

2021

## **¿Es el Derecho Penal Tributario Español más eficiente que el de Costa Rica desde la perspectiva de recaudación?**

### **Resumen**

Por lo que se refiere, al tema en análisis, en el pasado no figuraban los delitos financieros tan persistentemente; no obstante, con el pasar de los años los civiles van adquiriendo mayores grados académicos y profesionales y nos encontramos con delitos de cuello blanco o no convencionales, entre los cuales se encuentran los empleados bancarios, corredores de bolsa, muchos de estos provienen de empresas prominentes con alto prestigio, por lo que no resulta fácil para la sociedad, distinguirlos como personas peligrosas.

Por otra parte, las empresas, dependiendo del país en el que se localicen, cada vez tienen más cargas monetarias, como el pago de garantías sociales, gastos de electricidad, agua, servicios administrativos, salarios, impuestos y es que la Hacienda Pública cada vez que se encuentra en problemas de deuda país y tiende a imponer bases impositivas cada vez más altas.

Dado lo expuesto, surge la inquietud por estudiar la eficiencia del modelo Penal Tributario de España versus el de Costa Rica y establecer cuáles estrategias pueden resultar más eficientes desde la perspectiva de recaudación.

### **Abstract**

As far as the topic, under analysis is concerned, in the past financial crimes did not figure so persistently, however, with the passing of the years civilians are acquiring higher academic and professional degrees and we find white collar or unconventional crimes, among which are bank employees, stock brokers, many of these come from prominent companies with high prestige, so it is not easy for society to distinguish these individuals as dangerous people.

On the other hand, depending on the country in which they are located, companies have more and more monetary taxes, such as the payment of social guarantees, electricity, water, administrative services, salaries, taxes, and it is that the Public Treasury, each time it finds itself in debt problems, tends to impose higher and higher tax bases.

Given the above, the concern arises to study the efficiency of the Criminal Tax model of Spain versus Costa Rica and establish which strategies which can be more efficient from the perspective of collection.

## Introducción

Comenzaré con evocar que, la recaudación de impuestos no es un tema nuevo, sino que tiene toda una cronología de eventos. En la época del Imperio Romano, los primeros impuestos fueron parte de las importaciones y las exportaciones, al mismo tiempo surgieron grandes figuras consideradas las más grandes estrategias fiscales, según el profesor Adolfo Rivero Caro, (2019, p.1) quien expone que: "César Augusto fue considerado el mejor estratega de impuestos del imperio Romano, durante su gobierno como Primer Ciudadano, que durante su legislación dio a los ciudadanos la responsabilidad de la recaudación, tales cargas impositivas tenían diferentes usos como recaudación de ciertos porcentajes para fondos de retiro para los militares".

Habría que decir también, como en la época colonial, la Iglesia cobraba el diezmo que era parte de los impuestos, así las cosas, el contribuyente pagaba el diez por ciento de todos sus productos adquiridos. Tanto así que los vasallos y siervos tenían fijadas varias contribuciones de tipo personal y económico.

Al mismo tiempo, en la América colonial, los inmigrantes igualmente pagaban impuestos, de acuerdo con la Ley Melados, que fue reformada en 1764, con el fin de incluir otros derechos de importación para la nueva reglamentación. Paralelamente, durante la Segunda Guerra Mundial, debido a los crecientes gastos para la defensa y la necesidad para ayudar a los oponentes, se les transportó a la aprobación de nuevas leyes de tributos tanto para individuales como para las empresas a las cuales les iban aumentando estas cargas tributarias.

Tras el tema que se aborda, sobre la recaudación tributaria tanto de un país europeo como España con otro latinoamericano, en este caso Costa Rica, es importante recordar a través de la historia cómo ha evolucionado el sistema impositivo en cada país. Según la autora Nuria Rueda (2012, p.37), en sus estudios acerca de la evolución de sistema tributario español, sostiene que:

En España a lo largo de las tres últimas décadas, se han ido atenuando las diferencias entre la estructura y composición del sistema tributario respecto a la de UE-15. Con la implantación de la democracia y, posteriormente con las sucesivas reformas fiscales, se ha pretendido que el sector público disponga de los recursos necesarios para cubrir las demandas de servicios públicos que reclama la sociedad, aunque no siempre se ha conseguido. Las transformaciones experimentadas pueden diferenciarse según afecten al sistema tributario estatal o al autonómico y local. Respecto a las primeras, en una primera fase cabe destacar los cambios introducidos en la imposición sobre la renta personal y societaria en 1978, la introducción del IVA en 1986 y la reforma del IRPF en 1991. En una segunda fase, como apuntan Domínguez et al. (2009), se sucedieron las reformas del IS en 1995 y las del IRPF en 1998 y 2006. En todo este proceso, destaca la dualización experimentada por el IRPF, que aún continúa en nuestros días. Una tercera y última fase estaría marcada por el inicio de la crisis económica en 2008 (...).

Continuando con la exploración, la evolución de sistema tributario de Costa Rica, por su parte, ha sido más lenta y quizás actualmente, más dolorosa para los civiles cuando de adquirir estas obligaciones se trata. El sistema tributario costarricense ha tenido reformas profundas en la estructura, impuestos directos e indirectos, desde los años ochenta se han venido generando cambios, con la finalidad de corregir las ineficiencias de los sistemas anteriores, que se

equivocaron en la forma de administrar, dando incentivos al sector público que se volvió insostenible con el pasar de los años, en Costa Rica, por ejemplo, existe una tendencia de los impuestos al consumo, impuesto de ventas y existen otros como los de renta, a los casinos, derecho de timbre de salida del país, propiedad, específicos y bienes inmuebles, entre otros. Recientemente, el sistema costarricense se ha venido transformando, dado a que en las últimas administraciones no se aprobaron los cambios tributarios en el Poder Legislativo, lo que provocó que el país se fuese endeudando a raíz del gigante poder de las empresas públicas que tiene este país y al volverse insostenible esa carga económica, el Gobierno ha trabajado en reformas recientes para recuperar su capacidad financiera, mejorar los recursos y evitar los portillos de evasión. Al respecto conviene decir, que la deuda del país en 2017 con los entes locales e internacionales era superior a 60% del PIB (Producto Interno Bruto), siendo así que si la exjefera del Ministerio de Hacienda, la señora Rocío Aguilar no hubiese aprobado la reciente reforma tributaria este 2019, el país Costa Rica hubiese entrado en default, incapacidad para pagar a las empresas, inversionistas que compran bonos de deuda y a los colaboradores públicos, de hecho, las calificadoras de riesgo como Standard & Poors, Moodys y otras de las más prestigiosas nos bajaron la calificación, pasando a ser un país peligroso para inversionistas extranjeros, que habían valorado en el pasado a Costa Rica como país para invertir en negocios, trayendo multinacionales por la alta educación de la población costarricense con relación a los idiomas, mano de obra calificada y turismo, hace poco obtuvimos un galardón internacional por la lucha contra el cambio climático, lo que hace a Costa Rica un país atractivo tanto desde la perspectiva ambiental, un país sin guerras donde ha predominado la paz, por lo tanto, estar bien económicamente es un factor trascendental para esta economía.

De estas circunstancias nace el hecho de que el Gobierno esté implementando reformas aceleradamente, como la Ley 9635 “Ley de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas”, con la que se reforma de manera integral el sistema de imposición sobre las ventas y esto conlleva a que de ahora en adelante, en todas las actividades comerciales tanto individuales por servicios profesionales o empresariales, se cobre el IVA de un trece por ciento en los servicios.

Lamentablemente, la exministra de Hacienda, doña Rocío Aguilar, por presión de grupos con ciertas ideologías y que se oponían a las nuevas cargas tributarias y realizaban presión mediante paros, la ministra decidió renunciar ese año, con lo cual se recurrió a traer desde el Banco Mundial a un funcionario de alto rango y con gran trayectoria internacional, el señor Rodrigo Chaves Robles, quien cuenta con experiencia en políticas públicas, macro y micro económicas, suficiencia fiscal, gasto fiscal, por lo que se espera que la economía costarricense pueda repuntar, según se entiende, el Poder Legislativo tiene sobre la mesa nuevos proyectos de ley para la pronta aprobación de nuevas reformas fiscales.

Todo lo dicho hasta ahora explica porque para Costa Rica representa un reto ingresar a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y es que el acompañamiento que da este ente en el ámbito de políticas públicas y regulación de los gastos, para un mayor control del uso de los recursos de los costarricenses. Además, que ante la mirada de los inversionistas extranjeros seríamos un país con mayor seguridad en el momento de invertir.

Ahora, parte de las intenciones del proceso de adhesión a la OCDE consisten en la contribución a reducir desigualdades, lucha contra la corrupción y aumento de transparencia en el Gobierno.

Esto debe ser aprobado por bastantes comisiones y parte de los actores involucrados están en la Asamblea Legislativa, a quienes les corresponde aprobar algunas reformas para modernizar el marco de la política pública del Estado.

Registrado lo anterior, la relevancia del tema de estudio consiste en abordar las estrategias de recaudación que tienen mayor eficiencia, sean en España o Costa Rica, con la idea de mejorar y buscar soluciones alternas a los conflictos económicos y tributarios, como también, observar la comparación de los modelos empleados con casos reales que se hayan dado en el pasado, esto puede ayudar a comprender mejor las estructuras fiscales y que funcionen de aplicación en las diligencias diarias.

En efecto, son bastantes los problemas que se vienen dando en el ámbito penal tributario, con respecto a las empresas que evaden impuestos y simplemente no pagan sumas millonarias de millones de dólares en impuestos, por lo que, algo positivo es que en ciertos países se está implementando la responsabilidad penal a las personas jurídicas. Esto ha sido un inconveniente en Costa Rica, pues las empresas comerciales o con fines financieros como puestos de bolsa, simplemente se declaran en quiebra y no pagan al erario, lo que ocasiona a futuro graves problemas para los ciudadanos más vulnerables, quienes por negligencia de grupos poderosos, terminan después pagando la deuda al Gobierno. Adelante del presente trabajo se hará mención a la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

## **I. Las relaciones entre la sociedad, Estado, Derecho y organizaciones empresariales en la sociedad moderna**

Respecto al Derecho Penal Tributario, podemos encontrar un problema esencial con relación a la sociedad, el Estado y la empresa. Por eso es que se debe realizar un análisis de la relación de estos elementos y es que en la observación, el Estado ha perdido ventaja ante la protección de bienes jurídicos, también en la forma en que distribuye los riesgos, la planificación estratégica, debido a la falta de competencias para abordar este tipo de situaciones.

Continuando con el tópico, lo que sucede en ocasiones es que por falta de recursos económicos el Estado no invierte en capacitaciones técnicas para adquirir el conocimiento adecuado y traspasarlo a los profesionales del ámbito legal, penal, de cumplimiento y tributario, por lo que esto causa sociedades con un contexto debilitado con gran cantidad de corrupción en términos económicos y empresariales.

Dado lo expuesto anteriormente, es necesario que los grupos empresariales utilicen un gerenciamiento de riesgos preventivos, de no hacerlo, costaría sumas monetarias elevadísimas en el futuro a la sociedad, entonces, debe buscarse la estrategia de mermar riesgos de ilícitos tributarios en la medida de lo posible, mediante una prevención anticipada.

Al no contar el Estado con el conocimiento técnico e innovador, entre otros, muchas veces por falta de presupuesto, suele distanciarse de la responsabilidad, así las cosas, este tipo de

responsabilidad se traslada a las empresas, quienes por su práctica son más diligentes en temas de riesgos y conocimientos específicos, y son las compañías las que terminan asumiendo este tipo de situaciones.

De acuerdo con, el autor Heine, T. (2019, p.9), en el libro Derecho Penal Económico, expresa que:

La característica fundamental del modelo propuesto, no es otra que la afirmación en el ámbito fundamental en el que se debe desarrollar la responsabilidad penal empresarial es el referido a los grandes riesgos de la sociedad moderna vinculados a procesos empresariales basados en la técnica.

Básicamente, el autor mencionado en el epígrafe anterior, se basa en la teoría de sistemas y es que la sociedad moderna exige que el Estado y el Derecho se transfiguren, para que exista una mayor regulación en la responsabilidad penal de personas jurídicas y evitar conflictos que pueden resultar muy caros para las organizaciones empresariales.

## **I. Derecho Penal y delitos tributarios**

Hay otro aspecto, entre tantos, de relevancia como el Derecho Penal y los delitos tributarios, de los cuales se hará mención por ser tan comunes en las diferentes esferas sociales y es que todas las infracciones de naturaleza tributaria constituyen un fraude a la Hacienda Pública, que según el Código de Normas y Procedimientos de Costa Rica, establece en su artículo 92 (CNPT, 2019, p.148) que:

El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública con el propósito de obtener, para si o para un tercero, un beneficio patrimonial, evadiendo el pago de tributo, 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 (...).

Con base en lo preliminar, cabe anotar que no toda infracción a la ley en materia tributaria corresponde a un ilícito, sino únicamente aquellas que consideran un monto importante y que justifican la creación de un tipo penal, es decir, se considera delito únicamente las sumas dinerarias notables.

Analizando la cuestión, el delito tributario es de carácter patrimonial que hace daño al Estado y al erario, es un delito de infracción de deberes que pone en aprietos las finanzas públicas del Estado y a futuro puede causar efectos graves a la sociedad, mediante la recaudación de tributos por medio de los civiles, lo que afecta la liquidez de las personas.

En la actualidad, contamos con el tipo de delincuencia económica, también conocida como delincuencia de cuello blanco o no convencional y esto coincide con los delitos tributarios o económicos que atribuyen delitos de fraude financiero, actividad bursátil y está vinculado a la

actividad empresarial, porque para el tema que nos ocupa, en este caso, el bien jurídico tutelado con infracción penal tributaria (evasión fiscal o la elusión fiscal) es la Hacienda Pública, es decir, un bien jurídico de naturaleza supraindividual. En cuanto a los delitos tributarios, es de interés manejar ciertos conceptos que se utilizan en lo cotidiano, los cuales detallo a continuación:

### **1-Relación jurídica y tributaria**

Se debe observar en el momento de determinar un delito de defraudación tributaria, si el sujeto ha realizado uno a varios hechos impositivos, entonces, estaría ligado a la administración fiscal por una relación jurídico-tributaria. Parte de las responsabilidades del obligado tributario corresponde al pago de la deuda (artículo 19 de la Ley General Tributaria) o bien, según la Constitución Española, en el artículo 31, expresa que:

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Por lo que existe una relación jurídica y tributaria, normalmente cuando existe infracción, se trata de evadir impuestos, no se paga; sin embargo, las normas son muy claras y existen las obligaciones del pago de deuda para contribuir con el mejoramiento del país. Tomando en consideración que las cargas impositivas son proporcionales con respecto a la capacidad económica de los individuos, pues no se le puede obligar a quien tiene salarios bajos que pague porcentajes de tributos altos.

### **2-Concepto de fraude, autoría y participación**

El fraude al erario sucede cuando se elude el pago de tributos, se obtienen indebidamente devoluciones o se disfruta de beneficios fiscales que no le corresponden, lo que genera un resultado material que tiene una connotación negativa para el país, debido a que se afecta al bien jurídico, en este caso, la Hacienda Pública. El artículo 305 del Código Penal Español, menciona:

Son penas privativas de libertad la prisión permanente revisable, la prisión, la localización permanente y la responsabilidad personal subsidiaria por impago de multa. Su cumplimiento, así como los beneficios penitenciarios que supongan acortamiento de la condena, se ajustarán a lo dispuesto en las leyes y en este Código.

Ahora veamos, el concepto de autoría y es que pueden ser autores quienes se encuentran ligados con una relación jurídico tributaria a la administración fiscal, es decir, aquellos que tienen una obligación y la participación es la cooperación dolosa en un delito, en el que el partícipe contribuye con la realización de la causa.

### **3-Asesores jurídicos, tributarios y contables**

Los asesores tributarios son quienes normalmente asesoran a las corporaciones en la estructuración de planificación tributaria, presentación de informes, declaraciones de renta de manera periódica, mientras que los contadores se inclinan un poco más por la parte financiera, costos producción, análisis financiero y flujos de caja de la compañía. Acá el punto de interés es que los empresarios deben tener cuidado de que los asesores les estén brindando las indicaciones pertinentes y adecuadas, y que sus aportes no vayan a causar un hecho delictivo, siendo partícipes del delito, es de considerar que el beneficio no es bajar impuestos, sino que si se bajan las cargas tributarias que sea dentro del marco de la legalidad.

### **4-Los elementos de punibilidad**

El concepto de punibilidad en el tema de delitos económicos, es trascendental debido a que destacan en materia penal tributaria: las cuantías, la regularización y la penalización, es decir, los montos o cuotas tributarias que las corporaciones deben pagar sea por mora o fraude, según corresponda en las reglamentaciones.

### **5-Liquidación administrativa**

Corresponde a un acto administrativo, con un procedimiento fiscal y tributario de gestión o inspección para determinar la deuda tributaria del implicado en el delito. Normalmente, esto lo dirige la Administración Tributaria para efectos de valorar las responsabilidades del implicado de la gestión.

### **6-Incrementos patrimoniales no justificados**

Consiste en que mediante una inspección se enteran de sumas dinerarias no especificadas en las declaraciones presentadas, esto podría consistir en beneficios lícitos que no se presentaron al fisco con alguna intención, como opacar las cargas tributarias o evadir impuestos. Como también, estos incrementos patrimoniales podrían venir de actividades ilícitas, narcotráfico o blanqueo de capitales, entre otros.

### **7-Rentas ilícitas**

Sería la suposición de actividades lícitas que producen un incremento patrimonial que puede considerarse renta. Para ilustrar mejor, dineros provenientes de narcotráfico, fraude inmobiliario o blanqueo de capitales.

El sistema de delitos económicos, generalmente son los que defraudan a la Hacienda Pública, siendo así, nuevas formas de crimen empresarial y tributario, por lo tanto, los recientes conceptos de fraude, autoría y participación, asesores jurídicos, tributarios y contables, relación jurídica y tributaria, punibilidad, liquidación administrativa, incrementos patrimoniales no

justificados, rentas ilícitas, los cuales se deben digerir e interpretar muy bien para la toma de decisiones.

## **II. Derecho Penal Tributario en España**

Se observa en el curso de esta búsqueda como el Derecho Penal Tributario es cada vez más frecuente en las distintas jurisdicciones y es el caso que acontece también en España, donde diferentes participantes del mercado tales como empresarios, artistas o deportistas que tienen ingresos fuertes, tratan de alguna forma u otra evadir los tributos. Por lo que el Derecho Penal tiene una vasta tarea en estos ámbitos y es que los delitos tributarios tienen relación con el Derecho Penal Económico, hace muchos años no se les daba la categoría a los delitos económicos desde la perspectiva penal; no obstante, al existir empresas aceleradamente que realizan delitos de esta índole, se ha venido creando jurisprudencia al respecto, tanto desde la perspectiva de gastos, recaudación, contribución y gestión. Pues es cada vez mayor la necesidad de establecer técnicas y reglamentaciones legales para evitar los fraudes tributarios, que afectan directamente en perjuicio de grupos colectivos. Normalmente, los legisladores no siempre aciertan en las metodologías de tipificación, por lo que quedan extensos espacios para discusión de las sucesivas reformas legislativas.

Según el autor Juan Carlos Ferré Olivé, en su libro *Tratados de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social* (2018, p.1), establece que:

Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social conforman un particular espacio jurídico, que ha sido caracterizado doctrinalmente como el eje del derecho penal económico. Se trata de conductas que hasta no hace mucho eran prácticamente ignoradas por el sistema punitivo, sobre las que existía una histórica indiferencia ética, porque la percepción social consideraba que no había reproche moral alguno en evadir impuestos. Todo eso ha cambiado y en la actualidad estamos ante un espacio de alta complejidad en el que convergen conceptos penales, tributarios y procesales, y una importante amenaza de penas efectivas, proporcionales y disuasorias. Este trabajo se ocupa de realizar un análisis exhaustivo de todos estos delitos y sus peculiaridades, tras las innumerables reformas operadas desde la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1977 hasta nuestros días: el bien jurídico tutelado, la autoría y participación, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, empresarios y asesores fiscales, las liquidaciones vinculadas a delito (LVD), la regularización tributaria, la amnistía fiscal, el blanqueo de capitales, la prescripción, la defraudación contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, el fraude de prestaciones de la Seguridad Social, el delito de fraude de subvenciones, el delito contable-tributario, el delito de contrabando, etc. La obra se estructura sobre dos ejes. Por una parte, la elaboración dogmática que aporta argumentos que provienen de los ámbitos penales y tributarios. Por otra parte, se hace permanente referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional, actualizada hasta finales de 2017 (...).

Con base en lo planteado anteriormente, el autor Juan Carlos Ferré Olivé reitera que a este tipo de conductas hasta ahora se les está dando valor, pues eran ignoradas y no existían los valores éticos y morales en términos de la evasión fiscal. En los años recientes se le viene dando importancia a los conceptos de bien jurídico tutelado, la autoría y participación, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, asesores fiscales, las liquidaciones vinculadas, la regularización tributaria, la amnistía tributaria, el blanqueo de capitales, la prescripción, la defraudación contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Ante la globalización actual y el crecimiento desmesurado de las empresas que optan en determinados casos de abrir sociedades anónimas en otros territorios con la finalidad de bajar las cargas impositivas, la regulación resulta eficiente en términos estrictos.

Ahora, como bien se sabe, existe una amplia incidencia en búsqueda de paraísos fiscales, de las diferentes economías, por lo que, muchos países de la Unión Europea, incluyendo a España y los países miembros de la OCDE, han venido creando normativa en su lucha contra el fraude de los paraísos fiscales. Por su parte, España tiene firmados convenios para evitar la doble imposición con distintos países, europeos y latinoamericanos, entre otros, como también, el régimen de transparencia fiscal internacional. Si bien es cierto, existe un acuerdo firmado entre la República de Costa Rica y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio, fue firmado en 2004, para ejemplificar mejor, en el artículo 26 del CDI, de la Agencia Tributaria española, se hace mención al intercambio de información:

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o en el Derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que dicha imposición no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por los artículos 1 y 2. La información recibida por un Estado contratante será mantenida secreta en igual forma que la información obtenida basándose en el Derecho interno de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener en virtud de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

Realmente, el intercambio de información es clave para ambos Estados, para obtener la debida coordinación de que ningún país esté cometiendo fraude, con búsqueda de paraísos fiscales, evasión, elusión y enriquecimiento ilícito, y es que la transparencia en la información de los países con vinculaciones comerciales es realmente importante para generar negocios claros.

Como se indicó, en el epígrafe anterior, la transparencia de la información es un factor relevante, porque muchas estructuras jurídicas utilizan sociedades constituidas en paraísos fiscales para diferir las obligaciones tributarias, eludir impuestos en el país en el que están generando rentas; empero, la legislación española se ha venido reformando en los últimos años con medidas antiparaíso y busca restringir y penalizar estos paraísos fiscales, lo que se encuentra manifiesto en:

- i. Ley Impuesto Sociedades.
- ii. Ley Impuesto Renta Persona Física.
- iii. Ley Impuesto Persona No Residente.

Para que un país deje de ser considerado en las listas negras como paraíso, debe de acatar la legislación, así como firmar los acuerdos de intercambio de información y la transparencia que conlleva, por ejemplo, los países miembros de la OCDE están plenamente regulados en temas de tributación, transparencia, lo cual es positivo para el desarrollo de inversiones y negocios. Siempre es necesario que se respeten los principios de no intervención y de neutralidad y que el contribuyente pueda probar sus operaciones.

Es oportuno ahora indicar que no todo acerca de la tributación es negativo, pues recientemente, en noviembre de 2019, la Sala del Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de España dictó la sentencia 1528 de 2019, en la que se declara fiscalmente la indemnización de los altos ejecutivos por desestimación de la empresa y es que así los altos directivos tienen derecho a una indemnización menor de siete días de salario por año trabajado, entonces, la cuantía de indemnización tendrá la consideración de renta exenta del impuesto de renta de personas físicas. El Tribunal Supremo tomó como referencia la jurisprudencia del 22 de abril de 2014, la nueva jurisprudencia abre la ventana para que los altos directivos que hayan percibido cantidades indemnizatorias por dejación empresarial, puedan reclamar a la Administración Tributaria, la redención de los impuestos no prescritos.

De acuerdo con, Zaffaroni, en su libro Estructura Básica del Derecho Penal (2012, p.237), expresa que: existen causas de exclusión y cancelación de la punibilidad, por decirlo de otro modo, las penas se cancelan por prescripción, pues con el transcurrir del tiempo se procede a la extinción de la pena impuesta por sentencia en firme, aunque también la prescripción se puede interrumpir cuando no ha transcurrido el tiempo preciso.

En el Derecho Tributario también se lucha con el concepto de prescripción. Según este autor, los crímenes de lesa humanidad han venido cambiando y vienen otros tipos de delitos tales como desarmar económicamente un país, que también causa muertos y no tiene retorno, por lo que son nuevas agresiones a la humanidad, tanto así, que se le está prestando atención a los delitos económicos, porque el poder económico tiene que tener límites, no es necesario

doblegar a un ejército, la administración fraudulenta tiene que vigilarse, sino se desarticula la economía, mediante actos dolosos y los efectos no se conocen inmediatamente por lobby, temas mediáticos, así que se requiere establecer el termino prescripción, con otra forma de control en el plano internacional con el procedimiento de quiebra internacional que debe ser regulada, esto es cuando los países caen en *default*, de la misma manera en que se regulan los temas comerciales, deben regularse los delitos económicos, en general, estas maniobras son criminales, como los casos de África y Latinoamérica, equivalentes a crímenes de lesa humanidad y en lugar de que los civiles paguen tantos impuestos a causa de las administraciones fraudulentas, sería idóneo utilizar esos dineros para infraestructura o desarrollo de un país.

#### **a-Defraudación tributaria en España en términos de recaudación**

Respecto a la Administración Tributaria de España, esta hace su mejor esfuerzo por sacar adelante al país y evitar la evasión fiscal, como también en términos de la eficiente recaudación de impuestos; no obstante, en la parte penal localizamos más normas contra el fraude fiscal, pudiendo hacer la consecutiva descripción cronológica, encontrada en la tesis doctoral de Pulido, E., sobre Fraude Fiscal en España de la Universidad de Salamanca (2012, p. 110) :

1. Ley 50/1977, del 14 de noviembre, es el primer informe del actual delito fiscal. Los artículos 36 y 37 de la Ley 50/1977 introducen una nueva figura delictiva para la represión penal del fraude fiscal.

- Tipificación del impago de impuestos y del disfrute indebido de beneficios fiscales como ilícito penal.
- Fijación de un importe mínimo de cuota defraudada (situado en 2 millones de pesetas) para entender cometido el delito.
- Exige, como elemento subjetivo del tipo, la concurrencia de ánimo defraudatorio en el sujeto activo del delito, presumiéndose en caso de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria y en el caso de anomalías sustanciales en la contabilidad.

Así las cosas, a pesar de configurarse legalmente el delito fiscal, esta regulación trascendió poco exitosa por la llamada “prejudicialidad administrativa”. Debido a que, el artículo 37 de la citada ley 50/1977 conforma la prejudicialidad administrativa, entendida como la atribución exclusiva a la Administración Tributaria para suscitar la acción penal, la cual pretendía firmeza de las actuaciones administrativas. El artículo 37 de la Ley 50/1977, reza que:

Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias

provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Tres. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.

En relación con lo descrito anteriormente, los delitos fiscales no fueron lo suficientemente condenados, pues las sentencias fueron escasas. Dado a que según lo indicaba el artículo 37, expresado anteriormente, los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración sin necesidad de querrela. España ha trabajado fuerte con leyes de medidas contra el fraude fiscal, como la Ley 7/2012 "Ley de medidas contra el fraude fiscal", como también en este país Europeo se ha modificado el Código Penal, en lo correspondiente a los delitos contra la Hacienda Pública, en el que se modifica en materia de la transparencia fiscal y la lucha contra el fraude fiscal, siendo así que se modificó el artículo 305 del Código Penal Español, que hace referencia a los delitos a la Hacienda Pública, en cualquiera de las formas, como elusión de pago de tributos o disfrute indebido.

Continuando con el tema que se aborda, España ha venido en los últimos años con la mayor recaudación de la historia, aunque el crecimiento de las economías a nivel mundial ha sido lento, este país se viene recuperando después de la burbuja inmobiliaria, pronto se evidenciaría con estadísticas de la Agencia Tributaria y es que los ingresos públicos de España vienen creciendo por factores como el impuesto de renta de persona física, además de los jubilados que tributan, el seguro de desempleo que protege y funciona como reserva para la recaudación, inicial crecimiento de la economía, aportación del IVA y el aumento de las divisas.

Según estadísticas de la Agencia Tributaria, en relación con la recaudación, podemos observar el siguiente gráfico acerca de la mecánica recaudatoria del devengo al ingreso:



\*Agencia Tributaria Española. Impuesto Sobre Valor añadido. 2019. Recuperado de: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La\\_Agencia\\_Tributaria/Memorias\\_y\\_estadisticas\\_tributarias/Estadisticas/Recaudacion\\_tributaria/Informes\\_anuales\\_de\\_Recaudacion\\_Tributaria/\\_Ayuda\\_Ejercicio\\_2018/4\\_\\_El\\_Impuesto\\_sobre\\_el\\_valor\\_Anadido/4\\_\\_El\\_Impuesto\\_sobre\\_el\\_valor\\_Anadido.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Recaudacion_tributaria/Informes_anuales_de_Recaudacion_Tributaria/_Ayuda_Ejercicio_2018/4__El_Impuesto_sobre_el_valor_Anadido/4__El_Impuesto_sobre_el_valor_Anadido.html)

Nótese el comentario de la agencia tributaria (2019): "El Gráfico anterior, 4.4 ilustra la evolución de esa relación entre el impuesto devengado neto, ingresos y devoluciones. Por declaraciones el crecimiento del IVA bruto fue muy parejo. En las declaraciones mensuales (grandes empresas, grupos, otros operadores acogidos al régimen de devolución mensual e IVA de importación) el incremento fue del 6%, en tanto que el IVA de las PyMEs declarado trimestralmente aumentó un 5,2%. En este último caso, la desaceleración de la última parte del año fue más acentuada.

Por el lado de las solicitudes de devolución, en total crecieron en el conjunto del año un 7%, medio punto menos que en 2017. Por lo que se evidencia, la estabilidad en España en términos de recaudación.

#### **b. Delito de fraude de Hacienda Pública, casos de España**

Uno de los casos ha sido el del futbolista brasileño Neymar, porque el deportista se mudó de su equipo de España a París y por el traspaso se está alegando una suma monetaria importante, por lo que tienen un procedimiento fiscal abierto y los abogados no han llegado a una conciliación.

Otro de los casos, fue el de la cantante Shakira, pues no pagó entre 2012-2014, las cargas tributarias que le correspondían y ahora tiene una causa penal abierta y la Agencia Tributaria le investiga, el fraude fue por presuntamente 14.5 millones de Euros. El punto de este tema hace alusión a la pregunta sobre dónde se ratificó su residencia fiscal. También se le investiga por el uso de una sociedad ubicada en Luxemburgo para sus derechos musicales, lo que podría confundirse con una evasión fiscal mediante planificación de este tipo.

Con base en lo expuesto, es de relevancia las políticas bienes que está tomando en consideración España y cómo lucha como país para la eficacia ante los delitos tributarios y cómo se auxilia en las reglamentaciones penales y normativas, en búsqueda de un modelo eficiente.

### c. Criterios utilizados en España para recaudación de impuestos

España ha venido mejorando mucho en la recaudación de impuestos y es que el análisis de la Agencia Tributaria menciona un poco acerca de las estrategias utilizadas, como que el último mes de noviembre de 2019 se añadieron tres impactos significativos:

1. La incorporación a la tarifa especial del impuesto sobre hidrocarburos.
2. Nuevas devoluciones de carácter extraordinario (concentradas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
3. El RDL 15/2018 en el Impuesto del Valor de la Producción de Energía Eléctrica de los pequeños productores.
4. Otras como reposición del impuesto ligado a las prestaciones por maternidad y gravamen de la lotería.

**Cuadro 0**  
**IMPACTOS DE CAMBIOS NORMATIVOS Y DE GESTIÓN**  
Millones de euros

	2019					TOTAL
	IRPF	SOC	IVA	IIEE	OTROS	
<b>TOTAL</b>	<b>-2.831</b>	<b>-1.343</b>	<b>61</b>	<b>923</b>	<b>-910</b>	<b>-4.099</b>
<b>Reducción rendimientos del trabajo</b>	<b>-648</b>					<b>-648</b>
<b>Ampliación de deducciones familiares</b>	<b>-467</b>					<b>-467</b>
<b>Gravamen sobre loterías</b>	<b>-15</b>					<b>-15</b>
<b>Prestación por maternidad</b>	<b>-1.701</b>					<b>-1.701</b>
· Retenciones (2019)	-100					-100
· Cuota diferencial (2018)	-470					-470
· Reintegro años anteriores (2014-2017)	-1.131					-1.131
<b>Devoluciones extraordinarias</b>		<b>-1.343</b>			<b>-124</b>	<b>-1.467</b>
<b>Implantación del SII (efecto residual de 2018)</b>			<b>98</b>			<b>98</b>
<b>Bajada de tipos en el IVA (cine)</b>			<b>-37</b>			<b>-37</b>
<b>Tarifa autonómica del I.E. Hidrocarburos</b>				<b>1.061</b>		<b>1.061</b>
<b>RDL 15/2018</b>				<b>-138</b>	<b>-762</b>	<b>-900</b>
<b>Impuesto sobre Gases Fluorados</b>					<b>-24</b>	<b>-24</b>

\*Cuadro de Agencia Tributaria de España. Informe Mensual de Recaudación Tributaria. 2019. Recuperado de: [https://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_mensuales\\_recaudacion\\_tributaria/2019/IMR\\_19\\_06.pdf](https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2019/IMR_19_06.pdf)

### III. Derecho Penal Tributario en Costa Rica

Vale la pena destacar en lo correspondiente al Derecho Penal Tributario de Costa Rica, que es un tema nuevo que se viene abordando con influencia de congresos internacionales que se han venido realizando en el Colegio de Abogados de Costa Rica, con presentaciones y aportes de juristas penales y tributarios internacionales de países como Argentina y España, que nos han visitado para ilustrarnos con su experiencia, por lo que es un tema que se está implementando a través de grandes esfuerzos, pues las defraudaciones administrativas son cada vez más frecuentes, tanto con la involucración de empresas privadas como entes públicos y es que, en Costa Rica, cada vez se escuchan más temas de corrupción de la banca estatal e instituciones privadas que simplemente cometen crímenes económicos y eluden el pago de impuestos.

#### 1-Causas de justificación en el sistema tributario de Costa Rica

El Derecho Penal se puede diferenciar en su reconocimiento inicial, entre las normas de prohibición y las normas de autorización, siendo las primeras inflexibles y deben de ser valoradas de forma absoluta y al mismo tiempo, obligan a no realizar ciertos actos que pueden lesionar los derechos de las personas; sin embargo, las normas de autorización son aquellas que suponen una restricción a lo prohibido en otra norma y así el individuo puede actuar ante un contexto de colisión de bienes jurídicos, así las cosas, cuando se realice una conducta típica prohibida por la norma, pero bajo el supuesto de norma de autorización, el autor no va haber actuado antijurídicamente, debido a que la concurrencia de una causa de justificación, supone que no existe delito.

Algunos tipos de causas de justificación son:

##### a. Causas de justificación por resultado

Resulta cuando el bien jurídico deja de estar protegido, en el caso concreto, frente a la lesión o puesta en peligro. Este tipo de causas incluyen la legítima defensa, el consentimiento justificante, cumplimiento del deber o ejercicio de derecho, es básicamente cuando el individuo está ante situación adversa.

##### b. Causas de justificación de la acción

Aunque el desvalor permanece, la conducta no es jurídicamente desaprobada porque falta el desvalor de la acción (por no existir dolo o imprudencia), en este tipo de causas podemos observar:

- Causas de exclusión del desvalor subjetivo de la acción: sería el ejemplo del caso fortuito o en casos especiales como los de error invencible.
- Causas de exclusión del desvalor objetivo de la acción: casos de colisión de deberes, estado de necesidad, riesgo permitido y causas de justificación supraleales.

Algunos efectos de las causas de justificación son:

- A. Eximen de responsabilidad penal estricta.
- B. Eximen de toda responsabilidad jurídica.
- C. Al no existir conducta antijurídica, no responden penalmente ni el autor ni el partícipe.

En la actualidad, no se ha incluido en el Código de Normas y Procedimientos Tributarias de Costa Rica, las causas eximentes de responsabilidad o causas de justificación, siendo reconocido el elemento de subjetividad. Por lo que si bien es cierto, que se carece de ese principio constitucional, se subsana con la aplicación de causas de exculpación previstas en el Código Penal de Costa Rica, a continuación:

#### **c-Cumplimiento de un deber legal**

No puede alegar, por ejemplo, el sujeto pasivo de la obligación tributaria que no ha cumplido por la norma tributaria establecida, dado a que la ley le impone no cumplir o estar ejerciendo un legítimo derecho. Según el artículo 25 del Código Penal de Costa Rica, expresa que:

No delinque quien obrare en cumplimiento de un deber legal o en el ejercicio legítimo de un derecho.

#### **d-Consentimiento de la víctima**

La administración por ninguna causa puede consentir un incumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta causa se encuentra contenida en el artículo 26 del Código Penal de Costa Rica:

No delinque quien lesiona o pone en peligro un derecho con el consentimiento de quien válidamente pueda darlo.

#### **e-Error de derecho o de prohibición de invencible**

La causa eximente de responsabilidad implica en este caso, la actuación de un sujeto que se encuentra amparado en una interpretación razonable de la norma tributaria, es decir, que la capacidad de interpretar pueda dar cabida para que pueda discrepar la interpretación de la Administración Tributaria sin que amerite una sanción. Lo cual se encuentra regulado en el artículo 35 del Código Penal de Costa Rica:

No es culpable, el que por error invencible cree que el hecho que realiza no está sujeto a pena. Si el error no fuere invencible, la pena prevista para el hecho podrá ser atenuada, de acuerdo con lo que establece el artículo 79.

Con la finalidad de clarificar, durante el fallo 07-2009 del 13 de enero, el Tribunal Fiscal Administrativo reconoció válido este alegato de causa de exculpación.

### **f-Error de tipo**

Consiste en la ausencia de conocimiento o conocimiento equivocado. Esto se encuentra contemplado en el artículo 34 del Código Penal de Costa Rica:

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. No obstante, si el error proviene de culpa, el hecho se sancionará sólo cuando la ley señale pena para su realización a tal título. Las mismas reglas se aplicarán respecto de quien supone erróneamente la concurrencia de circunstancias que justificarían el hecho realizado.

### **g-Estado de necesidad o caso fortuito**

Establece que no comete delito quien ante una situación de peligro para un bien jurídico propio o ajeno, lesiona a otro, para evitar un mal mayor, siempre que existan los siguientes requisitos:

- I. Que el peligro sea inminente o actual.
- II. Que no sea evitable de otra forma.
- III. Que no se haya provocado voluntariamente.

Un caso real, para ilustrar mejor lo mencionado en el epígrafe anterior, sería que en alguna determinada fecha en que un empresario deba hacer un pago de cargas impositivas o de renta a sociedades, entre otros y resulte que el Sistema de Tributación Digital no esté disponible o se caiga la plataforma como sucede con las entidades bancarias, que en ocasiones tales como cierres de mes o pagos de aguinaldos, las plataformas colapsan y no se puede gestionar los pagos y si el contribuyente solo contaba con este medio para realizar la gestión, ya sea por estar fuera del país o ser único representante legal de la sociedad, se estaría ante una causa de justificación.

Por lo que se refiere, la Ley Tributaria, no es sancionatoria, las contribuciones son para ayudar a un Estado de Derecho y está estrechamente relacionado con el principio de solidaridad social.

La Administración Tributaria de Costa Rica será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas que consistirán en multas y cierre de negocios. Al Poder Judicial le corresponderá conocer sobre los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto.

Es de interés analizar el concepto de la **excusa legal absolutoria**, que en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, atribuye la no entrega de tributos retenidos, percibidos o cobrados en el impuesto y la excusa legal absolutoria funge como causa de levantamiento de la pena, esto viene operando tanto en Alemania, como en España. Por ejemplo, en el artículo 371 (p. 646), en su ordenanza tributaria indica que:

Se razona sobre todo en 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 con los requisitos legales, realiza un comportamiento posterior que corrige la primitiva violación de la norma. Lo que 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.

Con base en el párrafo anterior, puede existir una reparación del incumplimiento de acuerdo con los elementos de rectificación y pago, ya sea por quien tiene la deuda o bien, un tercero que se haga cargo de pagar al erario.

Siguiendo con el tópico que nos concierne, algunas estrategias de eficiencia en las causas de justificación en los delitos tributarios que se pueden tomar en consideración, es que en un escenario en el que existiera una causa de exculpación, el sujeto pasivo que siempre está obligado a cumplirle al soberano sabe que cuenta con un deber del cumplimiento legal y si tiene pruebas de la existencia de alguna causa de justificación, debe hacer lo posible por demostrarlo, pues actualmente en Costa Rica si se le debe sumas monetarias al Ministerio de Hacienda, es un problema y pone a las empresas en aprietos y si no se paga a futuro, podría tener causales negativas por temas de apertura de nuevas figuras societarias, además de las sanciones tributarias que en algunos casos puede exceder a más de quinientos salarios base.

Si bien es cierto, uno de los temas más expuestos cada día son los impuestos, debido a la nueva Ley de Reforma Fiscal que entró en vigencia en 2019, es un tema público que ha traído mucha polémica últimamente, dado a que un alto porcentaje de los jefes no querían aprobar como proyecto de ley por ser tan caro y que pondría en riesgo a la clase menos privilegiada, según esta nueva reforma, le ha puesto impuestos a todo, incluyendo la canasta básica.

Debido a este tema, muchas compañías y personas físicas que generan sus ingresos de forma independiente han expresado su disconformidad e incluso buscan como evadir o eludir impuestos sin estar claros o pensar las consecuencias que un acto como este podría conllevar y es que la evasión o elusión de impuestos puede traer consecuencias muy duras, como el cierre de negocios, multas e incluso podría llevar a alguien a la cárcel, muchos costarricenses creen que por el hecho de evadir impuestos no va a pasar nada, que Hacienda no va a darse cuenta y es que últimamente, Hacienda se ha despertado mucho, persiguiendo a los morosos, imponiendo sanciones, cerrando negocios y llegando a acuerdos de pago, entre otros.

Un Estado se mantiene a base de impuestos, muchas personas se quejan por la poca inversión en infraestructura o por la falta de empleos, entre otras situaciones; así las cosas, para que Costa Rica avance, debería de existir una situación colaborativa entre todos, que todos los civiles aporten lo correspondiente, que nadie evite ni eluda y tampoco que sean morosos, porque esto afecta al Estado costarricense. Hoy existen países Europeos, para citar un ejemplo, Suecia o Irlanda, altamente desarrollados, pero es que tienen de la mano, la colaboración del pueblo con relación a las cargas impositivas, entonces es cierto que pagan bases tributarias altas, pero se les retribuye con calidad de vida.

Por su parte, una sanción administrativa puede definirse de varias maneras, entre ellas un castigo que el Estado le da a un usuario por una conducta ilegal o contraria al ordenamiento jurídico, una eliminación de un derecho por una falta a una obligación o una sanción que se da por no cumplir algo previamente impuesto.

## **2-Tipos de infracciones administrativas**

Según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica, son:

### **a-Omisión de la declaración de inscripción, modificación o des inscripción**

Los contribuyentes, según el artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que omitan presentar a la Administración, la declaración de inscripción, desinscripción o modificación de información relevante en los plazos establecidos por ley, pueden exponerse al pago de un salario base por cada mes de infracción, pero nunca superando tres salarios bases.

### **b-Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias**

Los sujetos, según el artículo 79 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que omitan presentar las declaraciones de autoliquidación de obligaciones tributarias dentro del plazo establecido, se exponen a una sanción del 50% del salario base.

### **c-Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria**

El sujeto pasivo, según el artículo 80 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que luego de 15 días del plazo establecido por la Administración para hacer el pago correspondiente de los tributos, se expone a una multa de un 1% del monto total a pagar, siendo recurrente mensualmente, pero nunca superando el 20%.

### **d-Infracciones materiales por omisión, inexactitud o por solicitud improcedente de compensación o devolución, o por obtención de devoluciones improcedentes**

Los sujetos pasivos, según el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando dejen de ingresar dentro de los plazos establecidos, las cuotas tributarias que les corresponda, en ese caso la sanción será impuesta según el importe de ese año.

### **e-Responsabilidad de terceros**

Se impondrá, según el artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, una sanción de tres salarios base a quien asesore o aconseje a alguien para omitir o pagar parcialmente el pago de impuestos.

### **f-Resistencia a las actuaciones administrativas de control**

Un sujeto pasivo, según el artículo 82 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando no facilita el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control, y cualquier otro dato con trascendencia tributaria. Sus multas varían.

### **g-No emisión de facturas**

Los sujetos pasivos y declarantes, según con el artículo 95 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cuando que no emitan facturas ni los comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra venta o prestación de servicios, se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, también se podría dar el cierre del negocio y esto no los exime de sufrir sanciones penales.

Los únicos dos delitos que podrían incurrir en sanciones penales y el acceso desautorizado a la información.

### **h-Fraude a la Hacienda Publica**

El que por acción u omisión, según el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, 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.

### **i-Acceso desautorizado a la información**

Será sancionado con prisión de tres a cinco años, según el artículo 94 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, quien en beneficio propio o de un tercero, con peligro o daño para la intimidad o la privacidad, o para la integridad de los datos, acceda por cualquier medio a los sistemas de información o bases de datos o a la información contenida en ellos sin la debida autorización de quien deba expedirla o del titular de los datos o existiendo esta, no cuente con la justificación correspondiente. Será sancionado con prisión de uno a cuatro años, quien instigue, obligue o presione a una persona autorizada para que acceda a la información en beneficio propio o de un tercero, con peligro o daño para la intimidad o la privacidad, o para la integridad de los datos.

Actualmente, la situación financiera ha cobrado gran importancia en la comunidad internacional, tomando en cuenta a Costa Rica, cuya realidad económica ha sido gravemente afectada debido al incremento acelerado del déficit fiscal, que trae como consecuencia elementos como la creciente inflación y por lo tanto, un empobrecimiento al estilo de vida del costarricense; parte de los factores que han contribuido con el decrecimiento de la capacidad financiera del país ha sido la facilidad de evasión fiscal para las empresas, tanto nacionales como extranjeras, convirtiendo a Costa Rica en lo que se podría conocer como “paraíso fiscal”; no obstante, es fundamental entender en primera instancia, el concepto de fraude, cómo se origina y qué factores lo propician, así como los comportamientos que pertenecen a este delito, y por último, entender a cabalidad las acciones que se han tomado a nivel legislativo para atender esta situación con la actual Ley para Mejorar la Lucha Contra el Fraude Fiscal N.º 9416.

### **3-Defraudación Tributaria en Costa Rica en términos de recaudación**

Son sonados los casos de defraudación en términos de recaudación en Costa Rica. En el caso de Costa Rica se crea una legislación cuyo objetivo se centra en aportar las herramientas necesarias para una observación más cercana por parte de la Administración al desenvolvimiento de las actividades comerciales, tanto de los sectores industriales como de los particulares como individuales; asimismo, presentó recientemente reformas a algunos artículos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios con el fin de reforzar todas las aristas en el proceso de pago de las obligaciones por parte de los sujetos pasivos, así como de la información financiera que brindan.

Mediante la normativa, la Administración Tributaria recibe la potestad de conocer a fondo la veracidad de la información que brinde la persona física o jurídica sobre su condición tributaria; empero, una acotación importante corresponde a la Administración, no podrá conocer por ningún medio la información tributaria de ninguna de las cuentas de clientes de las entidades, por temas de secreto bancario y privacidad de la información. En los últimos meses, en cuanto a la recepción de información de dicha índole ha causado gran revuelo entre quienes poseen sociedades, ya que se especula que sus datos ya no serán anónimos; sin embargo, los artículos 5 y 7 de la Ley N.º 9416 explican que el Banco Central de Costa Rica deberá recibir únicamente información sobre la cantidad de participaciones sustantivas en estas empresas, al igual que el libro de accionistas sin más a fondo en cuanto a patrimonio se refiere, la gestión actual del Ministerio de Hacienda de Costa Rica conlleva un fuerte trabajo de la mano con el Banco Central de Costa Rica, donde se está recopilando información de los beneficiarios finales de las sociedades para obtener mayor transparencia de la información y más ahora con el nuevo proyecto de incluir a Costa Rica a la OCDE.

Ahora, la defraudación tributaria de este país latinoamericano en términos de recaudación es que, por ejemplo, en ocasiones las empresas no presentan con veracidad las facturas correspondientes, es decir, entre comprador y vendedor acuerdan no emitir ni factura digital ni manual, lo que es un problema, pues si estas facturas no se encuentran cruzadas en los sistemas de la página del Ministerio de Hacienda, es difícil cruzar la información veraz. Además, existen empresarios que utilizan tarjetas de crédito de bancos internacionales y como aún no ha pasado la renta global, pues seguimos con renta territorial, los gastos que conlleva hacer con esas tarjetas no se están evidenciando localmente y como país estamos dejando de percibir recaudación de tributos.

### **4-Delito de fraude de Hacienda Pública, casos de Costa Rica**

Son bastantes los casos actuales de defraudación al erario en Costa Rica, seguidamente se presentará un cuadro del Ministerio de Hacienda que ejemplifica cómo los individuos evaden los impuestos y es que utilizan estrategias típicas para defraudar. Mucho de lo que se comenta es si la nueva reforma fiscal implementada en 2019 será eficiente para evitar la evasión y elusión fiscal o si sería más eficaz introducir la renta mundial para el monitoreo de las transacciones. Actualmente, las entidades financieras están haciendo grandes esfuerzos para

mantener la información con respecto a los beneficiarios finales, accionistas de sociedades con porcentajes moderados, monitoreo de las ganancias de capital en actividades bancarias como bursátiles; no obstante, hace falta más funcionarios en el Ministerio de Hacienda para auditar las empresas de este país, pues debido a la falta de personal, se incurre en riesgos de mayores fraudes, por lo que se considera que Costa Rica requiere más profesionales calificados en el área de asesoría tributaria. Ver cuadro abajo indicado:



\*Cuadro del Ministerio de Hacienda de Costa Rica. Educación Fiscal. 2019.

Recuperado de: [https://educa.hacienda.go.cr/costarica\\_prod/index.php/noticia/141.html](https://educa.hacienda.go.cr/costarica_prod/index.php/noticia/141.html)

Recientemente en Costa Rica se han registrado casos de fraude como es el de Movistar, agencia telefónica investigada por un presunto fraude de 1250 millones de colones, el pasado marzo de 2019, la Fiscalía de Delitos Económicos y Tributarios allanó las instalaciones de esta empresa, como al mismo tiempo se investigó a la firma legal y firma auditora que asesoró a esta empresa, porque Movistar firmó un contrato de arrendamiento, incluyendo un gasto por alquiler, cuando en realidad, el activo le seguía perteneciendo, siendo esto similar a la elusión fiscal. Al mismo tiempo, esta compañía tenía diez años reportando cero ganancias y pérdidas.

Otro ejemplo de casos de fraude al erario es la sociedad Formularios Standard Costa Rica, en la que el representante legal fue sentenciado a 15 años de prisión por inducción a error a la Administración Tributaria no reportando las utilidades reales.

Sucesivamente son muchos los casos de fraudes, como socios que crean grupos de sociedades, haciéndolas pasar como un conglomerado empresarial de forma individual para no tributar por toda la cadena comercial.

## **5-Criterios utilizados en Costa Rica para recaudación de impuestos**

El Ministerio de Hacienda de Costa Rica, mejoro profundamente con la Ley 9635, la recaudación, dado a que es una herramienta que, aunque tenga sus portillos, colabora en la lucha contra la evasión y elusión fiscal. Aunado a esto, se suma la limitación al excesivo gasto financiero, se busca evitar los paraísos fiscales y las asimetrías híbridas.

Dentro de los criterios que se utilizan para detectar a los grandes contribuyentes, se encuentran: la renta bruta en el impuesto sobre las utilidades y el impuesto a las utilidades de los últimos tres periodos. Últimamente, el erario está siendo riguroso con la información y para efectos de recaudación, podemos observar que a los profesionales se les deduce automáticamente las cargas impositivas; los trabajadores por servicios profesionales, ahora deben registrarse con un código en Tributación, el IVA se está cobrando agresivamente. Los servidores públicos que tienen salarios muy elevados, ahora están pagando impuestos solidarios al Estado.

## **V. Comparación de penas de fraudes entre España y Costa Rica**

Se encontrarán en los cuadros abajo indicados, los datos comparativos de las penas o sanciones de los países en estudio, en los que se evalúan las distintas normativas de cada jurisdicción.

- I. Análisis de normativa costarricense.
- II. Análisis de la normativa española.

<b>COSTA RICA</b>		
Definición	Artículo	Pena o Sanción
<b>Omisión de la declaración de inscripción, modificación o des inscripción</b>	artículo 78 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Pueden exponerse al pago de un salario base por cada mes de infracción, pero nunca superando 3 salarios bases.
<b>Omisión de la presentación de las declaraciones tributarias</b>	artículo 79 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios los	Se exponen a una sanción del 50% del salario base.
<b>Morosidad en el pago del tributo determinado por la Administración Tributaria</b>	artículo 80 del Código de Normas y Procedimientos tributarios	Se expone a una multa de un 1% del monto total a pagar, siendo recurrente mensualmente, pero nunca superando el 20%.
<b>Responsabilidad de terceros</b>	artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	sanción de tres salarios bases a quien asesore o aconseje a alguien para omitir o pagar parcialmente el pago de impuestos.
<b>Resistencia a las actuaciones administrativas de control.</b>	artículo 82 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Sus multas varían.
<b>No emisión de facturas</b>	artículo 95 del Código de Normas y Procedimientos tributarios	Se sancionará con una multa equivalente a dos salarios base, también se podría dar el cierre del negocio, y esto no los exime de sufrir sanciones penales.
<b>Fraude a la Hacienda Publica</b>	artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Será castigado con la pena de prisión de cinco a diez años.
<b>Acceso desautorizado a la información</b>	artículo 94 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Será sancionado con prisión de uno a cuatro años.

	<b>ESPAÑA</b>	
<b>Definición</b>	<b>Artículo</b>	<b>Pena o Sanción</b>
Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación	Artículo 191 Codigo Tributario España	La infracción tributaria prevista en este artículo será leve, grave o muy grave de 3000 Euros en adelante
Infracción tributaria por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones.	Artículo 192 Codigo Tributario España	La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias
Infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones.	Artículo 193 Codigo Tributario España	La sanción por infracción muy grave consistirá en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento
Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes.	Artículo 195 Codigo Tributario España	La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.
Infracción tributaria por no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico, por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal o por incumplir las condiciones de determinadas autorizaciones.	Artículo 198 Codigo Tributario España	la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.
Infracción tributaria por incumplir obligaciones contables y registrales	Artículo 200 Codigo Tributario España	se sancionará con multa pecuniaria proporcional del uno por ciento de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos, falseados o recogidos en cuentas con significado distinto del que les corresponda, con un mínimo de 150 y un máximo de 6.000 euros.
Infracción tributaria por incumplir obligaciones de facturación o documentación.	Artículo 201 Codigo Tributario España	Las sanciones impuestas de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se graduarán incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce el incumplimiento sustancial de las obligaciones anteriores.
Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta.	Artículo 206 Codigo Tributario España	La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros

De acuerdo con la tabla del análisis de las penas en Costa Rica y de la normativa costarricense, podemos determinar que uno de los mayores miedos de los empresarios en este país es el cierre de los negocios y es que en el caso de los que dejan de pagarle al erario por una temporada, les sancionan con el cierre de las empresas por varios días, lo cual termina perjudicando la imagen de la representada. En lo correspondiente a la parte penal, la pena máxima por fraude a la Hacienda Pública en este país es de diez años.

Por su parte, en el análisis de la normativa española, observamos que las sanciones a infracciones muy graves indican fuertes sumas monetarias, por ejemplo, una multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo. Como al mismo tiempo por la no presentación de las declaraciones, las multas van desde los 300 euros a un máximo de 20,000 euros. En España las multas son mayormente monetarias.

### **I. Responsabilidad penal a nivel tributario de personas jurídicas en España, y en Costa Rica**

Se viene hablando en los últimos tiempos acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y es que las sociedades responden penalmente por medio de su representante legal, quien a título personal como también de la sociedad jurídica, responden con el patrimonio. De acuerdo con el artículo 31 del Código Penal de España (2019, p.11):

1. Las disposiciones relativas a la responsabilidad penal de las personas jurídicas no serán aplicables al Estado, a las Administraciones públicas territoriales e institucionales, a los Organismos Reguladores, las Agencias y Entidades públicas Empresariales, a las organizaciones internacionales de derecho público, ni a aquellas otras que ejerzan potestades públicas de soberanía o administrativas.
2. En el caso de las Sociedades mercantiles públicas que ejecuten políticas públicas o presten servicios de interés económico general, solamente les podrán ser impuestas las penas previstas en las letras a) y g) del apartado 7 del artículo 33. Esta limitación no será Este sería el punto a) no el punto b) y habría que corregirlo tanto en el índice como en este apartado aplicable cuando el juez o tribunal aprecie que se trata de una forma jurídica creada por sus promotores, fundadores, administradores o representantes con el propósito de eludir una eventual responsabilidad penal.

Así las cosas, existen dos caminos pronosticados en el artículo 31 del Código Español, primeramente, la introducción de beneficios derivados de la actividad de los administradores, por otra parte, la introducción de los beneficios resultantes de los dependientes. Es importante, recalcar que la sociedad jurídica que responde con el patrimonio va a afectar proporcionalmente a los socios mayoritarios.

Durante el año 2015, el Tribunal Supremo de España, estableció jurisprudencia relacionada con la responsabilidad penal de las personas jurídicas, con la sentencia 514/2015, en la que el magistrado Marchena Gómez establece:

(...) ya se opte por un modelo de responsabilidad por el hecho propio, ya por una fórmula de heterorresponsabilidad, parece evidente que cualquier pronunciamiento condenatorio de las personas jurídicas habrá de estar basado en los principios irrenunciables que informan el derecho penal.

Es decir, en el voto del Tribunal Supremo, sentencia 514/2015, cabe rescatar la relevancia de los principios del derecho penal en un Estado de Derecho, pero cuando se trata de grupos de mayorías.

En Costa Rica por su parte, estas leyes relacionadas con la responsabilidad penal de las personas jurídicas se vienen dando desde 2017 con la Ley 9450, relacionada para combatir el cohecho de servidores públicos en transacciones comerciales internacionales de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico. Actualmente, se ampara con la Ley 9699, de Responsabilidad de las Personas Jurídicas sobre Cohecho Doméstico, Soborno Transnacional y Otros Delitos, emitida en junio de 2019 y es que la OCDE le pide a Costa Rica como requisito fundamental para entrar en ese ente internacional, la creación de la responsabilidad penal de personas jurídicas, debido a que son muchos los casos de corrupción por parte de las empresas y esto es una forma de cambiar el modelo cultural, social y político del país, con mayor regulación en el marco de la legalidad.

## **VI Conclusiones**

Cada día, con base en lo estudiado anteriormente, son más frecuentes las infracciones administrativas, aunado a esto, surge la necesidad de la tutela de los intereses del colectivo, debido a que los delitos económicos y tributarios afectan a una mayoría. Cuando afectan a la Hacienda Pública, están lesionando los derechos de los individuales, perturbando su patrimonio, como también se lesiona el patrimonio del Estado. Por lo que el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública, que vela por la recaudación financiera de ingresos de la población, como al mismo tiempo lo hace por el gasto público y la buena administración de un Estado de Derecho.

Se comenta que la evasión de impuestos es vista como un deporte en muchos países, debido a que los gobiernos en periodos de crisis financiera y déficit fiscal tienden a imponer más y mayores impuestos, por lo que los civiles buscan la manera de evadir, cuando las empresas se vuelven insostenibles por los altos costos.

A nivel latinoamericano, observamos los casos de corrupción en Costa Rica en 2004, cuando estuvieron involucrados varios expresidentes de la República, quienes fueron sentenciados y puestos en prisión y así es como la población pierde la confianza en las altas jerarquías. La doctora en Derecho, Gema Patón García, en una entrevista relacionada con la postura de la OCDE, expresa que la eficacia de los sistemas tributarios se basa en el aumento de las bases imponibles y subiendo tasas impositivas, sino se lucharía contra la evasión fiscal, por lo que, políticamente esto tiene una connotación negativa para con los ciudadanos, por la ineficacia de los servidores públicos. Otra de las vías es la opción de buscar nuevos mecanismos financiadores, mejora de la administración para así mejorar el desarrollo social y evitar la pobreza, pues con evasión esto no es una realidad.

El tema de estudio se basó en cuáles de las estrategias eran más eficientes o ineficientes, desde una perspectiva de recaudación entre Costa Rica y España, podemos ver que España es mucho más desarrollado y ordenado en términos de recaudación, tiene más normativas en comparación a Costa Rica. Además, en cuanto a la aplicación de la legislación, siguen teniendo una reglamentación mucho más avanzada y eso es notable en la forma de abordar los casos reales, adicionalmente que España tiene profesionales destacados en el ámbito tributario, mientras que Costa Rica carece de especialistas. De hecho, el sistema tributario de España es la base del de Costa Rica y por ejemplo, la Agencia Tributaria Española es más eficiente que la DGT (Dirección General Tributaria de Costa Rica), pues España desde hace mucho tiempo cuenta con un IVA de incorporación financiera pleno, en el que el efecto del impuesto es neutro y tienen en España leyes específicas para cada tipo de impuesto, también, tiene las entidades de tenencia de valores extranjeros que propicia la inversión y es una forma de maximizar los recursos.

Para ilustrar por qué España es más avanzado en términos de recaudación, es que la carga tributaria de las empresas españolas se encuentra por encima del promedio mundial y según estudios de la consultora PWC, las empresas en España tardan 158 horas para ponerse al día con sus obligaciones, situación que no sucede en Costa Rica, debido a que en este país, las empresas en ocasiones adeudan montos exagerados y un error del Ministerio de Hacienda de este país es que el Código Tributario se basa en el principio de buena fe.

Como recomendación, se debe prestar atención a los fraudes de corrupción económica y la respectiva intervención penal, pues ante estos casos es la administración pública la perjudicada, y se debe tutelar el bien jurídico del colectivo. Se espera que este trabajo y los casos expuestos funcionen para analizar las normas tributarias y penales, como conocer las sanciones en los supuestos de fraude y corrupción, y que se observe como las leyes penales tutelan el patrimonio público.

## VII Referencias bibliográficas

Agencia Tributaria. (2019). Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>

Cabanellas, G. (2012). Diccionario Jurídico Elemental. Argentina: Heliasta.

Chirino, A. (2013). *Derecho Penal Económico y de Empresa*. Costa Rica: Jurídica.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica. (2018).

Código Tributario de España. 2019. *Evasión y fraude fiscal en Costa Rica ante los retos fiscales globales –Fortalecimiento de la política fiscal para el cumplimiento de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible-* Disponible en: [https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=049\\_Codigo\\_de\\_Legislacion\\_Tributaria&modo=1](https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria&modo=1)

Código Penal Español. (2019).

Cuatrecasas. Newsletter. (2019). Disponible en: <file:///C:/Users/PC/Desktop/1577441815es.pdf>

Educación fiscal. (2016). Disponible en: <http://www.educacionfiscal.org/files/2016-12/Guia%20educacion%20universitaria%20Costa%20Rica%20web.pdf>

Entrevista a Gema Patón. Disponible en: <http://www.fesamericacentral.org/costa-rica/justicia-social/details/Evasi%C3%B3n+y+elusi%C3%B3n+fiscal+en+Costa+Rica+-+fraude+fiscal+roba+el+presente+y+el+futuro+de+la+democracia+social.1027.html>

Gómez, C. (2014). *Derecho Penal Económico*. Argentina: Euros.

Ferré, J. (2018). *Tratado de delitos contra Hacienda pública*. Disponible en: <https://www.tirant.com/editorial/ebook/tratado-de-los-delitos-contra-la-hacienda-publica-y-contra-la-seguridad-social-juan-carlos-ferre-olive-9788490536391>

Mena, Ó. (2019). *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Costa Rica: Jurídica.

Ministerio de Hacienda de Costa Rica. (2019). Disponible en: <https://www.hacienda.go.cr/>

Puente, L. M. (2015). *La Intervención Penal en Supuestos de Fraude y Corrupción*. España: Bosch, S. A.

Pulido, E. (2012). *Fraude Fiscal en España (Tesis)*. Director Braña Francisco. Universidad de Salamanca.

Rivero, A. (2019). Cronología de la historia del impuesto. *Revista Neoliberalismo*. Disponible en: <https://www.neoliberalismo.com/impuestos.htm>

Robles, R. (2015). *Estudios de Dogmática Jurídico-Penal*. Argentina: Euros Editores S. R. L.

Rueda, N. (2012). *Evolución del Sistema Tributario en España*. Disponible en: [file:///C:/Users/PC/Downloads/Dialnet-EvolucionDelSistemaTributarioEnEspaña-5582333%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/PC/Downloads/Dialnet-EvolucionDelSistemaTributarioEnEspaña-5582333%20(1).pdf)

Tiffer Sotomayor, C. (2019). *Derecho Penal Tributario*. San José: Jurídica Continental.

Patón-García, G. (2019). <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/15684.pdf>

Zaffaroni, E. (2012). *Estructura Básica del Derecho Penal*. Argentina: AR S. A.

Zúñiga, U. (2010). *Código Penal*. Zapote, San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas S. A.