencia moderna es que no dan lugar a hechos punibles las violaciones de normas tributarias dependientes de condiciones objetivas de incertidumbre sobre su alcance y respecto de su ámbito aplicativo. Los legisladores toman conciencia de las dificultades interpretativas, derivadas de la especialidad de la materia y deciden no someter a sanciones penales los comportamientos del contribuyente que, si bien constituyen violaciones formales de normas, son generados por errores derivados de la complejidad del sector tributario, por el excesivo uso de términos de naturaleza puramente técnico-contable o la remisión frecuente a otras normas tributarias escasamente coordinadas e incluso frecuentemente contradictorias." Esta doctrina se ha elaborado incluso para efectos de la potestad sancionatoria administrativa, por lo que con más razón tiene aplicación en relación con la exclusión del dolo en un delito tributario.

**V.O. DÍAZ**<sup>217</sup> es enfático al indicar que "desde el prisma de subjetividad es imposible negar que una diferencia de criterio razonable y razonada entre el sujeto y la Administración con relación a la interpretación de las normas tributarias, las cuales –en más de una ocasión- son ambiguas y complejas, es una causal suficiente de exclusión de la culpabilidad..." "Es sabido que las leyes tributarias no

---

<sup>216</sup> Op. cit., p. 59.

<sup>217</sup> Ilícitos Tributarios..., cit., p. 9.

se lucen por su pulcritud interpretativa para el sujeto medio en general, habida cuenta de que el ordenamiento tributario introduce en su redacción figuras que exceden el marco normal de interpretación y que llevan razonablemente a criterios honestos –pero contrapuestos-de interpretación.”<sup>218</sup>

Como destaca **SÁNCHEZ AYUSO**<sup>219</sup>, de la jurisprudencia española se deriva la siguiente máxima: *"Y allí donde la Ley impone el deber de interpretar, la jurisprudencia reconoce el derecho a discrepar."*

En fin, cuando un asunto es razonablemente discutible, se da el error de derecho, llamado también "error de prohibición", como causa de exculpación. Es de enfatizar que esta causa de exculpación aplica precisamente en aquellos casos en que se produce una discrepancia entre la interpretación administrativa o judicial y la sostenida por el contribuyente. Es decir, el presupuesto de aplicación es, precisamente, la existencia de **dos interpretaciones discrepantes: la de la**

---

<sup>218</sup> El autor añade este ejemplo: “Si un contribuyente contabiliza y declara en forma transparente ciertas erogaciones en el impuesto a las ganancias que, según la interpretación de su ropaje jurídico son deducibles de la base imponible, y según otro ropaje jurídico de interpretación administrativa no lo son, ello demuestra por sí misma una discrepancia ajena a toda intencionalidad evasora del contribuyente.” En la misma dirección señala **M.B. CACCIOLATO**, Op. cit., p.p. 471-472, que “la admisión del error de derecho extrapenal como causal exonerativa de culpabilidad, en tanto equiparado al error de hecho, es ampliamente reconocida en materia tributaria. Lo ciertos es que el error o ignorancia respecto de las obligaciones devenidas por las leyes impositivas puede, en ciertos casos, constituir una causal de exculpación del contribuyente, toda vez que el principio de culpabilidad que exige la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas, rige en el campo del derecho represivo tributario. Se admite la configuración del mismo, cuando provenga de la aplicación de normas fiscales que no tienen carácter represivo y que son de difícil o dudosa interpretación, respecto de las cuales la oscuridad en sus disposiciones legales o la difícil inteligencia de su texto, generen dudas razonables acerca del contribuyente frente al tributo...Se ha sostenido que el error será excluyente de culpabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de la norma, ya sea por normas intrincadas o contrapuestas, o simplemente por criterios interpretativos distintos que colocan al contribuyente en la posibilidad –razonable- de equivocarse al aplicarla.” La autora cita en su apoyo sentencia de la Sala A del Tribunal Fiscal Nacional de Argentina, del 21 de julio de 2006, en “Vitiflor Management, S.A., registrado en PET, enero 2007, p. 31. La Administración Tributaria española, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha conceptualizado el error invencible en la Circular de 29 de febrero de 1988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se señala que: “En particular y de acuerdo con la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo, no se considerará constitutiva de infracción tributaria la conducta de una persona o entidad que ha declarado correctamente o ha recogido fielmente en su contabilidad sus operaciones, obedeciendo la acción u omisión materialmente típica a la existencia de una laguna interpretativa o a una interpretación razonable de la norma que la Administración entiende vulnerada, efectuada por el sujeto pasivo u obligado tributario.”

<sup>219</sup> **I. SÁNCHEZ AYUSO**, Circunstancias exigentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996, pp. 332-333, con cita de la Sentencia de 30 de abril de 1993 del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

**Administración, por un lado, y la del administrado por otro.** Es en tal situación en que procede el análisis de si, **pese a la discrepancia**, la interpretación del contribuyente es **razonable e informada**.<sup>220</sup>

En una criticable sentencia reciente de la Sección Sexta del Tribunal Contencioso Administrativo (No. 83-2012-VI), se ha considerado, contra lo expuesto, que la causa de exculpación del artículo 35 CP no aplica en materia de infracciones administrativas, como un *matiz* a la aplicación de los principios penales en materia sancionatoria, invocando la existencia de cosa juzgada material por haber quedado ya firme el procedimiento determinativo y la interpretación prevaleciente en este.<sup>221</sup> Si bien debemos entender que esta desaplicación de la causa de exculpación se limita al campo de las sanciones administrativas y no al campo penal –lo cual es ya de suyo inaceptable, como exponemos por nota-, resulta en extremo peligrosa la tesis subyacente de que

---

<sup>220</sup> En el medio costarricense, se ha aplicado esta eximente a efectos de las infracciones administrativas. Así, el fallo 211-2007 del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 11 horas 30 minutos del 29 de mayo del 2007, con cita a su vez del fallo No. 385-2006, ha sostenido que esta causa de exculpación precisamente se da “...si la infracción tributaria ha obedecido a una interpretación errónea pero razonable de su situación económica, como por ejemplo deducibilidad de algunos gastos que aunque son necesarios para producir la renta, el legislador no los ha incluido taxativamente como erogaciones deducibles de aquel impuesto u otras deducciones que tengan un carácter similar...En el mismo sentido, el fallo 61-2008-P, del Tribunal Fiscal Administrativo es claro en que la esta causa de exculpación aplica casualmente en caso de discrepancia entre lo interpretado por el contribuyente y lo interpretado por la Administración. La Procuraduría General de la República, en su Dictamen C-129-2008, reconoce de manera clara y contundente la aplicabilidad de este tipo de causa de exculpación en el ámbito la interpretación razonable de la norma, al entender que se ha provocado un error de derecho en las entidades financieras al considerar el Director General de Tributación, en el oficio 1659-03, como correcta la metodología de la Asociación Bancaria Costarricense para la asignación entre gastos deducibles y no deducibles a que se refiere el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 11 de su Reglamento.

<sup>221</sup> Señala la sentencia: “...este Tribunal considera que **tampoco sería aplicable en el caso concreto, la eximente de responsabilidad prevista en el artículo 35 del Código Penal –error invencible-**, no sólo porque las interpretaciones cuya razonabilidad pretende la parte demandante que sean nuevamente valoradas en este proceso, se encuentran amparadas a la cosa juzgada material recaída con el dictado de la sentencia número 000868-F-S1-2010...” Con este argumento, esta causa de exculpación nunca sería aplicable en materia sancionatoria, por la sencilla razón de que, por definición, el procedimiento determinativo siempre se resolverá con anterioridad al sancionatorio. Así, cuando aquel resulte en sentencia firme, la interpretación ahí prevaleciente se convertiría en la única posible, pues la consideración de la interpretación alternativa estaría vedada por la cosa juzgada material del determinativo. De este modo, se cae inexorablemente en el automatismo de la sanción con solo que la tesis interpretativa prevaleciente sea finalmente la de la Administración, privando al contribuyente de la aplicación de esta causa de exculpación. Desde luego, esto ya no es un *matiz* en la aplicación de los principios del Derecho Penal, sino la negación del principio mismo de culpabilidad, que conforma el núcleo duro de los principios penales. Por tanto, ya no se trata de un *matiz* a la aplicación de éstos sino de su mismísima supresión. No hay duda que lo que subyace no es sino una confusión entre el tipo objetivo de la infracción y el tipo subjetivo: mientras respecto del primero el procedimiento determinativo puede ejercer el efecto de cosa juzgada en el procedimiento sancionador, no podría, en cambio, ejercer tal efecto respecto del tipo subjetivo.

la interpretación confirmada para efectos de determinación de la obligación tributaria excluye una interpretación razonable alternativa o distinta como causal que excluya la posibilidad de sancionar. Debemos advertir sobre el peligro de que esta línea de razonamiento haga a un Juez Penal caer en la confusión de que, al considerar objetivamente correcta la tesis interpretativa de la Administración por sobre la del contribuyente imputado, entienda configurado el dolo, sin entrar en el análisis sobre la razonabilidad de la interpretación de este último, la oscuridad de la norma, la existencia de cambios interpretativos al interno de la propia administración y otras consideraciones del género.

También la doctrina tributaria ha realizado la traducción del “error de hecho” o “error de tipo”. Como explica **I. SANCHEZ AYUSO**<sup>222</sup>, este tipo de error tiene una gran relevancia en el Derecho Tributario en todos aquellos supuestos "en que el sujeto haya incurrido en error al determinar y/o valorar elementos del hecho imponible, por causas que no le sean imputables." Por ejemplo, ahí donde la Ley establece un criterio de "valor normal o de "precio o valor de mercado" como regla de valoración para ciertas operaciones, es factible que se dé una discrepancia razonable en cuanto a la determinación en el caso concreto de dicho valor o precio. Piénsese en las potestades de ajuste de la base imponible que confiere el artículo 16 de la Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo<sup>223</sup> a la Administración Tributaria para el caso en que ésta considere que se han dado transferencias de dominio a precios inferiores a los normales entre contribuyentes ligados por vinculación económica al tenor del artículo 9 de la mencionada Ley. O, bien, una aplicación de un ajuste de precios de transferencia en el impuesto sobre la renta con base en el artículo 8 del Código Tributario en los términos establecidos en la Directriz Interpretativa DGT-20-03.

## **6. La excusa legal absolutoria**

A nivel del delito del artículo 92 CNPT, tanto en su redacción actual como en la propuesta –que aplica también en el caso del delito de no entrega de tributos

---

<sup>222</sup> Op. cit., p. 337.

<sup>223</sup> Título II de la Ley de Reforma Tributaria No. 4961 de 10 de marzo de 1972, reformado por Ley No. 6820 de 3 de noviembre de 1982, Ley No. 6955 de 24 de febrero de 1984, Ley No. 7293, del 31 de marzo de 1992.

retenidos, percibidos o cobrados en el impuesto general sobre las ventas y selectivo de consumo-, encontramos 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<sup>224</sup>. 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.”<sup>225</sup>

No obstante, tendencias más recientes se han orientado a cuestionar esta fundamentación, entendiendo 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 (partiendo de que no acogemos la teoría de la consumación material expuesta atrás). 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

---

<sup>224</sup> Cfr. el artículo 371 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*) y el artículo 349, 3 del Código Penal español.

<sup>225</sup> **C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ**, Los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social, Ed. Tecnos, Madrid, 1995, p.p. 98-99.



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.”<sup>226</sup>

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**<sup>227</sup>, 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.<sup>228</sup>

Los presupuestos positivos conllevan “la reparación del incumplimiento”, que tiene dos elementos: la rectificación (tratándose de tributos de autoliquidación) y pago. Ahora, visto el carácter común del delito, son muchas las situaciones en que el sujeto activo no coincide con el sujeto pasivo de la obligación tributaria. En estos casos, en que estamos ante un no obligado tributario, puede decirse, por una parte, 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

---

<sup>226</sup> **C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ**, Op.cit., p.p. 102-103.

<sup>227</sup> Op.cit., p. 104.

<sup>228</sup>[<sup>20</sup>] Cfr.la exposición de **C. MARTINEZ-BUJAN PEREZ**, Op.cit., p.p. 159 ss.

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.” Por otra parte, en relación con el requisito del “pago”, parece necesario que, o bien el obligado tributario resuelva su situación de incumplimiento o que lo haga el sujeto activo del delito a través de la figura del pago por tercero previsto en el artículo 37 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

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. Según lo dispuesto por el artículo 92, **se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo**, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate. En el régimen procedimental tributario, podemos entender que es la notificación del inicio del procedimiento de fiscalización (artículos 67 y 68 RGGFRT) o de comprobación abreviada (artículo 46 RGGFRT) los que generan este efecto, y no las actuaciones previas a que se refiere el párrafo final del artículo 46 RGGFRT, según el cual, la Administración podrá realizar requerimiento previos al inicio de las actuaciones de comprobación en que se inste al sujeto pasivo a corregir su situación.

Un precedente interesante que ha establecido el Tribunal Fiscal Administrativo, en su resolución 266-2005 de las 8 horas del 30 de junio del 2005 es que, en casos en que sea notoria la permanencia en un centro de reclusión penal del sujeto a quien se le debe comunicar el inicio de actuaciones fiscalizadoras, no aplica la regla del artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios respecto de la regla de que se debe notificar al sujeto pasivo en el domicilio registrado ante la Administración Tributaria. Así, en el caso de uno de los expresidentes de la República que han enfrentado en los últimos tiempos procesos penales, la Administración Tributaria comunicó el inicio de actuaciones fiscalizadoras en el

domicilio registrado de conformidad con el artículo 30 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ahora, visto que esto tenía una arista de indudable relevancia penal, pues el inicio de tales actuaciones precluía la posibilidad de aplicación de la excusa legal absolutoria prevista en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el Tribunal anuló la notificación, bajo el argumento de que era público y notorio que al momento de la notificación el expresidente se encontraba recluso en la cárcel así como, era evidente para la Administración el cambio de domicilio de mi representada . De este modo, el Tribunal invocó los principios del derecho penal, del derecho de defensa en esta materia tan delicada y, con base en ello, consideró que la Administración debió haber conocido de que el expresidente estaba en la cárcel y notificarlo ahí, por más que en el Registro de Contribuyentes apareciera el domicilio de su casa de habitación.

Por otra parte, el artículo 70 RGGFRT dispone que: “Iniciadas las actuaciones fiscalizadoras, deberán seguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter. Las actuaciones fiscalizadoras podrán interrumpirse cuando resulte conveniente a los intereses de la Administración Tributaria. **Cuando la interrupción excede de diez días hábiles, se deberá informar oportunamente al interesado, indicándole la fecha de reanudación de la actuación.** Al reiniciarse las actuaciones, deberá levantarse acta de comunicación de éstas por parte del funcionario respectivo.”. (La negrita no es del original).

De conformidad con el artículo antes citado, la Administración Tributaria puede durante el procedimiento fiscalizador, suspender las actuaciones fiscalizadoras cuando resulten de su conveniencia. Pero si dicha interrupción excede de los 10 días hábiles, debe indicársele al contribuyente la fecha de reanudación de la actuación. Entendiéndose que, de omitirse dicha notificación al sujeto fiscalizado, la suspensión deviene en ilegal. El artículo de comentario continúa estableciendo lo siguiente: “No obstante, cuando la interrupción de las actuaciones por causas imputables a la Administración supere los dos meses **contados a partir de la última actuación practicada**, se producirán los siguientes efectos:

(...)

**b)** Las declaraciones sobre los tributos y períodos objeto de las

actuaciones, presentadas entre la fecha de interrupción y la de su reinicio, así como el ingreso de las cuotas correspondientes, se entenderán realizadas espontáneamente a efectos de los artículos 88, 92 y 93 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, y cualquier otro efecto que corresponda.”

De la anterior cita se concluye que en el supuesto que la Administración Tributaria haya interrumpido sus actividades de fiscalización por un periodo mayor a dos meses, las declaraciones sobre los tributos y sus correspondientes rectificaciones presentadas durante el periodo de suspensión, **se entenderán espontáneas**. Es decir, deberá entenderse que la presentación de las declaraciones y rectificaciones es voluntaria y por iniciativa del contribuyente, sin que exista requerimiento alguno de la Administración Tributaria y, por tanto, se aplicará la excusa legal absolutoria.

De ahí que esta figura aplica tanto cuando la reparación la realiza el contribuyente de manera espontánea, como cuando la realiza dentro del periodo de suspensión de actividades fiscalizadoras, según el artículo 70 del RGGFRT.

En este segundo caso, se ha planteado la cuestión de si para efectos de determinar la existencia de la suspensión de actuaciones únicamente se deben tomar en cuenta los actos realizados con notificación externa por parte de la Administración Tributaria o si se deben tomar en cuenta también actos internos del funcionario encargado del procedimiento de fiscalización.

A mi entender, por actuación de la Administración Tributaria debe entenderse toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo. En efecto, dispone el artículo 67 del RGGFRT, que: “Las actuaciones fiscalizadoras deberán iniciarse mediante comunicación escrita notificada al sujeto pasivo.” Es decir, toda actuación de la Administración Tributaria debe ser previamente notificada y en el caso que no se notifique, la actuación no puede tenerse como válida ni eficaz por cuanto es violatoria de los artículos antes citados. El artículo 64 del RGGFRT señala que: “Las actuaciones podrán desarrollarse en el domicilio fiscal de la persona física, jurídica o ente público en cuyo poder se hallen los datos correspondientes, o en las oficinas de la Administración Tributaria. En este último

caso deberá efectuarse un requerimiento para que tales datos o antecedentes sean remitidos o aportados”. De conformidad con lo anterior, las actuaciones de la Administración Tributaria comienzan a partir de la comunicación del inicio de las mismas, notificación que debe realizarse al contribuyente. De ahí en adelante, cuando se efectúan las actuaciones en el domicilio del sujeto pasivo, cada visita a éste constituye una actuación. Otra forma de actuación fiscalizadora de la Administración Tributaria, está conformada por los llamados “requerimientos de información” al propio sujeto pasivo, regulados en el artículo 104 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de la siguiente forma: “Para facilitar la verificación oportuna de la situación tributaria de los contribuyentes, la Administración Tributaria podrá requerirles la presentación de los libros, los archivos, los registros contables y toda otra información de trascendencia tributaria, que se encuentre impresa en forma de documento, en soporte técnico o registrada por cualquier otro medio tecnológico...” Estos requerimientos de información los realiza la Administración Tributaria a través de oficios formales, que notifica al contribuyente.

Contra lo expuesto, el Tribunal Fiscal Administrativo ha venido sosteniendo una tesis que, a mi juicio, violenta la letra y espíritu de la norma, al relevar a la Administración de probar la existencia de actuaciones a través de medios objetivos. Así, en el fallo 074-2011, con referencia al otro efecto que tiene la suspensión de las actuaciones –no se tiene por interrumpida la prescripción con la comunicación del inicio de las actuaciones- sostiene el Tribunal:

“En consecuencia, el hecho de que la interesada no encuentre entre los papeles de trabajo algunos fechados en el lapso de tiempo que echa de menos, no implica necesariamente la ausencia de actuaciones fiscalizadoras, ni mucho menos su suspensión, como alega, y ese hecho no se encuentra demostrado, por cuanto durante ese tiempo, el auditor fiscal bien pudo dedicarse a las labores de estudio, análisis o diligencias de investigación que no necesariamente quedaran documentadas en los papeles de trabajo, sin que ello implicara una suspensión en los términos requeridos por el artículo 12 del Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria, que

necesariamente requiere de una comunicación formal al contribuyente, indicándole el tiempo de la suspensión, condición que no se ha producido en el caso de autos, por lo que no nos encontramos ante el supuesto del inciso a) del art. 53 de cita y en consecuencia, lo procedente es rechazar la excepción de prescripción interpuesta.”

Según esta postura, la Administración puede suspender de hecho las actuaciones (entendidas como actos externos) sin que se entienda que jurídicamente ha existido tal suspensión, por dos razones: a) hay un beneficio de la duda de que los funcionarios hayan estado realizado actuaciones internas que no constan en el expediente administrativo de fiscalización; b) solo hay técnicamente suspensión cuando se notifica expresamente al sujeto pasivo de que ésta va a ocurrir. Desde luego, esta tesis impide la valoración objetiva de si hay actuaciones o no, pues esta solo es posible si se entiende por actuación aquella que se plantea de cara al sujeto pasivo o a terceros y que deja rastro en un expediente administrativo. En cambio, con la tesis del Tribunal Fiscal, se excluye la inercia en hacer este tipo de actuaciones como configurador del concepto de “suspensión de actuaciones”, dejándolo prácticamente vacío o en letra muerta. Aplicada al efecto en la posibilidad de excusa legal absolutoria, me parece innegable que la tesis violenta el concepto mismo de actuación del artículo 92 CNPT, con restricción indebida y violatoria del debido proceso, de un derecho legalmente reconocido al eventual imputado por delito fiscal.

## **7. Penalidad**

La pena prevista tanto en la redacción actual como en la propuesta es de 5 a 10 años de prisión, lo que impide el beneficio de ejecución condicional de la pena.

## **8. Prescripción**

Se plantea el tema de la relación entre la prescripción de la acción penal y la de la prescripción de la obligación tributaria. Por la pena establecida, la prescripción penal es de 10 años, en tanto que la prescripción de la obligación tributaria es de 3 años o, en caso en que exista una situación de defraudación tributaria, de 5 años. Como se ve, la prescripción penal es mayor que la tributaria,

lo que plantea el tema de si cabe una condena penal en relación con una obligación tributaria ya prescrita.

En España, como reporta el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal<sup>229</sup>, la Sala 2ª del Tribunal Supremo ha sido unánime en señalar la independencia de ambos plazos prescriptivos (administrativo y penal).

Más aun, el propio Tribunal Supremo ha admitido<sup>230</sup> que la responsabilidad civil derivada de la condena penal –que consiste en el deber de pagar el tributo con sus intereses- se mantiene pese a la prescripción de la obligación tributaria. Frente a esta postura, la doctrina española mayoritaria señala que resulta incoherente que se considere exigible una deuda cuando ya está extinguida por prescripción.

El cómputo de la prescripción del delito se inicia desde el momento de su consumación, por lo que debemos remitirnos a lo dicho en el apartado respectivo.

#### **9. La determinación de la obligación tributaria en caso de denuncia penal y consecuencias económicas del hecho punible.**

La reforma operada por la Ley 7900 eliminó la prejudicialidad anteriormente existente de que no cabía la denuncia penal sino hasta que se agotara, en sede administrativa, el procedimiento de determinación de oficio. La implicación es que es en sede penal que se determina la cuantía defraudada. Es decir, el régimen de delito fiscal previsto en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios permite la denuncia directa ante el Ministerio Público por parte de la Dirección General de Tributación, en cuyo caso, como tuve ocasión de señalar hace una década “la Administración debe abstenerse de seguir un procedimiento administrativo sancionador y, además, del de determinación de la obligación tributaria. La implicación es que es el propio Juez penal quien determina la obligación tributaria principal, sin vinculación a una determinación administrativa, de similar manera que un Juez penal conoce la acción civil resarcitoria en los delitos comunes.”<sup>231</sup>

Ahora, es interesante traer a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo español, que “ha establecido que en caso de delito fiscal la deuda tributaria

---

<sup>229</sup> Op. cit., p. 23.

<sup>230</sup> Primer Informe..., p. 30.

<sup>231</sup> A. TORREALBA, El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Centro de Estudios Tributarios-Investigaciones Jurídicas, S.A., San José, 2001, p. 82.

eludida se convierte en responsabilidad civil de dicho delito, de forma que la sentencia firme constituye el único y distinto título para exigir la deuda.”<sup>232</sup> Es decir, técnicamente se da una transmutación jurídica, pues lo que se determina en sede penal es el monto indemnizable a título de acción civil resarcitoria, **no** la obligación tributaria como tal. Esto trae algunos problemas de difícil solución: por ejemplo, visto el carácter común del delito, no tiene por qué haber coincidencia entre el condenado y el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Esto plantea el problema de si la Administración podría, luego de la condena penal a una persona que no es el sujeto pasivo, proseguir con la determinación de oficio correspondiente contra este último. Para evitar esta consecuencia de enriquecimiento ilícito de la Administración Tributaria, debe interpretarse el artículo 90 CNPT en sentido finalístico, entendiendo que la obligación de abstención de continuar el procedimiento determinativo se consolida en los casos de condena penal, pudiendo retomarse solo en los casos de desestimación o sobreseimiento.

Se critica<sup>233</sup>-aunque no compartimos la crítica- que la fijación de la cuantía defraudada en sede penal provoca, por sus especiales y más rigurosas reglas probatorias –se cita el caso de que un gasto deducible pueda ser probado por testigos y no con el requisito de las facturas fehacientes- pueden llevar a una cuantía inferior a la que se hubiera producido con las reglas administrativas.

Otra consecuencia es que para el cobro de la condena por acción civil resarcitoria no cabe acudir a los procedimientos tributarios comunes.<sup>234</sup>

Deriva de lo anterior que, de previo a la denuncia penal, no tiene por qué existir determinación tributaria alguna, siendo la práctica hasta ahora que las denuncias se plantean en medio del procedimiento de fiscalización, procediendo a la suspensión de las actuaciones respectivas. Como hemos dicho, la cuantía de lo

---

<sup>232</sup> Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal..., cit., p. 41.

<sup>233</sup> Primer Informe..., cit., p.p. 40-41 y 101.

<sup>234</sup> Cfr. en el mismo sentido para el caso español, el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 41. El Voto 147-2012 señala en esa dirección que el monto de la condena se ejecutará por simple orden del Tribunal dentro de los 15 días siguientes a la firmeza del fallo, caso contrario, deberá el Estado acudir a la vía civil correspondiente. Ahora, visto que en nuestro medio el cobro coactivo de las deudas tributarias se realiza mediante el proceso ejecutivo civil de Hacienda, al fin de cuentas no se plantea una situación tan radicalmente diferente entre uno y otro caso, como sí ocurre en el ordenamiento español, en que el procedimiento ejecutivo de recaudación es administrativo.



defraudado debe ser determinada por el órgano judicial; lo que no impide que, como advierte el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal<sup>235</sup> para el caso español –de plena aplicación al ordenamiento costarricense-, “la Administración Tributaria pueda llevar a cabo, con objeto de saber si debe remitir el expediente del Ministerio Fiscal o al órgano judicial, una cuantificación al menos indiciaria de la cuota que permita conocer el alcance de la imputación. Dicha cuantificación no constituye ningún dato predeterminado e invariable sino que forma parte del informe o acta por el que se traslada la notitia criminis, esto es, se comunica la posible existencia de indicios de un delito”.

Es evidente, entonces, que el monto denunciado no constituye determinación alguna ni vincula ni condiciona el monto a ser determinado en sede penal. Será en esta que se podrá ejercer plenamente el derecho de defensa por parte del imputado, visto que, en los casos usuales en que se suspenden actuaciones de fiscalización por la presentación de la denuncia, el sujeto pasivo intervenido no ha tenido oportunidad alguna de ejercerlo.

Lo anterior significa que, con la mera denuncia, el monto del supuesto incumplimiento tributario planteado en ésta no constituye una determinación de oficio de la obligación tributaria. Esto no parece haber sido correctamente entendido en algunos procesos en que se ha planteado la posibilidad de una reparación integral del daño como medida alternativa de conclusión de la acción penal pero se ha cuestionado, tanto por la prueba pericial del Organismo de Investigación Judicial que ha introducido reducciones de la cuantía como por los mismos argumentos expuestos por la parte involucrada en ejercicio del derecho de defensa. Por lo expuesto, en sentido estricto, el propio proceso orientado a buscar una medida alternativa de conclusión de la acción penal se enfrenta ante un monto incierto de obligación tributaria, de ahí que su función es llegar a proponer al juez penal un monto al que se llegue a través de una ponderación razonable del monto denunciado frente a los argumentos esbozados por la parte imputada a la luz de la prueba que obre en el expediente penal y de las razones de derecho que puedan ser invocadas. Pese a ello, el oficio DVMI-274-2011 del Viceministro de

---

<sup>235</sup> Op. cit., p. 15.

Hacienda, que a su vez se basa en el oficio DGT-563-2011 del Director General de Tributación no parece compartir esta visión cuando, tras un procedimiento automático de solicitud a la Administración del “monto debido” a efectos de una eventual reparación integral y a la que el Ministerio de Hacienda responde con una mera indicación del monto denunciado con cargo de intereses (y hasta de mora, sin haberse realizado procedimiento sancionador alguno para determinarla), indica:

“Asimismo, no omito señalar que los montos adeudados a la fecha 5 de agosto del 2011, en la causa penal de cita ascienden a la suma total....”.

Esta afirmación no es correcta porque, como hemos expuesto, cuando se hace una denuncia penal **no existe determinación alguna de la obligación tributaria más allá de la declarada por el contribuyente**: en efecto, la denuncia penal implica, precisamente, una renuncia por parte de la Administración de proceder a esa determinación de oficio, trasladando tal responsabilidad al proceso penal, en el cual, además de fijarse la existencia o no de un ilícito penal, se debe también proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria. Siendo así, es falso que existan “montos **adeudados**” por la suma dicha, pues una deuda tributaria requiere su determinación; sin ésta no es “deuda”, por carecer de liquidez y exigibilidad.

En realidad, el monto denunciado es tan solo un punto de partida para debatir cuál es el verdadero monto de la obligación tributaria. Esto implica que en el proceso mismo de análisis sobre la posibilidad de una medida alterna cabría una revisión objetiva, a la luz de lo que ha transcurrido en el expediente en el proceso de investigación, para fijar el monto de la reparación integral.

La Directriz Presidencial No. 030-P del 12 de abril de 2012, al pretender restringir la posibilidad de medidas alternativas de conclusión del proceso penal, parece reproducir este error cuando afirma que el acuerdo –que solo puede darse en casos “excepcionales”- debe contemplar el pago completo de la obligación principal adeudada -¿cuál?-. Ciertamente matiza esta afirmación al considerar la posibilidad de discrepancia entre el OIJ y los cálculos de la Dirección General de Tributación, siempre que no baje del 75% el cálculo del primero respecto de los de

la segunda. Esta afirmación, sin embargo, plantea una duda y suscita una crítica conceptual. La duda es si los cálculos de la Administración a que se refiere son necesariamente los indicados en la denuncia o si, ésta post-denuncia y en el proceso de análisis de una medida alternativa, puede “recalcular” el monto. Por el carácter no vinculante del monto denunciado, la respuesta debe ser afirmativa. La crítica es por qué la variación del monto respecto de lo denunciado está limitado cuantitativa y cualitativamente: cuantitativamente, a una diferencia del 25%, cuando el monto exacto del daño debe ser el resultado de un análisis libre del Derecho y de los hechos en el proceso de investigación penal; cualitativamente, a que la discrepancia solo surja respecto del Dictamen del OIJ, sin que pueda considerarse lo que resulte de los argumentos y prueba de la defensa. Esto nos lleva a concluir que la Directriz mencionada sufre del equívoco de que el monto denunciado de alguna manera está casi escrito en piedra.

En el Voto 147-2012, el Tribunal Penal del Segundo Circuito de San José, como ya comentamos atrás, al señalar que la Administración no podía entrar a determinar según los indicios del artículo 116 a través del procedimiento determinativo ordinario en sede administrativa sino que debía enviar el asunto a la sede penal, da la impresión de darle una preeminencia inusitada al monto denunciado, sin entrar en una verdadera aplicación del ordenamiento tributario extrapenal para llegar a una determinación propia, a efectos de la responsabilidad civil, limitándose sin mayor motivación a condenar por el monto denunciado.

El sistema vigente presenta, sin duda y tal como lo acreditan las irregularidades mencionadas, el peligro en su oportunidad destacado por la Audiencia Provincial de Madrid en Sentencia número 659/2004, de 29 de junio, en cuanto a que la “suspensión del procedimiento administrativo en expectativas de la incoación de otro penal, **no puede basarse en meros indicios derivados del primero, so pena de fomentar la desidia de la Administración tributaria, que pudiera sentir la tentación de precipitar la dación del tanto de culpa**, lo que produciría, para los órganos inspectores, **un doble beneficio: cerrar el caso investigado y permitir que la liquidación se cerrara por el propio órgano jurisdiccional penal**, bajo la presión que entraña la amenaza de imposición de

una pena y **sin posibilidad de un control especializado**; asumiendo, aquél, acriticamente el informe de la Agencia Tributaria, introducido en el proceso penal como (pseudo) pericial. Esta **conclusión es constitucionalmente inadmisibles porque supondría una omisión del procedimiento debido en materia tributaria** (al sustituirse el de liquidación administrativa por la instrucción judicial penal), **una preterición del juez natural (Contencioso-Administrativo) y una merma de las garantías de defensa del acusado.**<sup>236</sup>

Es por eso que cabría considerar si no hace falta en nuestro ordenamiento una norma como la prevista en el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria del 2003, según la cual cuando la Administración Tributaria estime que la conducta de un obligado tributario pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública deberá realizar, con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio fiscal o su denuncia ante el órgano jurisdiccional, de un trámite de audiencia al interesado. Tras pronunciamientos judiciales a favor o en contra de su obligatoriedad<sup>237</sup>, la Ley 236/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, suprimió este trámite.

Parece claro que el monto de la acción civil incluirá, por una parte, el equivalente al principal de la obligación tributaria. En cuanto a los intereses a que se refiere el artículo 57 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se presenta, a mi juicio, el problema de que a lo largo del desarrollo de la causa

---

<sup>236</sup> Citada por **G. CASADO OLLERO**, Op. cit. El autor agrega lo que califica –con razón– de juiciosas recomendaciones del propio Fiscal General del Estado en su Informe sobre delito fiscal de 30 de mayo de 1995: “En otro orden cosas **tampoco sería aceptable que la vía penal se utilizase como alternativa a la vía administrativa para resolver problemas que se presenten en ésta.** La Inspección de los Tributos debe de llevar la investigación en el ámbito de sus competencias **hasta constatar plenamente la realidad fáctica y no, a medio camino, plantearse la denuncia penal como solución a los problemas derivados de la dificultad de probar los hechos suficientemente,** ya que tanto en la vía administrativa como en la penal es preciso probar los hechos con el mismo rigor **y esta último no puede ser un instrumento de amenaza para superar las dificultades que conlleva la aclaración de ciertos hechos.**”. En una reciente acción de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 92 CNPT (expediente 12-006522-007-CO), que tiene como asunto base precisamente el que ha registrado la condena por delito fiscal tantas veces referida, uno de los argumentos centrales es el que el sistema actual restringe el derecho de defensa respecto del tema de la determinación de la obligación tributaria que luego es base fundamental de la imputación por delito.

<sup>237</sup> Cfr. el Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal, cit., p. 32, que señala como principales argumentos en contra la desigualdad de trato entre las denuncias que formula la Administración Tributaria y las que pueden formular otras Administraciones Públicas, dejando sin contenido mecanismos de investigación judicial como el secreto de las actuaciones, así como la posibilidad de que las futuras actuaciones penales se pueden ver perjudicadas y de que se frustre con ello la propia finalidad de la denuncia.

penal, que puede llevar muchos años, los intereses continúan acumulándose, sin aplicación de la norma del artículo 40 del Código Tributario diseñada para operar una suspensión de dicho cómputo cuando el procedimiento de determinación de la obligación se atrasa por razones imputables a la Administración. Esta norma está establecida, como afirma he tenido ocasión de apuntar<sup>238</sup>—“en protección del administrado para evitar que el cómputo de intereses prosiga aun cuando la determinación de oficio de la obligación tributaria no se dé dentro de ciertos plazos legalmente establecidos.”

Lamentablemente, el Código Tributario padece de una laguna jurídica al guardar silencio sobre cómo se protege al administrado acusado penalmente del crecimiento exponencial de la obligación tributaria por la excesiva dilación del proceso penal. No hay, empero, la menor razón ni equidad en que el contribuyente esté protegido si permanece en sede administrativa y esté desprotegido a este respecto cuando el asunto se lleva a la sede penal, pues en tal caso estaría siendo objeto de un castigo o sanción adicional, disfrazada o impropia.

La forma jurídicamente correcta de evitar este efecto, a mi entender, nos la da el artículo 6 del Código Tributario, al permitir la aplicación o el uso de la analogía para llenar los vacíos legales, salvo para crear tributos o exenciones. En consecuencia, es posible adaptar el mandato del artículo 40 CNPT para realizar un cálculo de intereses que incluya suspensiones similares a las previstas en dicho artículo. No obstante no es esta la tesis de la Administración ni del Poder Ejecutivo, lo que se ilustra claramente en la Directriz Presidencial 30-P cuando indica que el acuerdo debe contemplar el pago de los intereses a la fecha del efectivo pago, lo cual podría redundar en la inconstitucionalidad de ésta.

En relación con alguna multa por infracciones administrativas, es claro que no puede incluirse la correspondiente al artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que solo aplica en situaciones excluyentes del delito: 25% cuando estamos ante mera negligencia; 75% cuando estamos ante un

---

<sup>238</sup> **A. TORREALBA**, *Derecho Tributario. Parte General. Tomo I. Principios Generales y Derecho Tributario Material*, cit., p. p. 293, 294.

comportamiento ardidoso pero cuya cuantía no supera el umbral del delito. En cuanto a la multa por pago tardío, esto es, la mora regulada en el artículo 80 CNPT considero que esta no aplica por el período transcurrido entre la fecha legal de autoliquidación y pago y el de la firmeza de la sentencia penal por la misma razón de que no aplica en sede determinativa: en este caso, la sanción aplicable es la del artículo 81, entrando a operar la multa de mora a partir del momento en que hay una determinación de oficio líquida y exigible. De este modo, al ser sustituida la sanción del artículo 81 por la pena del delito, no habría razón para que la infracción de mora entre a “llenar el vacío”. Y, por ser el monto de la acción civil cualitativamente distinto al monto de la obligación tributaria, tampoco procedería su cargo por el atraso en el pago de la condena por acción civil. En clara contradicción con esto, la Administración, en casos en que se ha planteado la posibilidad de terminar el proceso por una reparación integral del daño –cuyo monto no debería ser distinto al de la eventual acción civil- al ser requerida sobre el monto debido suele incluir la multa de mora. En esa dirección, la Directriz Presidencial No. 030-P habla, a mi juicio erróneamente, de “multa en caso de que proceda” como parte del pago completo.

Finalmente, también es posible que se incluya en el monto de la acción civil Resarcitoria incluya un monto por el concepto de “daño social”, que en la práctica actual de salidas alternas por reparación integral del daño se ha cuantificado mediante una aplicación de un porcentaje de la obligación tributaria principal, que gira entre el 20% y el 30%.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADRIASOLA, G.** “La Omisión como Tipo Penal en el Derecho Penal Tributario”, Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M.** Jurisprudencia constitucional tributaria, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1993,
- ALTAMIRANO, A.**, “La Planificación Tributaria desde la Perspectiva de la Economía de Opción (Vinculaciones entre la Elusión Tributaria y la LPT)”, Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008
- APARICIO PÉREZ, J. Y OTROS.** Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica, Ed. Lex Nova, S.A., Valladolid, 1991.
- AYALA, I.** El Delito de Defraudación Tributaria: Artículo 349 del Código Penal, Editorial Civitas, Madrid, 1988.

- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO, S.** Delitos Tributarios y Previsionales, Editorial Hammurabi, José Luis Depalma Editor, Buenos Aires, 2001.
- BERDUGO, I. y FERRE OLIVE, J.C.** Todo sobre el Fraude Tributario, Editorial Praxis, S.A., Barcelona, 1994.
- BOIX REIG, J. y MIRA BENAVENT, J.** Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Valencia, Tirant Lo Blanch, 2000.
- BOIX REIG, J. y BUSTOS RAMÍREZ, J.** "Bien Jurídico y Tipificación en la Reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública", Los Delitos contra la Hacienda Pública, Editorial Tecnos, S.A., 1987.
- CASADO OLLERO, G.** "Ganancias Patrimoniales No Justificadas y Delito Fiscal", en [www.Impositus.com](http://www.Impositus.com), sección "Autores invitados". Este artículo fue publicado Publicado en la AA.VV. "Justicia y Derecho tributario", Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez, La Ley, Madrid, 2008.
- CASTILLO, F.** Derecho Penal. Parte General. Tomo I, Editorial Jurídica Continental, San José, 2009, p. 383.
- CERVINI, R.** "Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Constitucional de Derecho", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- COLLADO YURITA, P.** La Actuación de la Inspección Financiera y Tributaria en la Instrucción del Proceso por Delito Fiscal, Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, 1996.
- DÍAZ, V.O.** La seguridad jurídica en los procesos tributarios, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.
- DÍAZ, V.O.** Ilícitos Tributarios. Perspectivas Jurídica y Económica, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2006.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.** Curso de Derecho Financiero Español, 19, Edición, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- GALARZA, C.J.** "La Tributación de los Actos Ilícitos", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- GARCÍA CAVERO, P.** "El Actuar en Lugar de Otro en la Ley Penal Tributaria", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- GARCÍA NOVOA, C.** Consecuencias Penales de los Incrementos Patrimoniales No Justificados", Derecho Penal Tributario, Tomo I, "Bien Jurídico y Tipificación en la Reforma de los Delitos contra la Hacienda Pública", Editorial Tecnos, S.A.
- GARCÍA NOVOA, C.** La Cláusula Antielusiva en la Nueva LGT, Madrid, Marcial Pons, 2005.
- GIULIANI FONROUGE Y OTROS**, Derecho Financiero, Vol. II, 4ª. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- GIULIANI FONROUGE. Y OTROS**, Derecho Financiero, Vol. I, 3a. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires.
- GRABIVKER, M.A.** "El Reproche Penal de los Delitos Fiscales y Previsionales", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- GURFINKEL DE WENDY, L.N. Y RUSSO, E.A.** Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771, 3a. edición, Depalma, Buenos Aires, 1993.
- HERRERA MOLINA, P.** Metodología del Derecho Financiero y Tributario, Editorial Porrúa, México, 2004.
- HINOJOSA, J.J.** Los créditos de impuesto en el sistema tributario español, CEDECS Editorial S.L., Barcelona, 1997.
- LALANNE, G. A.** "La Obtención Fraudulenta de Beneficios Tributarios y Su Aprovechamiento Indebido", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- LAMARCA, C.** "Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública.", Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, vol. XXXV, núm. 78, julio-agosto 1985.
- LANZIANO, W.** Teoría general de la exención tributaria, Buenos Aires, Depalma, 1979.
- LAPORTA, M.H.** "La Insolvencia Fiscal Fraudulenta. Su Estado de Discusión y Visión Crítica." Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- LAPORTA, M.H.** "La Omisión de Presentar la Declaración Jurada de Impuestos como Comportamiento Evasivo", Derecho Penal Tributario, T.I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008.
- LOZANO SERRANO, C.** Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1989.

- MARÍN-BARNUEVO, D.** Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario, McGrawHill, Madrid, Buenos Aires, 1996.
- MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C.** Los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social, Ed. Tecnos, Madrid, 1995.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.** Los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, Editorial Tecnos, Madrid, 1995.
- NAVAS RIAL, C.R.** "Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido", Derecho Penal Tributario, T. I, A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008
- NOCETE CORREA, F.J.** "Aspectos Actuales de los Delitos contra la Hacienda Pública", Fraude Fiscal. La Experiencia en Costa Rica y España, P.J. Carrasco y G. Patón García, Directores, Centro Internacional de Estudios Fiscales-Centro Internacional de Inteligencia Tributaria, Universidad de Castilla-La Mancha, AECID, Iustitia, S.A., 2009.
- PATÓN GARCÍA, G.** "Últimos Hitos en la Normativa Tributaria Española contra el Fraude y Perspectivas de Futuro", Fraude Fiscal. La Experiencia en Costa Rica y España, P.J. Carrasco y G. Patón García, Directores, Centro Internacional de Estudios Fiscales-Centro Internacional de Inteligencia Tributaria, Universidad de Castilla-La Mancha, AECID, Iustitia, S.A., 2009.
- PEREZ ROYO, F.** Los delitos y las infracciones en Materia Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- PRIMER INFORME DEL OBSERVATORIO DEL DELITO FISCAL** (Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en Materia de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal), Madrid, 2006,
- ROBIGLIO, C.L.I.** La Autoría en los Delitos Tributarios, Ad Hoc, Buenos Aires, 2004.
- ROSEMBUJ, T.** El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- ROSEMBUJ, T.** La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SALTO, D.** "El Fraude de ley en el Derecho Tributario y Otras Figuras Afines", Fraude y Evasión Fiscal, Investigaciones Jurídicas, S.A.-Centro de Estudios Tributarios, San José, 2002, p. 176 y
- SÁNCHEZ AYUSO, I.** Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias, Marcial Pons, Madrid, 1996.
- SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P.** El delito contable tributario. Interpretación y Análisis Dogmático del Artículo 350 bis del Código Penal, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1995.
- SPOLANSKY, N.E.** "Delitos Tributarios y Condiciones Objetivas de Punibilidad", Derecho Penal Tributario, T. II., A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008
- TAVARES, J.** Teoría do injusto penal, 2ª. ed., Del Rey, Belo Horizonte, 2002.
- TORREALBA, A.** El Nuevo Régimen Sancionador Tributario, Centro de Estudios Tributarios-Investigaciones Jurídicas, S.A., San José, 2001.
- TORREALBA, A.** Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense, San José, Centro de Estudios Tributarios-Mundo Gráfico, San José, 1997.
- TORREALBA, A.** Derecho Tributario. Parte General. T. I. Principios Generales y Derecho Tributario Material, Editorial Jurídica Continental, San José, 2009.
- TORREALBA, A.** Derecho Tributario. Parte General. T. II. Derecho Tributario Formal, [www.impositus.com](http://www.impositus.com)
- VERA PRIEGO, J. M.** "El Delito Tributario: La Experiencia Española", en el Foro: El Delito Tributario: En Ruta a su Implantación Efectiva, celebrado el 26 de abril del 2001, publicado por el Ministerio de Hacienda bajo ese título, San José, 2002.
- VILLEGAS, H.B.** Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005.
- VIRGOLINI, J. y SILVESTRONI, M.** "Delito e Infracción Tributaria (una Reinterpretación de las Sanciones Vigentes en el Sistema Tributario a la Luz de los Principios Constitucionales de Razonabilidad y extrema ratio)", en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005
- VOLIO, R.** "La sanción tributaria de cierre de negocios en la legislación costarricense", Iustitia, no. 123, marzo, 1997.



- YACOBUCCI, G.** “La Conducta Típica en la Evasión Tributaria (Un Problema de Interpretación Normativa)”, Derecho Penal Tributario, T. I., A. Altamirano y R.M. Rubinska, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008
- ZORNOZA, J.J.** El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias (Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador), Ed. Civitas, Madrid, 1992, p. 140.