



Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)

Maestría en Derecho Tributario

Estudio sobre el Derecho Penal Tributario

Tema: Estudio sobre el Derecho Penal Tributario en Costa Rica

Elaborado por: Jasón Padila Durán

Directores del Estudio: Profesores Dr. Allan Poher Barrios y Dr. Jorge García.

Fecha de entrega: 24-04-21

Tabla de contenido

<u>Introducción</u>	3
Justificación	4
Planteamiento del Problema.	5
Objetivos	6
Preguntas directrices	7
Diseño Metodológico	8
Marco teórico.	8
Capítulo I: El fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Costa Rica.	9
Capítulo II: El bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal en Costa Rica.	10
Capítulo III: Descripción de los Tipos penales y modalidades del Derecho penal tributario en Costa Rica.	12
Capítulo IV: Presentación de datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios.	15
Conclusiones	18
Recomendaciones	19
Bibliografía	21

Introducción

El presente documento, es un estudio documental sobre el Derecho penal tributario de Costa Rica con el fin de conocer la situación actual de los casos expuestos en los tribunales sobre esta materia, las sentencias o resoluciones emitidas y la tendencia de estas en todo el año 2020.

Por lo tanto, el objetivo de este estudio es presentar las figuras clásicas del Derecho penal tributario en su país, donde convergen las distintas vertientes que al respecto existen en la materia.

La importancia de este estudio radica, además, en poder delimitar las diversas tipologías vigentes, para poder establecer su diferencia conceptual, práctica y forense, pudiendo ser una herramienta de indiscutible valor para todos los actores claves, involucrados en la casuística de estas.

Para poder establecer las bases de este estudio se hace necesario validar el derecho positivo vigente de su país, así como la fundamentación del seno legislativo en que se realizó la justificación de las referidas normas.

La temporalidad de las fuentes de este estudio es de reciente data, debido a los cambios que en materia han existido, radicando exclusivamente la territorialidad de las fuentes en Costa Rica, para el año 2020.

Por todo lo anterior, este estudio es preciso, puntual y sobre todo de un interés altamente ejecutivo, versando directamente sobre el análisis del Derecho penal tributario nacional.

Capítulo I: Aspectos generales de la Investigación

Planteamiento del Problema.

El Derecho penal tributario se encarga de la regulación jurídica de las infracciones fiscales y cómo deben ser sancionadas, de acuerdo con la ley de cada país y sus modificaciones específicas. Estas sanciones, no son directamente reguladas por el derecho tributario, sino por la parte penal.

Este documento estudia de manera puntual la fundamentación teórica y las principales leyes del Derecho penal tributario y sus disposiciones en el país de Costa Rica presentando las figuras clásicas del derecho penal tributario en la nación, y su funcionamiento en todo el año 2020.

Para realizar este estudio, es muy importante identificar las diversas tipologías vigentes del Derecho tributario penal en Costa Rica y así realizar una diferencia conceptual, práctica y forense, de la realidad en el año 2020, describiendo las principales tendencias de los casos a manera general.

Para poder establecer las bases de este estudio se hace necesario validar el derecho positivo vigente, así como la fundamentación del seno legislativo en que se realizó la justificación de las referidas normas.

Objetivos del Estudio

Objetivo General

- Describir la fundamentación del Derecho penal tributario en Costa Rica y su comportamiento en el año 2020.

Objetivos Específicos

- Presentar el fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Costa Rica.
- Analizar el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal en Costa Rica.
- Describir los tipos penales del Derecho penal tributario y sus modalidades en Costa Rica.
- Identificar los datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios en Costa Rica.

Pregunta central de investigación

- ¿Cuál es la fundamentación del Derecho penal tributario en Costa Rica y su comportamiento en el año 2020?

Justificación

El estudio cobra real importancia, especialmente por que su principal valor radica en presentar de manera precisa y puntual las tipologías penales tributarias, existentes en Costa Rica.

Las implicaciones de dicho estudio pueden radicar en que el producto entregable ponga de manifiesto la existencia de duplicidad de tipologías o bien la falta de segregación de las actividades puntuales que conllevan delimitar el tipo penal que el legislador ha pretendido establecer.

El estudio será de mucho interés para los profesionales que ejercen en el Derecho tributario penal, especialmente para poder analizarse, tanto por abogados, como contables y personas interesadas en el tema, los cuáles son los verdaderos actores de las normas establecidas por el legislador.

El producto de este estudio será una presentación documental actualizada y puntual del comportamiento del Derecho penal tributario en Costa Rica en el año 2020, para una valoración profesional sobre las tipologías penales tributarias, existentes en su legislación.

Limitaciones

En el estudio sobre el Derecho Penal Tributario en Costa Rica, no se presentó ninguna limitante en desarrollar el estudio.

Supuestos básicos. Preguntas directrices

- ¿Cuál es el fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Costa Rica en el año 2020?
- ¿Cuál es el bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal de Costa Rica en el año 2020?
- ¿Cuáles son las tipologías penales y sus modalidades en el Derecho penal tributario en Costa Rica para el año 2020?
- ¿Cuáles son los datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios en Costa Rica?

Definición del contexto de estudio

Todo litigante en el área del Derecho penal tributario debe conocer las herramientas teóricas y prácticas para un adecuado desempeño profesional en el área fiscal. El profesional dedicado al Derecho penal tributario, debe tener un conocimiento cabal y actualizado de los derechos y obligaciones de los responsables tributarios.

Por lo tanto, se debe conocer la actuación de las inspecciones, verificaciones, fiscalizaciones, impugnaciones, requerimientos de información, y aplicación de sanciones, de los organismos tributarios, en conjunto con los recursos administrativos y judiciales a disposición de los responsables.

Consecuentemente, en este estudio se presenta la fundamentación legal del Derecho penal tributario, el bien jurídico, su tipología y comportamiento en Panamá, para el año 2020.

Mapeo de contexto

Costa Rica tiene amplias bases constitucionales para el desarrollo del derecho penal tributario, y en general todo lo relacionado a las políticas fiscales, los principios rectores como el de reserva de ley y no Confiscatoriedad garantizan una adecuada legislación penal, siendo los representantes del pueblo elegidos por elección popular los garantes de poder crear o suprimir legislación en este campo, paralelo a ello Costa Rica a firmado y ratificado múltiples tratados internacionales que hacen la aplicación de convencionalidad en temas tributarios, en comparación con otros países de la zona la legislación penal tributaria es más fuerte he incluso más punitiva al tipificar algunas conductas como delito, se considera que el verdadero problema está en su aplicación.

El bien jurídico tutelado en la legislación penal tributaria costarricense es la hacienda pública, ya que todas las acciones de vayan en detrimento a la recolección de los diferentes tipos de impuestos o procesos fiscales, perjudican directamente los ingresos de dinero al Estado, se debe de ver la hacienda pública como algo más integral y completo, ya que por medio de ella se pueden financiar el mantenimiento del Estado y así su buen funcionamiento, de ahí su especial interés.

Los tipos penales tributarios existentes en Costa Rica, hay legislación muy sólida tanto para la persona que evada las obligaciones tributarias en el ejercicio de una actividad económica, como para aquellos funcionarios públicas que de alguna forma facilitan su evasión, pero el problema radica en su aplicabilidad, los temas fiscales son asuntos en los cuales los jueces y personal de investigación no tienen la suficiente pericia y por lo general es sumamente llevar a una condenatoria por fraude fiscal.

Las bases establecidas en la constitución política de Costa Rica con relación a los delitos tributarios son bastantes fuertes, pero se podrían aplicar algunas mejoras en la redacción de los artículos, con la intención de darle más operatividad, principalmente en las etapas procesales de los procedimientos administrativos y penales, además de reformar la norma a las nuevas formas de hacer negocios en la actualidad en comercio sumamente cambiante debido a la globalización y el comercio electrónico principalmente.

Con relación al bien jurídico tutelado (hacienda pública), darle más realce legal mediante campañas informativas sobre la importancia de su cumplimiento y sobre cuáles podrían ser las consecuencias en caso de no cumplir con la legislación tributaria, ampliar el concepto del bien jurídico tutelado como un eje transversal en las políticas fiscales de cada agencia de gobierno relacionada con los asuntos fiscales.

Sobre la reformar la legislación penal tributaria costarricense, específicamente el artículo número 92 del código de normas y procedimientos tributarios, en la actualidad la cuantía necesaria para que una defraudación sea considerada como un ilícito tributario es muy alta, al la actualidad se encuentra cuando el monto de lo defraudado supere los 500 salarios base, esto impide que muchas acciones que tiene como fin evadir impuestos no se considere como un delito, por lo que debe ser conocida en sede administrativa, y en esta se brindan una serie de beneficios a los deudores para que regularicen su actividad.

La administración tributaria de Costa Rica tener un registro de fácil acceso con datos estadísticos de los ilícitos tributarios cometidos en determinados periodos, con la intención de transparentar las gestiones de forma general, sin entrar en detalles puntuales de los casos, de esta forma se podrían tomar acciones y decisiones relevantes como: asignación de presupuesto, asignación de recursos, histórico y modalidades delincuenciales, análisis de factores exógenos, esta data podría ser relevante para las políticas de Estado.

Capítulo II: Perspectiva teórica.

El fundamento del Derecho penal tributario conforme la constitución y la ley de Costa Rica.

El derecho penal tributario en la legislación costarricense está protegido por un especial interés público, siendo que solo se puede crear legislación relacionada a la materia tributaria mediante una ley expresa, la Constitución Política establece el marco fundamental del Derecho Tributario, que desde su origen en la Revolución Francesa definió que la materia de los impuestos, está restringida para el ámbito de la ley, emanada del Poder Legislativo, siéndole al Poder Ejecutivo vedado imponer tributos, restringiendo su acción a la vía reglamentaria, esta restricción también cubre los delitos tributarios.

En Costa Rica a diferencia a otras legislaciones tributarias, si existen tipos de delitos relacionados principalmente a la evasión y defraudación, estas acciones son consideradas en otros países como faltas administrativas, por lo que los procesos por sí mismos son menos drásticos ya que lo que se va establecer es el resarcimiento de la obligación tributaria, no así una sanción de cárcel al sujeto pasivo.

Según la legislación constitucional costarricense todos los habitantes del Estado están en la obligación de aportar y contribuir para el mantenimiento de este, esto obliga tanto a la persona contribuyente como a los beneficiarios final de un bien o servicio al pago del impuesto según corresponda, así se establece en el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica. *“Artículo 18 Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos”* (Universidad de Costa Rica, 2019).

Por otra parte el fundamento constitucional de los delitos especiales tributarios se sustentan en el artículo 37 de la Constitución Política de Costa Rica, la cual indica:

ARTÍCULO 37.- Nadie podrá ser detenido sin un indicio comprobado de haber cometido delito, y sin mandato escrito de juez o autoridad encargada del orden público, excepto cuando se tratara de reo prófugo o delincuente infraganti; pero en todo caso deberá ser puesto a disposición de juez competente dentro del término perentorio de veinticuatro horas.

Esta base constitucional ha permitido el correcto desarrollo y respetos a los principios constitucionales del debido procesos y la presunción de inocencia, sin embargo en la actualidad los tipos penales tributarios representan porcentajes muy bajos en los estrados judiciales, es un tipo penal complejo que requiere mucha labor técnica para su demostración, situación que han aprovechado los evasores fiscales para sacar provecho, en Costa Rica no es común escuchar que se haya podido procesar y condenar a una persona por la comisión de un ilícito tributario penal.

El bien jurídico protegido por el Derecho penal tributario de la legislación penal en Costa Rica.

Costa Rica comparte al igual que otras regiones centroamericanas el mismo bien jurídico tutelado para los delitos e infracciones tributarias, siendo la hacienda pública, por tal motivo dentro de este capítulo es relevante conocer el concepto de hacienda pública, vista desde el aspecto tributario.

La Hacienda Pública es aquella parte de la Economía Pública que recoge la intervención que la autoridad pública efectúa en una economía de mercado, fundamentalmente a través de los diversos programas de ingresos y gastos públicos. Comprende, por tanto, las intervenciones públicas que se llevan a cabo con ingresos y gastos públicos; los presupuestos, donde se recogen tales gastos e ingresos; los posibles déficits presupuestarios y de la forma de financiarlos. También considera cuál es el papel del sector público en una economía de mercado moderna, qué factores legitiman su presencia, cómo se comportan las diversas Administraciones públicas y cómo se adoptan decisiones públicas. Asimismo analiza los efectos económicos y sociales de esas actuaciones públicas en el sector privado de la economía. Y todo ello siguiendo los criterios de eficiencia y equidad.

Según Enrique Quintana Fuentes la Hacienda Pública es:

Hacienda Pública sería el Conjunto de elecciones económicas que comportan la realización de ingresos y gastos públicos y la mutua relación existente entre ellos. El centro de estas elecciones vendría dado por el presupuesto del Estado que recoge en cada sociedad el conjunto de decisiones financieras que han de ser programadas por la economía pública (Quintana, 2009).

Es difícil objetar el importante papel que cumple el bien jurídico en los delitos fiscales, ya que permite justificar la intervención penal al mismo tiempo que contribuye a delimitar su contenido y alcance. Sin embargo, hay muchos autores que consideran que establecer conductas penales en faltas tributarias es improcedente y de cierta forma abusivo, precisamente porque se encuentra a medio camino entre la tributación y la pena. La posibilidad de tutelar penalmente un interés, de elevarlo a la categoría de bien jurídico penalmente relevante, se relaciona en buena medida con su trascendencia

constitucional, tal y como lo vimos en el capítulo anterior la Constitución Política de Costa Rica reviste de especial relevancia las políticas fiscales.

En resumen el concepto de hacienda pública entendido como un bien jurídico tutelado por un estado es; todas aquellas políticas de orden público las cuales tienen como fin crear y sustentar legislación de carácter penal y administrativa en favor del Estado donde se establezcan las diferentes sanciones (prisión, multas) a las personas físicas que realicen acciones en contra de la recaudación fiscal, donde haya un hecho generador y consecuentemente una obligación tributaria a favor del Estado.

Descripción de los Tipos penales y modalidades del Derecho penal tributario en Costa Rica.

El régimen de sanciones está constituido por los denominados hechos ilícitos tributarios, que constituyen incumplimiento de los contribuyentes a las obligaciones o deberes formales y obligaciones materiales. Para tales efectos los hechos ilícitos tributarios se clasifican en: infracciones administrativas y delitos tributarios (artículo 65 del Código Tributario).

Le corresponde a la administración tributaria imponer las sanciones por infracciones administrativas consistentes en multa o cierre de negocios. Los delitos tributarios serán impuestos por los juzgados y tribunales del Poder Judicial designadas.

La resolución DGT-R-055-2018, publicada en La Gaceta N°229 del 10 de diciembre de 2018, regula expresamente que la Dirección de Fiscalización es a quien le corresponde el análisis, decisión, presentación y seguimiento de la denuncia y/o noticia criminis presentada ante el Ministerio Público por Delito de Fraude a la Hacienda Pública tipificado en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, aunque el

origen de las mismas sea de otra área, perteneciente a la Dirección General de Tributación.

Para el apoyo y seguimiento de los casos denunciados, se mantienen sesiones de trabajo con la Fiscalía de Delitos Económicos, Tributarios y Aduaneros y con la Procuraduría General de la República, para atender algunas dudas en casos específicos que se encuentran en proceso de investigación.

Sobre las reparaciones integrales del daño, para brindar mayor seguridad jurídica y transparencia administrativa se elaboró la resolución DGT-R-0022019, publicada en La Gaceta N°59 del 25 de marzo de 2019, donde se regulan expresamente las condiciones que deben cumplirse para que la Administración tributaria acepte una posible reparación integral del daño.

Aplicación de los Principios del Derecho Penal

Para la aplicación tanto de las infracciones administrativas como los delitos tributarios, la Sala Constitucional en su voto 3924-95, establece la aplicación -con ciertos matices- de los principios del derecho penal, lo que implica que no basta que se identifique la comisión de un delito, sino que es obligación legal de la administración tributaria probar la existencia del dolo como elemento indispensable requerido por el ordenamiento para aplicar la sanción.

La existencia de un ilícito es el resultado de un análisis jurídico que efectúa la administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de fiscalización. En otros términos es la administración quien conozca, investigue, imponga la sanción o efectúe la denuncia ante el Ministerio Público de los ilícitos tributarios.

Delitos tributarios.

Por otra parte, cuando hablamos de Delitos Tributarios, normalmente tendemos a pensar en la Evasión Fiscal, sin embargo existen diversos delitos, que castigan no solo a los sujetos obligados, sino que también a los funcionarios públicos relacionados con actividades de la Administración Tributaria, en donde podemos mencionar:

Artículo 95.- Manejo indebido de sistemas de información, que indica en lo que interesa: Será sancionado con pena de tres a cinco años de prisión, quien, sin autorización de la autoridad competente, se apodere, utilice, copie, destruya, inutilice, altere, conserve o transfiera, por cualquier medio, un sistema de información o base de datos o la información contenida en ellos, utilizados por la Administración Tributaria y siempre que no hayan sido declarados de uso público, mediante resolución. (Sistema Costarricense de información Jurídica, 2021)

Artículo 96.- Facilitación del código y la clave de acceso, que reza, Será sancionado con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use (Sistema Costarricense de información Jurídica, 2021).

Artículo 98 bis.—Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión culposa. Será sancionado con prisión de uno a tres años y con inhabilitación de diez a veinte años para ejercer cargos y empleos públicos, el servidor público que por imprudencia, negligencia o descuido inexcusable en el ejercicio de sus funciones, posibilite o favorezca en cualquier forma, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, o entorpezca las investigaciones en torno a dicho incumplimiento. (Sistema Costarricense de información Jurídica, 2021)

No obstante, lo indicado, no hay duda, que el delito tributario que ocupa más la atención de los administrados, es el:

“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 hayan 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 los ingresos a cuenta o de las devoluciones o los beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quinientos salarios base, será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años. (Sistema Costarricense de información Jurídica, 2021)

Presentación de datos estadísticos oficiales del año 2020 (enero-diciembre) del comportamiento de la criminalidad sobre los delitos tributarios.

Los delitos tributarios en Costa Rica son muy poco frecuentes que lleguen a los estrados judiciales, a la fecha no existe una estadística exacta del Ministerio de Hacienda o del órgano judicial en cuanto al periodo 2020, sin embargo es para el año 2020 en el mes de octubre cuando por primera vez se condena a un grupo de seis personas por evasión fiscal, estas personas conformaban un conglomerado comercial el cual se dedicaban a vender ropa y artículos de para el hogar.

Se condenó a cinco años de cárcel a las seis personas, según el Ministerio de Hacienda el monto defraudado supera los 349 millones de colones, el proceso fue conocido en primera instancia por la administración tributaria en primera instancia por una auditoría

fiscal, posteriormente el expediente fue trasladado al Ministerio Público para que iniciara la investigación por el delito de evasión fiscal.

Según los datos aportados por el Director General de tributación el Lic Carlos Vargas en una conferencia de prensa indica que existen un total de veinte casos pendientes de resolución en los estrados judiciales, estos casos se presume han evadido más de 20.800 millones de colones, y desde el año 2015 al 2020 se han presentado un total de 25 casos de delitos tributarios en sede penal.

Esta sentencia de los Tribunales de Justicia sienta un precedente fundamental con el que se demuestra que en Costa Rica es posible la condena por evadir al Fisco. Es la primera vez en la historia del país en que se da una condena en firme por delito tributario, que además de afectar al contribuyente, recae sobre sus colaboradores, en este caso supervisores y contador. Este largo proceso permitió demostrar la fundamentación técnica de la investigación que iniciamos hace de 16 años ante una maniobra fraudulenta por las que se estaban dejando de pagar importantes sumas al Fisco

Figura 1, Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

La imagen muestra la forma de operar de la empresa para realizar la defraudación fiscal

Capítulo III: Diseño Metodológico

Enfoque

Este estudio es de tipo documental con un enfoque cualitativo basado en la línea de Investigación del Derecho Tributario, con un análisis dogmático de las leyes relacionadas a la práctica. Será de corte transversal, en donde se presentará de manera descriptiva el Derecho penal tributario en Costa Rica, y su comportamiento en el año 2020, identificando sus tipologías y sus disposiciones sancionatorias, como base puntual para profesionales en el área del Derecho tributario, para su análisis y participación efectiva en la corte.

Muestra y sujetos de estudio.

El sujeto de estudio es la fundamentación jurídica del Derecho penal tributario en la constitución y las leyes de Costa Rica. Para su descripción y aplicación, se tomó como muestra todos los casos oficiales de criminalidad sobre los delitos tributarios en Costa Rica en el año 2020, desde enero hasta diciembre.

Métodos y técnicas para el procesamiento de datos y análisis de la información

- **Análisis documental**

Se realizará un análisis jurídico dogmático de las Leyes de Costa Rica aplicadas al Derecho Penal Tributario Penal y su aplicación práctica en todo el año 2020.

- **Entrevistas a funcionarios**

Se realizará una breve entrevista abierta a dos funcionarios de la Corte Suprema de justicia sobre los crímenes penales tributarios y el proceder judicial.

Criterios de calidad

- **Validación de instrumentos por expertos**

Los profesores directores del estudio, revisarán los instrumentos que se utilizarán para recopilar la interpretación dogmática de las leyes aplicadas a este estudio.

- **Triangulación de información**

Se realizará una triangulación de la información entre la información encontrada en el análisis documental, la interpretación de la aplicación de la ley y la opinión de los expertos de los funcionarios en el área del Derecho Penal Tributario.

Bibliografía

Universidad de Costa Rica. (2019). CONSTITUCION POLITICA Y DERECHO TRIBUTARIO. *Universidad de Costa Rica*, 150.

Quintana, E. F. (2009). *HACIENDA PÚBLICA PRINCIPIOS Y ESTRUCTURA DE LA IMPOSICIÓN*. España: Jurídica.

Sistema Costarricense de información Jurídica. (03 de Mayo de 2021). *Sistema Costarricense de información Jurídica*. Obtenido de Sistema Costarricense de información Jurídica:
http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=106792&strTipM=TC