

**ULACIT**  
**UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA**

**LICENCIATURA EN DERECHO**

**“LA INDUCCIÓN A ERROR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**

**Sustentante: Eduardo Blanco Jiménez**

**TESIS DE GRADUACIÓN PARA OPTAR AL GRADO DE LICENCIATURA EN  
DERECHO**

**San José – Costa Rica**  
**AGOSTO DEL 2004**

## ÍNDICE

### **CAPÍTULO I**

Fuentes del Derecho Tributario -----	1
Teorías planteadas por diferentes autores respecto al Derecho Tributario-----	2
Historia del delito de inducción a error en Costa Rica-----	7
Hecho generador del ilícito tributario-----	10

### **CAPÍTULO II**

El bien jurídico tutelado por el delito de inducción a error-----	13
El tipo penal-----	18

### **CAPÍTULO III**

El tipo objetivo-----	20
Tipo subjetivo (el dolo) -----	34
Aplicación de la teoría del error del tipo-----	45
Error sobre la correcta aplicación en tiempo de la ley-----	48
Irretroactividad de la ley penal-----	51

### **CAPÍTULO IV**

Consumación-----	55
Tentativa-----	59
Participación-----	63
Conclusiones -----	78

Bibliografía.

## INTRODUCCIÓN

El delito a la inducción a error a la administración tributaria es, básicamente reciente en nuestro ordenamiento jurídico, pero no así en nuestra historia jurídica.

Por muchos años en Costa Rica la deficiencia en materia tributaria ha sido evidente. Desde principios de los setentas se ha tratado de regular esta materia en nuestro sistema legal.

Muchos intentos se han realizado por ir mejorando cada vez el sistema de legislación costarricense tendiente a evitar la defraudación fiscal por parte de las personas físicas y jurídicas en nuestro país.

Pero es hasta los años noventas cuando se vienen a dar verdaderas reformas a la regulación con el delito de inducción a error a la administración y se logra su consolidación entre los años de 1995 y 2001.

Estos avances en materia tributaria, también, trajeron consigo muchas dudas y vacíos sobre la interpretación normativa que hoy en día se aplica.

Esta es la justificación de esta investigación sobre el delito de inducción a error a la administración tributaria; con ella pretendo analizar la correcta aplicación de la normativa.

La importancia del hecho generador radica en que de este nace la tipificación del ilícito, convirtiéndose en un elemento previo a la tipicidad que se debe analizar para determinar la adecuación típica de la conducta.

Esta tesis, además, permitirá observar los alcances y limitaciones que tendrá el juzgador a la hora de evaluar un caso, no es permisible acudir a otras normas y leyes de nuestro derecho para poder llenar el vacío que la norma pueda presentar.

Con el resultado de esta tesis se conocerá la normativa que se aplicaría en caso de incumplimiento, los grados de participación criminal y la penalidad que se impondrían en caso de ser responsables de un delito tributario, así como las justificaciones legales que podrían existir, según lo determina la propia ley.

La siguiente investigación pretende lograr la correcta aplicación e interpretación del artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: “Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la hacienda pública”.<sup>1</sup> Al aclarar los conceptos que suscitan las definiciones tales como simulación de datos, deformación u ocultamiento, de información verdadera, forma de engaño idónea para inducir a error.

Si bien es cierto estos conceptos no son novedosos, nos quedan las preguntas de ¿a quién, específicamente se induce a error?, ya que la administración tributaria no puede ser engañada sino solo a través de uno de sus representantes, como lo veremos posteriormente; ¿cuáles serían los datos que se pueden simular, deformar u ocultar?, ¿cómo mantener en error a la administración tributaria?. Todas estas preguntas dan el planteamiento del problema que enfrentamos por se este artículo.

---

<sup>1</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Publicaciones Jurídicas, San José, Costa Rica, 2001.

Y las respuestas a estas interrogantes serán las conclusiones a las que se arribará, las cuales se desarrollaran conforme se avanza en el estudio.

## **CAPÍTULO I**

### **ANTECEDENTES DEL ILÍCITO TRIBUTARIO EN COSTA RICA**

#### **SECCIÓN I**

#### **NOCIONES GENERALES**

##### **A) Fuentes del Derecho Tributario**

Es necesario conocer las fuentes del Derecho Tributario para poder comprender este como un todo, y poder así ubicarlo bien dentro de una rama del derecho, o bien, de manera independiente. Para ello debemos basarnos en el estudio de su origen mismo, cómo nace, para qué nace y qué viene a regular.

Las fuentes del Derecho Tributario son las siguientes.

1. **La Constitución Política de Costa Rica:** ninguna ley, decreto, reglamento, o normas de menor rango, pueden ir en contra de nuestra Carta Magna. Es de ahí que radique la total importancia de que el derecho tributario se rija por normas constitucionales.
2. **Los convenios internacionales:** éstos toman gran importancia hoy en día, porque vivimos en un mundo globalizado, en donde todo se ve ahora en el ámbito multinacional y no exclusivamente nacional. Por ejemplo, en los

casos de tratados de libre comercio, en donde lo que se pacte en materia de impuestos va a afectar totalmente nuestra economía.

3. **La ley:** la ley se entiende como toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinado tiempo y lugar. Ahora bien, la ley se distingue en ley formal y ley material. La primera es aquella dictada por el Poder Legislativo, y la material es aquella que regula una multiplicidad de casos y puede haber sido dada por el órgano legislativo u otro órgano.
4. **Los reglamentos y decretos:** estos son, también, parte importante de las fuentes del Derecho Tributario, los reglamentos complementan los vacíos propios de la ley y los decretos, son actos emanados del Poder Ejecutivo en donde se le faculta para dictar las normas que se estimen convenientes para el Estado en determinado momento.

## **B) Teorías planteadas por diferentes autores respecto al derecho tributario**

### **1. Teoría penalista**

Los expositores más fuertes en este tema son los alemanes Schwaiger, Meyer, Wagner, quienes *“...consideran que las infracciones fiscales corresponden al derecho penal, por identidad de principios jurídicos reguladores y de bien jurídico tutelado, en razón en que en ambos casos el legislador buscaba restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger los intereses superiores de índole moral; que las infracciones fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio del Estado y de la comunidad, de naturaleza análoga a los del derecho penal común y que el*

*infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias”.*<sup>2</sup>

## **2. Teoría administrativa**

James Goldschmidt define el Derecho Administrativo como “...*el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho , una pena como consecuencia administrativa...*”.<sup>3</sup>

La opinión de Goldschmidt encuentra su fundamento en la distinción entre el delito y la contravención por cuanto, para él, ilícito tributario es una contravención administrativa que tiene por bien jurídico tutelado la Administración, por lo que la conducta administrativa que la lesiona no se dirige contra una “declaración” de voluntad sino contra una “actuación” de la voluntad.

Villegas Basavilbaso distingue la naturaleza penal de la naturaleza administrativa de las infracciones tributarias en función de la jurisdicción competente para juzgarlas y aplicar las sanciones. Considera que el derecho penal es propio de la jurisdicción judicial y la infracción tributaria es acto competencia de la jurisdicción administrativa, y destaca que en el primer caso quien lo juzga no es parte de la relación jurídica sino un tercero; en tanto que en el acto administrativo el órgano que juzga es uno de los interesados. Agrega,

---

<sup>2</sup> GARCIA BELSUNCE (Horacio). Derecho Tributario Penal, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1985, 404 p. (4) B.P.

<sup>3</sup> GARCIA BELSUNCE (Horacio). Derecho Tributario Penal, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1985, 404 p. (27) B.P.

consecuente con su tesis de que el derecho tributario es parte del derecho administrativo, y les niega a aquel toda suerte de autonomía, que la sanción administrativa tiene por finalidad lograr la realización de la legislación para satisfacer necesidades públicas o de la colectividad.

### **3. Teoría tributaria**

Quienes están dentro de esta corriente doctrinaria consideran que el ilícito tributario se rige por normas propias específicas, distintas del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común cuando la ley tributaria omite regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos y, además, no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictoriamente u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del Derecho Tributario.

La teoría tributaria parte de tres conceptos principales: a) que el derecho tributario es autónomo, b) que existe una especificidad y unidad del ilícito fiscal que, sea o no una rama independiente del derecho tributario constituye un aspecto del derecho tributario, que tiene por objeto tipificar las infracciones que se originan del incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios y en la regulación de sus sanciones; c) que es un derecho sancionatorio y no resarcitorio por lo cual no pierde cierta filiación con el derecho penal común cuyas normas son aplicables en caso de existir lagunas en el derecho penal tributario sobre un tema determinado.

### **4. Posición personal**

Evaluando las exposiciones anteriores, es menester considerar que los ilícitos tributarios se encuentran enmarcados dentro de lo que se denomina la teoría penal – tributaria.

Lo anterior lo fundamento en lo siguiente, nuestro ordenamiento tributario ha pasado prácticamente por cada una de las teorías mencionadas anteriormente y, aún así, le ha sido difícil desarrollarse en cada una de ellas.

Un ejemplo claro de esto, es que en la ley 4755 del 3 de mayo de 1971 se establecían lo siguiente en su Título Tercero, artículo 67, las infracciones tributarias punibles con simples multas y procedimientos administrativos. Podemos decir claramente que ahí estamos ante la presencia del Derecho Tributario dentro de la Teoría administrativa, en donde según esta es la administración estatal sería la encargada de favorecer el bienestar público.

Ahora bien, la reforma con la ley 7535 es en donde hay un avance importante en cuanto a la clasificación de los ilícitos tributarios, y así los divide en infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios. Nuevamente se escucha la palabra administrativa, pero ahora con la novedad de ponerle al lado la palabra tributaria en donde tratan de especializar el tema según el monto del perjuicio.

Se crean en esta reforma diferentes órganos para la regulación del cumplimiento de la ley y ya no solo de manera administrativa. Por lo cual nacen, las alcaldías de Contravenciones Tributarias, la Agencia Fiscal Penal Tributaria, el Juzgado de Instrucción Penal Tributario y el Tribunal Superior Penal Tributario.

De aquí se vislumbra un panorama al cual se ha enfrentado la doctrina, y sigue hoy en día ese enfrentamiento. Empieza a dársele un barniz de materia penal a lo tributario, para buscar así sanciones más efectivas. Se puede observar del estudio en esta ley, multas desde

el punto de vista administrativo pero, también, ya sanciones de prisión en donde la misma ley indica que debe haber un proceso antes de someter un caso ante el Tribunal Superior Penal tributario. Es decir, se debe cumplir primero con agotar la vía administrativa, esto en su artículo 81<sup>4</sup> en donde señala tal procedimiento.

Un claro ejemplo se nota en el voto 273 F de la Sala Tercera, del 13 de noviembre del 1986, en donde por un caso que se dio, hubo una confrontación sobre qué ley aplicar, si el Código de Normas y Procedimientos Tributarios o bien la Ley de Defraudación Fiscal. En ese momento era de mayor beneficio aplicar el Código de Normas y Procedimientos Tributarios para el sujeto obligado, lo que puso sobre el tapete la discusión si estaba en presencia de un derecho penal tributario o un derecho tributario penal.

La Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia aclara en el voto de cita que en el Derecho Penal Tributario solo pueden intervenir autoridades judiciales penales, mientras que en el Derecho Tributario Penal pueden intervenir autoridades administrativas, propiamente dichas, y judiciales de lo contencioso administrativas.

---

<sup>4</sup> **Artículo 81.- Procedimiento para aplicar sanciones penales tributarias**

Para aplicar las sanciones penales tributarias, se observará el siguiente procedimiento:

- a)** Si en su labor fiscalizadora la Administración Tributaria detecta hechos que, a su juicio, configuran contravenciones y delitos penales tributarios cometidos por sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, deberá requerirlos formalmente, mediante resolución administrativa notificada personalmente, intimándolos para que, en un plazo hasta de veinte días hábiles siguientes a la fecha de la notificación, cumplan con los deberes formales o, en su caso, con el pago del tributo, los recargos, los intereses y las multas que correspondan, vinculados directamente con la comisión de hechos configuradores de delitos y contravenciones tributarias.
- b)** Las obligaciones tributarias principales o las accesorias sin vínculo directo con hechos configuradores de sanciones penales tributarias, se determinarán según el procedimiento fijado a partir del artículo 144 de este Código que incluye el acceso a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.
- c)** El plazo de intimación comenzará a correr a partir de la firmeza de la resolución del Director General de Tributación o, en su caso, del Tribunal Fiscal Administrativo, si se apelo lo resuelto dentro de los cinco días hábiles. El Tribunal deberá resolver en el plazo de un mes.
- d)** Vencido el plazo de intimación sin que el interesado cumpla con el mandato de la resolución administrativa, la Administración Tributaria enviará el expediente administrativo al Ministerio Público, para que inicie la acción penal que corresponda.

No existirá delito ni contravención, si dentro del plazo de intimación mencionado el sujeto pasivo paga el tributo, los recargos, los intereses y las multas, y cumple, si es del caso, con los deberes formales requeridos en la resolución administrativa de intimación."

Por lo anterior considero que en materia tributaria se debe seguir la Teoría Penal Tributaria. Esto porque si bien es cierto, el delito tributario se puede identificar con propiedades propias, tanto de participación como consumación, entre otros, al cumplir estas, va a necesitar la coerción del derecho penal, para poder pasar de ser una sanción administrativa a una sanción coercitiva, en donde el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, se vea regulado por el poder de imperio que tiene el Estado al regular éste las relaciones jurídicas tributarias de sus obligados.

Tanto es así que nuestro ordenamiento crea la fiscalía contra delitos económicos, tributarios y anticorrupción con sede en el Segundo Circuito Judicial de San José; Este ente viene a afirmar que solo el órgano jurisdiccional judicial será el encargado de ventilar asuntos que tengan que ver con defraudaciones contra la hacienda pública.

## **B) Historia del delito de inducción a error en Costa Rica**

### **1) Normativas precedentes a la normativa actual**

En Costa Rica a mediados de 1971, el sistema de ilícitos Tributarios se caracterizaba por ser un sistema basado en puras infracciones administrativas con la ley 4755 que trataba de regular en ese entonces las infracciones tributarias.

En un intento de crear la normativa pertinente y que viniera a solucionar el faltante punible en nuestra legislación, se dan varios intentos antes de llegar a lo que hoy en día conocemos como el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (C.N.P.T.).

Es así como surge el proyecto original de la ley, publicado en la Gaceta el 4 de Enero de 1995, “...en donde las infracciones administrativas aparecían como un mero

*instrumento al servicio de los objetivos recaudatorios de la administración y desvinculados completamente de los principios propios del derecho punitivo”.*<sup>5</sup>

Dentro de los principios que violaba este proyecto de ley se encontraban los de responsabilidad subjetiva, de culpabilidad, el principio de inocencia y el principio de la *Non bis in idem*.

Debido a la cantidad de críticas que este proyecto encontró, en su trámite legislativo, se procuró por el Poder Ejecutivo una segunda versión mejorada en donde trataría de resolver los problemas de constitucionalidad presentados.

En la segunda versión se clasificaban dos figuras básicas: las infracciones administrativas las cuales a su vez se dividían en infracciones formales y materiales, y la otra aparición era la de los delitos tributarios.

En esta segunda opción se establece el principio de tipicidad; también, para las infracciones administrativas, se logra estructurar el tema de los sujetos activos de las infracciones en sentido estricto y de los partícipes, según se tratara de sujetos vinculados a obligaciones y deberes tributarios o no.

Aún así, el avance más significativo se dio desde un punto de vista técnico en donde se aclaraba que las conductas podían ser tanto comitivas u omisivas y que la actuación objetiva tenía que ser idónea para inducir a error a la administración.

Pero igual que al primer intento, este segundo esfuerzo iba ser abandonado en el plenario por presentar un esquema bipartito como se dijo de infracciones administrativas y delitos por cuestionar, en primer plano, si la administración podía aplicar normas punitivas.

---

<sup>5</sup> TORREALVA NAVAS, (Adrián). Los Hechos Ilícitos en el Derecho Costarricense, San José, Costa Rica, Editorial Mundo Gráfico, 1997, Primera Edición, 470, (4), B.P.

Nace la sugerencia de que en el ámbito administrativo se apliquen sanciones automáticas y que en el ámbito judicial se planteara una división de contravenciones y delitos, donde deben operar los principios penales sólo respecto a ésta.

Es así como después de un largo proceso se crea un nuevo panorama de trabajo, en donde viene a reformar el Título III del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual dio parte a lo que hoy en día se tiene como la ley vigente.

En la ley número 7535 se recogen nuevos conceptos como la clasificación de los ilícitos tributarios en infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios. Se le otorgó una sede judicial especializada en donde el ente regulador sería, por supuesto, los Tribunales de Justicia, con competencia en todo el territorio nacional.

Se reafirma el principio *NON BIS IN IDEM*; como, también, elementos subjetivos de los hechos ilícitos tributarios como lo son el dolo y la culpa.

Se dividen las penas o multas a recaer sobre lo ilícitos tributarios según su tipo, en donde, por ejemplo, las sanciones administrativas serán impuestas por la administración tributaria pudiendo consistir estas en multas y en cierre de negocios.

En cuanto a las infracciones administrativas se regiría por imposición de multas, y se dejarían únicamente las sanciones penales a las contravenciones y a los delitos tributarios.

Aún partiendo de estos “avances”, la Sala Constitucional anuló dicho proyecto por considerarlo ambiguo en cuanto a si reconocía o no la naturaleza punitiva a las infracciones administrativas; también, por cuanto guardaba silencio en cuanto a si se exigía algún grado de culpa o si bastaba la responsabilidad objetiva por el hecho de otro; si se aplicaba el principio *non bis in idem* respecto a la acumulación de las contravenciones, etc.

Ya en 1995, se corrigieron las ambigüedades anteriores y surgió lo que vino a ser la ley actual, que también tuvo una importante reforma por la ley 8131 del 18 de septiembre del 2001.

Se logra consagrar para entonces el principio de responsabilidad subjetiva al reincorporar una norma de la última versión del Ejecutivo en donde postula que los delitos tributarios serán solo sancionables si son realizados dolosa o culposamente, o por negligencia, se incorpora el principio *non ibis idem* al excluir la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.

Es de esta manera que logra nuestro sistema legislativo tratar de llenar los vacíos existentes en cuanto a la legislación tributaria; pero quedan aun ciertos portillos en donde no se ha podido hoy en día ver claramente la intención del legislador, el cual provoca que los jueces al dictar sentencia sobre alguno de los casos, puedan encontrar contradicciones en sus resoluciones por la manera de interpretación de la normativa por aplicar.

Considero necesario una exhaustiva revisión al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, para constatar así aquellas leyes en blanco, las cuales requieren de la supletoriedad de otras fuentes del Derecho para su comprensión e interpretación, para no tener que recurrir a dichos medios pues pueden desvirtuar en algún sentido el fin último del legislador con la creación de determinada ley.

### **C) Hecho generador del ilícito tributario**

#### **1) Definición**

El hecho generador es definido por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en su artículo 31. **“El Hecho Generador de la obligación tributaria es el**

**presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”.**<sup>6</sup>

Esta definición dada por nuestro Código es la que también se tiene en el ámbito doctrinario. Se puede ver esta misma definición en el Código Tributario para América Latina en sus artículos 11 y 18 respectivamente.

Esta definición de hecho generador también ha acarreado diferentes críticas a nivel doctrinario las cuales no van a ser objeto de estudio puesto que no es mi tema principal. Pero sí las refiero a manera de que el lector también sepa que hay autores que consideran que dicha expresión es muy sintética ya que, muchas veces, es más de un solo hecho o circunstancias las que determinan el surgimiento de una obligación en el campo tributario.

Haciendo mención a la definición tomada por nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al cual de ahora en adelante me referiré al mismo como CNPT, es de suma importancia a la hora de su aplicación, porque nos va a permitir fijar el momento en que nace la obligación tributaria principal y determinar, asimismo, la ley aplicable a la relación tributaria.

Encontramos también otras definiciones de hecho generador en nuestra legislación. En la Ley de Impuesto General sobre las Ventas y su Reglamento, se menciona en su artículo 3 del Reglamento, o más que una definición nos da el momento de ocurrencia del hecho generador, según la modalidad del acto en sí que estemos enfrentando. **“El impuesto tiene como hecho generador:**

- a) La transferencia de dominio de mercancías nuevas o usadas, a título oneroso o gratuito, así como el arrendamiento con opción de compra, la permuta, y en general, cualquier*

---

<sup>6</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Publicaciones Jurídicas, Abril 2002, Costa Rica Artículo 31, P.9.

*otra forma jurídica que se adopte con la finalidad última de transferir el dominio de mercancías; todo ello con independencia de las condiciones de pago pactadas por las partes contratantes. La obligación queda perfeccionada en la fecha de facturación o entrega de las mercancías, el acto que se realice primero.*

- b) La prestación remunerada o gratuita de servicios gravados, incluyendo la permuta, la dación de pago y en general, toda contratación que tenga por fin último suministrar servicios gravados con independencia de su designación y naturaleza jurídica, así como respecto a las condiciones de pago acordadas por las partes contratantes. La obligación queda perfeccionada en la fecha de la facturación o de la prestación del servicio, el acto que se realice primero.*
- c) La importación o internación de mercancías gravadas, que ocurre en el momento de la aceptación de la póliza o del formulario aduanero, respectivamente.*
- d) El uso o consumo por el contribuyente de mercancías o servicios gravados, que ocurre en la fecha en que tales actos tienen lugar.*
- e) Los faltantes de mercancías gravadas establecidos con motivo de la toma de inventarios practicados, que se concretan en la fecha en que se hacen los asientos contables o en el período fiscal en que los establezca la administración tributaria.*
- f) En la venta en consignación en la fecha en que el consignatario retira la mercadería.*
- g) En los apartados de mercadería, en el momento en que la mercadería queda apartada”.*<sup>7</sup>

Otra definición sobre el hecho generador, y de cuándo y cómo comienza, es la que encontramos también en la Ley de Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, lo que nos permite comprobar que el hecho generador, nos va a determinar el momento preciso en que nace una obligación jurídica entre el sujeto pasivo y el activo, nos va a determinar si la ley es aplicable o, de lo contrario, está protegido por una de las excepciones a la ley.

---

<sup>7</sup> Ley De Impuesto General sobre las Ventas y su Reglamento. Imprenta Nacional, 2002, pág 89 (35)

También podemos deducir del hecho generador, la materia específica a la cual nos estamos enfrentando.

Encontramos esta definición en dicha ley en su artículo primero párrafo, tercero: **“...El hecho generador del impuesto sobre las utilidades referidas en el párrafo anterior, es la percepción de rentas en dinero o especie, continuas u ocasionales, provenientes de cualquier costarricense..”**.<sup>8</sup>

En síntesis y refiriéndonos al delito de inducción a error a la administración tributaria, que es el tema de esta investigación, voy a entrar a analizar esta figura o esta normativa para ver su aplicación propia, puesto que esta misma cuenta con elementos propios y también con elementos objetivos y subjetivos que nacen y provienen del hecho generador, el cual va a tener efectos sobre la normativa descrita para su estudio y análisis.

Es así como entraremos, en un segundo capítulo a investigar, el artículo 92 del CNPT, para ubicar el hecho generador dentro de esta normativa, ver si incumple con principios constitucionales de nuestra legislación y determinar si es necesaria o no una reforma a este artículo.

Se tiene entonces que la existencia del hecho generador de la obligación tributaria se convierte en una condición objetiva de punibilidad, cuyo análisis debe ser previo al examen de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad del ilícito penal.

## **CAPÍTULO II**

### **Sección I**

#### **1. El bien jurídico tutelado por el delito de inducción a error**

Antes de entrar propiamente en el análisis del bien jurídico tutelado per se, es necesario comprender de qué trata o, más bien, cuáles son los parámetros para decir que

---

<sup>8</sup> Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Imprenta Nacional, 2002 pág. 201(11)

una norma está protegiendo un bien jurídico, o cuáles intereses deben gozar de esa protección.

*En este sentido, “el bien jurídico ha de entenderse como un valor abstracto y jurídicamente protegido del orden social, en cuyo mantenimiento la comunidad tiene un interés y que puede atribuirse como titular a la persona individual o a la colectividad. Además, el bien jurídico es, como categoría puramente formal, el género de todos los objetos individuales incluidos en la finalidad protectora de la norma. La teoría mas reciente subraya que del concepto del bien jurídico, se trata de de relaciones de las personas con los intereses vitales. El bien jurídico es el concepto central del tipo, conforme al cual han de determinarse todos los elementos objetivos y subjetivos, y a la vez un importante instrumento de interpretación”.<sup>9</sup>*

En la anterior definición se cumple realmente la función del bien jurídico, puesto que al analizar esta definición nos damos cuenta como cada parte de la misma entra dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Veámoslo de la siguiente manera.

Según el dr. Jescheck es un valor abstracto; en el delito de la inducción a error a la administración tributaria se puede comprobar que el bien jurídico es el patrimonio del Estado (hacienda pública). Este patrimonio no es tangible en sí, solo podemos hablar de transacciones económicas que se realicen por vías modernas de tecnología en donde lo único que se sabe es que hay determinada suma de dinero en determinada cuenta por un número electrónico, pero en sí no vemos la cantidad o el objeto material del dinero.

---

<sup>9</sup> JESCHECK(Hans Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. 232,233, Cuarta Edición.

Se menciona, además, el hecho de que la comunidad tiene un interés el cual puede ser individual o colectivo, si bien es cierto es interés primordial del Estado recoger los fondos del cual está obligado a cobrar. También es de interés colectivo de los ciudadanos que este dinero llegue a las arcas del Estado para ver mejoras así en infraestructura, educación, sector social, etc. Por lo tanto, se demuestra el interés colectivo de una sociedad de que este rubro sea efectivamente cobrado para beneficio de los contribuyentes y de ahí el raigambre constitucional del bien jurídico que se tutela.<sup>10</sup>

Expresa que el bien jurídico trata de las relaciones de las personas con los intereses vitales. Bueno es el interés vital de la recaudación de impuestos ya lo mencioné; pero, también, está el interés vital del respeto a la vida, el respeto a las cosas ajenas, etc. Es decir, en cada bien jurídico tutelado existe no solo un individuo beneficiado sino una colectividad por el simple hecho de que sus derechos y bienes sociales van a estar protegidos.

Cuando estamos ante el delito de inducción a error a la administración tributaria, lo que se reprocha al sujeto pasivo es el querer dejarse para sí un beneficio patrimonial, antijurídico; pero, para poder comprender mejor esto es necesario ubicar el concepto de patrimonio que es, en sí, el bien jurídico protegido en el delito de inducción a error a la administración tributaria, dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Se debe analizar el bien jurídico tutelado por el artículo 92 del CNPT, y se utilizan como base de este bien jurídico la teoría jurídica económica, desarrollada en nuestro medio por el dr. Francisco Castillo.

Para el dr. Castillo la teoría jurídico económica del patrimonio es fundamental, y es la que nos ocupa en este momento de su análisis, ya que tanto nuestra jurisprudencia como

---

<sup>10</sup> Artículo 18.- Los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, para servir a la Patria, defenderla y contribuir para los gastos públicos. Constitución Política

la doctrina la siguen, “... y establece que pertenecen al patrimonio todos los bienes económicamente valorables de una persona, sobre las cuales tiene poder dispositivo con el respaldo del orden jurídico o al menos que no tienen la desaprobación del orden jurídico. Esta es hoy la Teoría dominante”<sup>11</sup>.

“Conforme a esta teoría es objeto de protección, por ser parte del patrimonio, lo siguiente:

- a) *Todos los derechos subjetivos patrimoniales con valor económico, sin importar la rama del derecho en que estén regulados.*
- b) *Expectativas de derecho y situaciones jurídicas consolidadas que tengan un valor económico.*
- c) *Posiciones jurídicas, que no se pueden ejecutar, como ocurre con las obligaciones naturales, si tienen valor económico. Este valor económico falta cuando se sabe con seguridad que la obligación natural no tendrá cumplimiento.*
- d) *La posesión, mediata o inmediata de una cosa, objeto de que protege, en determinados casos, de manera expresa, en nuestro derecho la figura del estelionato y de la apropiación indebida.*
- e) *Pretensiones jurídicas nulas, en tanto que no correspondan o no provengan de negocios ilícitos o prohibidos, que exista posibilidad de que sean cumplidas y que su cumplimiento no sea desvalorado por el derecho.*
- f) *La fuerza de trabajo de una persona, en tanto que no sea puesta al servicio de fines prohibidos o inmorales.”<sup>12</sup>*

---

<sup>11</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). El Delito De Estafa. San José, Costa Rica. Editorial Juritexto, 2001, 261p. (71)B.P.

<sup>12</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). El Delito De Estafa. San José, Costa Rica. Editorial Juritexto, 2001, 261p. (72-73)B.P.

El tener un concepto claro sobre el bien jurídico tutelado en cada tipo penal, permite realizar el análisis de la dañosidad social de la conducta – antijuridicidad – y posteriormente, en el curso lógico del análisis del delito, determinar el grado de reprochabilidad social de la conducta (culpabilidad).<sup>13</sup>

Hay que ver aquí también otros conceptos los cuales nos permitirán comprender mejor el tema de estudio.

Se tiene, entonces, que el bien jurídico es el interés patrimonial de la hacienda pública, interés que se concreta en el de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles acordes con lo previamente establecido en la Ley.

Esto, además, permite evadir el riesgo de caer en la teoría finalista que confunde la motivación de la acción con la lesión del bien jurídico.

Por ello coincido con Torrealba al afirmar que *“El criterio de la función financiera parte de una visión dinámica de la hacienda pública, como actividad financiera de los entes públicos. Para esta concepción, el bien jurídico tutelado es la hacienda pública, entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Lo esencial es que la hacienda pública merece esta protección específica por parte del derecho penal en cuanto representa los intereses difundidos de toda la comunidad”*.<sup>14</sup>

También debe citarse la definición de bien jurídico tutelado el Tribunal Fiscal Administrativo, en resolución Número 91-96 de las ocho horas del 10 de junio de 1996, que afirma la existencia de un bien jurídico tutelado en las infracciones tributarias, pues afirma que si el bien jurídico tutelado en el sentido de que si este no se afecta, no se produce la

---

<sup>13</sup> En este sentido véase: TORREALBA NAVAS (Adrián). Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense. San José, Costa Rica, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, 1997 486p (16) B.P.

<sup>14</sup> Op Cit (21)

infracción “...si no se ha impedido por parte del contribuyente o responsable la acción de verificar y controlar las obligaciones tributarias por parte de los inspectores, pues si hay constancia de que se emitió la factura y la misma aparece en algún espacio del establecimiento, como se ha señalado en otros casos no estaría afectando el bien jurídico...”.

El perjuicio fiscal, desde una perspectiva patrimonialista del bien jurídico, equivaldría a la existencia de un perjuicio económico de modo que el parámetro para determinar la gravedad de esta circunstancia en un caso concreto sería el monto económico adeudado por concepto de obligaciones tributarias principales y accesorias.

Dentro de los conceptos manejables para el estudio del presente caso debemos entender también los conceptos de

a) **Bien Patrimonial**, ya reseñado al explicar la teoría jurídico económica como fuente conceptual del bien jurídico.

b) **Daño Patrimonial**: “cuando el patrimonio, a consecuencia inmediata del acto dispositivo, disminuye en su valor económico. Para establecer si esa disminución ocurrió debe compararse la situación del patrimonio antes y después del acto dispositivo; en esa comparación deben tomarse en cuenta y compararse todos los activos y pasivos que componían el patrimonio antes del acto dispositivo”.<sup>15</sup>

## **2. El tipo penal**

### **2.1 Función del tipo**

El tipo va a cumplir funciones específicas la primera de ellas es

---

<sup>15</sup> CASTILLO GONZALEZ (Francisco). El Delito De Estafa. San José, Costa Rica. Editorial Juritexto, 2001, 261p. (188)B.P.

*“Función del tipo es la de garantía o plasmación del principio de la legalidad en su garantía criminal (nullum crimen sine lege).*

*El tipo también cumple con una función de determinación, intenta en manera de amenaza de pena, prevenir a los ciudadanos a no realizar conductas delictivas.*

*En tercer lugar el tipo cumple una función llamada de atención: al destacar que una conducta es penalmente relevante, intenta alertar a los ciudadanos para que no incurran en errores de tipo ni de prohibición.*

*Y, por último, la parte positiva del tipo cumple una función definidora y delimitadora de unos tipos frente a otros, precisando sus elementos característicos: los distintos bienes jurídicos y las distintas modalidades de ataque a éstos, sirviendo así de base para la labor sistemática y clasificadora”.*<sup>16</sup>

## **2.2. Estructura del tipo**

La estructura básica del tipo penal desde una perspectiva de garantía, es la siguiente: una parte positiva, la cual se divide en parte objetiva y subjetiva; y una parte negativa.

El aparte objetivo corresponde al sujeto activo, que requiere las condiciones de la autoría, una acción o una conducta, positiva u omisiva, e implícitamente un bien jurídico con su titular o sujeto pasivo que se ve lesionado, o puesto en peligro por la acción.

Y en la parte subjetiva del tipo vamos a encontrar al dolo o la culpa como formas menos graves del tipo injusto.

## **2.3 El tipo en el delito de inducción a error a la administración tributaria**

Podemos concluir con lo anterior que estamos frente a varias modalidades del tipo, pero me avocaré a estudiar aquella que encuadra con el artículo en estudio.

---

<sup>16</sup> LUZON PEÑA (Diego). Curso de Derecho Penal. Colombia, Editorial Hispamer 651p (302) B.P.

El delito de inducción a error a la administración tributaria, es un tipo penal abierto, ya que en este tipo de delito es el juez quien tiene que acudir a pautas o reglas generales que están fuera del tipo penal para poder así individualizar la conducta prohibida.

Se puede considerar esta ley o norma como una ley penal en blanco, ya que va requerir de la referencia de otra ley formal o material para integrarse, ya sea en el supuesto de hecho o en la pena misma.

Ya la misma ley prevé la posible laguna que haya a la hora de juzgar para el Juez sobre un caso de determinado y le limita al juez, los alcances que puede tener mediante la ayuda de otras fuentes del derecho a la hora de resolver, siempre en estricto apego al principio de legalidad criminal.<sup>17</sup>

El juez se ve entonces en la necesidad de ver las pautas a seguir dentro de un mismo caso determinado, donde serán las partes correspondientes quienes deberán aportar las pruebas de cargo y descargo para poder así convencer al Juez, según su necesidad, ya sea para declarar la omisión o el engaño que se le está produciendo a la administración tributaria, o si, de lo contrario, se está ante la presencia de un hecho atípico y por ende no es sujeto de sanción.

## **CAPÍTULO III**

### **SECCIÓN I**

#### **EL TIPO OBJETIVO Y SUBJETIVO**

##### **A) El tipo objetivo**

---

<sup>17</sup> Véase artículos 1° y 2° del Código Penal que estatuyen el principio de legalidad y la prohibición de la analogía en la interpretación de la ley penal.

Para Muñoz Conde el tipo “*es la existencia de una determinada relación jurídica tributaria por la que surgen los sujetos, activo, pasivo del delito*”.

Dentro de los delitos tributarios el obligado tributariamente, es decir, el contribuyente es el sujeto activo, y el Estado y los entes autonómicos o locales son el sujeto pasivo.<sup>18</sup>

En este sentido, es decir, en cuanto a la definición del tipo, Wessels define al tipo en su sentido amplio como “*el conjunto de todos los presupuestos de la punibilidad*”.<sup>19</sup>

También nuestro Código Penal en su artículo primero recoge o más bien establece, el tipo en el sentido amplio: “Nadie podrá ser sancionado por un hecho que la ley penal no tipifique como punible....no haya establecido previamente”.<sup>20</sup>

Nuestra Constitución Política afirma también lo anterior en su artículo 39. Por lo cual visto lo anterior podemos concluir que el tipo objetivo son los elementos normativos de la norma. Quiere decir esto que los elementos normativos pueden variar según el delito y los vamos encontrar en el artículo que regule el tipo. En nuestro caso podemos hablar de cinco elementos normativos del tipo penal del artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los cuales son:

- a) la acción engañosa,
- b) el error fáctico,
- c) el engaño,
- d) el beneficio patrimonial y
- e) el perjuicio patrimonial.

---

<sup>18</sup> MUÑOZ CONDE (Francisco). Derecho Penal Parte Especial: Valencia, Editorial Tirant Lo Blanch, Novena Edición, 839p (825)B.P

<sup>19</sup> WESSELS (Johannes). Derecho Penal, Parte General. Editorial Desalma, Buenos Aires, 1980, 241 (38) B.P.

<sup>20</sup> Código Penal. San José, Costa Rica, Editorial Investigaciones Jurídicas, 2003.

## La acción engañosa

*“El autor simula un hecho falso cuando conlleva a conocimiento de otro un hecho no existente como existente; deforma un hecho verdadero cuando le falsifica al ofendido el cuadro total del hecho, sea mediante la adición o la supresión de sus particularidades esenciales y oculta un hecho verdadero, cuando sustrae del conocimiento del ofendido determinada circunstancia o particularidad, respecto a una situación, cosa o persona...*

*...La acción engañosa es un comportamiento positivo (explícito o concluyente) u omisivo (cuando existe la obligación de decir la verdad), por el cual el autor causa un error en el ofendido (lo mantiene en error), error que produce un acto dispositivo y un perjuicio...*

*La acción engañosa es cualquier actividad que produzca el resultado a error”.*<sup>21</sup>

De la definición anterior del dr. Francisco Castillo, podemos concluir que la acción engañosa en el delito de inducción a error a la administración tributaria se puede dar de diferentes formas según el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. La primera de ellas, sería mediante la simulación de datos; la segunda, por deformación u ocultamiento de información verdadera, y cualquiera otra forma de engaño.

- 1. Simulación de datos.** La simulación puede consistir en el acuerdo entre dos o más personas tendientes a manifestar una voluntad distinta a la real, con el fin de causar un engaño en relación con la apariencia o existencia jurídica de uno o varios actos o negocios jurídicos. *“Los actos o negocios simulados pueden ser relativos o absolutos. Serán absolutos cuando la voluntad real de un acto o*

---

<sup>21</sup> CASTILLO GONZALEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (83,84,88)

*negocio encubra una situación inexistente, como sería el caso de un contrato de compraventa realizado con la única finalidad de sustituir la titularidad de un determinado bien para efectos fiscales*".<sup>22</sup> En la simulación relativa, el acto o negocio encubrirá una situación existente pero falsa, como por ejemplo el hecho de realizar una donación en lugar de una compraventa para disminuir la obligación tributaria.

- 2. Deformación u ocultación de información verdadera.** Según el diccionario de la Real Academia Española, define deformación como deformar el cual significa *"hacer que algo pierda su forma regular o natural"*.<sup>23</sup> Ahora bien, por definición legal, los tributos *"son las prestaciones en dinero tales como, impuestos, tasas, y contribuciones especiales, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente; y cuyo producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye la razón de ser de la obligación. No es tasa la contraprestación recibida del usuario en pago de servicios no inherentes al Estado. Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, ejercidas en forma descentralizada o no y cuyo producto*

---

<sup>22</sup> ROSEMBUJ, (Tulio). La Simulación y el fraude de ley en la Nueva Ley General Tributaria.

<sup>23</sup> Diccionario de la Real Academia Española. Última Edición. Editorial Espasa Calpe, Madrid, 2001.

*no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen la razón de ser de la obligación”.*<sup>24</sup> En este sentido la Directriz Número DN – 22 – 01 emanada de la Dirección General de Tributación define tales acciones como: *“Ocultación de la totalidad o parte de los ingresos en la contabilidad y en la declaración fiscal: a) la falta de reflejo contable de los ingresos cuando los mismos tampoco aparecen en la declaración fiscal y b) la contabilidad que recoja de la totalidad de las operaciones realizadas pero empleando cuentas que induzcan a estimar un contenido distinto al real, provocando una estimación incorrecta de la base imponible”.*<sup>25</sup>

- 3. Cualquiera otra forma de engaño idónea para inducir a error.** El diccionario de la Real Academia Española define engaño como: la falta de verdad en lo que se dice, hace cree, piensa, discurre. De igual manera define error como: el vicio del consentimiento causado por equivocación de buena fe, que anula el acto jurídico si afecta lo esencial de él o de su objeto.<sup>26</sup>

Por lo anterior concluyo que toda acción, u omisión, por parte del obligado tributario, quien mediante ley tenga la obligación de pagar impuestos, declararlos entre otros, esté viciada con falta a la verdad, y logre mediante esta acción u omisión un beneficio patrimonial para sí mismo o un tercero, sería una forma de engaño idónea según el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

---

<sup>24</sup> Código de Normas Y Procedimientos Tributarios. Artículo 4, Editorial Publicaciones Jurídicas, San José.

<sup>25</sup> Directriz Número DN-22-01 de la Dirección General de Tributación.

<sup>26</sup> Diccionario de la Lengua Real Española, Vigésima Segunda Edición, 2001.

En este mismo sentido se expresa la directriz Número DN – 22 – 01 emanada de la Dirección General de Tributación, al afirmar que: *“la falta de presentación de declaraciones se considera como medio idóneo para irrogar un perjuicio económico a la hacienda pública, siempre y cuando se dé una relación de causalidad directa entre la conducta del contribuyente que omitió la declaración y el perjuicio económico al que se ha hecho referencia”*.<sup>27</sup>

### **1.1 Objeto de la acción engañosa**

Analizando el artículo 92 del CNPT se puede observar que el objeto de la acción engañosa debe recaer en hechos, o en el ocultamiento de datos, el cual al ocultar un dato, estamos ignorando un hecho de que en si existe, pero que no se está suministrando la información necesaria para obtener así un beneficio patrimonial derivado de una acción u omisión ilícita en su comportamiento.

El dr. Castillo González afirma, con acierto, que *“Por hechos se entiende acontecimientos, acciones, estados, relaciones del presente o del pasado, que ocurren u ocurrieron en la realidad, que son perceptibles por los sentidos, cognoscibles y, por ende, son susceptibles de ser sometidos a un proceso probatorio...Hechos son aquellas características de las cosas, de las relaciones, de las situaciones que podemos inducir o deducir por medio de una operación lógica de nuestro conocimiento de ciertas realidades sociales”*.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Directriz Número DN-22-01 de la Dirección General de Tributación.

<sup>28</sup> Op Cit (88)

Los hechos pueden ser externos o internos. Los primeros son aquellos que se manifiestan en el mundo exterior; y los hechos internos son procesos psíquicos, que se desarrollan en el interior de las personas, tales como el conocer las representaciones, los convencimientos, los motivos, los sentimientos, entre otros.

Cuando nos referimos a hechos, estaríamos en presencia de lo que mencionamos anteriormente como hechos externos, tales como lo son la falta de presentación de declaraciones, la ocultación de la totalidad o parte de los ingresos en la contabilidad y en la declaración fiscal, la inclusión en la contabilidad o en la declaración fiscal de costos y gastos inexistentes o con justificación falsa, deducción por inversiones en activos fijos nuevos que no tenga tal carácter o sean inexistentes, esto según la directriz DN 22 -01 de la Dirección General de Tributación.

### **1.2 Modalidades de la acción engañosa**

Igual que en el artículo 216 del Código Penal el cual describe un comportamiento positivo para que se configure el delito de estafa, lo mismo se cumple para el delito de inducción a error a la administración tributaria.

Nos afirma el dr. Francisco Castillo, en su libro de la estafa, que *“es necesaria una acción que simule hechos falsos o que deforme u oculte hechos verdaderos, dirigida a obtener un perjuicio patrimonial antijurídico, mediante el engaño a otro, para que, en virtud del error causado, haga un acto dispositivo, que cause un perjuicio patrimonial”*.<sup>29</sup>

---

<sup>29</sup> Op Cit (99)

Cuando la ley reprime el hecho en consideración al resultado producido, responderá quien no lo impida si podía hacerlo, de acuerdo con las circunstancias, y si debía jurídicamente evitarlo.<sup>30</sup>

Por lo tanto, son dos las modalidades que puede asumir la acción engañosa en el delito de inducción a error a la administración tributaria. La primera mediante una acción positiva, que puede ser por un comportamiento explícito o concluyente; es decir aportando datos falsos, simulación de datos, y deformación de hechos con el propósito de obtener para sí, o un tercero, un beneficio patrimonial.

La segunda forma de acción engañosa se da mediante una omisión antijurídica, en la cual el sujeto tiene la obligación jurídica de actuar y no lo hace; por ejemplo, el ocultar información o retener información la cual aunque no se le haya sido pedida por la autoridad judicial competente el sujeto pasivo (en delitos tributarios) sabe que debe aportarla y no lo hace para lograr de igual forma un beneficio para él o un tercero.

No se estaría frente al ilícito como bien lo afirma la directriz DN 22-01 de la Dirección General de Tributación en los siguientes supuestos.

- a) No recoger exactamente los ingresos imputables por proceder de la reversión de provisiones no aplicadas a su finalidad.
- b) Gastos cargados en la cuenta de explotación que, no obstante, tienen el carácter de inventariables.
- c) Contabilización como gasto, de amortizaciones que superen las admitidas fiscalmente.
- d) Consignación, como gasto, de provisiones que no tengan la consideración de partidas deducibles en las normas tributarias.

---

<sup>30</sup> Código Penal, Artículo 18. Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 1998, 247 Pág. (23) B.P.

e) No reflejar en el período impositivo correspondiente la parte del ingreso imputable al mismo, en los casos de subvenciones en capital obtenidas y contabilizadas.

f) La no presentación de documentos de ingreso en pagos fraccionados o en otros pagos a cuenta perfectamente cuantificable por la Administración, sin la correspondiente declaración del sujeto pasivo.<sup>31</sup>

### **1.3 El engaño explícito**

El engaño explícito ocurre cuando el autor afirma oralmente (de palabra, por gestos o por signos) o por escrito una falsa información sobre un hecho.<sup>32</sup>

El engaño también se puede dar por la manipulación de objetos, ya sea ocultado información vital de ellos, o dando afirmaciones falsas sobre un objeto determinado.

El engaño no requiere siempre una manifestación oral o escrita, aunque, por lo general, esa manifestación existe.

*“Siempre es necesario... el conocimiento del autor de que entre la situación que aparenta el objeto y la realidad existe una discrepancia, por ello el concepto de engaño tiene un aspecto subjetivo necesario. Quien afirma un hecho falso, en la creencia que es verdad, no engaña”.*<sup>33</sup>

### **1.4 El engaño mediante un comportamiento concluyente**

El engaño mediante un comportamiento concluyente existe cuando el autor no manifiesta el hecho contrario a la verdad *expressis verbis*, sino que ello resulta de las

---

<sup>31</sup> Directriz Número DN – 22 -01 de la Dirección General de Tributación.

<sup>32</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (103)

<sup>33</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José, Costa Rica, 2001, 261 Pág. (104,105)

circunstancias en que se desenvuelve su comportamiento. Para la valoración de un comportamiento concluyente debe tomarse en cuenta el sentido de la expresión, el contexto y las circunstancias fácticas, que llevaron al ofendido al error de interpretación del comportamiento del autor.<sup>34</sup>

Es necesario diferenciar el engaño por actos concluyentes del engaño de comisión por omisión.

*“El primero es un engaño mediante un comportamiento activo, mientras que el segundo es engaño mediante un comportamiento omisivo. El comportamiento activo típico es antijurídico, a menos que esté cubierto por una causa de justificación. Pero la omisión no es antijurídica, a menos que una ley u otra disposición jurídica o la finalidad del orden jurídico, le impongan al individuo la obligación jurídica de actuar”.*<sup>35</sup>

### **1.5 El engaño mediante comisión por omisión**

Los delitos de comisión por omisión se clasifican en dos en delitos impropios de omisión los cuales son una manifestación complementaria de los delitos de comisión. Y los delitos propios de omisión son hechos punibles cuyo contenido de delito se agota en la lesión de una norma preceptiva y en la simple omisión de una actividad determinada exigida legalmente.<sup>36</sup>

Según el artículo 18 del Código Penal, citado anteriormente, la obligación de garante solamente puede resultar de una obligación jurídica.

---

<sup>34</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (109)

<sup>35</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica; 2001. 261 Pág. (113)

<sup>36</sup> WESSELS (Johannes). Derecho Penal. Parte General. Ediciones Depalma Buenos Aires; 1980. 255 Pág.(11)

Ahora bien, podemos observar que la redacción del delito de inducción a error a la administración tributaria, y sus medios de comisión son similares a los de la estafa, por lo cual tomamos esta comparación para el caso del delito de inducción a error.

La estafa mediante comisión por omisión va requerir según este análisis los siguientes requisitos:

***“Que el autor omite, siendo posible aclararlo, manifestar un hecho al ofendido: En el delito de inducción a error en la administración tributaria se daría cuando el garante o el obligado tributario sea persona física o jurídica en sus declaraciones omite datos reales de su obligación tributaria.***

***Que el autor tenga una obligación de aclarar el hecho, en calidad de garante: En el delito de la inducción a error a la administración tributaria esta obligación se origina en el artículo primero en concordancia con el artículo quince y siguientes hasta el artículo veintiséis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.***

***Que la omisión corresponda a la realización del tipo penal de la estafa mediante acción: En el delito de Inducción a error a la administración tributaria estaríamos refiriéndonos cuando el autor del ilícito penal, a pesar de conocer su omisión, no lo haga de conocimiento de la administración pública, y cae entonces en la configuración de un ocultación de información verdadera y por lo tanto en el delito de inducción a error según lo establecido en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.***

***Que la aclaración requerida por el autor, según las circunstancias, le sea exigible”<sup>37</sup>: En este caso estaríamos ante el artículo 31 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al establecer el hecho generador del ilícito este es en el momento en que nace la obligación tributaria y por lo tanto origina el nacimiento de una obligación.***

Observando las conclusiones anteriores se puede concluir, de acuerdo con la exposición del dr. Francisco Castillo, lo siguiente.

---

<sup>37</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (118) Subrayado es propio.

*“El mantenimiento a error por omisión debe corresponder al mantenimiento en error mediante una acción, conforme al principio de correspondencia. El error es adecuado para causar la autolesión de la víctima en tanto que permanezca y que no haya causado aún el acto dispositivo patrimonial. Mientras el error permanezca, existe la obligación del garante de actuar para evitar que se produzca el daño patrimonial ”.*<sup>38</sup>

Si el sujeto pasivo durante el tiempo que tiene en error en la administración tributaria y antes que esta sufra un deterioro en su patrimonio, repara su incumplimiento o manifiesta la verdad de los hechos, no incurría en delito y estaríamos ante una excusa legal absolutoria, según el párrafo sexto del artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el cual dice *“se considerará excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación”*.<sup>39</sup>

No basta con no evitar un error o un daño patrimonial en el ofendido para configurar la inducción a error en la administración tributaria. Esa no evitación debe causar el daño patrimonial mediante engaño.

Es decir en el delito de inducción a error a la administración tributaria, no basta que el sujeto pasivo de la obligación tributaria que, a la vez, es el sujeto activo del ilícito tributario, mantenga en error a la administración tributaria sino que debe haber un acto dispositivo del mismo sujeto pasivo para, entonces, poder causar un daño patrimonial a la administración tributaria y por ende lograr para sí, o para un tercero, un beneficio patrimonial ilícito; pero, debe éste primeramente cumplir con la parte de lesionar el

---

<sup>38</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). La Estafa. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (144)

<sup>39</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Publicaciones Jurídicas, Artículo 92.

patrimonio de la administración tributaria para que se configure el delito, por ser de resultado.

Para concluir con esta parte, realizo con las siguientes conclusiones para que se pueda configurar el delito de inducción a error a la administración tributaria.

- 1- Para que se configure el delito de inducción a error a la administración tributaria debe haber una obligación expresa dada por ley según el artículo 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En este caso de mantener o inducir a error a la administración tributaria, y que el agente responda por injerencia, es necesario que el daño patrimonial se haya producido.
- 2- Para que se configure el delito, el obligado tributario debe estar claramente definido por la ley, como lo establece el artículo 15 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. El obligado tributario deberá causar un daño patrimonial y, así, lograr un beneficio para él o para un tercero para que se configure el delito de inducción a error a la administración tributaria.
- 3- Es posible el delito de inducción a error a la administración pública por la realización de una conducta ilícita, o la no realización de una conducta ilícita, es decir, la comisión del delito de inducción a error por omisión cuando como lo establece el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios cuando mediante la no actuación del obligado tributario para lograr así mantener a error la administración pública logre un beneficio patrimonial para él o para un tercero y haya un menoscabo económico o perjuicio económico de la hacienda pública.

## **2. El error como elemento normativo**

### **2.1. Definición**

El error se puede definir como la representación, concepto equivocado o juicio falso. Acción desacertada o equivocada. Vicio del consentimiento causado por equivocación de buena fe, que anula el acto jurídico si afecta lo esencial de él o su objeto<sup>40</sup>.

Mi posición personal en cuanto a cuando ocurre el error como elemento normativo del tipo penal objetivo, en el delito de la inducción a error a la administración tributaria, opera cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, mediante una acción engañosa, ya por una acción positiva u omisiva, conlleva a error a uno de los representantes de la administración tributaria, reflejado estos últimos en la figura de los agentes recaudadores, mediante la utilización de hechos falsos o inciertos, u ocultando parte de la información, la cual está obligado a declarar, o simplemente entregando datos falsos, de los cuales no reflejan en verdad su situación tributaria, para así causar un enriquecimiento ilícito en su patrimonio y, a su vez, un perjuicio en el patrimonio de la administración tributaria.

Sin el perjuicio en el patrimonio de la administración tributaria la acción engañosa puede ser típica pero no antijurídica ni culpable.

No sería antijurídica porque no hay puesta en peligro del bien jurídico tutelado por la ley que sería el patrimonio de la hacienda pública y, aunque se hubiera puesto en peligro el bien jurídico, el delito no se consumaría puesto que debe haber no solamente puesta en peligro del bien jurídico tutelado, sino también lesión del bien jurídico tutelado. Esto ocurre por cuanto el mismo artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios da una excusa legal absolutoria del delito, en su párrafo sexto.

---

<sup>40</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Segunda Edición 2001.

No sería culpable puesto que, al no haber puesta en peligro del bien jurídico y al no verse lesionado este, no podría haber reprochabilidad social o penal.

### ***Inducción a error***

*“La inducción a error del ofendido ocurre cuando el autor hace nacer o fundamenta nuevamente en aquél la falsa representación de la realidad. Siendo el error del ofendido una representación de los hechos que difiere de la realidad, la inducción a error implica que el autor causó, total o parcialmente, la falsa representación del ofendido mediante un efecto en esa representación, a través de una acción engañosa”.*<sup>41</sup>

### ***Mantenimiento a error***

Este concepto es importante definirlo, ya que el artículo 92 del CNPT, en su párrafo sexto, deja abierta la posibilidad, como se dijo anteriormente, de una excusa legal absolutoria.

Es importante, entonces, para el legislador que el obligado tributario reconozca su error, pero que no solo lo reconozca, sino que reciba la potestad o la oportunidad de arrepentirse del error por la excusa legal absolutoria anteriormente expuesta.

Ahora bien, el obligado tributario, al no reparar su daño a la administración tributaria, conociendo que mediante su acción u omisión podría causar un deterioro a la hacienda pública, estaría entonces preparando o construyendo más acciones, las cuales van a venir a causar el daño patrimonial definitivo a la administración tributaria, por lo cual se estaría manteniendo en error a la administración tributaria y se estaría constituyendo el delito de inducción a error a la administración tributaria, sancionado en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

---

<sup>41</sup> CASTILLO GONZALEZ (Francisco). El Delito de la Estafa Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 2001, 261 Pág. (146)

Teniendo clara la definición de error, y también los elementos que la componen, entraré ahora a analizar el tipo subjetivo del delito de inducción a error a la administración tributaria.

## **B) Tipo subjetivo**

### **1. El dolo**

En nuestro ordenamiento jurídico los delitos pueden ser cometidos de dos formas: dolosos o culposos. La diferencia entre delitos y culposos es amplia ya que inclusive hasta su penalidad puede verse afectada; por eso es necesario tener claro si en el delito de inducción a error a la administración tributaria estamos ante un delito doloso o si también se puede configurar como un delito culposo.

El dolo lo define nuestro Código Penal, en su artículo 31, de la siguiente manera: **“Obra con dolo quien quiere la realización del hecho tipificado, así como quien la acepta, previéndola a lo menos como posible”**.<sup>42</sup>

*“Mientras que originariamente fue dominante la opinión de que sólo los elementos objetivos pertenecen al tipo, actualmente se ha impuesto la concepción de que también hay un tipo subjetivo, y que éste se compone del dolo y en su caso de otros elementos subjetivos del tipo adicionales al dolo”*.<sup>43</sup>

En este mismo sentido, don Francisco Castillo considera que *“...los elementos subjetivos del dolo están constituidos por el dolo y los elementos subjetivos de lo injusto.*

---

<sup>42</sup> Código Penal de Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2003.

<sup>43</sup> CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. 308

*Estos elementos subjetivos de carácter personal, que definen el injusto personal, son referidos al bien jurídico, al modo o forma de su lesión o al objeto de la acción”.*<sup>44</sup>

Se puede concluir que *“un elemento subjetivo de lo injusto consiste en una intención especial, una tendencia especial, que va más allá de la realización del tipo”.*<sup>45</sup>

Según Beling, el dolo pertenece al tipo subjetivo; pero, antes, él menciona una definición amplia del dolo, cual denomina dolo típico.

Por dolo típico se entiende, según usual fórmula abreviada, el conocimiento (saber) y voluntad (querer) de los elementos del tipo objetivo.<sup>46</sup>

Según Roxín, existen razones a favor para creer que realmente el dolo pertenece al tipo subjetivo, a saber:

*“ a) Si se atribuye al tipo la misión de tipificar el contenido de merecimiento de pena del correspondiente delito, no se puede renunciar al dolo para perfilar el tipo delictivo: desde ese punto de vista unos daños dolosos son algo sustancialmente distinto que los daños imprudentes.*

*b) La tentativa de realizar un tipo presupone el dolo.*

*c) La concepción del dolo como elemento del tipo de la circunstancia de que la mayor parte de las acciones típicas son descritas por el legislador mediante verbos concebidos de modo final... Por tanto en esa medida los elementos subjetivos no se pueden eliminar de la descripción del acontecimiento objetivo.*

---

<sup>44</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). El Dolo. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 1999, 364 Pág. (138)

<sup>45</sup> CASTILLO GONZÁLEZ (Francisco). El Dolo. Editorial Juritexto. San José Costa Rica, 1999, 364 Pág. (139)

<sup>46</sup> CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. 309

*d) Por último, los elementos subjetivos del tipo no contenidos en descripciones objetivas de la acción típica, cuya existencia generalmente tampoco niegan quienes consideran el dolo como problema puramente de culpabilidad, tienen que llevar también al reconocimiento del dolo típico. En efecto, es cierto que algunos de esos elementos subjetivos del tipo no son parcialmente idénticos al dolo, sino que están autónomamente junto al mismo, pero presuponen el dolo: quien no tiene dolo de hurtar no puede querer apropiarse antijurídicamente de la cosa que ha sustraído; y quien realiza sin dolo de estafar el tipo objetivo no puede tener el propósito de enriquecerse o enriquecer a otro ilícitamente”.*<sup>47</sup>

La base de lo anterior es para justificar el porqué del dolo dentro del tipo, y, si bien es cierta la definición de Roxín, nos queda un poco limitada; por ello tomaré otros autores para tratar de dejar claro este concepto.

Según Jescheck, *“para el tipo subjetivo, el Derecho Penal requiere por lo común el dolo; la punición del actuar imprudente constituye la excepción. Esto se desprende de las prescripción general sobre la redacción de los preceptos penales, a cuyo tenor sólo se castiga la actuación dolosa, mientras que la imprudente queda impune siempre que no se halle expresamente conminada con pena”*<sup>48</sup>, es decir, la culpa.

En nuestro ordenamiento jurídico se sigue la doctrina normativa de la culpabilidad, en virtud de la cual el juicio de reproche sobre el autor de un hecho típico y antijurídico descansa en su capacidad de conocer el carácter ilícito de sus actos y de adecuar su conducta a dicho conocimiento. Según Voto 02-202073 -275 de Sala Tercera.

---

<sup>47</sup> CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. 309 -310

<sup>48</sup> HANS –HEINRICH (Jescheck). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. 262, Cuarta Edición

Así mismo, la culpa penal la define nuestra Sala Tercera como la omisión a un deber objetivo de cuidado que causa directamente el resultado dañoso; es decir, hay una relación de causalidad: la causa es la falta de deber de cuidado, en tanto el efecto es el daño o lesión al bien jurídico protegido.

Así que, para que haya una condenatoria en un hecho culposo, debe establecerse también el hecho típico, antijurídico y culpable determinando con toda claridad la omisión al deber objetivo de cuidado, el resultado dañoso, la relación causal entre esos dos elementos y el soporte probatorio indubitable de esas conclusiones del hecho. Según Voto 00-600013-247 PE.

Además, la doctrina hace una división de tres tipos de dolo, a saber; dolo de intención, dolo directo y dolo eventual.

*“En rigor, la voluntad de conseguir el resultado sólo es componente inmediato del dolo en la modalidad más frecuente del mismo, o sea en la intención. En el dolo directo y en el dolo eventual falta la persecución del resultado. El autor sabe aquí únicamente que el resultado se halla unido necesaria o posiblemente a la acción ejecutada de modo voluntario. Con carácter general, cabe decir que pertenecen a las tres clases de dolo, aunque de forma diferente, un factor intelectual y otro volitivo. El factor volitivo del dolo resulta de la contraposición de dolo e imprudencia, dado que ya una comprensión prejurídica de los conceptos de dolo e imprudencia revela que la diferencia entre las dos formas de la imputación subjetiva radica en la voluntad de realización de los elementos objetivos del tipo [...] El conocimiento del autor ha de referirse a los elementos del tipo situados con el pasado y en el presente. El autor debe prever, además, en sus rasgos esenciales, los elementos típicos futuros, especialmente el resultado y la relación causal. La voluntad consiste en la decisión de realizar la acción típica y en la ejecución de esa*

*decisión; y por lo que atañe a la intención (como modalidad de dolo), también en que el autor se propone la consecución del resultado típico. Mediante la decisión, el dolo se diferencia de la pura ilusión, del deseo y de la esperanza. El dolo debe asimismo concurrir al tiempo del hecho, careciendo de relevancia el dolo que le precede o le sigue”.*<sup>49</sup>

Volviendo al dr. Jescheck, la clasificación que él hace varía un poco con el nombre de la clasificación que usa nuestro ordenamiento jurídico, por lo cual veremos las definiciones por él dadas a cada tipo de dolo para encuadrarlas así dentro de nuestro marco jurídico.

**Dolo de intención:** implica que el autor persigue la acción típica o el resultado previsto en el tipo o ambas cosas. De ahí que en la intención predomine el factor volitivo del dolo.

Se habla en especial de intención cuando aparece como elemento del tipo, es decir, cuando el autor persigue un resultado situado más allá del tipo objetivo y que, si bien es contemplado conforme al tipo, no precisa ser alcanzado. La intención del autor únicamente puede referirse a algo futuro. Si se piensa en el dolo concerniente a las circunstancias que preceden o acompañan el hecho, no se habla de intención, sino de certeza, duda o desconocimiento. En este aspecto, la palabra “intención” resulta en verdad demasiado estrecha porque el autor puede proponerse no solo el resultado, sino también la realización de la acción.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> JESCHECK(Hans - Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (264, 265) Cuarta Edición.

<sup>50</sup> JESCHECK(Hans Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (268) Cuarta Edición.

Esta clasificación de dolo la encontramos en nuestro ordenamiento jurídico con el nombre de *la intención o dolo directo de primer grado*.

**El dolo directo** (*dolus directus*) significa que el autor sabe con seguridad que concurren determinados elementos del tipo o concurrirán durante la acción, y en particular que prevé como cierta la producción del resultado típico. Domina aquí, por lo tanto, el factor intelectual del dolo. Falta, en cambio, el relativo a la representación de la meta, determinante para la acción y característica de la intención. Sin embargo, dada la certeza de que en todo caso se realiza el tipo, cabe equiparar el dolo directo con la intención en el contenido de lo injusto y de la culpabilidad. De igual forma, el supuesto de certeza debe tratarse el caso en que el autor considera como muy probable la producción de la consecuencia adicional típica, pues los acontecimientos futuros no pueden preverse, por lo general, con certeza absoluta. La diferencia sólo consiste en que aquí podría abrigarse, de todos modos, la esperanza de que el resultado no se diera por una feliz casualidad. Sin embargo, nadie puede acogerse a la prácticamente inexistente posibilidad de un feliz desenlace<sup>51</sup>; el anterior tipo de dolo, el dolo directo, es conocido también en nuestra doctrina como *el conocimiento o dolo directo de segundo grado*.

**Dolo eventual** significa que el autor considera seriamente como posible la realización del tipo legal y se conforma con ella. El contenido de lo injusto del dolo eventual es menor que el de las otras dos clases de dolo porque aquí el resultado no fue ni propuesto ni tenido como seguro, sino que se abandona al curso de las cosas. Pertenecen al dolo eventual, de un lado, la conciencia de la existencia del peligro concreto de que se realice el tipo y, de otro, la consideración seria de este peligro por parte del autor. Considerar en serio el peligro quiere decir que el autor calcula como relativamente alto el

---

<sup>51</sup> Op Cit. (268, 269)

riesgo de la realización del tipo. De este modo, se obtiene la referencia a la magnitud y proximidad del peligro, necesaria para la acreditación del dolo eventual.

También dolo eventual aparece así como componente del delito de la acción, pues se manifiesta en la estimación del peligro para el objeto protegido de la acción. A la representación de la seriedad del peligro debe añadirse, además, que el autor se conforme con la realización del tipo. Se entiende por ello que se decida, para el logro de la meta de la acción que se propuso, por asumir la realización del tipo y soportar el estado de incertidumbre existente en el momento de la acción. Quien actúa de esa manera ante el peligro de que se realice el tipo de la acción punible denota una postura especialmente reprobable frente al bien jurídico protegido, por lo que, en cuanto al contenido de la culpabilidad, cabe equiparar el dolo eventual con la intención y con el dolo directo. Esa postura del autor, caracterizada como un conformarse con la probabilidad de la producción de resultado, no es un componente de la voluntad de la acción, sino un factor de la culpabilidad: al autor se le hace un reproche mayor que en el caso de la imprudencia consciente, dada su deficiente actitud mental respecto a la pretensión de respeto al bien jurídico protegido; y esto, porque en aquella es cierto que reconoce el peligro, pero confía en la no producción del resultado típico.

El dolo eventual se integra así por la voluntad de realización concerniente a la acción típica (elemento volitivo del injusto de la acción), por la consideración seria del riesgo de producción del resultado (factor intelectual del injusto de la acción) y, en tercer lugar, por el conformarse con la producción del resultado típico como factor de la culpabilidad.

El concepto de dolo eventual se configura también mediante la definición de la imprudencia consciente, con la que limita de forma directa. La imprudencia consciente

significa que el autor ha reconocido en verdad el peligro concreto, pero o no lo toma en serio, porque a causa de una infracción del cuidado debido respecto a la estimación del grado de riesgo o de sus propias facultades niega la concreta puesta en peligro del objeto de la acción, o, pese a tomarlo ciertamente en serio, confía, también de modo contrario al deber, en que no se producirá el resultado lesivo.<sup>52</sup>

*“La Sala Tercera en la Sentencia 00242 emitida el 15/03/2002 a las nueve horas toma la doctrina del dolo eventual seguida por la corriente alemana, en donde reza que el autor debe tomar en serio la posibilidad de realizar el delito y pese a ello actúa, conformándose – aún con disgusto- con que dicha posibilidad se concrete. Tomar en serio la posibilidad del delito equivaldría a no descartar que se pueda producir: a “contar con” con la posibilidad del delito. Conformarse con la posible producción del delito significa, por lo menos resignarse a ella, siquiera como consecuencia eventual desagradable cuya posibilidad no consigue hacer desistir al sujeto de su acción: significa el grado mínimo exigible para que pueda hablarse de aceptar, y por tanto, de querer. Así lo básico para esta posición es que el sujeto no descarta la probabilidad de que en el caso concreto se de el delito, independientemente de que pueda preferir o desear que no se de, pues lo cierto es que aún con ese conocimiento, actúa. Representativa de esta corriente es Jacobs, quien resumiendo, señala: Importa el conocimiento de que no es improbable la realización del tipo. En este conocimiento se debe tratar de un juicio válido para el autor; no basta el mero pensar en la posibilidad del resultado pues sólo con un conocimiento que presente el autor como causante del resultado según la experiencia válida, y no especulativamente o por una excesiva*

---

<sup>52</sup> JESCHECK (Hans Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (269, 270, 271) Cuarta Edición.

*escrupulosidad imaginativa, podría sufrir efecto el motivo de evitación directamente, es decir sin ulterior reflexión (...) Concurrirá pues, dolo eventual cuando en el momento de la acción el autor juzga que la realización del tipo ni es improbable como consecuencia de esa acción”.*<sup>53</sup>

Ahora bien, visto lo anterior, podemos tener un criterio más amplio del tipo de subjetivo y el dolo como elemento esencial. Me ocuparé ahora de determinar el tipo de dolo que opera en el delito de inducción a error a la administración tributaria.

#### **A) El dolo en el delito de la inducción a error a la administración tributaria.**

En el delito de inducción a error a la administración tributaria, vamos a requerir, el dolo para que el delito se configure como tal; por tal razón, aunque anteriormente expuse una breve teoría del dolo, es necesario simplificar ahora el dolo en el delito del que se ocupa mi estudio.

Parto del hecho de los dos elementos esenciales que necesita el dolo en general como son el elemento, cognoscitivo, es decir, de saber que la acción u omisión que el autor va a realizar tendrá un resultado ilícito, buscado por el autor, y el elemento volitivo, el cual es la voluntad propia del autor de querer realizar la acción para lograr un beneficio para su persona, es decir, tiene la intención de actuar.

Dice el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios “que quien induzca a error a la administración tributaria mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error..”.<sup>54</sup> Este punto cumple con el elemento cognoscitivo del dolo, puesto que para inducir a error a la administración

---

<sup>53</sup> Sala Tercera; Sentencia 00242, Expediente:99-000413-0077- PE

<sup>54</sup> Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Editorial Publicaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 2002, artículo 92.

tributaria representada por sus agentes recaudadores, se debe tener un conocimiento previo de lo que se está haciendo, como hacerlo para que así el engaño que procura el autor sea posible. Cumple en esta primera parte con la consumación formal puesto que se realiza el acontecimiento descrito en el tipo objetivo.

Sigue diciendo el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios: “...con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial...”.<sup>55</sup> En esta segunda parte del artículo está claramente el elemento volitivo del dolo, y este es la intención de dañar el patrimonio del Estado para obtener un beneficio económico antijurídico. Al sufrir el Estado un perjuicio económico, se va a ver afectado patrimonialmente, cumple con la segunda parte de consumación del delito que sería su consumación material, es decir, debe haber un perjuicio tangible en la administración tributaria para que el delito se configure y poder tener así un delito consumado, y no estar ante la presencia de una posible excusa legal absoluta.

Visto lo anterior, puedo concluir que, para el delito de inducción a error a la administración tributaria, el dolo que se necesita para la consumación total del delito es el dolo de intención ya que el autor va a encaminar sus acciones con el fin único de engañar, ocultar o deformar la verdad ante el ente fiscal, para enriquecerse; es decir, él tiene conciencia de que, mediante sus acciones, va a ocurrir el resultado esperado por él, el cual es obtener para sí o un tercero un beneficio patrimonial.

El dolo eventual nos dejaría el delito simplemente en su primera parte, es decir, en la consumación formal, y nada nos aseguraría que se cumpliría la consumación material, por lo cual este dolo solo abarcaría los elementos del tipo objetivo de la

---

<sup>55</sup> op cit.

norma y no del tipo subjetivo. Por ello, el delito de inducción a error a la administración tributaria no se realizará con este dolo.

No se podría configurar en el delito de inducción a error a la administración tributaria por medio de culpa, puesto que no estaríamos en presencia de lo que requiere el tipo penal, que sería el querer para sí un enriquecimiento ilícito; es decir, el elemento volitivo del dolo. Al presuponer esto, estaríamos hablando de que esencialmente se requiere dolo para el actuar delictivo debe quererse y saber lo que se está haciendo u ocultando.

### **B) Aplicación de la teoría del error de tipo.**

La teoría del error de tipo conecta directamente con la teoría del dolo porque el error de tipo es la negación del cuadro de representación requerido para el dolo: el autor desconoce los elementos a los que ha de extenderse el dolo según el correspondiente tipo.

Hay error de tipo cuando alguien en la comisión del hecho desconoce una circunstancia que pertenece al tipo legal.<sup>56</sup>

Es, entonces, el error de tipo aquel que recae sobre los presupuestos objetivos con los que la orden normativa adquiere eficacia.

Otra definición de error de tipo es la que nos presenta Roxín: “Quien en la comisión del hecho no conoce una circunstancia que pertenece al tipo legal no actúa dolosamente. Con ese conocimiento, cuya falta excluye el dolo típico se hace referencia al elemento intelectual del dolo. Al respecto ya sabemos que es suficiente para el

---

<sup>56</sup> JESCHECK (HANS HEINRICH). *Tratado de Derecho Penal Parte General*. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. 275, Cuarta Edición

conocimiento la representación de que el propio actuar conducirá posiblemente a la realización de un tipo”.<sup>57</sup>

Además, agrega Roxin, el error de tipo no presupone ninguna falsa suposición, sino que basta la falta de la correcta representación.

El error de tipo no va afectar al conocimiento o desconocimiento de la antijuridicidad, sino solo las circunstancias del hecho.

En la doctrina nacional, doña Cecilia Sánchez nos dice que *“el error de tipo se produce cuando, habiendo una tipicidad, falta o es falso el conocimiento de los elementos requeridos por el tipo objetivo en estos casos desaparece la finalidad típica, es decir la voluntad de realizar el objetivo y por ello la conducta es atípica porque no hay dolo”*.<sup>58</sup>

Ahora bien hay una delimitación entre error de tipo y error de prohibición.

Tomando el ejemplo de doña Cecilia Sánchez, espero poder aclarar este punto:

- a- “El error de tipo afecta el dolo, el de prohibición a la comprensión de la antijuridicidad.
- b- El error de tipo se da cuando el hombre no sabe lo que hace, el de prohibición, cuando sabe lo que hace pero cree que no es contrario al orden jurídico.
- c- El error de tipo elimina la antijuridicidad dolosa, el de prohibición puede eliminar la culpabilidad”.<sup>59</sup>

Puede concluir con el esquema anterior que en el delito de inducción a error a la administración tributaria se da el error de tipo cuando el sujeto pasivo no sabe que,

---

<sup>57</sup> CLAUS (Roxin). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. 458

<sup>58</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (146 -147).

<sup>59</sup> OPCIT.

mediante una omisión o comisión, está perjudicando las arcas del Estado y, a su vez, produciendo un deterioro en el patrimonio estatal y un beneficio para sí ilícito. Como en el error de tipo lo que se busca es si el autor realmente tiene o no dolo en su actuar, también cabe destacar que “el autor no solo debe conocer la acción y resultado, sino que debe prever además el curso causal en sus rasgos esenciales, porque la relación de causalidad es tan elemento del tipo como la acción y el resultado. Dado que el curso causal sólo es previsible, en la mayoría de las veces, de forma imperfecta, surge la cuestión de cuando la desviación del verdadero curso causal respecto al representado sea tan esencial que el error merezca la consideración de error de tipo. No obstante, primero hay que examinar si el resultado le es objetivamente imputable al autor. En lugar del curso causal objetivamente imputable que el autor esperaba, debe producirse por ello un curso causal desviado pero también objetivamente imputable”.<sup>60</sup>

En este mismo sentido el curso causal debe obtener como resultado el fin último del autor. Al ser el delito de inducción a error a la administración tributaria un delito de resultado cortado, “la acción típica se complementa con la persecución de un resultado externo que va más allá del tipo objetivo y que debe producirse por sí mismo después del hecho, es decir sin intervención del autor”.<sup>61</sup>

Cabe recordar en este sentido que el autor no es quien materialmente realiza el acto dispositivo, para que el Estado sufra un deterioro económico, sino que es este último el que realiza un acto dispositivo, el cual le va a causar tal perjuicio, con base, claro, en la información falsa brindada u omitida por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

---

<sup>60</sup> JESCHECK (Hans Heinrich). *Tratado de Derecho Penal Parte General*. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (280) Cuarta Edición

<sup>61</sup> op cit. (286)

Para concluir este punto sobre el error de tipo, afirma que “si el sujeto pasivo activo actúa con error o ignorancia respecto a alguno de los elementos del tipo objetivo, faltará el elemento cognitivo del dolo que, como ya señalamos, requiere el conocimiento efectivo y actual de a) elementos descriptivos, b) normativos, c) previsión de la causalidad, d) previsión del resultado y consecuencia desaparece la finalidad típica y la conducta resulta atípica.

El conocimiento sobre los elementos del tipo objetivo debe ser actual, es decir, debe darse en el momento de realizar la acción. Debe extenderse también las circunstancias agravantes y atenuantes”.<sup>62</sup>

### **Efectos del error de tipo**

“Si el error de tipo es invencible, excluye el dolo y en consecuencia la responsabilidad penal y la tipicidad dolosa y culposa de la conducta.

Si el error es vencible, elimina la tipicidad dolosa, pero deja subsistente la tipicidad culposa si el hecho está sancionado en modalidad culposa”.<sup>63</sup>

### **B. 1 Error sobre la correcta aplicación en tiempo de la ley.**

La ley debe ser aplicada siempre en el espacio temporal requerido; de ahí el aforismo expresado por Feurbach: *NULLUM CRIMEN NULLA POENA SINE LEGE*, no hay delito sin una ley previa que lo tipifique.

En nuestro ordenamiento jurídico lo anterior es apoyado por el Código Penal en su artículo primero; “Nadie podrá ser sancionado por un hecho que la ley penal no tipifique

---

<sup>62</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (154-155).

<sup>63</sup> Op cit. (155)

como punible ni sometido a penas o medidas de seguridad que aquélla haya establecido previamente”.<sup>64</sup>

También vemos constatado este principio, que no es otro más que el principio de legalidad, en la Convención Americana sobre Derechos Humanos en su artículo noveno: “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con la posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.<sup>65</sup>

Y, por último, como fundamentación jurídica en nuestro ordenamiento del principio de legalidad se constata en nuestra Constitución Política en su artículo treinta y nueve “A nadie se hará sufrir pena sino por delito cuasidelito o falta, sancionados por ley anterior y en virtud de sentencia firme dictada por autoridad competente, previa oportunidad concedida al indiciado para ejercitar su defensa y mediante la necesaria demostración de culpabilidad”.<sup>66</sup>

El principio de legalidad es un principio que controla el poder punitivo estatal y define su aplicación dentro de límites que excluyen toda arbitrariedad y exceso por parte de quienes ostentan o ejercen ese poder punitivo. La intervención estatal debe estar regida por el imperio de la ley. Es también un freno para la política penal demasiado pragmática que, por acabar a toda costa con la criminalidad, sacrifique las garantías

---

<sup>64</sup> Código Penal, Artículo 1, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 1998, Pág. (17)

<sup>65</sup> Convención Americana Sobre Derechos Humanos, Artículo 9, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 1997, Pág. (16)

<sup>66</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica, Artículo 39, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 2003, Pág. (16)

mínimas de los ciudadanos, y les imponga sanciones no previstas ni reguladas en ley alguna.

El principio de legalidad, tanto en su dimensión política como técnica, alcanza la categoría indiscutible de garantía del ciudadano frente al poder punitivo del Estado y se traduce en cuatro principios: No hay delito sin una previa ley, escrita y estricta; no hay pena sin ley; la pena no puede ser impuesta sino en virtud de un juicio justo y de acuerdo con lo previsto en la ley y en los reglamentos. Es decir, el principio de legalidad continúa ejerciendo una doble función: la política, que expresa el predominio del poder legislativo sobre los otros poderes del Estado y que la convierte en garantía de seguridad jurídica del ciudadano, y la técnica, que exige que el legislador utilice, a la hora de formular los tipos penales, cláusulas seguras y taxativas.<sup>67</sup>

En este mismo sentido, Roxín nos indica el postulado básico del estado de derecho ya mencionado anteriormente (*nullum crimen sine lege*) “un hecho sólo se puede castigar si la punibilidad estuviera legalmente determinada antes de que se cometiera el hecho”. Es decir, por mucho que una conducta sea en alto grado socialmente nociva y reveladora de necesidad de pena, el Estado sólo podrá tomarla como motivo de sanciones jurídico-penales si antes lo ha advertido expresamente en la ley.

El principio no hay delito sin ley permite escaparse colocándose entre las mallas de la ley penal. Por eso Franz v. Liszt denominó al Código Penal, que realmente debería servir para combatir el delito, con una fórmula exagerada pero pegadiza, la “carta magna del delincuente”. Ello significa lo siguiente: que así como en su momento la Magna Charta Libertatum británica protegía al individuo de intromisiones arbitrarias al poder

---

<sup>67</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (44-45).

estatal, el Código Penal pone al cubierto al ciudadano de todo castigo por una conducta que no haya sido claramente declarada punible antes del hecho. Que con ello pueda quedar impune una conducta especialmente refinada, socialmente nociva y, por ello, merecedora de pena, es el precio que ha de pagar el legislador por la falta de arbitrariedad y la seguridad jurídica (es decir, por la calculabilidad de la aplicación de la potestad punitiva del Estado)”.<sup>68</sup>

Un ejemplo claro de lo anterior es la sentencia número 306-03 del Tribunal de Juicio del Primer Circuito Judicial de Alajuela, el nueve de junio del dos mil tres, al declarar la absolutoria de un imputado quien estaba acusado de estafa entre otros delitos, por su supuesta vinculación a estafa a la empresa Credomatic por medio de la utilización de plástico con una banda magnética que asemejaba tarjetas de crédito. Después de todos los criterios expuestos, y habiéndose positivamente identificado al imputado como el responsable de estos hechos, e inclusive al comprobarse que realmente la empresa Credomatic estaba siendo dañada patrimonialmente, el delito que realmente se configuraba, según criterio de dicho Tribunal, era el delito de fraude informático y no de estafa, pero los hechos acusados por el Ministerio Público se habían suscitado entre el primero de marzo al treinta de junio del dos mil uno, y el tipo del delito de fraude informático entró en vigencia el 21 de noviembre del dos mil uno.

Este es un claro ejemplo del principio de legalidad en nuestro ordenamiento jurídico, el cual también nos lleva a una subdivisión del Principio de Legalidad y es la de la prohibición de retroactividad de la ley penal.

## **B.2 Irretroactividad de la ley penal.**

---

<sup>68</sup> CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. (137 -138)

En nuestro ordenamiento jurídico este principio está fundamentado en nuestra Constitución Política, en su artículo treinta y cuatro, al decir: “A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales o adquiridos o de situaciones jurídicas consolidadas”.<sup>69</sup>

También es un principio resguardado por el Código Penal de Costa Rica en su artículo once: “Los hechos punibles se juzgarán de conformidad a las leyes vigentes en la época de su comisión”<sup>70</sup> y también en su artículo doce: “Si con posterioridad a la comisión de un hecho punible se promulgare una nueva ley, aquél se regirá por la que sea más favorable al reo, en el caso particular que se juzgue”.<sup>71</sup>

Esto mismo es protegido por la Convención Americana sobre Derechos Humanos en el párrafo *in fine* de su artículo noveno “...si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.<sup>72</sup>

Es claro en todo esto que el legislador pretende darle una especial protección a cualquier ciudadano o extranjero que se halle en el territorio nacional, en el sentido de que busca que la ley siempre le sea favorable, y es así inclusive si este ya ha sido condenado por algún delito.

Es claro en las normas anteriores que siempre se va a buscar únicamente el beneficio o la reducción de la pena, en cuanto a la aplicación de la irretroactividad de la ley, es expreso que siempre va a ir en función del beneficio del imputado.

---

<sup>69</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica, Artículo 39, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 2003, Pág. (16)

<sup>70</sup> Código Penal, Artículo 11, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 2003, Pág. (22)

<sup>71</sup> OPCIT

<sup>72</sup> Convención Americana Sobre Derechos Humanos, Artículo 9, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José Costa Rica, 1997, Pág. (16)

Roxin nos explica lo anterior de una manera más sencilla al decir: "...un hecho que no era punible en el momento de su comisión no puede ser penado retroactivamente; o respecto de una acción que ya es legalmente punible, se puede introducir retroactivamente una clase de pena más grave o se puede agravar la pena dentro de una de la misma clase. Esas tres formas de retroactividad son constitucionalmente inadmisibles, pues la punibilidad no estaba declarada y determinada legalmente antes del hecho".<sup>73</sup>

La prohibición de retroactividad goza de una permanente actualidad político-jurídica por el hecho que todo legislador puede caer en la tentación de introducir o agravar a posteriori las previsiones de pena bajo la impresión de hechos especialmente escandalosos, para aplacar estados de alarma y excitación políticamente indeseables. Pues bien, impedir que se produzcan tales leyes ad hoc, hechas a la medida del caso concreto y que en su mayoría son también inadecuadas en su contenido como consecuencia de las emociones del momento, es una exigencia irrenunciable del estado de derecho.

La ley que está vigente en el momento del hecho ha de haber entrado en vigor ya en ese momento y no puede haber dejado sea por derogación, por transcurso de un plazo temporal, por derecho consuetudinario en contra o por falta de objeto, de estar en vigor.

El derecho del hecho según disposición legal expresa es el momento en el que ha actuado el autor o partícipe: o, en el caso de omisión, en el que tendría que haber actuado. No es decisivo cuando se produzca el resultado.

La prohibición de retroactividad rige respecto de todos los presupuestos de la punibilidad del derecho material; y tampoco es admisible una supresión o restricción

---

<sup>73</sup> CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. (141)

retroactiva de las causas de justificación. Además, rige también respecto de la pena y sus consecuencias accesorias.<sup>74</sup>

Bien queda claro entonces que el principio de retroactividad sólo se aplicará en cuanto sea favorable al reo, y nunca en su perjuicio. Lo que buscan las anteriores normas y afirmaciones es proteger al individuo en su estado físico respecto a las leyes y al amparo de estas, como lo decía uno de los autores; de esta forma se protege que se hagan leyes especiales para personas o casos especiales.

En el delito de inducción a error a la administración tributaria y antes de su entrada en vigor no se podía reprimir con apremio corporal a aquellos que violaren dicha ley, y eran en su mayoría, sanciones de tipo administrativas o de multa. Pero con la entrada en vigor de esta ley, viene a darle mas coercitividad a la norma debido a que ya impone la medida de reprensión o de cárcel, lo cual va a lograr un mayor respeto por parte del sujeto pasivo, y su respuesta ahora va a ser de mayor respeto o temor por las represalias que le pueda generar.

Tampoco puede en este caso aplicarse el Código de Normas y Procedimientos Tributarios a aquellos delitos que estaban pendientes de una resolución ya fuera administrativa o tributaria, pero no puede dársele el curso o pasar de una sede jurisdiccional a otra, debido al principio estudiado.

---

<sup>74</sup> En este sentido: CLAUS (Roxín). Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito, Madrid, España. Editorial Civitas, 1997, de la traducción de la 2da edición alemana por Diego – Manuel Luzón Peña y otros. Pág. (161,162,163)

## CAPÍTULO IV

### FORMAS DE APARICIÓN DEL DELITO Y PENALIDAD

#### A) Consumación y tentativa

##### 1- Consumación.

“Hay un delito consumado cuando la conducta ha re realizado el tipo en todos sus elementos, y se verifica el resultado ya sea de lesión o de puesta en peligro del bien jurídico.

Para determinar el momento consumativo del delito es esencial tener en cuenta el bien jurídico tutelado.

En algunos delitos la ley exige la lesión del bien jurídico para que ocurra la consumación. En otros basta la puesta en peligro. Hay otros supuestos en que la ley supone que la realización de la conducta es peligrosa per se, de forma que basta la realización de la conducta para que el delito se consume, sin necesidad de que se haya lesionado el bien jurídico.

Hay casos en que la consumación del delito es imposible. Estos son los casos de

- a) Imposibilidad de hecho y derecho- delito putativo
- b) Tentativa idónea – idoneidad del medio empleado
- c) Delito imposible – falta del objeto material del delito.

Para la consumación debe haber un agotamiento de ella, es decir, requiere que el delito haya sido consumado pero además que haya logrado su intención delictiva.

La importancia de esta fase obedece a que, antes que se produzca es posible la participación; pero si la colaboración se da con posterioridad, estaríamos frente a una de las figuras del encubrimiento”.<sup>75</sup>

### ***Dispositivos amplificadores del tipo***

“Varias formas de realizar acciones con relevancia jurídico penal, demuestran que no siempre la adecuación de una conducta a un tipo penal, implica que el agente ha realizado por sí mismo las diversas exigencias típicas y logrado la consumación sin contar con la ayuda de otro u otros.

Al contrario pueden suceder dos cosas:

- a) Que la acción quede en mero intento, lo cual no pasa inadvertido para la teoría jurídica que ha creado al efecto la figura de la tentativa.
- b) Que las tareas delictivas se programan de manera mancomunada, acorde con un plan y unas funciones precisas para cada uno de los intervinientes”.<sup>76</sup>

Para que un autor o varios autores se den a la tarea de configurar un delito y consumarlo, les es necesario crear un plan de acción, este plan de acción es lo que se conoce como *Iter Criminis* que se divide en fase interna, fase intermedia y fase externa.

**1- La Fase interna** se divide en tres:

- a) **Ideación**: la idea de cometer determinado delito surge primero como idea en la mente del sujeto.

---

<sup>75</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (308-309).

<sup>76</sup> op cit. (309-310)

- b) **Deliberación:** puede suceder que esa idea sea inmediatamente desestimada, o que el sujeto empiece a analizar las ventajas y desventajas y es esto último lo que constituye la deliberación
- c) **Resolución delictual:** efectuado ese análisis, el sujeto puede decidirse a delinquir.

## **2- Fase intermedia.**

En esta fase se da lo que se conoce como resolución manifestada, en que el sujeto comunica a un tercero o a varios su resolución de cometer un delito. Aunque esta comunicación no hace que el agente pueda ser castigado como autor del delito que manifestó que realizaría, razones de política criminal determinan, en algunas ocasiones, que el legislador sancione casos como delitos independientes.

## **3- Fase externa.**

En esta fase se abandona el dominio psicológico de las intenciones o de la resolución simplemente manifestada y se arriba a la materialización de la voluntad delictual. Pueden señalarse hasta tres momentos sucesivos, a saber:

- A) Previo a la ejecución (actos preparatorios).
- B) De ejecución (tentación, frustración, consumación),
- C) Posterior a la ejecución (agotamiento).

La consumación no puede averiguarse sin acudir al tipo. “Por eso puede observarse que en cada una de las infracciones, se describe el delito consumado, entendiéndose como tal el que reúne en cada caso los requisitos que con tal fin señala la legislación penal en la parte especial. Así pues, podemos decir que existe consumación

cuando, dándose el tipo subjetivo que se trate, el sujeto ha realizado todos y cada uno de los presupuestos objetivos del tipo, siendo además la acción antijurídica y culpable”.<sup>77</sup>

Según Carlos Creus, la consumación en el delito de la estafa se da “cuando el sujeto pasivo realiza la disposición patrimonial perjudicial, sin que interese, que ella se transforme en beneficio para el autor o para un tercero”.<sup>78</sup>

Y ya más propiamente en el delito de estafa, el cual equipararé con el delito de inducción a error a la administración tributaria, se verá que la consumación se divide en formal y material.

Del propio texto de la ley en el artículo 92 del CNPT vemos cómo la norma se divide en dos para la consumación del delito.

**La consumación formal** se da cuando se da la simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error.

**La consumación material** se da cuando el autor del ardid o engaño logra el beneficio patrimonial para sí o para un tercero.

Pero en esta sección no nos referimos solo a la consumación del delito como tal, sino, como se vio antes, también puede haber una fase previa, que se denomina tentativa, la cual es de relevancia para el derecho ya que la tentativa deja el delito sin su consumación material, pero sí puede haberse dado la consumación formal; es decir puede haber existido previamente el engaño y la acción dolosa del sujeto de perjudicar a la administración tributaria y que por una acción de investigación o irregularidad no se obtuviera así el fin

---

<sup>77</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (313)

<sup>78</sup> CREUS (Carlos). Derecho Penal, Parte Especial Tomo I. Buenos Aires, Argentina Editorial Astrea, 1995. Pág. (490)

último que perseguía el autor, es decir, el beneficio patrimonial o la exención o la devolución.

## **2- Tentativa**

La tentativa se da cuando el agente, a pesar de haber realizado actos preparatorios para incurrir en el delito, desiste de la idea de realizarlo ya sea por voluntad propia o por medios externos a él.

**“Tentativa acabada o delito frustrado”**: es aquella en que el sujeto realiza la totalidad de la conducta típica pero no se produce el resultado típico.

**Tentativa inacabada**: es aquella que tiene lugar cuando el sujeto interrumpe la realización de la conducta típica

**Tentativa idónea**: hay tentativa idónea o tentativa imposible cuando los medios empleados por el autor son notoriamente inidóneos para causar el resultado. La única diferencia entre esta y la tentativa idónea es que en la tentativa idónea hay una absoluta incapacidad de los medios empleados para la producción del resultado típico.

**Desistimiento**: Consiste en la no consumación del delito, debido a la voluntad espontánea del agente.

En la tentativa acabada, para que haya desistimiento, se requiere una actitud activa del agente, o sea, que este debe ejecutar actos que tiendan a interrumpir la cadena causal puesta por él en movimiento y lograr que no se consume el delito.

En la tentativa inacabada, el desistimiento consiste en una actitud pasiva del sujeto, en el sentido de que, voluntariamente, no continuó con la ejecución del delito.

El desistimiento provoca la imputabilidad de la conducta, salvo la de aquellos actos que por sí solos constituyan delito consumado.

El desistimiento no es voluntario cuando la voluntad del agente se paraliza por una acción especial del sistema penal, o cuando el autor se convence de la imposibilidad de consumar el hecho”.<sup>79</sup>

En este sentido Jescheck explica la razón del castigo de la tentativa.

“La teoría actualmente dominante, la razón penal de la tentativa es la voluntad contraria al derecho puesta en acción (teoría subjetiva). Con ello, lo decisivo no sería la efectiva puesta en peligro, por el hecho, del objeto protegido de la acción, sino el injusto de la acción materializado en el dolo del delito. La teoría subjetiva lleva a la ampliación del ámbito de la tentativa punible a costa de la acción preparatoria, a la admisión de la punibilidad incluso de la tentativa absolutamente inidónea y a la equiparación, en principio, de la punición de la tentativa y la consumación puesto que la voluntad contraria al Derecho es en ambos casos la misma”.<sup>80</sup>

### **El tipo de la tentativa.**

“La tentativa requiere tres requisitos: la resolución de realizar el tipo, como elemento subjetivo, el dar el comienzo directo a la realización del tipo, como elemento objetivo, y la falta de consumación del tipo, factor negativo conceptualmente indispensable. Por eso, la tentativa es un tipo dependiente, puesto que sus elementos no han de entenderse en sí mismos, sino que deben referirse al tipo de una determinada clase de delito.

La tentativa exige el tipo subjetivo completo. Ahí se incluye, por de pronto, el dolo. Este como delito consumado, tiene que abarcar la totalidad de los elementos objetivos del

---

<sup>79</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. (307-311-312)

<sup>80</sup> HANS –HEINRICH (Jescheck). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (465) Cuarta Edición

tipo. En los tipos cualificados deben comprenderse también los elementos cualificadores. El dolo cabe igualmente en su modalidad de eventual, siempre que éste sea suficiente conforme al tipo respectivo. Como en el delito consumado, hay que distinguir entre el dolo eventual y la voluntad condicionada de acción. No tiene aún dolo quien todavía no se ha decidido a realizar el hecho, limitándose tan sólo a informarse de los presupuestos de su comisión. En cambio, existe voluntad incondicionada de acción cuando ya se ha tomado definitivamente la resolución y únicamente se espera a que concurra una condición que, ajena a la voluntad del autor, debe decidir sobre el comienzo de la acción ejecutiva. Hay también voluntad incondicionada de acción si el autor considera la posibilidad del desistimiento.

De la necesidad del dolo en la tentativa se desprenden dos consecuencias:

- a) De un lado, que no hay tentativa imprudente, pues quien actúa imprudentemente no materializa la resolución de cometer un delito grave o leve.
- b) Y de otro que, además del dolo como elemento general subjetivo del tipo, deben concurrir los especiales elementos subjetivos del tipo, puesto que la estructura del concepto de delito se encuentran al mismo nivel que el dolo.

La tentativa exige, como elemento objetivo, que el autor dé principio directamente a la realización del tipo. Dar principio inmediato es iniciar una actividad que, sin más eslabones intermedios, debe desembocar en la realización del tipo. La cuestión de si está o no en ese caso debe decidirse atendiendo al plan del autor, o sea, según la representación que el autor se haga del hecho. Resulta así decisiva la apreciación de la proximidad de la

acción al hecho, tomando como base la representación que el autor tuviese en cuanto al camino y al modo de la realización de su voluntad de cometerlo.

Por último, el delito no debe estar consumado. La consumación no se determina atendiendo a que el autor haya logrado su propósito, sino que se alcanza ya con la concurrencia de todos los elementos del tipo. Según la redacción del tipo, la consumación se produce antes o después. El concepto es por ello, de naturaleza puramente formal”.<sup>81</sup>

Visto lo anterior, se puede observar cómo las afirmaciones de Jescheck coinciden con lo expuesto por doña Cecilia Sánchez, y también respecto al momento de la consumación material y formal del delito.

En el delito que nos ocupa en este estudio, el delito de inducción a error a la administración tributaria se expone anteriormente la división de este en su consumación, como se dijo formal y material.

Cuando estamos frente a su tentativa, debe entonces cumplirse con una consumación formal, como mínimo para estar en presencia de la misma, hay que recordar que debe darse la puesta en peligro del bien jurídico tutelado, pero no queda simplemente ahí, también va a ser necesario según Jescheck que se cumpla con los elementos tanto subjetivos como objetivos de la inducción a error, es decir debe abarcar los elementos del dolo, debe de haber un elemento cognoscitivo por parte del autor y volitivo para poder decir que estamos frente a una tentativa. No puede haber tentativa sin dolo.

En cuanto a dar principio respecto de la realización del tipo, este lo podemos equiparar en la inducción a error a la administración con el hecho generador pues es este elemento el que nos va a marcar la iniciación de un posible ilícito, ya sea en su fase

---

<sup>81</sup> HANS –HEINRICH (Jescheck). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (466.468,469) Cuarta Edición

primera, es decir, simplemente en los actos preparatorios, o nos va a marcar el inicio del delito consumado en sí.

Se ve entonces la importancia práctica del hecho generador como tal regido por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en su artículo treinta y uno.

La importancia de este se debe a que nos origina el nacimiento de la obligación.

En nuestro ordenamiento jurídico el Código Penal recoge la figura de la tentativa en su artículo veinticuatro: “Hay tentativa cuando se inicia la ejecución de un delito, por actos directamente encaminados a su consumación y ésta no se produce por causas independientes del agente. No se aplicará la pena correspondiente a la tentativa cuando fuere absolutamente imposible la consumación del delito; en tal caso se impondrá una medida de seguridad”.<sup>82</sup>

Visto lo anterior, nos corresponde ahora saber quién o quiénes son sujetos de consumar delitos o dejarlos en mera tentativa, quiénes son sujetos punibles y en qué circunstancias.

De ahí que entraré a analizar en el apartado siguiente la participación.

## **B) PARTICIPACIÓN**

Al respecto, Carlos Creus se limita al decirnos que cualquier persona puede cometer el delito, pero no cualquiera puede ser el sujeto pasivo.

Contrariamente Jescheck hace un análisis respecto de esta figura, el cual también lo retomaré de una manera más sencilla de doña Cecilia Sánchez y de don Francisco Castillo, pero ya propiamente en nuestro ordenamiento jurídico.

### **La posición sistemática de la teoría de la autoría y de la participación**

---

<sup>82</sup> ZÚÑIGA MORALES (Ulises). **Código Penal** Editorial Investigaciones Jurídicas S A, San José, Costa Rica, 2003, Artículo 34 Pág. (31)

“Los preceptos penales de la Parte Especial describen generalmente acciones de una sola persona. Es el autor anónimo quien con el que comienza la mayoría de las descripciones delictivas. El legislador parte ahí del presupuesto de que es autor quien realiza por sí mismo todos los elementos del tipo. Consecuentemente, el Código Penal (alemán) caracteriza al autor individual mediante el precepto: se castiga como autor a quien realiza por sí mismo delito. Sin embargo el hombre no suele actuar en solitario, sino en colaboración con otros. Así ocurre, sobre todo, en la omisión de delitos. Con ello, el ordenamiento jurídico se encuentra ante el problema de varios en una acción punible.

La teoría de la participación constituye una parte de la teoría del tipo. Es autor, por lo pronto, quien realiza por sí mismo todos los elementos típicos de la acción punible. Sin embargo, el concepto de autoría no se limita a la autoría individual por propia mano, sino que abarca también el caso en el que el autor se sirve de instrumento. Por eso se castiga igualmente como autor quien realiza el delito a través de otro. Existe además, la posibilidad de que varias personas colaboren conjuntamente como autores en un hecho (coautoría). En ese sentido: si varios realizan conjuntamente el delito, cada uno es condenado como autor. Hay que considerar también el caso en el que varias personas intervienen como autores en el mismo hecho con independencia unos de otros (autoría paralela). Mientras que el autor realiza la acción por sí mismo o a través de otro o interviene en ella como autor, el inductor y el cómplice quedan fuera del tipo. Son contemplados en preceptos penales específicos: es inductor quien ha determinado dolosamente a otro a realizar su hecho típico realizado dolosamente, y cómplice, quien dolosamente ha prestado ayuda a otro en su hecho típico realizado dolosamente. Así los requisitos de la punibilidad de la inducción y la complicidad sólo en parte se desprenden del correspondiente tipo de delito.

La clasificación de las manifestaciones de la intervención en la acción punible no es cosa que queda al libre criterio del legislador o del juez. Se trata, por el contrario, de la descripción de procesos vitales que a través de su sentido social se encuentran también cumplidamente determinados para el enjuiciamiento jurídico. Conceptos como autoría, autoría mediata, coautoría, inducción y complicidad han sido acuñados de antemano por la naturaleza de las cosas, y de ahí que jurídicamente deban conservar un contenido que se corresponda con su comprensión natural”.<sup>83</sup>

Para dar con la definición de autor se trataron varias teorías antes de llegar a la que se sigue actualmente. Estas teorías dieron origen a la teoría del dominio del hecho, pero voy señalarlas a manera de estudio para obtener una mejor comprensión de la teoría del dominio del hecho.

“El concepto unitario de autor considera autor a todos los intervinientes que aporten una contribución causal a la realización del tipo, con independencia de la importancia que corresponda a su colaboración en el marco de la totalidad del suceso. Esta cuestión solo ofrece interés en la medición de la pena y allí debe ser resuelta, al margen de todas las distinciones dogmáticas de la teoría de la participación, atendiendo exclusivamente al sentido y al fin de la pena. En consecuencia la causalidad constituye el único criterio de relevancia jurídico penal de un comportamiento, y el concepto de accesoriedad resulta superfluo. Al juez se le confía el castigo de cada cooperador de acuerdo con la intensidad de su voluntad delictiva y la importancia de su contribución al hecho.

---

<sup>83</sup> JESCHECK (Hans Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (585-586) Cuarta Edición

Esta concepción, recomendada especialmente por la escuela moderna y también por el Derecho penal de la voluntad, permite llenar todas las lagunas de la punibilidad y orientar las sanciones atendiendo solo a la personalidad del autor.

A esta teoría se le levantan fuertes críticas por lo siguientes hechos:

A) El específico injusto de la acción de cada tipo se pierde con la reinterpretación que incluye todas las contribuciones al hecho en la causación de las lesiones a los bienes jurídicos.

B) En los delitos de propia mano y en los delitos especiales habría que considerar asimismo autores, por la mera causalidad de su colaboración, a los intervinientes extraños, aunque ellos, precisamente, no actúan de propia mano o en su caso, no se encuentran cualificados como autores.

C) Hay un abandono del principio de accesoriedad se difumarían los contornos de los tipos.

E) El concepto unitario de autor lleva también a una ampliación no deseada de la punibilidad, puesto que la tentativa de la cooperación resulta punible en todos los casos en los que se halle prevista, conforme al tipo, la punibilidad de la tentativa, mientras que por lo demás la participación intentada solo aparece penada dentro de estrechos límites.

F) Finalmente, el concepto unitario de autor desemboca en una pérdida de matizaciones, porque excluye la posibilidad de los marcos penales atenuados para la inducción y la complicidad”.<sup>84</sup>

---

<sup>84</sup> JESCHECK (Hans - Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (587) Cuarta Edición

A esta teoría también se le contrapone el concepto de autor y teoría objetiva de la participación.

“Según eso, solo es autor quien realiza por si mismo la acción típica, mientras que la simple contribución a la causación del resultado mediante acciones distintas a las típicas no puede fundar ninguna autoría. Desde la perspectiva del concepto restrictivo de autor, el establecimiento de formas especiales de participación, como la inducción y la complicidad, significa que la punibilidad se amplía a acciones situadas fuera del tipo, puesto que de acuerdo con el tipo mismo únicamente cabría castigar a quien personalmente ha matado, hurtado u ofrecido resistencia. Los otros intervinientes, que sólo determinaron al autor a realizar el hecho o le ayudaron en ello, tendrían que quedar impunes si no fuera por los especiales preceptos penales para la inducción y la complicidad.

Procede aceptar el concepto restrictivo de autor como posición de partida, porque descansa en la descripción de la acción de los tipos legales, y conecta así con el punto en el que el propio legislador ha dado a conocer lo que quiere que se entienda por autoría en los diversos tipos de delito.

En contraparte a este concepto también se tiene el concepto extensivo de autor y la teoría subjetiva de la participación.

Esta teoría es rechazada junto a la teoría subjetiva de la participación porque pugnan con el principio estructural del Derecho Penal vigente, que se manifiesta en tipos descritos y delimitados preferentemente de modo objetivo. Los preceptos penales se disolverían en la práctica con la extensión de la punibilidad a toda aportación causal y culpable al hecho. Respecto de la teoría subjetiva, en su consecuencia más importante, o

sea la de que quien actúa de propia mano y con plena responsabilidad pueda también ser sólo cómplice, si no desea el hecho como propio, se opone al derecho vigente”.<sup>85</sup>

La teoría que ha predominado actualmente y que es una consecuencia de las tres anteriores es la teoría del dominio del hecho que se estudiará a continuación.

“Ni una teoría puramente objetiva ni otra puramente subjetiva resultan, pues, apropiadas para fundamentar de manera convincente la esencia de la autoría y al mismo tiempo, delimitar acertadamente entre sí la autoría y la participación. Procede intentar, por lo tanto, una síntesis de ambas opiniones doctrinales, cada una de las cuales caracteriza correctamente un aspecto de la cuestión pero, aplicada en solitario, no llega a captar en sentido total de aquella.

El punto de partida de la doctrina del dominio del hecho es el concepto restrictivo de autor con su vinculación al tipo legal. De esa forma, la autoría no se puede basar en cualquier contribución a la causación del resultado, sino solo, por principio, en la realización de una acción típica. Sin embargo, la acción típica no se entiende únicamente como una actuación con determinada actitud personal, ni como mero acaecer del mundo exterior, sino como unidad de sentido objetivo – subjetiva. El hecho aparece así como la obra de una voluntad que dirige el suceso. Pero no sólo es determinante para la autoría la voluntad de dirección, sino también el peso objetivo de la parte del hecho asumida por cada interviniente. De ahí que sólo pueda ser autor quien, según la importancia de su contribución objetiva comparte el dominio del hecho.

El concepto de autor no puede limitarse, como la teoría objetivo formal pretendía, a la realización de una acción típica en el sentido estricto literal. La interpretación de los

---

<sup>85</sup> JESCHECK (Hans - Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (592,593) Cuarta Edición

tipos revela, más bien, que la descripción de la acción, cuando el resultado se produce por la actuación conjunta de varios, ha de entenderse de un modo material que flexibilice el sentido literal. Por eso, el tipo, en ciertas condiciones, puede ser realizado también por aquellos instrumentos que, pese a no ejecutar una acción típica en sentido formal, poseen el dominio del hecho o lo comparten.

Se trata de los casos de autoría mediata, reconocidos por la doctrina y la jurisprudencia, en los que el hombre de atrás se sirve de otra persona como instrumento para la realización del hecho y obtiene, mediante su preponderancia, un dominio del hecho equivalente a la comisión directa. Quien, por el contrario, estimula para realizar el hecho a una persona que actúa típica y antijurídicamente, y con plena responsabilidad, es inductor aunque domine al otro más o menos de forma puramente fáctica, pues la producción de la decisión de cometer el hecho continúa siendo la inducción, incluso cuando aquella, como suele ocurrir, se tome bajo la poderosa influencia del hombre de atrás.

El segundo grupo de casos se refiere a la cooperación de varios en la coautoría. En primer lugar, aquí todos los intervinientes deben compartir la decisión conjunta de realizar el hecho. Además, cada uno ha de aportar objetivamente una contribución al hecho de que, por su importancia, resulte cualificada para el resultado y vaya, en todo caso, más allá de una mera acción preparatoria. Sin embargo, cabe que atendiendo a la división de papeles mas apropiada al fin propuesto, ocurra en la coautoría que también una contribución al hecho que no entre formalmente en el marco de la acción típica de la ejecución del plan global dentro de una razonable división del trabajo”.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> JESCHECK (Hans - Heinrich). Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España, Editorial Comares, Traducido por José Luis Manzanares Samaniego, Pág. (594,595) Cuarta Edición.

En nuestro ordenamiento jurídico se sigue una tesis muy similar a la anterior, y lo expondré, con doña Cecilia Sánchez, con diferentes definiciones y elementos.

Para doña Cecilia, autor es quien realiza la acción típica; el partícipe es quien interviene en el delito sin ser autor, como cómplice tenemos al que coopera en la acción delictiva de otro, y como instigador a quien induce a otro para que cometa el hecho delictivo.

Como autor mediato se tiene al que se vale de alguien que no domina el hecho. Al respecto la jurisprudencia ha dicho:

“En la sentencia se tiene por demostrado que (el coimputado) tenía conocimiento de la falsedad de los documentos, y no obstante siempre prestó su colaboración. Ello excluye uno de los requisitos de la autoría mediata, es decir haber sido utilizado como instrumento para cometer el delito sin conocimiento de que el mismo se está realizando”.<sup>87</sup>

Dentro de las teorías antes expuestas, doña Cecilia hace también una reseña de ellas, pero me abocaré a retomar la que es aceptada y no las otras descartadas.

### **Teoría final objetiva**

Es autor quien tiene dominio del hecho, mientras que los que toman parte sin dominar el hecho son partícipes.

El dominio del hecho lo tiene quien retiene en sus manos el curso: el sí y el cómo del hecho, pudiendo decidir preponderantemente a su respecto haber tenido las riendas del hecho, el que tiene poder de decisión sobre la configuración central del suceso, el que puede decidir si se llega o no a la consumación.

---

<sup>87</sup> Sala Tercera de la Corte, Sentencia Número 568 de las 8: 40 horas del 25 de Octubre de 1991.

Este criterio exige siempre una valoración que debe concretarse frente a cada tipo y a cada forma concreta de materializar la conducta típica.

El dominio del hecho puede presentarse de diferentes maneras:

- 1) Como dominio de la acción (realización de la propia acción)
- 2) Como dominio de la voluntad (consiste en dominar el hecho a través del dominio de la voluntad de otro: autoría mediata).
- 3) Como dominio funcional del hecho (compartir el dominio funcionalmente con otro u otros: coautoría).

En todos los casos el autor debe haber actuado con dolo: El que obra sin dolo carece del dominio del hecho y, por ello, la distinción entre autores y partícipes solo se presenta en los delitos dolosos.

### **Particularidades de la teoría del dominio del hecho.**

- A) Cuando el tipo penal requiere un elemento especial subjetivo de la autoría, será preciso entonces que, además del dominio del hecho, se tenga este elemento subjetivo.
- B) Cuando solo puede ser autor el que tiene una determinada calificación jurídica, se resuelve igual que el anterior.
- C) En los llamados delitos de propia mano en que se requiere que el autor haya realizado con su cuerpo la acción típica, solo tendrá el dominio del hecho aquel que hubiere realizado la acción personalmente.

### **Formas de autoría.**

- A) Autoría directa: el sujeto llena objetiva y subjetivamente los requerimientos de la conducta típica en forma personal y directa. También puede valerse de alguien que no practica la conducta.

B) Autoría mediata: es la que realiza quien se vale de otro que no comete delito sea porque actúa sin dolo, atípicamente o en forma justificada.

Autoría mediata indica autoría mediante determinación de otro, pero no autor mediante otro autor porque el sujeto interpuesto no es autor.

El autor mediato domina el hecho mediante el dominio de otro instrumento que realiza el tipo en forma inmediata. Puede ser que el instrumento obre sin dolo. También puede suceder que actúe coaccionado, o que el instrumento no tenga capacidad de motivación, o que actúe sobre la base de un error de prohibición. Si el instrumento es inimputable, habrá autoría mediata de parte de quien lo utiliza, salvo que el inimputable haya conservado el dominio del hecho, caso en el cual habrá instigación.

#### **Supuestos de autoría mediata**

A) Cuando el determinado no realiza la conducta.

B) Cuando el determinado se vale de otro que actúa sin dolo.

C) El que se vale de una conducta realizada en cumplimiento de un deber jurídico.

D) Quien se vale del que actúa justificadamente.

Pero en los casos en que lo único que hay es una mera ausencia de reprochabilidad del delito, el determinador no tiene dominio del hecho y no habrá autoría mediata.

#### **Coautoría.**

Coautor es el que tiene, junto a otro u otros, el codominio del hecho, y debe tener las características exigidas para el autor. Habrá codominio del hecho cuando los coautores se dividan funcionalmente las tareas de acuerdo con un plan común; sin un plan que dé sentido unitario a la acción de cada uno no puede haber coautoría.

Se denomina dominio funcional del hecho, al aporte que cada sujeto hace para que se produzca un resultado deseado.

En la coautoría cada uno de los coautores debe reunir los requisitos típicos exigidos para ser autor. La coautoría no se admite en los delitos de propia mano.

### **Autoría dolosa y autoría culposa**

La autoría dolosa se configura por el dominio del hecho, la culposa se basa en la causación de un resultado, determinado por la violación de un deber de cuidado.

No es admisible la participación culposa en el delito doloso, ni la participación dolosa en el delito culposo, ni la participación culposa en delito culposo. La única participación posible es la dolosa en delito doloso.

### **Distinción entre la autoría y la participación**

La autoría se distingue de la participación en razón de que, en la primera, el autor tiene el dominio del hecho.

Las condiciones que se exigen para la coautoría son:

- a) Que el coautor reúna las mismas condiciones que el autor.
- b) Que haya un plan común para la realización del hecho.
- c) Que el coautor haya prestado una colaboración objetiva al mismo.
- d) Que haya tenido el codominio del hecho.

En los casos en que el dominio del hecho pueda aparecer compartido por más de una persona, sin que haya tenido un plan común, habrá autoría accesoria.

### **Participación (instigación y complicidad)**

La participación es el aporte doloso que se hace al injusto doloso de otro, de ahí su carácter accesorio.

La participación es una categoría dogmática que se caracteriza por estudiar el problema de aquellos que, tomando parte en el delito, no realizan la acción típica.

Lo que delimita el ámbito de la participación frente a la autoría es el dominio del hecho: Partícipes son los que toman parte antes de la ejecución o durante ella, pero sin tener el dominio del hecho.

### **Fundamento de la punibilidad de la participación**

La participación es punible porque constituye un aporte a la realización del ilícito del autor.

Hay una dependencia o accesoriedad del hecho del partícipe respecto del que realiza el autor.

En nuestro Código Penal, artículo 49, las circunstancias del hecho principal influyen sobre la punibilidad del partícipe cuando éste las ha conocido. (comunicabilidad de las circunstancias).

La punibilidad del partícipe depende de la realización de un hecho principal, lo que significa que el hecho del autor debe haber sido, por lo menos, típico y antijurídico. La culpabilidad es personal, cada uno responde según su propia culposidad.

La participación depende de que el hecho del autor haya alcanzado, por lo menos, el grado de tentativa, es decir, que implique un comienzo de la ejecución del hecho punible.

La comunicabilidad de las circunstancias se da al autor al partícipe, pero no viceversa.

El artículo 49 del Código Penal establece tres supuestos de la infracción distintos para que opere la comunicabilidad de las circunstancias:

1. Las calidades personales constitutivas de la infracción son imputables también a los partícipes que no las poseen si eran conocidas por ellos.
2. Las relaciones, circunstancias y calidades personales cuyo efecto sea disminuir o excluir la penalidad, no tendrán influencia, sino respecto a los partícipes en quienes concurran.
3. Las circunstancias materiales que agraven o atenúen el hecho solo se tendrán respecto de quien, conociéndolas, prestó su concurso.

### **Participación necesaria.**

En ciertos tipos penales se habla de participación necesaria pero la expresión es incorrecta porque se trata de supuestos que requieren coautoría.

### **Participación y encubrimiento.**

El encubrimiento es una conducta que tiene lugar cuando ya se ha ejecutado el delito y, por eso, no se puede considerar una forma de participación. El principio general es que solo puede haber participación mientras el injusto no sea ejecutado. En el caso del secuestro, que es un delito permanente porque el delito está consumado cuando se ha privado de libertad a otro, pero se sigue ejecutando mientras dura la privación de libertad, lo que ocurre es que, durante todo ese tiempo, la ejecución no ha terminado y los aportes que se hacen a la conducta del sujeto son actos de participación, no de encubrimiento.

### **Complicidad**

Cómplice es quien auxilia o coopera dolosamente con el delito doloso de otro. La contribución puede ser de cualquier naturaleza, incluso intelectual.

### **Instigación**

Instigador es el que determina dolosamente a otro para la comisión de un injusto doloso.

La instigación se comete a través de un medio psíquico y directo. El instigador crea el dolo en la cabeza del autor, genera en él la idea de la comisión dolosa del delito.

La punibilidad del instigador depende de

- 1) Que el instigado no estuviera decidido ya con anterioridad a la comisión del delito.
- 2) Que el instigado dé por lo menos comienzo a la ejecución del hecho.<sup>88</sup>

Nuestro ordenamiento jurídico analiza las figuras anteriores en sus artículos<sup>89</sup>45, 46, 47 del Código Penal.

Al respecto nos dice don Francisco Castillo “siendo la estafa un tipo penal de resultado cortado, que permite distinguir entre consumación formal y material, todas las formas de participación son posibles hasta el momento de la consumación material; es decir, hasta el momento en que la estafa está materialmente terminada”.<sup>90</sup>

Ahora, aunque el delito de estudio es el delito de inducción a error, nos referimos a la estafa porque en el artículo noventa y dos del Código de Normas y Procedimientos Tributarios lo que se da es una estafa, pero a la administración tributaria, que para efectos del tipo se le conoce como inducción a error a la administración tributaria.

---

<sup>88</sup> SANCHEZ (Cecilia). Derecho Penal Parte General Doctrina y Jurisprudencia, San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2 000, Pág. 127:137

<sup>89</sup> Artículo 45 “Es autor del hecho punible tipificado como tal, quien lo realizare por sí o sirviéndose de otro u otros y coautores los que lo realizaren conjuntamente con el autor”.

Artículo 46 “Son instigadores, quienes intencionalmente determinen a otro a cometer el hecho punible”.

Artículo 47 “Son cómplices los que presten al autor u autores, cualquiera auxilio cooperación para la realización del hecho punible”.

<sup>90</sup> CASTILLO GONZALEZ (Francisco). El Delito de la Estafa. Editorial Juritexto, San José Costa Rica, 2001. Pág. 235, 236

### **Coautoría**

Para que haya coautoría en el delito de estafa es “exigencia de la coautoría que el coautor tenga las mismas condiciones que el tipo penal requiere para el autor. En la estafa esto significa que cada coautor debe tener la finalidad de obtener un beneficio patrimonial antijurídico”.<sup>91</sup> Esto mismo se cumple en el delito de inducción a error puesto que la misma ley da como requisito material de ella que se dé un beneficio patrimonial para sí mismo o para un tercero.

### **La autoría mediata**

La estafa es un caso de autoría mediata en el que el autor del hecho (autor mediato) realiza la acción engañosa y la inducción a engaño de la víctima o el mantenimiento de esta en él, mientras que el instrumento (el engañado) realiza el acto dispositivo y produce el perjuicio. (Resultado)

Pero en la estafa es posible la autoría mediata cuando el autor engaña a un tercero para que realice la acción engañosa y produzca el engaño en el ofendido. Puede ocurrir que el agente engañe a una persona de buena fe (mediador del hecho), a sabiendas de que la víctima tomará de este tercero los datos necesarios para tomar su decisión (errada) y con base en ella realizar el acto dispositivo, perjudicial para sí o para un tercero.

### **Instigación y complicidad.**

Instigación y complicidad son posibles hasta la consumación material de la estafa. Dado que la finalidad de obtención de un beneficio patrimonial antijurídico no es circunstancia especial o un elemento constitutivo de la infracción, en el sentido del artículo 49 del Código Penal, esa finalidad puede tratarse en la participación de modo accesorio.

---

<sup>91</sup> op cit. (236)

Por consiguiente, no es necesario que el cómplice y el instigador tengan esa finalidad de enriquecimiento, para sí o un tercero.

La distinción entre autoría y complicidad se hace, en este caso, según el dominio del hecho. Quien actúa con finalidad de obtener un beneficio patrimonial para un tercero y llena los otros elementos del tipo objetivo y subjetivo de la estafa es, por regla general, el autor; quien no tiene el dominio del hecho, o la finalidad de obtener un beneficio patrimonial (para sí) para un tercero, es cómplice o instigador.<sup>92</sup>

Recalco que en la figura de la estafa se recogen elementos propios del tipo inducción a error a la administración tributaria y, por esto, se analiza paralelamente con él. Lo que se da son el mismo tipo penal, pero con diferencia en el ofendido.

---

<sup>92</sup> op cit. (237,238)

## CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que he arribado después del estudio de la tesis son las siguientes:

1. Los delitos tributarios deben ubicarse dentro del Derecho Penal Tributario; esto por cuanto en el Derecho Penal Tributario solo pueden intervenir autoridades judiciales penales.
2. El hecho generador es un presupuesto previo e indispensable a la tipicidad para que se configure el delito.
3. El delito de inducción a error a la administración tributaria es un tipo penal abierto porque permite el uso de normas supletorias y fuentes del derecho para su aplicación.
4. El tipo consta de cinco elementos normativos, los cuales son necesarios para la tipicidad del delito, como la acción engañosa, error fáctico, engaño, beneficio patrimonial y el perjuicio patrimonial; sin este último no habría lesión del bien jurídico, por lo que la conducta sería típica, pero no culpable.
5. El delito de inducción a error a la administración tributaria puede darse por una acción u omisión.
6. Es un delito de resultado cortado porque permite la participación entre la consumación formal y la consumación material.
7. El delito de inducción a error a la administración tributaria requiere la consumación formal para que se configure el delito.

Al analizar las conclusiones anteriores, propongo que, desde el punto de vista tributario, se elimine el concepto de error ya que el concepto actual obliga a la

administración tributaria a que está en error, por la forma en que está redactado dicho concepto.

Desde el punto de vista penal, propongo que se varíe el verbo de la norma, es decir, en lugar de “inducir a error” se cambie por “defraudar”; esto para lograr una mayor precisión terminológica y adecuación del principio de legalidad criminal.

Por último, que se reforme la redacción del artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que se configure el tipo de la siguiente manera: “El que defraudare a la administración tributaria mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la hacienda pública”.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Código Tributario. Publicaciones Jurídicas, 1992.
2. García Belsunce, Horacio. Derecho Tributario Penal, Buenos Aires, Editorial de Palma, 1985. p
3. Torrealva Navas, Adrián. Los Hechos Ilícitos en el Derecho Costarricense, San José, Costa Rica, Editorial Mundo Grafico, 1997. Primera edición.
4. Ley de Impuesto General sobre las Ventas y su Reglamento. Imprenta Nacional, 2002.
5. Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento. Imprenta Nacional, 2002.
6. Hans Heinrich Jescheck. Tratado de Derecho Penal Parte General. Granada, España; Cuarta edición.
7. Constitución Política de la Republica de Costa Rica, San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2003.
8. Castillo González Francisco. El delito de Estafa. San José, Costa Rica, Editorial Juritexto, 2001.
9. Luzón Peña Diego. Curso de Derecho Penal. Colombia, Editorial Hispamer.
10. Morales Zúñiga Ulises. Código Penal. San José, Costa Rica, Editorial Investigaciones Jurídicas S.A., 2003.

11. Muñoz Conde Francisco. Derecho Penal Parte Especial. Valencia, España. Editorial Tirana Lo Blanch, Novena Edición.
12. Rosembu Tulio. La Simulación y el Fraude de ley en la Nueva Ley General Tributaria.
13. Wessels Johannes. Derecho Penal, Parte General. Editorial Desalma, Buenos Aires, 1980.
14. Diccionario de la Real Academia Española. Última edición. Editorial Espasa Calpe, Madrid 2001.
15. Directriz Numero DN-22-01 de la Dirección General de Tributación, 2001.
16. Claus Roxin. Derecho Penal, Parte General, Fundamentos de la Estructura de la Teoría del Delito. Madrid España. Editorial Civitas, 1997.
17. Castillo González Francisco. El Dolo. Editorial Juritexto. San José, Costa Rica, 1999.
18. Sala Tercera; Sentencia 00242, Expediente 99-000413-0077-PE.
19. Sánchez Cecilia. Derecho Parte General Doctrina y Jurisprudencia. San José, Costa Rica, Editorial Jurídica Continental, 2000.
20. Convención Americana Sobre Derechos Humanos, Editorial Investigaciones Jurídicas, San José, Costa Rica, 1997.
21. Creus Carlos. Derecho Penal Parte Especial Tomo I. Buenos Aires, Argentina Editorial Astrea, 1995.
22. Sala Tercera. Sentencia número 564 de las ocho horas y cuarenta minutos del 25 de octubre, 1991.

23. Creus Carlos. Derecho Penal, Parte Especial Tomo II. Buenos Aires, Argentina, Editorial Astrea, 1995.
24. Gabriel Casado Ollero y Otros. Fraude y Evasión Fiscal. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas, 2002.
25. Base electrónica de Datos de las siguientes paginas:
- a. [www.doctrina.ucr.ac.cr](http://www.doctrina.ucr.ac.cr),
  - b. [www.pgr.go.cr](http://www.pgr.go.cr)
  - c. Sistema Costarricense de Información Jurídica.
  - d. [www.hacienda.go.cr](http://www.hacienda.go.cr)
  - e. [www.ulacit.ac.pa](http://www.ulacit.ac.pa)
  - f. [www.yahoo.com](http://www.yahoo.com) (buscador)