

ULACIT
UNIVERSIDAD LATINOAMERICANA DE CIENCIA Y
TECNOLOGIA

Licenciatura en Derecho

**“Analizar las debilidades del Sistema Tributario Penal
Costarricense para mejorar su organización y
funcionamiento basándose en el Sistema Tributario
Penal Norteamericano”**

AUTOR
FREDDY VALVERDE RUMOROSO
1-1010-056

**PROYECTO DE GRADUACIÓN PARA OPTAR POR EL
GRADO DE LICENCIATURA EN DERECHO**

San José- Costa Rica
Enero 2005

Agradecimientos

A la Directora de Carrera de la ULACIT,
Licenciada Marianela Nuñez por su comprensión
y su gran dedicación al mejoramiento del estudiante,
especialmente en mi caso, que sufrió mucho por encaminarme
hacia lo correcto y ser mi “ángel de la guarda”.

Gracias por sus consejos y ayuda, le debo muchas cosas.

A mis compañeros por todas las cosas que vivimos juntos.

Y a todos mis profesores por sus consejos y regaños.

Dedicatoria

A Dios, por acompañarme en todos los momentos difíciles de mi carrera y ayudarme a superar tantos obstáculos en mi vida.

A mi mamá, por ser la persona más especial en mi vida y haberme apoyado y confiado en mí en todo momento, por ser perfecta y por ser mamá y papá al mismo tiempo y enseñarme a vivir, gracias por todo.

A mi papá, que siempre me apoyó a lo lejos, aunque yo sé, que tal vez nunca pensó verme en este momento, a punto de ser Abogado y ver cumplido en mí su deseo de haber sido abogado, algún día me gustaría que me entendieras y poder recuperar los años perdidos para así llegar a ser alguien importante como tú.

A mis hermanos Norman (eres lo máximo) y Krissia y sobrinos, Lucía, Josué y Daniel por siempre estar ahí, los amo.

Y finalmente, a mi novia Sonia Laura, por el gran apoyo y confianza hacia mi, sus regaños, sus terquedades y sobretodo por ser una luz en mi camino que nunca pensé encontrar, acuérdate que todo lo puedes lograr.

Índice

Agradecimientos	2
Dedicatoria	3
Índice	4
Introducción	7
Justificación	10
Planteamiento del Problema	14
Objetivo General	14
Objetivo Específico	14
Capítulo I: Sistema Tributario Penal Costarricense	15
1. Derecho Tributario Penal en Costa Rica	15
2. Infracciones y sanciones Administrativas	18
3. Infracciones, Sanciones y Procedimiento penal	19
a. Infracciones y sanciones penales	23
b. Proceso penal tributario costarricense	49
4. Ley de Justicia Tributaria: Incorporación de los hechos ilícitos tributarios al Código de Normas y Procedimientos Tributarios	56
5. Ley 7900: Modificaciones del Código de Normas y Procedimientos Tributarios	66
6. Policía de Control Fiscal	69
Capítulo II: Sistema Tributario Norteamericano: Internal Revenue Service (IRS)	82
1. Historia del Sistema Tributario Norteamericano	82
2. Organizaciones Funcionales	92

3. Departamento de Investigaciones Criminales	94
a. Historia	94
b. Procedimientos del Departamento de Investigaciones Criminales	97
c. Departamento de Colección y Examinación	103
d. Tipos de Casos: Fraude y Narcóticos	104
e. Tipos de Intervención y estrategias de Conformidad	106
f. Sistema de Información Criminal	108
g. Métodos de Investigación	109
1. Investigación Administrativa	111
2. Investigación del Gran Jurado	111
h. Penas criminales	113
4. Análisis de las acciones penales del Sistema Tributario Norteamericano	119
1. Penas Criminales	120
a. Retorno Fraudulento	122
b. Falta fraudulenta del archivo devuelto	123
c. Penalidades relacionadas con la exactitud	124
c.1. Negligencia	124
c.2. Penal sustancial de la subestimación	125
d. Falta de archivar pena	125
e. Vuelta de información	126
f. Falta por pagar pena	127
f.1 Falta de pagar impuesto	127
f.2. Falta de pagar impuestos estimados	127

g. Vueltas fraudulentas	128
2. Pautas para condenar	128
3. Crímenes de divulgación	130
a. Evasión fiscal	130
b. Perjurio del impuesto	131
c. El ayudar o asistir	132
d. Falta de archivar devoluciones	132
4. Crímenes de la Administración del Impuesto	133
a. Evasión fiscal	133
b. Encubrimiento de archivos	133
c. Impedimento hacia la administración	133
d. Declaraciones falsas	134
5. Acceso Voluntario	135
6. Estatutos de la limitación	136
7. Investigaciones y procesamientos criminales	136
Conclusiones	140
Bibliografía	158

Introducción

El Estado por ser el ente regulador de una nación, necesita de la producción que cada ciudadano realiza para poder sustentarse y poder satisfacer las demandas sociales, culturales, políticas e internacionales. Es por esta razón, que la imposición de entregar un porcentaje de lo recaudado al Estado es de suma importancia, ya que de allí, se genera las bases estatales para cumplir con uno de las varias obligaciones como nación.

Por ende los gobiernos han optado como vía más accesible para obtener este fondo de la Tributación de Impuestos considerándolo a este como "...el impuesto ha de ser un instrumento eficaz para la creación de empleo, de fomento del ahorro y, en suma, del crecimiento, así como dar cumplimiento al compromiso político de introducir mayor recaudación y equidad en el reparto de la carga tributaria entre todos, aunque más esfuerzo a quienes tienen una mayor capacidad económica"¹.

Costa Rica como nación en vías de desarrollo, desde los inicios de la aplicación de los impuestos ha presentado varios desafíos que la han hecho constantemente reformar las leyes para que se acoplen más las necesidades y demandas de la sociedad, así como a los cambios constante ocurridos a nivel internacional.

¹ Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal, San José, Costa Rica.

Pero estas reformas han tenido poca eficacia en el ámbito penal, ya que se implementan nuevos cambios y tributos pero las sanciones han quedado relegadas y los ciudadanos costarricenses no le toman la relevancia necesaria por lo que es de suma importancia trabajar en las sanciones punitivas tributarias en Costa Rica

A partir de la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria No. 7535, publicada en La Gaceta, No. 175, del 14 de setiembre de 1995, ha marcado el inicio de un proceso de culturalización tributaria en Costa Rica. Es importante señalar que hasta la fecha actual, el Sistema Tributario Costarricense ha venido por un proceso de modificación de sus artículos de ley para así tratar de obtener cada día una mejor recolección de la renta para beneficio del país y sus contribuyentes.

Por otro lado, Estado Unidos de Norteamérica desde sus inicios también ha implementado la tributación como mecanismo para poder sustentar las necesidades de toda la nación, éste ha utilizado un sistema que desde su comienzo ha tenido pocas modificaciones y que ha sido efectivo, ya que es notorio el gran desarrollo y auge que presenta esta potencia mundial.

La eficacia de este sistema dentro de su Gobierno ha sido la implementación de normas y leyes estrictas que son cumplidas por cada uno de los ciudadanos que

conocen que la falta a estas, acarrea consecuencias graves tanto en el campo monetario como penal para su historial como ciudadano norteamericano.

A través de este trabajo lo que se pretende lograr es una descripción básica de ambos sistemas tributarios, enfocándose especialmente en sus procesos penales para luego poder realizar un análisis comparativo con el cuál se pueda identificar las debilidades del sistema penal tributario costarricense basándose en un sistema penal tributario que ha demostrado poder ser eficaz.

Justificación

Con la aprobación de la Ley de Justicia Tributaria publicada en 1995, se ha marcado el inicio de un proceso de culturización tributaria en Costa Rica. Como consecuencia de esta Ley, la importancia de los asuntos tributarios ha dejado sentir en los costarricenses más preocupación por la situación tributaria.

Las más importantes secuelas de la Ley de Justicia Tributaria fueron sin duda, primero, el Título Tres del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que implicó la sustitución íntegra de este Título, segundo, la sustitución de la sección quinta del capítulo cuarto del Título Cuarto de dicho código; para la aplicación de sanciones y por las reformas a la Ley de Impuestos sobre las Ventas. Se dice que es la más relevante pues en ella se concentra el espíritu de la Ley de Justicia Tributaria que consiste en hacer pagar a todos lo que el sistema legal dispone, reforzando para ello las potestades administrativas de la administración tributaria y creando un sistema sancionatorio orientado a intimidar a los contribuyentes respecto de las consecuencias de sus conductas.

Es de importancia destacar que el sistema tributario debe ser aplicable, lo que implica que debe tener un grado suficiente de aceptación social para propiciar el cumplimiento voluntario y también debe estar dotado de armas necesarias para frenar y controlar el incumplimiento, propiciando la ejecución forzosa de los deberes tributarios.

El pensar en realizar esta tesis sobre este tema, nace de la interrogante de las cuestiones y acciones que se están tomando para la sanción del incumplimiento de dichos impuestos, ya que no se ve reflejado el cobro de estos impuestos en el desarrollo del país. A través del derecho penal tributario, el Estado sanciona a las personas físicas y jurídicas que no pagan debidamente sus impuestos, siendo estos el principal ingreso del Gobierno.

Se ha visto reflejado que el legislador en vez de preocuparse en cobrar los impuestos ya existentes, su función ha sido la de crear nuevos impuestos sin buscar primero la solución de ser más eficaz en el cobro de los tributos ya existentes.

Lo que se busca con el desarrollo de este tema, es incorporar los conceptos y las teorías más modernas del derecho tributario conforme la realidad jurídica de Costa Rica con las debidas adaptaciones que esta exige. Hay que señalar que la Ley de Justicia Tributaria, casi en su totalidad estuvo basada en la doctrina española.

A partir de la creación de la ley 7900 en el año 1999, se hace un intento por incorporar ideologías anglosajonas dentro del marco jurídico de las leyes tributarias, introducidas en su gran mayoría por el representante del partido DIP, el licenciado Antonio Álvarez de Santi.

Con esta exposición lo que se pretende es analizar cuáles pueden ser las normas del sistema anglosajón en las que Costa Rica puede basarse para mejorar el sistema tributario sancionatorio.

La reforma del Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios dada por la Ley de Justicia Tributaria introduce cambios importantes en el aspecto punitivo del Derecho Tributario Costarricense. Antes de esta reforma, Costa Rica se caracterizaba por ser un sistema basado en puras infracciones administrativas; con esta reforma se plantea un sistema mixto basado en una clasificación tripartita: infracciones administrativas, contravenciones y delitos.

Actualmente debido a las modificaciones existentes en los artículos para un mejor bienestar social y de la recolección de tributos, las acciones punitivas están dirigidas a un sistema bipartita entre los delitos y las infracciones.

Hoy en día se está dando otra reforma al Título Tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en donde se va a pasar a ser aún menos sancionatorio, contrario al sistema de Estados Unidos en donde se pueden notar leyes punitivas que son acatadas por los ciudadanos.

La preocupación primordial que se pretende analizar en este trabajo es intentar sacar a relucir los puntos débiles del sistema penal tributario costarricense ya que cada día es menos punitivo en derecho tributario y por consiguiente, no ha podido funcionar de la manera eficaz que en países desarrollados como por ejemplo Estados Unidos, en donde su sistema es tan estricto que la evasión se mantiene dentro de un margen de control por parte del mismo sistema.

A fin de cuentas esa es la intención de comparar los dos procesos penales, ver las diferencias, similitudes entre uno y otro y a la vez resolver esa hipótesis de que el sistema costarricense puede cambiar, si se le cambia la inconciencia que tenemos a la hora de hablar acerca de tributos.

Planteamiento del Problema

¿Cuáles son las debilidades que debe corregir el Sistema Tributario Penal Costarricense para mejorar su organización y funcionamiento basándose en el Sistema Tributario Penal Norteamericano?

Objetivo Generales

Analizar las debilidades que debe corregir del Sistema Tributario Penal Costarricense para mejorar su organización y funcionamiento basándose en el Sistema Tributario Penal Norteamericano

Objetivos Específicos

- Describir el proceso de evolución que ha presentado el Sistema Tributario Penal Costarricense sus objetivos, organización y funcionamiento.
- Identificar en el Sistema Tributario Penal Norteamericano los objetivos, organización y funcionamiento con respecto a la recolección de los tributos.
- Establecer las distintas carencias que debe corregir el Sistema Tributario Penal Costarricense a partir del Sistema Tributario Penal Norteamericano.

Capítulo I

Sistema Tributario Penal de Costa Rica

1. Derecho Tributario Penal en Costa Rica

Se puede definir el Derecho Tributario como “una disciplina jurídica que estudia y regula todas las actividades financieras del Estado²”. Es por medio de la imposición de tributos, que el Estado se puede financiar para satisfacer las necesidades públicas de su pueblo. Con este sistema de entrega u obligaciones de los contribuyentes, se establece una relación bilateral entre Estado y responsabilidad con el pueblo.

Para poder ser efectiva la obligación de contribución del pueblo hacia el Estado para generar el dinero para las actividades que necesita desarrollar, este tiene la potestad de poder hacia el sujeto para que este haga su retribución, dándole a la soberanía estatal.

La relación jurídica tributaria es la que se da entre el Estado (la Administración Tributaria) y el sujeto pasivo (contribuyente), está basada en la adquisición de situaciones jurídicas que surgen como consecuencia de la subordinación de una hacia la otra.

² Berliri, Antonio. Principios del Derecho Tributario, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 16.

A la vez, la relación jurídica tributaria, se caracteriza por ser de carácter personal, al ser sujetos tanto el contribuyente como el Estado, en una relación de prestación de servicios u obligaciones.

Como toda parte de un sistema, es necesario establecer los límites para poder ejercer la potestad que como Estado ha adquirido y en la relación tributaria, los contribuyentes se han alejado un poco en su relación u obligación hacia la recaudación de tributos, es por esto, que el Estado; especialmente en el ámbito jurídico penal, determina una estrategia de acción coercitiva hacia los sujetos cuando estos incumplen los procesos tributarios.

Ante la carente situación de recolección que posee el sistema costarricense, surge la necesidad de contar con un sistema recaudatorio y fiscalizador así como la necesidad de la creación de un sistema represivo para aquellos sujetos que falten a las normas establecidas.

Mediante la Ley de Justicia Tributaria, N° 7535, de 1 de agosto de 1995 publicada en La Gaceta N° 175 de 14 de setiembre de 1995, se introducen modificaciones importantes, como cambiar de un régimen administrativo a la uno mixto, es decir, administrativo penal, con la finalidad de *“... dotar a la Administración de instrumentos ágiles y efectivos para el cumplimiento de sus*

*funciones, garantizando el respeto de los derechos constitucionales y legales de los contribuyente y demás sujetos obligados.*³

La finalidad del cambio a un sistema mixto es agilizar el proceso tanto de recolección como de penalización ante aquellos contribuyentes que interfieren en este proceso tan importante para el bienestar del Estado. Es por eso que en el ámbito legislativo, se desea establecer obligaciones para los sujetos, impuestas por los propios legisladores, e imponer las infracciones vinculadas al área administrativa y penal.

La diferencia entre estos dos institutos radica en tres puntos esenciales:

1. El órgano competente para imponer las sanciones como es la Administración Tributaria y la competencia de los tribunales penales.
2. El procedimiento que se utiliza para la tramitación de las causas, ya sean administrativas o penales
3. El tipo de pena a imponer, en el caso de la jurisdicción administrativa, serán penas de carácter pecuniario y en el área penal se establece la pena privativa de libertad en algunos delitos.

“... toda infracción tributaria posee en su sustancia una infracción administrativa y que así, determinadas infracciones tributarias, además de configurar un ilícito administrativo puede también configurar un ilícito penal y para que esto se produzca es menester

³ Reglamento General de Gestión, Fiscalización y Recaudación Tributaria.

que a un delito tributario, la ley le asigne una sanción de índole penal.”⁴

Para aplicar las sanciones, en este caso las penales, el legislador establece un requisito de procedibilidad, es decir cuando se encuentra el delito, se lleva al ámbito administrativo pero si el sujeto no cumple, se pasará a una infracción en el área penal. Cuando se procesa y se pasa a la segunda fase el legislador remite a la normativa procesal penal.

2. Infracciones y sanciones administrativas

En las infracciones tributarias, se ubican las de tipo administrativo, que son normas jurídicas que prevén la sanción de conductas que violenta u obstruyen las funciones que debe de llevar a cabo la Administración Tributaria, en el área de gestión, fiscalización y recaudación.

Las infracciones administrativas son las violaciones que se presentan generalmente hacia los deberes formales denominados como “... *las obligaciones de los contribuyentes, responsables, declarantes o terceros orientados a la captación o verificación de la información del interés fiscal.*”

⁴ Guardia Sasso, Armando. “Comentarios sobre la Obligación Tributaria, sus infracciones u Sanciones”. Revista de Ciencias Jurídicas, San José, N° 40, enero –abril de 1980, p 135.

El ente competente para investigar y determinar si se procede a la imposición de sanciones es un ente administrativo; para la tramitación existe un procedimiento, y las penas normalmente son de tipo económico.

3. Infracciones, sanciones y proceso penal

El distanciamiento y falta de interés del contribuyente con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ha motivado a los legisladores a optar por el uso de estrategias represivas para que se cumplan con las penas y sanciones meritorias ante la falta de las normas.

Para los supuestos de las infracciones y sanciones penales, el legislador establece una serie de criterios para la determinación de la pena impunable por lo que se sustenta bajo el Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Esta hace referencia a la aplicación de una reforma dentro del capítulo III de este, en donde se introduce el Código Penal.

En esta reforma se estipula un requisito de procedibilidad para la aplicación de las sanciones penales la cuál inicia en un proceso administrativo que al contribuyente no cumplir con la sanción administrativa impuesta, se tramita para que se sigan los procedimientos punitivos correspondientes.

El procedimiento del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se inicia cuando la Administración Tributaria declara alguna irregularidad en sus funciones de fiscalización, que considera constituye un ilícito penal. A partir de la resolución administrativa, se le concede al sujeto un plazo de veinte días para que cumpla el deber formal o con el pago de tributos, recargos, multas o intereses debidos relacionados con un delito. Después de los días estipulados el sujeto no procede, se envía el expediente al Ministerio Público para que inicie la acción penal.

El delito implica una conducta que provoca lesión o puesta en peligro más grave sobre los bienes de mayor relevancia para los miembros de la comunidad. Es por esto que se justifica el acto de sancionar a alguien dentro del marco represivo para que haga frente a sus responsabilidades en beneficio de los demás y de él mismo.

La sanción *“es el resultado del proceso administrativo o jurídico en el cual establece la pena que debe pagar el sujeto por la falta a las disposiciones de la Ley Tributaria Costarricense⁵”*.

Por infracción se entiende como *“el pago fuera de plazo o tiempo establecido por la Ley Tributaria Costarricense y el disfrute de exenciones y beneficios fiscales como contravención⁶”*.

⁵ Torrealba Navas, Adrián. Los hechos tributarios en el derecho costarricense. Centro de Estudios Tributarios. Costa Rica, p. 230

Para poder identificar el valor de los ilícitos tributarios, se han identificados dos conceptos para la toma de decisión en una pena, la gravedad objetiva del ilícito que implica que el hecho más grave se le otorgue una sanción mayor y los criterios de graduación o condiciones subjetivas relevantes.

Es importante señalar que en Costa Rica, el marco penal tributario se basa en el principio ***non bis in idem***, que estipula que “*Nadie podrá ser juzgado más de una vez por el mismo hecho punible*”⁷. Entendiendo al hecho punible como “*...cualquier infracción por la que resulte responsabilidad del infractor y no limita al ilícito penal*”⁸; es decir, es una prohibición a la doble persecución judicial por un mismo hecho, como protección hacia la libertad personal y seguridad individual.

En el artículo 66 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, “*que la comprobación de los hechos ilícitos tributarios deberá respetar el principio ***non bis in idem***, de acuerdo con las siguientes reglas:*

- *La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*

⁶ Torrealba Navas, Adrián. *Op. Cit.* p.230

⁷ Constitución Política de Costa Rica, Artículo 42.

⁸ *Idem*

- *En los supuestos en que la Administración Tributaria ya haya establecido una sanción, ello no impedirá el inicio y el desarrollo de la acción judicial.*⁹

A partir de lo establecido por el Código Tributario, cualquier infracción administrativa deberá estar sustentada por el mismo, salvo alguna norma propia de cada tributo, estableciendo que toda infracción administrativa es sancionable.

Al ser sancionado se dirige a los sujetos pasivos involucrados en la acción y estos serán cumplidores de las faltas ocurridas dentro de su responsabilidad; estableciéndose así como “elemento subjetivo en las infracciones de las personas jurídicas y que constituyen unidad económica o patrimonio afectado”, según lo estipula el artículo 72; asignándosele la sanción más grave o severa.

Los delitos tributarios estarán avalados por el Código Procesal Penal, así como las disposiciones generales de este, existe una excepción de que si existiesen disposiciones específicas estas prevalecen sobre las generales.

En el momento en que la Administración Tributaria encuentre que las irregularidades detectadas pueden ser consideradas como delitos, estos deberán de presentar una denuncia ante el Ministerio Público y detendrán el proceso administrativo hasta que no haya una resolución o sentencia por parte de la autoridad judicial. Es el juez penal quién estará encargado de aplicar una

⁹ Torrealba Navas, Adrián. Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense. pp. 37

sentencia o sanción penal al imputado con respecto a sus faltas tributarias. Este establecerá el monto, las accesorias, los recargos en intereses vinculados con los hechos que no podrá exceder de lo establecido por la resolución administrativa.

Con respecto a la prescripción esta se sustentará con respecto a las disposiciones generales del Código Penal y Procesal Penal que establece que prescribe al plazo de cuatro años contando a partir de la emisión del hecho.

a. Infracciones y sanciones penales

A continuación se describen los delitos fiscales que se encuentran en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Artículo 90: Sanciones por inducir a error a la Administración Tributaria:

Quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución, en perjuicio de la hacienda pública, será sancionado de la siguiente manera:

a) Con prisión de uno a tres años, si el monto defraudado no excede de cincuenta veces el salario base

b) Con prisión de tres a cinco años, si el monto defraudado es superior a cincuenta veces el salario base

Con referencia a este artículo, el sujeto instiga o persuade a la Administración Tributaria a entrar en error en cuanto a elementos determinantes del tributo. Esta norma presenta varios elementos de medio los cuales debe utilizar el sujeto activo para tener como ilícita la conducta.

El primero de ellos es la simulación de datos, es decir, que se debe provocar la equivocación de la Administración, aparentemente, mediante la creación de datos, inexistentes en la realidad.

El segundo medio es a través de la deformación de información verdadera; se diferencia del anterior porque en este supuesto existe información, sin embargo, la misma es modificada para no corresponder con la realidad.

Finalmente, se debe inducir en error a la Tributación por medio del ocultamiento de información verdadera, es decir, existen datos de relevancia tributaria, pero el sujeto los esconde para evitar que lleguen al conocimiento de la Administración con el fin de crearle una situación que no es la verdadera.

El sujeto activo de esta norma, puede encuadrar tanto el contribuyente, el responsable, así como también los agentes de retención y la percepción, o cualquier tercero quién, aunque no deba presentar documentación a la Administración Tributaria por no existir relación de ningún tipo con ella, puede incurrir en las conductas previstas por la norma como indeseables.

Establece la norma una especial motivación que debe concurrir en el sujeto infractor para que se configure el ilícito donde se obtiene un beneficio patrimonial, una exención o una devolución, en beneficio propio o de un tercero y en perjuicio de la hacienda pública; de lo contrario faltaría uno de los elementos constitutivos de la acción ilícita.

Las conductas previstas por el precepto como constitutivas de delitos tributarios pueden ser:

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para sí un beneficio patrimonial en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para sí una exención en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para sí una devolución en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para un tercero, un beneficio patrimonial en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para un tercero, una exención en perjuicio de la hacienda pública.

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la simulación de datos, con el propósito de obtener para un tercero, una devolución en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para sí un beneficio patrimonial, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para sí una exención, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para sí una devolución, en perjuicio de la hacienda pública.

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero un beneficio patrimonial, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero una exención, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante la deformación de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero una devolución, en perjuicio de la hacienda pública.

➔ Inducir error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para sí un beneficio patrimonial, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para sí una exención, en perjuicio de la hacienda pública.

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para sí una devolución en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero un beneficio patrimonial, en perjuicio de la hacienda pública.

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero una exención, en perjuicio de la hacienda pública

➔ Inducir a error a la Administración Tributaria mediante el ocultamiento de información verdadera, con el propósito de obtener para un tercero una devolución, en perjuicio de la hacienda pública

No queda clara la posición del legislador con respecto al tipo de delito impuesto, si la consumación se presenta con la sola puesta en peligro del bien jurídico o si debe darse el perjuicio patrimonial para efectos de tener como consumado el delito de resultado, en cuyo caso aquél comportamiento constituye la tentativa.

Sin embargo, si se analizan las penalidades previstas por el legislador, aparentemente se requiere de un resultado dañoso, constatable económicamente.

De cualquier modo, la Ley de Justicia Tributaria evidencia las deficiencias en la técnica legislativa, lo que provoca este tipo de cuestionamientos, que deberán ser resueltos por los Tribunales de Justicia.

Las distintas modalidades de defraudación violentan el patrimonio de la hacienda pública, bien jurídico que pretende proteger el legislador mediante la creación de este delito tributario.

“El contribuyente infractor comete dos violaciones legales: Primera, no efectúa las aportaciones que por concepto de carga impositiva le impone un deber constitucional. Segundo, participa de los beneficios y provechos, protección social, seguridad y demás beneficios que proporciona el Estado, sin contribuir”¹⁰.

Artículo 91: Sanciones por no entregar los tributos recaudados. El agente retenedor o perceptor de tributos que, tras haberlos retenido o percibido, no los entregue al Fisco dentro del plazo debido, será sancionado con prisión de:

a) Tres a cinco años, si el monto retenido no excede de cincuenta veces el salario base.

b) Cinco a diez años, si el monto retenido excede de esa suma.

El artículo hace referencia a la omisión que comete el agente de retención o percepción que al efectuar la retención o percepción correspondientes, no la entregue, como es su obligación, al fisco dentro del plazo debido.

Los únicos sujetos con las condiciones necesarias para llevar a cabo esta acción típica son los agentes de retención o de percepción.

¹⁰ Prieto, Ahiza. Obligaciones Tributarias, defraudación fiscal y Reforma Tributaria en Costa Rica. Tesis para optar al título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica. 1991 p. 296

La conducta sancionada por la norma es la de no entregar al fisco los tributos retenidos o percibidos en su condición de agente auxiliar en la recaudación, omisión que supone que necesariamente el agente llevó a cabo la recaudación correspondiente pero, sin embargo no se la hizo llegar a la Administración Tributaria dentro del plazo voluntario para pagar.

Aparentemente lo que el legislador quiso fue sancionar al agente auxiliar en la recaudación que una vez efectuada la retención no lo hiciera llegar al fisco; sin embargo, al agregarle un plazo determinado, está igualando la conducta a la morosidad, considerando que no se justificaría el convertir en delito con pena de prisión, esta conducta.

Sin embargo, utilizando una cuestionable técnica legislativa, el parlamentario repitió la conducta prevista como infracción provocando que siempre que se constate el comportamiento ilícito, se produce un concurso aparente de normas, solucionable con la aplicación de la pena más severa, obviamente la privativa de libertad.

“Es un delito doloso constituido por el conocimiento del autor de que está obligado a ingresar en términos el tributo o el aporte, y su voluntad de no ingresarlo...”¹¹”

El bien jurídico que se pretende proteger con esta disposición es el patrimonio de la hacienda pública; será éste el parámetro para tener por consumado el ilícito, si el bien sufre lesión.

Es por lo anterior que en aquellos casos en los que el agente realiza la retención que no entrega al fisco pero posteriormente se comprueba que no había deuda fiscal que la justificara, no se produce lesión alguna al patrimonio fiscal, por ello la conducta no es punible.

Artículo 92: Sanciones para quien altere información. Será sancionado, con prisión de uno a tres años, quien, pese a estar obligado a decir la verdad a la Administración Tributaria, niegue, oculte o aporte, de manera incompleta o falsa, información de trascendencia tributaria, sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos.

¹¹ Edwards, Carlos Enrique. “Régimen Penal Tributario”. Argentina, Editorial Astrea, 2a edición. 1993, pp 54-55.

Esta información debe referirse a hechos o actuaciones de terceras personas que sean de conocimiento del sujeto requerido en razón de mantener relaciones económicas y financieras con el tercero y que, necesariamente, sean de trascendencia tributaria.

Únicamente podrá la Administración Tributaria cuestionar al sujeto sobre la información si esta le ha llegado por su relación con el tercero, no así, si opera en su favor, el privilegio del secreto profesional.

La aportación de información debe realizarse, de conformidad con el precepto legal, en forma incompleta o falsa; siempre que la información objeto de esta acción sea de trascendencia tributaria, es decir, que verdaderamente lesione el bien jurídico.

Son sujetos activos de esta norma aquellas personas que tengan relaciones económicas y financieras con terceros que están siendo investigados por la Administración.

Las conductas que el legislador prevé en este precepto son:

➔ Negar información de trascendencia tributaria sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos. Implica esta conducta que el sujeto se niega a dar la información

requerida, es decir, comparece a las oficinas de la Administración Tributaria y sin embargo, no les facilita la información que es de su conocimiento.

➔ Ocultar información de trascendencia tributaria sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos.

“Esto equivale no sólo a no presentarla sino a realizar maniobras tendientes a dificultar que la Administración compruebe, a través de sus diversas formas de actuación (comparecencia en la Administración, inspección de local, secuestro de documentos), si está la información no presentada o si la que se presentó es exacta o completa. Es decir, estamos ahora ante una modalidad comitiva del delito que implica, en esencia, una obstrucción a la actuación fiscalizadora o inspectora”¹²

➔ Aportar en forma incompleta información de trascendencia tributaria sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos.

¹² Torrealba Navas, Adrián. “Los Hechos Ilícitos Tributarios en el Derecho Costarricense” Costa Rica, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A., 1997, p.437

➔ Aportar falsamente información de trascendencia tributaria sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos.

Artículo 93: Sanciones por manejo indebido de la información. Será sancionado, con prisión de uno a tres años, quién oculte o destruya información, libros contables, bienes, documentos, registros, sistemas y programas computarizados, soportes magnéticos u otros medios de trascendencia tributaria en las investigaciones y los procedimientos tributarios.

La conducta típica se desarrolla alrededor de la acción de ocultar y de destruir. En el primer caso, existe información que se esconde para efectos de que la Administración Tributaria no la conozca. En el otro caso, la información debe ser eliminada, es decir, deja de existir materialmente y por ello, Tributación no tiene acceso a ella.

El hecho ilícito, debe llevarse a cabo "... en las investigaciones y los procedimientos tributarios...", esta frase delimita la acción típica: la ocultación o destrucción de la información en cuestión no es punible bajo este precepto.

“... el tipo exige una circunstancia específica, y es que la acción típica debe realizarse en el contexto de un procedimiento tributario,... se trata de una conducta que debe realizarse una vez que la Administración Tributaria ha iniciado el ejercicio de las potestades de exigir información para verificar la situación tributaria del sujeto pasivo previstas en los artículos 104, 108 y 109 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios a través de los procedimientos respectivos”.¹³

Constituiría la conducta una violación al deber de información y colaboración a que está obligado el sujeto para con la Administración Tributaria, máxime por colocarse el sujeto en imposibilidad de cumplimiento. Sin embargo no es sancionable ni como infracción o delito tributario, si la acción se comete fuera de la investigación o procedimiento.

El sujeto activo de la conducta de ocultar, solo podrá incurrir en ella, el contribuyente o responsable a quién se le solicita datos de relevancia tributaria que le son propios. En cuanto a la destrucción de información, el sujeto puede ser cualquiera quien cometa la acción típica; aunque no sea el beneficiario de la actuación.

¹³ Torrealba Navas. Adrián. Op.Cit. pp. 398, 399

El objeto material real son: los libros contables, bienes, documentos, registros y sistemas y programas computarizados, soportes magnéticos u otros medios de trascendencia tributaria.

Las acciones típicas son:

- ➔ Ocultar información

- ➔ Ocultar libros contables.

- ➔ Ocultar bienes.

- ➔ Ocultar documentos.

- ➔ Ocultar registros.

- ➔ Ocultar sistemas y programas computarizados.

- ➔ Ocultar soportes magnéticos.

- ➔ Ocultar cualesquiera otros medios de trascendencia tributaria.

- ➔ Destruir información.

- ➔ Destruir libros contables.

- ➔ Destruir bienes.

- ➔ Destruir documentos.

- ➔ Destruir registros.

- ➔ Destruir sistemas y programas computarizados.

- ➔ Destruir soportes magnéticos.

- ➔ Destruir cualesquiera otros medios de trascendencia tributaria.

En todos estos supuestos, el bien jurídico que pretende proteger la norma es la función tributaria, en sus manifestaciones de comprobación, fiscalización y liquidación; siendo en este último caso factible la lesión al patrimonio proveniente de la recaudación fiscal.

Artículo 94: Sanciones por acceso desautorizado a la información. Será sancionado, con prisión de uno a tres años, quién, por cualquier medio tecnológico, acceda a los sistemas de información o las bases de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización correspondiente.

Este artículo hace referencia a la entrada en los sistemas o base de datos de computadoras u ordenadores de la Administración Tributaria. Es decir, el sujeto debe poder entrar en los sistemas tributarios y poder leer la información en ellos contenida, todo ello dentro del supuesto de no autorización. El sujeto activo puede ser cualquier persona con la información requerida para ello.

La norma es bastante amplia en este sentido, la forma en que el sujeto debe acceder a los sistemas computarizados de la Tributación Directa es mediante cualquier medio tecnológico; aparentemente única forma de acceder a la base de datos.

La acción prohibida por la norma es el acceder a los sistemas de información o base de datos de la Administración Tributaria, sin la autorización debida. Esta última condición es indispensable, por cuanto hay funcionarios que son los encargados de manejar esta información, obviamente su conducta es atípica salvo que se trate de los supuestos de información a la cual no se encuentran

debidamente autorizados para revisar o cuya potestad de revisión les ha sido suspendida.

El bien jurídico tutelado es la confidencialidad en el manejo de la información tanto de los diversos sujetos pasivos inscritos como de terceras personas, así como de cualquier otra información referente a presupuestos, tácticas o previsiones sobre el patrimonio de la hacienda pública.

Los datos pueden también referirse a procedimientos e investigaciones concretas, todo ello goza de carácter confidencial y, por ende, se requiere de la autorización para su revisión. La información que conste en los sistemas computarizados y que sea de acceso general supone autorización para su lectura por ello no afecta ningún bien jurídico, en cuyo caso no será punible.

Artículo 95:- Sanciones por manejo indebido de programas de cómputo. Será sancionado, con pena de tres a diez años de prisión, quien se apoderare, copie, destruya, inutilice, altere, transfiera o tenga en su poder, sin la autorización debida de la Administración Tributaria, cualquier programa de cómputo utilizado por ella para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que la Administración Tributaria los haya declarado de uso restringido, mediante resolución.

El sujeto activo puede cometer el ilícito, cualquier persona que por alguna razón se encuentre en el apoderamiento de la información tributaria.

El objeto material real es cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, a través de la correspondiente resolución.

Las diversas modalidades de la conducta típica previstas por este artículo son:

➔ Apoderarse, sin la debida autorización, de cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

➔ Copiar, sin la debida autorización, cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

➔ Destruir, sin la debida autorización, cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

➔ Inutilizar, sin la debida autorización, de cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, por medio de la correspondiente resolución.

➔ Alterar, sin la debida autorización, cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

➔ Transferir, sin la debida autorización cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

➔ Tener en su poder, sin la debida autorización cualquier programa de cómputo utilizado para administrar la información tributaria y sus bases de datos, siempre

que se haya declarado de uso restringido por la Administración Tributaria, mediante la correspondiente resolución.

En todos estos casos constituye un requisito *sine qua non* la existencia de resolución administrativa que ordene restringir el acceso a la información tributaria y sus bases de datos, de lo contrario, la conducta no se subsume bajo estos supuestos, aunque podría, dependiendo del caso concreto puede ser punible.

La resolución en cuestión, además de existir, debe ser debidamente comunicada a los interesados, es decir, se debe cumplir con el principio de publicidad; de lo contrario es factible que el sujeto alegue ignorancia de la resolución, faltando un elemento del tipo para que proceda la sanción.

Todos estos ilícitos son delitos de resultado, que admiten tentativa y pretenden proteger la confidencialidad de la información tributaria así como los procedimientos e investigaciones.

Artículo 96: Sanción por facilitar el código y la clave de acceso. Será sancionado, con prisión de tres a cinco años, quien facilite su código y su clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributarios, para que otra persona los use.

Con respecto a este artículo implica dar o proporcionar la clave de acceso que la Administración Tributaria le asigna a cada funcionario para poder ingresar en la base de datos de información tributaria.

El código o clave de acceso solamente se le otorga a determinados servidores públicos porque únicamente algunos son los responsables de administrar la información de trascendencia tributaria, ello dependiendo de las funciones que cada uno ostente. Serán éstos sujetos los únicos facultados para proporcionar a un tercero la clave de acceso, y por esta razón se supone que solamente ellos pueden cometer el delito en cuestión.

La conducta prohibida es facilitar a un tercero la clave de acceso o código que le ha sido asignado por la Tributación, para el acceso de los programas de información tributaria.

El bien jurídico tutelado es la información tributaria, concretamente su confidencialidad, aunque no se limita a ello, sino en general para proteger toda la función gestora de la Administración Tributaria.

Artículo 97: Sanción por prestar código y clave de acceso. Será sancionado, con prisión de seis meses a un año, quién culposamente

permita que su código o su clave de acceso, asignados para ingresar a los sistemas de información tributaria, sean utilizados por otra persona.

La acción está referida hacia la facilitación o dejar que otra persona utilice el código o clave de acceso asignado por la Administración Tributaria, para acceder a los sistemas de información tributaria.

Únicamente el servidor público a quién la Tributación le ha asignado clave de acceso puede cometer este ilícito que, admite solamente la forma culposa; en caso contrario el comportamiento del sujeto entonces encuadra en el anterior delito.

Lo que el legislador pretende evitar es que un funcionario de la Tributación Directa, culposamente, permita que un tercero obtenga su clave de acceso de los sistemas de información tributaria.

Es un delito de peligro concreto, no hay punibilidad si solamente se da un comportamiento culposo del funcionario pero nadie obtiene la clave. Para que se consume el ilícito se requiere que el tercero obtenga el código de acceso para utilizarlo, si no llega a usarlo por circunstancias externas a su voluntad se tiene por consumado el ilícito, ya que el tipo no requiere de la efectiva utilización de la clave.

El bien jurídico tutelado es la confidencialidad de la información tributaria; pero también el legislador pretende proteger toda la función gestora de la Administración Tributaria.

Artículo 98.- Sanción para el funcionario publico por acción u omisión dolosa. Será sancionado, con prisión de tres a diez años, el servidor público de la Administración Tributaria que, de manera directa o indirecta, por acción u omisión dolosa, colabore o facilite, de cualquier forma, el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

Hace referencia este artículo al incumplimiento de la obligación tributaria o la inobservancia de deberes formales, por parte del sujeto pasivo. La colaboración o facilitación se deben otorgar en forma directa o indirecta, o por acción u omisión o cualquier forma mediante la cual se colabore o facilite el incumplimiento de la obligación fiscal o de los deberes formales.

Concretamente la norma enumera que sea a través de un comportamiento activo (acción) o mediante un no hacer (omisivo) dolosos en ambos casos, o también en forma directa o indirecta; se presta la ayuda o se facilita el incumplimiento correspondiente.

Únicamente será sancionado el servidor público de la Administración Tributaria que incurra en el comportamiento contenido por el precepto legal. En principio, solo podrá ser sancionado el funcionario estatal por ser el único capaz de llevar a cabo el hecho tipificado.

Las conductas típicas son:

- ➔ Colaborar, el servidor público, de manera directa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Colaborar, el servidor público, de manera indirecta en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Colaborar, el servidor público, por acción dolosa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Colaborar, el servidor público por omisión dolosa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Colaborar, el servidor público, de cualquier forma en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Facilitar, el servidor público, de manera directa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Facilitar, el servidor público, de manera indirecta en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Facilitar, el servidor público, por acción dolosa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Facilitar, el servidor público por omisión dolosa en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

- ➔ Facilitar, el servidor público, de cualquier forma en el incumplimiento de la obligación tributaria y la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo.

La subsunción bajo cualquiera de estas conductas produce, en principio, la legitimidad de la imposición de la respectiva sanción, por tratarse de delitos de peligro abstracto, será sancionable la conducta, independientemente de que llegue a incumplirse la obligación respectiva.

El bien jurídico tutelado es la confiabilidad en los funcionarios de la Administración Tributaria, quienes le deben fidelidad al Estado, así como la función gestora en sus diversas modalidades en el caso del cumplimiento de los deberes formales, y la función de recaudación y el patrimonio proveniente de él en los supuestos de cumplimiento de las obligaciones fiscales patrimoniales.

b. Proceso penal tributario costarricense

Para el cumplimiento de las normas jurídicas, en especial las que implican un detrimento patrimonial, el Ordenamiento Jurídico opta por utilizar algún tipo de incentivo, o generalmente, la amenaza.

En razón del alto índice de defraudación fiscal, el legislador ha optado por utilizar la imposición de penas cuya gravedad y sanción implica la conculcación de uno de los bienes más preciados para el ser humano: la libertad personal.

A partir de la promulgación de la Ley 7535 de Justicia Tributaria, y supuestamente cumplidas las condiciones estipuladas por Decreto Ejecutivo N° 25013-H publicado el 27 de marzo de 1996, se instauró, nuevamente, en nuestro país, la aplicación de la pena de prisión para sancionar los delitos tributarios.

Sobre el procedimiento de sanción de los delitos tributarios, el mismo se inicia con los trámites ante la Dirección General de la Tributación Directa, quién al detectar los hechos presuntamente ilícitos debe otorgar una audiencia de veinte días al infractor para que cumpla con la obligación correspondiente (requisito de procedibilidad).

Este requisito de procedibilidad en cierta forma limita al hacer depender la acción penal de la decisión de la Administración Tributaria, cuestionable cuando la *noticia criminis* llega a oídos del Ministerio Público y éste no puede proceder hasta tanto la Administración no realice lo propio; otra consideración es que la Tributación no considere procedente la apertura de proceso penal y el Ministerio Público si, este ultimo no puede actuar.

En caso de no operar una exclusión de la culpabilidad al cumplir el sujeto, entonces el expediente administrativo se remite al Ministerio Público para que se tramite según proceda.

Con la modificación del sistema, a partir de 1998 se establecen tres etapas del proceso la Preparatoria, la Intermedia y Conclusiva. En la primera es el Ministerio Público quien realiza la investigación, lo que actualmente se conoce como la instrucción; la figura de este juez es sustituida por la de un juez garante, tercero imparcial que únicamente interviene para constatar el correcto

cumplimiento de las obligaciones del Ministerio Público, con respeto a los derechos del imputado.

Concretamente para el caso de los delitos contra la hacienda pública la nueva legislación autoriza a la Procuraduría General de la República, cuando el Ministerio Público no lo hace, a ejercer la acción penal.

Esta nueva legislación deroga el principio de indeclinabilidad de la acción penal, operando el principio de oportunidad, lo que le permite al Ministerio Público, previa autorización del superior jerárquico, prescindir de la persecución penal en aquellos casos en los que el hecho ilícito sea insignificante, valoración que realizará el Ministerio Público y posteriormente el Fiscal General o Jefe de esa entidad.

Esta valoración se realizará caso por caso y para el tema en análisis resulta de especial importancia para efectos de sancionar lo realmente necesario sin gastar injustificadamente recursos del Estado en asuntos donde la lesión al bien jurídico ha sido mínima.

En la materia en cuestión, la valoración de la lesión al bien jurídico resulta de especial importancia para subsanar la omisión del legislador al no establecer montos mínimos objeto de la conducta ilícita; con fundamento en ello puede ser

que el sujeto pague al menos una cantidad mínima y sin embargo, en otras circunstancias el Ministerio Público se verá obligado a ejercer la acción penal en contra de ese sujeto.

Una segunda valoración se lleva a cabo al terminar la investigación del Ministerio Público, momento en que se remiten las diligencias preliminares al Fiscal quién determinará lo procedente, ya sea un desistimiento, sobreseimiento, la aplicación de un criterio de oportunidad, la suspensión del proceso a prueba, la conciliación o cualquier otra medida tendiente a finalizar el proceso.

La conciliación será procedente cuando sea aplicable la ejecución condicional de la pena, actualmente para los delitos de hasta tres años; ello sin obviar que la conciliación debe darse dentro de los límites ya mencionados, es decir, que el funcionario en representación de la Dirección de Tributación Directa no podrá renunciar a las pretensiones del Estado, puede negociar formas de pago, más no conceder ningún tipo de remisión sin el correspondiente respeto del trámite legal ya expuesto.

“La conciliación, en la forma en que está concebida en el Código Procesal Penal de 1996, no implica volver a la “venganza privada”, ni la “privatización del derecho penal”, ni que el Estado abandone su responsabilidad en la solución de los conflictos no, mucho menos,

fomentar la comisión de delitos (por oposición a las prevenciones especiales y general), pues “pagó y vuelvo a delinquir”¹⁴

Otra de las formas a través de la cual se extingue la acción penal es mediante la reparación integral del daño causado, es decir, será obligación del imputado reconocer la prestación fiscal y posterior pago o cumplimiento de la obligación; ello obviamente si la reparación integral implica la del bien jurídico tutelado el cual no debe encontrarse lesionado.

Finalmente, se puede solicitar la suspensión del procedimiento a prueba hasta antes de ordenarse la apertura a juicio, siempre que en la solicitud se estipule un plan de reparación del daño ocasionado y *“un detalle de las condiciones que el imputado estaría dispuesto a cumplir conforme al artículo”*.

Con ello se pretende que el proceso no continúe su tramitación normal, sin embargo, para que proceda esta condición el sujeto debe admitir el hecho ilícito lo que constituye confesión, ello a pesar de que el Código establece que la admisión de los hechos no se considerará confesión.

¹⁴ Chaves Ramírez, Alfonso. La Conciliación. Reflexiones sobre el Nuevo Proceso Penal, Costa Rica, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A. 1996, p. 186

La etapa preparatoria finaliza con la acusación y solicitud de apertura a juicio, en este mismo momento procesal se debe realizar el ofrecimiento de prueba para evacuar en la siguiente audiencia.

La fase posterior es la etapa intermedia donde se realiza un examen de la acusación, se le da audiencia por un lapso de cinco días a las partes para que revisen las actuaciones y evidencias recopiladas en la etapa inicial; plazo dentro del cual deben presentar objeciones a la solicitud del Ministerio Público, oponer excepciones, solicitar un sobreseimiento, ofrecer la prueba para el juicio o plantear cualquier gestión en mejora de la preparación del juicio.

En la resolución judicial se convoca a las partes a una audiencia oral y privada supuestamente a realizarse dentro de un plazo no menor de diez días ni mayor de veinte. Deben participar el fiscal y el defensor; en caso de proceder la conciliación también debe citarse al ofendido; trámite que se llevará a cabo al inicio de la audiencia, de no haber conciliación se continúa la audiencia con la exposición de las diversas posiciones de las partes evitándose la discusión sobre cuestiones propias del juicio oral.

En caso de estimarlo procedente, el juez de la fase intermedia tiene la facultad de producir la prueba en esta audiencia de requerirse para el dictado de la resolución.

Sobre la finalización de la audiencia, dispone el artículo 319 del Nuevo Código Procesal Penal:

“Finalizada la audiencia, el tribunal resolverá inmediatamente las cuestiones planteadas, salvo que por lo avanzado de la hora o lo complejo de los asuntos por resolver, difiera la solución hasta por cuarenta y ocho horas.

Analizará la procedencia de la acusación o la querrela, con el fin de determinar si hay base para el juicio o, en su caso, si corresponde total o parcialmente desestimar la causa o sobreseer al imputado.

También podrá examinar, conforme al procedimiento establecido, si corresponde aplicar un criterio de oportunidad, el procedimiento abreviado, suspender el procedimiento a prueba o autorizar la aplicación de las reglas para asuntos de tramitación compleja.

Resolverá las excepciones planteadas, ordenará los anticipos de prueba que correspondan y se pronunciará sobre la separación o acumulación de juicios.

Decidirá sobre la admisibilidad de la prueba ofrecida para el juicio...”

De previo a la iniciación de la última fase del proceso, puede el imputado solicitar que el juicio se realice en dos etapas, en la primera se analizará lo relacionado con la existencia de la culpabilidad y en caso de condenatoria, en la segunda se discute sobre la individualización de la pena y sus consecuencias civiles.

Para finalizar se debe mencionar que para poder determinar la pena de prisión en los casos de delitos fiscales es condición *sine qua non* que en caso de haber deuda tributaria, la misma se encuentre determinada porque es el parámetro establecido por el legislador para fijar la sanción imponible.

4. Ley de Justicia Tributaria: Incorporación de los Hechos ilícitos tributarios al Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Definitivamente con la incorporación de los hechos ilícitos tributarios a la normativa jurídica por medio de la Ley de Justicia Tributaria, en primera instancia, pone a la legislación costarricense al nivel de países vanguardistas como España y Argentina, que dan la pauta, a nivel latinoamericano, en asuntos jurídicos en muchas de las ramas del derecho, no siendo la excepción la rama del derecho tributario, específicamente en materia de ilícitos tributarios, puesto que antes de esta ley solo existían puras infracciones administrativas. La base para los mismos fueron planteados de manera idealista y futurista en el Código Modelo para América Latina, y ha sido fundamental para el desarrollo de

distintas legislaciones latinoamericanas adoptándola cada país según ha sido su necesidad y con rasgos propios de su cultura.

La evasión tributaria es un fenómeno mundial, que existe donde quiera que haya impuestos, y consiste en una práctica fuera de la ley, que produce un efecto negativo sobre la recaudación, es decir cualquier acción que conduzca a disminuir el monto del impuesto a cargo del contribuyente.

Partiendo de este concepto, se puede concluir que las principales formas de evadir impuestos están dadas por *“el mantenimiento de las actividades en la economía informal, por la declaración de datos falsos en las actividades registradas y por el aprovechamiento de contradicciones y vacíos en la legislación tributaria y su aplicación”*¹⁵.

La evasión tributaria no controlada, ha incitado a eludir el pago de las obligaciones a los contribuyentes honestos, y más aún cuando no logran ningún beneficio por el pago oportuno de sus impuestos y solo ven cómo otros contribuyentes evaden sin ser sancionados, aunado todo esto a que por naturaleza, los contribuyentes son renuentes al pago de tributos, pudiendo afirmarse, en términos generales, que en la sociedad existe una carencia de

¹⁵ Ramos M, Dionisio y Rojas R. Edwin. Los Medios de extinción de la deuda tributaria. Tesis para optar al título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho Universidad de Costa Rica. 1982 p. 10

conciencia y cultura tributaria, tomando como argumento en muchos de los casos, el mal uso que ha dado el Estado a sus contribuciones, siendo esta la principal excusa para explicar la evasión.

Cabe destacar que la Ley N. 7535 o Ley de Justicia Tributaria introdujo un cambio fundamental en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios al que se le conoce tradicionalmente como Código Tributario, al sustituirle integralmente el Título III y establecer uno nuevo que denominó Hechos Ilícitos Tributarios, con una clasificación tripartita de estos hechos (infracciones administrativas, contravenciones tributarias y delitos tributarios), modificándose luego en 1999 por la Ley 7900, quedando solamente las infracciones administrativas y los delitos ilícitos, con las sanciones correspondientes para cada uno de los sujetos pasivos de estos ilícitos y que consistieron desde multas de salarios base, para aquellos que cometieran infracciones administrativas y contravenciones tributarias, hasta penas privativas de libertad para sancionar los delitos tributarios, las cuales de acuerdo al Código Tributario se le pueden aplicar a los agentes de retención o de percepción de tributos que tras haberlos retenido o percibido, no los entregue al Fisco dentro de los plazos establecidos por las leyes respectivas. Otros sujetos que pueden ir a la cárcel son los Funcionarios de la Administración Tributaria por la comisión de los ilícitos tipificados en esta ley.

La Ley de Justicia Tributaria constituye entonces un paso importante en el incremento de las potestades sancionatorias de la Dirección General de la Tributación, junto con el desarrollo del proyecto de reforma institucional para el que se contó con la ayuda de la Agencia Española de Administración Tributaria, con el fin de mejorar significativamente los sistemas informáticos, estructura organizativa, capacitación del recurso humano y educación al contribuyente.

No se logra hacer sin embargo efectiva, de modo alguno, la ley en cuanto a sancionar penalmente a los infractores, quedando siempre como único recurso las sanciones administrativas, siendo la más importante la de cierre de negocios, donde se aplica a diestra y siniestra la sanción dejando en muchas ocasiones a los contribuyentes en situaciones graves de indefensión, siendo excesiva la aplicación de la misma en muchos de los casos.

Es evidente la desorientación de la Administración Tributaria a la hora de tratar de aplicar la Ley poniendo en evidencia la falta de preparación, capacitación y orientación de los funcionarios, a pesar de la ayuda externa, principalmente por parte de los españoles. También se debe considerar a pesar de los esfuerzos por parte del Estado para otorgar recursos y ejecutar esta Ley de Justicia Tributaria, la cual fue considerada de mucha conveniencia para el mismo Estado los mismos fueron insuficientes para poder ejecutar la ley de forma práctica, siendo la estructura para sancionar penalmente la que definitivamente nunca

pudo ni formarse ni mucho menos darse para poder ventilar acusaciones por evasión y sancionar efectivamente, como se pretendía al publicarse la misma.

La resistencia a esta ley por parte de muchos de los funcionarios de la misma Administración Tributaria que resintieron el hecho de que no se les tomara en cuenta seriamente por los legisladores cuando se estaba gestando la misma, y por considerar que ésta no se ajusta a la realidad del país, y la resistencia lógica de los contribuyentes marcaron negativamente a esta Ley de Justicia Tributaria, que en el papel marcó un hito importante en la historia jurídica costarricense, pero que en la puesta en práctica, a partir de su promulgación, no ha surtido ningún efecto importante, y la aplicación de sanciones penales ha sido nula por completo.

Para 1999 y bajo una coyuntura política completamente diferente a la existente al momento de la promulgación de la Ley de Justicia Tributaria, y siendo conocedores del poco éxito que se obtuvo con esta ley, se reforma el Título III del Código Tributario nuevamente con la Ley 7900, la que es considerada pro contribuyente, pero que luego de analizarla detenidamente no contiene, al igual que la ley derogada por esta, ningún aporte positivo jurídicamente que le dé herramientas para progresar hacia el éxito de la aplicación de una ley que le traiga beneficios claros al Estado en contra de la corrupción del sistema tributario y la evasión fiscal, que daña en última instancia el desarrollo de un país pobre

económicamente y endeudado interna y externamente, situación que agrava y compromete en consecuencia el bienestar social de todo un país.

Uno de los principales problemas que se observaron en la Ley de Justicia Tributaria, para la aplicación de sanciones penales, se encuentran en los artículos 80 y 82 los cuales establecen, en el primero, *“los principios y normas aplicables en donde se asigna a las alcaldías de contravenciones tributarias y a los tribunales penales tributarios, la responsabilidad de aplicar los procedimientos”*¹⁶ establecidos en el Código de Procedimientos Penales y las disposiciones generales contenidas en el Código Penal, en el segundo, *“se le otorga al Juez Penal tributario la facultad de determinar el monto de las obligaciones tributarias, el cual constituye diciendo que el monto determinado no podrá exceder de la determinación incluida en la resolución administrativa confirmada en vía administrativa”*.¹⁷

El problema radica en que las alcaldías y tribunales especializados al efecto, nunca se crearon, ni se instauró o se especializó a los funcionarios judiciales, ni a los jueces para que conocieran de esta materia específicamente, teniendo la Administración Tributaria que enviar los pocos casos conocidos a los tribunales

¹⁶ Gómez Saenz, Lucía. *“Análisis de la Ley de Justicia Tributaria en Costa Rica y sus alcances y limitaciones”*. Tesis para optar al título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho Universidad Latina de Costa Rica. 2001 p. 26

¹⁷ Gómez Saenz, Lucía. *Op. Cit.* 2001.p. 27

penales regulares, los cuales no han logrado llevar hasta el final ningún procedimiento penal tributario y en consecuencia no se han aplicado sanciones.

En el caso de la determinación se le otorga al juez una facultad que por principio no le corresponde, y que el mismo artículo le limita al decir que el monto no debe exceder la determinación hecha por la acción, toda vez que el juez carece de criterios para poder realizar este tipo de determinaciones y con el agravante de que los jueces al efecto nunca fueron especializados en esta materia por lo que es imposible que se diera alguna determinación del monto de las obligaciones tributarias por parte de estos funcionarios judiciales.

Estos dos aspectos de determinación son contradictorios, porque no se sabe con certeza quién es el que determina, el Juez Penal o la Administración Tributaria.

Una vez aprobadas las Leyes de Justicia Tributaria y Ajuste Tributario en 1995, se introduce en el ordenamiento tributario costarricense un proceso de Transformación llamado Programa de Modernización de la Administración Tributaria, con el cual se introdujo un sistema informático para tratar de que la administración tributaria se volviera más eficiente, lo cual hasta este no se ha podido finalizar, por varios aspectos, como el cambio de gobierno en 1998 que con la cancelación del proyecto, pero si un atraso para su continuidad.

Otro aspecto importante era la capacitación de funcionarios e incentivos laborales que le permitiera a la administración quedarse con el personal mejor capacitado. En este proceso se contó con el consejo de expertos en materia tributaria de España, que insistieron en reformas según el modelo de este país.

El proyecto de Ley que termina con la aprobación de la Ley 7900 obedece más bien a una necesidad financiera del estado, ya que sus finanzas públicas decayeron en cuanto a su recaudación tributaria, probablemente una de las causas sean las deficiencias en la legislación tributaria que no rindió los frutos que se esperaban, pudiendo ser una de las razones los serios obstáculos en el ordenamiento jurídico que impidieron el buen desarrollo del proceso.

Una de las modificaciones incluidas dentro de la Ley 7900 del tres de agosto de 1999 reforma casi totalmente al Título III, del Código de Normas y procedimientos Tributarios, manteniendo sin embargo algunos artículos anteriores a esta ley, pero en diferente numeración.

Establece además, pasar de una clasificación tripartita de los Hechos Ilícitos Tributarios, a una clasificación bipartita, eliminando la contravención tributaria, la cual para efectos prácticos de la Administración no tiene gran sentido en cuanto los efectos que producían la aplicación de las mismas. Así establece la ley solo las infracciones administrativas y los delitos tributarios, siendo la Administración

Tributaria el único órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, las cuales son las multas y el cierre de negocios, otorgándole al Poder Judicial la competencia para conocer los delitos tributarios.

Se reforma la redacción para una mejor interpretación en la forma en que debe darse la comprobación de los Hechos Ilícitos tributarios, respetando siempre el principio *non bis in idem*, precepto por medio del cual a nadie se le puede sancionar dos veces por el mismo hecho ilícito.

La presentación del proyecto de reforma que terminó como Ley 7900, busca solucionar los aspectos de la legislación que impidieron aplicar la ley, tomando en cuenta a la administración tributaria y el esfuerzo de ésta por transformarse para lograr aplicar el sistema tributario.

Se debe decir que dentro de los fracasos de la ley reformada tienen especial importancia dos factores, uno es el artículo 40 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que incentiva a que no se cumpla con las obligaciones tributarias, cuando la finalidad de la norma debería inducir al contribuyente a pensar que es mejor y más barato cumplir con la obligación, porque de lo contrario el incumplimiento le acarrearía un importante costo adicional.

El otro aspecto importante por considerar es el fracaso del sistema sancionador, fundamentalmente por el contenido del artículo 81 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que de acuerdo con éste, previo a la denuncia ante el Ministerio Público, y luego de abrirse la vía administrativa, se debía intimidar al sujeto pasivo para resolver su situación de incumplimiento en un plazo de veinte días, que de proceder de esta manera se entendía no existía delito, al cual le sumamos lo normado en el artículo 40, en el que se dice que basta el pago principal sin intereses ni recargos para que opere la desaparición del delito. Se nota entonces por qué la administración se vio imposibilitada a poner en práctica el sistema de contravenciones y delitos.

En nuestro país la justicia tributaria, desde el punto de vista administrativo es ejercida por el Tribunal Fiscal Administrativo, en el caso de las infracciones administrativas y los delitos tributarios, en los Penales Tributarios (derogada esta disposición por Ley 7900) ventilándose los mismos ahora en los Tribunales Penales regulares.

La jurisprudencia, en cuanto a la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones administrativas, por parte del Tribunal Fiscal Administrativo es considerable.

Con esta reforma se espera poner en práctica, de manera más eficaz, la aplicación del capítulo de ilícitos tributarios, pero la consideración real es que a éste le falta camino que recorrer, en lo jurídico y práctico para que se aplique y que en consecuencia se den los fines para lo cual fue creada esta ley, se debe tomar en cuenta la información y conocimiento de causa que poseen los funcionarios que tratan de aplicarla, contenido doctrinario que desde el punto de vista teórico y científico, se cree una estructura jurídica que permita que se aplique la ley y no confunda tanto a la Administración como a los administrados, tomándose en cuenta la realidad nacional para crear normativas que se ajusten y se apliquen de forma expedita.

5. Ley 7900: Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (1999)

A partir de la problemática que se ha generado debido a la evitación del pago de tributos por parte de los contribuyentes tanto personas físicas como sociedades; han hecho que con constancia se esté modificando la Ley de Justicia Tributaria para una mejor calidad en el manejo del cobro de los impuestos y de esta manera que el Estado no se vea tan afectado por el déficit fiscal.

En el año 1999, se realizó la modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para mejorar las bases jurídicas que rigen la recaudación de los impuestos. Dentro del ámbito penal, con las modificaciones

pertinentes realizadas en esta fecha, el Título Tercero, Capítulo de “Hechos Ilícitos Tributarios”, el cambio más significativo que se pudo dar para esta fecha fue el artículo 65, específicamente la clasificación de los Hechos Ilícitos, en la que establece que “*Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.*”¹⁸ Eliminando dentro de las condenas o penas las contravenciones. Manteniéndose no obstante el principio *non bis in idem*, es decir, que un nadie puede ser juzgado más de dos veces por el mismo delito.

Otro cambio significativo dentro de este Capítulo Tercero, es el artículo 67 específicamente la responsabilidad en persona jurídica, el cuál viene a establecer que todas aquellas personas que representan o están directamente asociadas manteniendo relaciones fiscales de una persona jurídica también será penalizado por ley por todas aquellas acciones u omisiones siempre y cuando se pueda comprobar tal información. Este artículo lee así:

“Artículo 67.- Responsabilidad en persona jurídica

Los representantes, apoderados, directores, agentes, funcionarios o los empleados de una persona jurídica, serán responsables por las acciones o las omisiones establecidas en la presente ley. Tal responsabilidad no se presume y, por tanto, está sujeta a la demostración debida.”¹⁹

¹⁸ Modificación del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley 7900. Asamblea Legislativa, 1999.

¹⁹ Idem

Dentro del Capítulo III de Delitos, se incluye las Disposiciones Generales referentes a esta penalización, indicada en el artículo 89 que los delitos tributarios son de conocimiento de la justicia penal basándose y aplicándose las disposiciones generales del Código Procesal Penal. Además se hace la aclaración de que las disposiciones especiales están antes que las generales. Este artículo lee así:

“Artículo 89.- Principios y normas aplicables

Los delitos tributarios serán de conocimiento de la justicia penal, mediante el procedimiento establecido en el Código Procesal Penal; en igual forma, les serán aplicables las disposiciones generales contenidas en el Código Penal. Si en las leyes tributarias existen disposiciones especiales, estas prevalecerán sobre las generales”²⁰.

La manera en que se aplicarán las sanciones penales están establecidas en el artículo 90, en el que se establece la Administración Tributaria al conocer de algún caso que pueda considerarse delito se debe presentar la denuncia ante el Ministerio Público, siguiendo el proceso administrativo y obligación tributaria hasta que se establezca una sentencia, esta será resuelta por un juez penal quién determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y accesorias. Este artículo lee así:

“Artículo 90.- Procedimiento para aplicar sanciones penales

En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito, deberá

²⁰ Idem

presentar la denuncia ante el Ministerio Público y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento.

En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas”²¹.

Por último, dentro de esta sección de disposiciones generales, el artículo 91 establece que:

“Artículo 91.- Reglas de prescripción

La prescripción de los delitos tributarios se regirá por las disposiciones generales del Código Penal y las del Código Procesal Penal”²².

6. Policía de Control Fiscal

Al establecerse un marco jurídico como estrategia para el ordenamiento, seguimiento y control de los tributos que se deben de entregar al Estado, se creó un apartado dentro de la organización que velara por la ejecución de la recolección de los tributos que están siendo evadidos. Este grupo se le ha catalogado como la Policía de Control Fiscal, quién trabaja con el Ministerio de Hacienda.

²¹ Idem

²² Idem

La misión de este equipo de trabajo para la recolección de tributos es el siguiente: “... *la misión de esta Policía plantea la promoción de servicios de inspección, investigación e información, para coadyuvar a las autoridades administrativas y judiciales, relacionadas con las materias tributario-hacendaría y aduanera...*”. Esto se lleva a cabo por medio de la prevención y represión de los delitos fiscales.

El funcionamiento de la Policía de Control Fiscal consiste en velar y desarrollar estrategias de investigación e inspección para todas aquellas mercancías que de alguna u otra forma están en movimiento en las aduanas nacionales y están siendo evitadas o no declaradas, para no pagar los tributos correspondientes. Con la finalidad de ayudar en la recuperación de los tributos evadidos por aquellas personas que infringen las normas establecidas por el Estado.

El trabajo es realizado en conjunto con otros órganos que también se encargan por velar que los tributos estén siendo declarados y que no haya ingreso dentro del país de mercancías de contrabando, que afectan de alguna manera la economía del país.

La Policía de Control Fiscal estará integrada por una Dirección General, un Consejo Asesor y las siguientes cuatro áreas con sus respectivas funciones:

1. Área Técnico-Legal²³:

- Brindar la asesoría necesaria en los procedimientos de investigación, para que se lleven a cabo de acuerdo con la normativa vigente, desde el inicio y durante la realización de las investigaciones.
- Analizar los informes producto de las investigaciones realizadas por las Áreas de Operaciones y de Planificación e Inteligencia, e informar a la Dirección sobre los resultados de los análisis efectuado y las recomendaciones del caso.
- Realizar informes trimestrales dirigidos a la Dirección, sobre las labores realizadas, de conformidad con las disposiciones técnicas, las normas y los procedimientos legales establecidos en el DECRETO 29663-H
- Atender los requerimientos y consultas de las Autoridades Administrativas y Judiciales en el campo de su competencia, y recomendar las acciones pertinentes a la Dirección.
- Dar seguimiento en coordinación con el Área de Planificación e Inteligencia, a los asuntos de su competencia que estén siendo ventilados en los Tribunales de Justicia y en las administraciones tributarias y aduaneras, con el fin de conocer los resultados de las gestiones realizadas.

²³ Asamblea Legislativa de Costa Rica. Decreto 29663-H.4 de Octubre de 1996

- Programar las diligencias de obtención de pruebas e incorporar los testimonios de los funcionarios participantes en las actuaciones, cuando sea requerido, en cualquiera de las fases del proceso penal, en acatamiento de las disposiciones de la Fiscalía Adjunta u otras autoridades judiciales de acuerdo con la materia de su competencia.
- Otras funciones que le encomiende la Dirección.

2. Área de Operaciones²⁴:

- Diseñar y coordinar la ejecución de los procesos de investigación e inspección.
- Colaborar técnicamente, con las Áreas en los procesos de apoyo a las investigaciones e inspecciones.
- Programar los operativos, para dar seguimiento a los sospechosos de cometer delitos fiscales y asegurar la integridad personal de los funcionarios y de otras personas involucradas en los procesos de investigación.

²⁴Tomado de Decreto 29663-H. 4 de Octubre de 1996

- Establecer los medios de comunicación necesarios para la aplicación de los alineamientos y de las disposiciones técnicas y legales y la implementación de las estrategias requeridas en cada operativo.
- Coordinar las acciones operativas preventivas y represivas con las otras Áreas de la Policía de Control Fiscal, así como con aquellas dependencias que se requieran del Ministerio de Hacienda, Poder Judicial, fuerzas policiales y demás instituciones públicas o privadas, nacionales o internacionales.
- Coordinar con las otras Áreas de la Policía de Control Fiscal, el funcionamiento de los Puestos de Control.
- Realizar informes trimestrales dirigidos a la Dirección, sobre las labores realizadas, de conformidad con las disposiciones técnicas, las normas y los procedimientos legales establecidos.
- Realizar otras funciones que le encomiende la Dirección.

3. Área de Planificación e Inteligencia²⁵:

- Diseñar, organizar, dirigir y coordinar actividades profesionales en planeamiento táctico de las investigaciones, así como las de informática y

²⁵ Tomado de Decreto 29663-H. 4 de Octubre de 1996

estadística, para apoyar a los equipos de trabajo, en la ejecución de sus actividades.

- Dirigir, coordinar, orientar y controlar los procesos de recopilación y sistematización de datos relacionados con las investigaciones de delitos fiscales, para su análisis y utilización.
- Coordinar y mantener el flujo de información necesario con las distintas bases de datos a escala nacional e internacional, que por su naturaleza faciliten los procesos de investigación fiscal.
- Recibir, controlar y distribuir las denuncias presentadas, dándoles trámite y seguimiento a los procesos de investigación.
- Establecer los medios de comunicación necesarios, para la aplicación de los lineamientos, las disposiciones técnicas y legales, para la implementación de las estrategias requeridas en cada operativo.
- Apoyar y orientar técnicamente a los equipos de trabajo que requieran de información, durante los procesos de investigación.

- Recopilar y producir información estadística para la creación y mantenimiento de bases de datos, con el objeto de analizar las tendencias delictivas fiscales y fortalecer la planeación operativa.
- Realizar estudios de factibilidad para determinar la necesidad de instalar o eliminar puestos de control.
- Coordinar con el Área de Operaciones la instalación y funcionamiento de los Puestos de Control, así como establecer los medios de comunicación necesarios con aquellas dependencias que se requieran del Ministerio de Hacienda, Poder Judicial, fuerzas policiales y demás instituciones públicas o privadas, nacionales o internacionales.
- Realizar informes trimestrales dirigidos a la Dirección, sobre las labores realizadas, de conformidad con las disposiciones técnicas, las normas y los procedimientos legales establecidos.
- Realizar otras funciones que le encomiende la Dirección.

4. Área de Administración y Logística:

- Planear, dirigir, coordinar y controlar las actividades en el campo de la administración y logística, para suministrar a los equipos de trabajo los recursos y los materiales requeridos.

- Apoyar a los equipos que requieran recursos y logística, para mejorar la efectividad de los procesos de sistematización de la información, investigación y prevención de ilícitos fiscales.
- Establecer los medios de comunicación necesarios, para la aplicación de los lineamientos y de las disposiciones técnicas y legales, y la implementación de las estrategias requeridas en cada operativo.
- Colaborar con la Dirección en la elaboración del presupuesto operativo de la Policía de Control Fiscal y administrar su ejecución.
- Apoyar a los coordinadores de otras Áreas de la Policía de Control Fiscal en la conducción de las operaciones de los procesos, para el logro de las metas y de los objetivos establecidos.
- Colaborar con la Dirección en la planificación, control y seguimiento de las necesidades de recursos materiales, financieros, tecnológicos y humanos en coordinación con las dependencias especializadas en la materia de este Ministerio.
- Realizar informes trimestrales dirigidos a la Dirección, sobre las labores realizadas, de conformidad con las disposiciones técnicas, las normas y los procedimientos legales establecidos.

- Diseñar, dirigir y coordinar el programa de actividades de capacitación de la Policía de Control Fiscal en conjunto con la Unidad Técnica de recursos Humanos del Ministerio de Hacienda.
- Coordinar con los entes internos del Ministerio de Hacienda la consecución de los recursos humanos, materiales, financieros y tecnológicos necesarios para el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos.
- Realizar otras funciones que le encomiende la Dirección.

Cada área estará a cargo de un Coordinador de Proceso. La Dirección es el órgano superior jerárquico de la Policía de Control Fiscal, y estará encabezada por un Director.

Basándose en que es la Policía de Control Fiscal la que debe de tratar de mantener la regulación y recolección de aquellos tributos que están siendo evadidos por los contribuyentes, la Dirección General de Tributación en conjunto con el Ministerio de Hacienda, con quién trabaja directamente esta policía y tomando en cuenta la jurisprudencia de la recolección de tributos, establecieron las siguientes funciones que debe llevar a cabo para que exista una eficaz protección ante los intereses tributarios, fiscales y hacendarios del Estado, estas

son²⁶:

- Planear, dirigir, organizar, supervisar y controlar las actividades propias de los procesos de investigación, inteligencia e inspección para prevenir y detectar delitos fiscales.
- Velar por el cumplimiento de la legislación vigente en materia de su competencia.
- Establecer y mantener la comunicación y la coordinación necesarias con las dependencias competentes del Ministerio de Hacienda, Poder Judicial, fuerzas policiales y demás instituciones públicas o privadas, nacionales o internacionales para su correcto funcionamiento.
- Establecer conjuntamente con el Viceministro de Ingresos, las políticas y directrices generales relativas al funcionamiento de la Policía de Control Fiscal.
- Analizar y determinar los casos en que, de oficio o de acuerdo al Plan Operativo Anual, este cuerpo policial realizará diligencias o efectuará investigaciones.

²⁶ Tomado de Decreto 29663-H. 4 de Octubre de 1996

- Integrar los sistemas internos de información y coordinarlos con los sistemas de otras Dependencias, para el análisis y el seguimiento de las investigaciones fiscales, así como para la definición de estrategias preventivas para combatir la delincuencia, determinar la posible comisión de actos ilícitos contra los intereses fiscales y la identificación de sus posibles autores.
- Emitir las directrices internas para la asignación, ejecución y control de los trabajos.
- Diseñar conjuntamente con los coordinadores de área el plan anual operativo, el control y seguimiento de las necesidades de recursos materiales, financieros, tecnológicos y humanos, así como orientar la conducción de las acciones de los procesos, para el logro de las metas y de los objetivos establecidos.
- Diseñar y organizar la aplicación de medios, instrumentos metodológicos, sistemas de trabajo, que permitan acelerar los trámites y asegurar la prestación de los servicios a los usuarios en el momento oportuno.
- Evaluar la realización de las actividades de los coordinadores de área y velar por el cumplimiento de las directrices.

- Rendir un informe semestral ante el Viceministro de Ingresos sobre las actividades ejecutadas y los resultados obtenidos
- Someter a conocimiento del Consejo Asesor el anteproyecto del Plan Anual Operativo con su respectivo Presupuesto.
- Gestionar y preparar con la firma del Jerarca correspondiente, previa aprobación del Viceministro de Ingresos, convenios con otros cuerpos policiales, tanto nacionales como internacionales, en materia de obtención de recursos, capacitación y transferencia de su tecnología para la verificación, fiscalización y control de los ilícitos en materia de su competencia.
- Realizar otras funciones propias del cargo.

Con este equipo de trabajo, se pretende tener mayor control sobre aquellos tributos que se desean evitar por parte de los contribuyentes, especialmente aquellos que están relacionados a negocios ilícitos como el lavado de dinero y contrabando de productos.

Además la Policía Fiscal teniendo sus lineamientos y reglamentos internos, utiliza otras leyes a su favor para poder realizar un mejor trabajo; como es el caso de la Ley de N° 8204, sobre Estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, legitimación de capitales y actividades conexas; la

cuál establece que esta ley fue creada para regular y penalizar todas aquellas actividades relacionadas al ámbito financiero en donde pueda existir una inserción de capital proveniente de otros delitos graves. Específicamente, la utilización de esta ley dentro del ámbito del sistema tributario está focalizada a la evitación de tributos por medio del lavado de dinero y el capital que se recolecta con el tráfico de drogas.

Capítulo II

Sistema Tributario Norteamericano

Internal Revenue Services (IRS)/ Servicio de Renta Pública

a. Historia del Sistema Tributario Norteamericano

El IRS fue establecido como en su forma actual en 1952, a raíz de los escándalos de corrupción y de una Comisión Presidencial. El objetivo de la Comisión era crear una agencia que recaudara impuestos federales de acuerdo a la ley sin influencias políticas o corruptas.

“El propósito del Servicio de Rentas Internas es recaudar la suma apropiada de rentas tributarias al menor costo, servir al público mejorando continuamente la calidad de los productos y servicios; y desempeñarse en el más alto grado de confianza pública en la integridad, eficiencia y justicia.”²⁷”

En 1950, la agencia de la renta pública se reestructuró introduciendo personal capacitado para el manejo de impuestos. Actualmente solo el comisionado del IRS (Internal Revenue Service) y el jefe son selectos por el presidente y confirmados por el Senado. La oficina con el nombre de la Renta Pública fue

²⁷ IRS. “The United State Internal Revenue History.” Estados Unidos. 1998. p.25

cambiada a Servicio de Renta Pública para acentuar servicio a los contribuyentes.

El Acta de Reestructuración y Reforma de 1998 (RRA '98) dio al Servicio de Rentas Internas (Internal Revenue Service-IRS) estableció una clara función: realizar un mejor trabajo para satisfacer las necesidades de los contribuyentes y recaudar las rentas. El IRS introdujo como nueva misión:

“Proporcionar a los contribuyentes de América un servicio de óptima calidad ayudándolos a comprender y cumplir sus obligaciones tributarias y, aplicando la ley tributaria con integridad y justicia para todos.”²⁸

En los Estados Unidos, el Congreso pronuncia las leyes tributarias y el Presidente las firma y demanda a los contribuyentes el cumplimiento de las mismas. Corresponde a los contribuyentes comprender y atender sus obligaciones tributarias. Aproximadamente el 98 por ciento de los impuestos recaudados son pagados sin la intervención activa del IRS. Este debe desempeñar un papel importante en la búsqueda de evasores de impuestos para lograr una óptima calidad.

Hoy, el IRS recauda aproximadamente \$2 trillones. Los casos de corrupción son pocos y son investigados y procesados, y la agencia se encuentra fuertemente

²⁸ IRS. “Internal Revenue Service RRA 98” Estados Unidos 1998, pp. 10

aislada de la influencia política, ya que el Comisionado es el único político designado. El volumen y complejidad de las operaciones del IRS se han expandido ampliamente. Desde 1952, el número de declaraciones presentadas se ha más que duplicado, y el número de páginas en el Código Tributario ha aumentado de 812 a aproximadamente 3 500.

El Acta de Reestructuración y Reforma de 1998 (RRA '98) incorporó muchas de las recomendaciones de la Comisión para la Reestructuración del IRS. Los mandatos del RRA'98 incluyen seleccionar un nuevo Comisionado por un período de cada cinco años y reemplazar la actual estructura del IRS.

Para lograr esta meta, el IRS empezó por hacer cambios fundamentales prácticamente en todos los frentes: redefinir las prácticas propias del Servicio, reconstruir la estructura de la organización, establecer roles de gestión con claras responsabilidades, emplear un conjunto equilibrado de medidas de desempeño y desarrollar tecnología para apoyar estos cambios. El IRS se refiere a todo este proceso de cambio como “modernización”.

El IRS ha formulado tres objetivos estratégicos²⁹. Estos objetivos son 1) servicio de óptima calidad a cada contribuyente en cada interacción, 2) servicio de óptima calidad a todos los contribuyentes mediante la aplicación equitativa y

²⁹ IRS. “Internal Revenue Service RRA 98” Estados Unidos 1998, pp. 26

uniforme de la ley, y 3) productividad mediante un ambiente de trabajo de calidad.

El cumplimiento de la nueva misión y el logro de los objetivos estratégicos requieren de una modernización en todos los aspectos del IRS. A continuación se desarrollan algunas iniciativas adoptadas para el proceso de modernización:

1. Reforma de los procedimientos administrativos.³⁰ Se entiende por procesos administrativos la forma en la cual el IRS interactúa con los contribuyentes. Mediante la reforma de estos procedimientos administrativos y de las estrategias en las formas de éxito en los sectores privado y público, el IRS puede lograr mayores avances hacia los tres objetivos estratégicos.

2. Organización en base a las necesidades del contribuyente.³¹ La estructura organizacional es el vehículo a través del cual se toman las decisiones y se suministran los servicios. Permitirá al IRS reformar las prácticas de oficio para satisfacer estas necesidades de un segmento del mercado único.

³⁰ CIAT. La Gerencia de la Administración Tributaria, la evaluación del desempeño, y las nuevas tecnologías. Tema 1.1 La visión estratégica, modernas tendencias en Administración Tributaria. Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos de América

³¹ CIAT. Op. Cit

3. Creación de roles de gestión con responsabilidades claramente definidas:³² Relacionada con la modernización de la estructura

organizacional en donde está la definición de las habilidades y experiencias requeridas a los gerentes.

4. Elaboración de un sistema equilibrado de medición del desempeño:³³ El IRS ha elaborado un conjunto de medidas equilibradas,

basadas en las mejores prácticas en otras organizaciones que conllevarán tres áreas clave: satisfacción del cliente, satisfacción del empleado y resultados de la gestión.

5. Desarrollo de nueva tecnología:³⁴ El IRS es una empresa de información intensiva y orientada al servicio. La modernización de la base tecnológica, incluyendo el corazón de los sistemas de datos que guardan los registros en cuentas de los contribuyentes, requerirá casi toda una década.

La completa implementación de este proyecto RRA 98 permitió a la gran mayoría de los contribuyentes declarar y pagar electrónicamente, sin importar el tipo de formulario o impuesto. También pueden revisar sus cuentas tributarias en línea de una manera segura. Los contribuyentes que presentan correctamente la declaración electrónicamente y que tienen devoluciones,

³² CIAT. Op. Cit

³³ CIAT. Op. Cit

³⁴ CIAT. Op. Cit

pueden esperar recibir los reembolsos en sus cuentas bancarias en un plazo de dos o tres días. También se incrementó el nivel de servicio telefónico en un 90%. El IRS amplió los servicios basados en la red para incluir el intercambio de información y resolución de litigios sobre cuentas fiscales.

Los sistemas mejorados permiten al IRS identificar más rápidamente cuáles cuentas de contribuyentes necesitan la atención de recaudadores a través del teléfono o en persona.

En 1998 se introdujo la Reforma y Reestructuración del IRS en donde se establece la reorganización y modernización de esta oficina después de casi medio siglo. El resultado fue la división de cuatro áreas³⁵ de operación unido a las diferentes formas de pago de impuestos.

1. Departamento de Operación de Salarios e Inversiones:

La misión de este departamento es educar y asistir a los clientes en el entendimiento y satisfacción en sus responsabilidades con respecto al pago de impuestos.

Existen diferentes funciones o estrategias utilizadas dentro de los objetivos iniciales del IRS:

- Conocer las necesidades de los tributantes.

³⁵ CIAT. Op. Cit

- Reducir al evitación del pago de impuestos
- Utilización del sistema electrónico
- Reclutar, desarrollar y retener el trabajo
- Proveer de información de alta calidad, eficiente, responsable y ayudar a los otros servicios.

Este departamento ha sido diseñado por el IRS específicamente para educar y asistir a los contribuyentes en todas las etapas de interacción por medio de tres oficinas³⁶:

1. Comunicación, Asistencia, Investigación y Educación (CARE) en donde se le provee a los clientes información, soporte y asistencia en las necesidades para entender y llenar las responsabilidades con respecto al pago de impuestos.
2. Servicio de Cobro al Cliente (CAS) en donde son responsables de dar a entender el proceso de formulas y pagos. Entregando información a los clientes sobre el estado de sus impuestos denegados así como resolviendo la mayoría de los problemas e inconsistencias.
3. Departamento de Acuerdo está dirigido únicamente a rentas, estados de órdenes y deducciones.

³⁶ CIAT. Op. Cit

2. La División de Operación de Pequeñas Empresas y Trabajadores Independientes

La misión de este departamento es proveer información de calidad por medio de la educación e información de las responsabilidades de los impuestos, desarrollo de productos y servicios educacionales y ayudándolos a entender y cumplir las leyes para proteger el interés público por medio de la aplicación de impuestos, integridad y justicia para todos los usuarios.

Dentro de sus funciones se encuentran³⁷:

- Alcanzar las expectativas del público siendo responsable y realizando trabajo con integridad cuando se está tratando a los clientes.
- Reconocer la necesidad de un entrenamiento continuo, adquisición de habilidades y espacios de comunicación entre los empleados y la gerencia.
- Ayudar a las pequeñas empresas en el desarrollo de estas durante las primeras etapas de inicio del negocio así como durante el ciclo de vida de la misma.
- Estabilizar y mejorar el resultado de los negocios.

³⁷ CIAT. Op. Cit

La división de Pequeños Negocios y Trabajadores Independientes, tiene a su cargo tres oficinas³⁸:

1. Educación y Comunicación de Impuestos (TEC) que está enfocado a solicitar información de los contribuyentes e información sobre los mismos. Utiliza por medio de la retroalimentación y la investigación continua, que los productos y servicios alcancen las necesidades de lo Pequeños Negocios y Trabajadores Independientes.
2. Servicio de Cobro al Cliente: en donde son responsables de dar a entender el proceso de fórmulas y pagos. Entregando información a los clientes sobre el estado de sus impuestos denegados así como resolviendo la mayoría de los problemas e inconsistencias.
3. Departamento de Acuerdo está dirigido a la prevención de problemas e intervención temprana proveyendo información, guía y programas dirigidos a las empresas pequeñas y asistencia en el inicio de las compañías.

3. La División de Operación de Grandes y Medianas Empresas

Sirve a las corporaciones, las corporaciones del subcapítulo 5 y las sociedades con los activos mayores de \$10 millones. Estos negocios emplean a una gran cantidad de empleados, se ocupan de las ediciones complicadas que implican leyes de impuestos y los principios de contabilidad y negocios en un ambiente global que se amplía constantemente.

³⁸ CIAT. Op. Cit

Se organiza a lo largo cinco industrias con una función de la ayuda de
examinación³⁹

- Comunicaciones, tecnología, y medios
- Servicios Financieros
- Fabricación y transporte pesados
- Recursos naturales y construcción
- Minoristas, alimento, productos farmacéuticos y cuidados de la salud
- Especialistas de Campo

4. La División de Operación de Exonerados y Entidades Gubernamentales

Para proporcionar servicio de calidad superior de los clientes ayudándoles al entendimiento e informándolos de las leyes del impuesto aplicables para proteger el interés público aplicando la ley de impuesto con integridad y la imparcialidad a todos.

Este departamento se estableció a finales de 1999 como parte del esfuerzo de la modernización del Servicio de Renta Pública. Esta división substituye la función auxiliar con respecto a los planes del empleado y organizaciones exentas, en Washington, DC. y alrededor del país, que fue establecido como resultado del acto de la seguridad de la renta de retiro del empleado de 1974. La división se

³⁹ CIAT. Op. Cit

diseñó para responder a las necesidades de tres segmentos muy distintos del cliente⁴⁰:

- Planes del empleado
- Organizaciones exentas
- Entidades del gobierno.

Aunque generalmente no paga ningún impuesto sobre la renta, este sector paga sobre \$220 mil millones en los impuestos de empleo y el impuesto sobre la renta que retienen y los controles es aproximadamente \$6,7 trillones en activos⁴¹.

La comisión de la división exenta de impuesto y entidades del gobierno es responsable de la interpretación y del uso uniforme de las leyes de impuesto federal sobre las materias que pertenecen a la base de cliente de la división. Además, la comisión proporciona consejo y ayuda a través del servicio, al departamento del Hacienda, de otras agencias estatales, incluyendo gobiernos del estado y comités del Congreso. Mantiene particularmente enlace cercano con el departamento del trabajo y con la Corporación de Garantía para la Pensión.

⁴⁰ CIAT. Op. Cit

⁴¹ CIAT. Op. Cit

2. Organizaciones Funcionales

Existen cinco organizaciones funcionales que son organizaciones a nivel nacional que manejan asuntos y casos específicos.

La **Asesoría legal** provee la correcta interpretación legal de las leyes fiscales internas, consistente y uniformemente para todos los contribuyentes y todas las divisiones de operación.

Las **Apelaciones** es un canal independiente para contribuyentes con disputas sobre una acción coercitiva recomendada.

El **Defensor del Contribuyente** establece un canal independiente para contribuyentes que tienen problemas con un caso específico y también identifica problemas sistémicos con la administración de las leyes tributarias.

La **Investigación Criminal** provee leyes coercitivas para la agencia.

Las **Comunicaciones y Relaciones** mejora las relaciones con las ramas legislativa y ejecutiva del gobierno, estado, negocio o depositarios profesionales.

Servicio de Modernización y Tecnología de la Información asegura que todos los sistemas de información están estandarizados y responden a las

demandas de la era de información y proporcionan operaciones del día a día de una organización de información/datos intensos.

Servicios Comunes a nivel de Agencia provee servicios comunes tales como instalaciones, adquisiciones y procesamiento de personal.

3. Departamento de Investigaciones Criminales

a. Historia del departamento de Investigaciones Criminales

La historia⁴² de la investigación criminal comenzó poco después el acto del renta de 1913. Desde 1919, muchas alegaciones serias referentes a fraudes de impuesto fueron identificadas por el Servicio de Renta Pública. La comisión del IRS decidió establecer a un grupo para investigar el fraude. En julio 1 de 1919, se experimentó con inspectores postales que fueron transferidos a la oficina de la renta pública; así estableciendo los primeros agentes especiales en la unidad de Inteligencia Especial.

Era este primer grupo de los agentes que eran responsables de enviar numerosos gánsteres notorios, chantajistas y otras figuras criminales a la prisión, como Al Capone. Desde ese tiempo, muchos líderes del mundo han ido a las prisiones por delitos hacia el impuesto federal incluyendo jefe Rocco del crimen del padrino Juan Gotti de Chicago.

⁴² IRS. "The United State Internal Revenue History." Estados Unidos. 1998. p.14

En 1970, el Congreso decretó los títulos 12 y 31 del código de Estados Unidos, para permitir a funcionarios aplacadores de la ley para combatir los tráficos de droga y lavado de dinero de ingresos de actividades ilegales.

El departamento de Hacienda delegó la autoridad de investigar esas violaciones a varias agencias, incluyendo el CI. La jurisdicción de CI se amplió en los años 80, con el énfasis creciente en la guerra contra las drogas. En 1984, el Congreso decretó la sección 6050I del código de la renta pública, que requiere divulgar las transacciones de efectivo que exceden de \$10.000. El CI tiene la jurisdicción exclusiva para hacer cumplir esta ley. Los agentes especiales de la investigación criminal del IRS son oficiales debidamente jurados ante la ley, con maestría en contabilidad.

La oficina de las jefaturas de la investigación criminal está en la oficina de las jefaturas del IRS situada en Washington, DC. El jefe dirige las políticas y los programas para la investigación criminal del IRS por toda la nación. Esas responsabilidades incluyen la aplicación de la administración de impuesto en relación con los estatutos criminales y de los crímenes financieros relacionados; violaciones del acto del secreto del banco y el acto del control del lavado de dinero.

La investigación criminal de las áreas regionales se divide en seis áreas geográficas a través de los Estados Unidos: Atlántico Norte, Atlántico,

Suroriental Medio, Central, Estados Centrales y el Pacífico⁴³. Un director de operaciones de campo en cada área tiene a cargo las actividades criminales funcionales de investigación, con las responsabilidades de la coordinación y del programa para esa región. Las oficinas del campo se dividen en treinta y cinco oficinas de campo. Cada oficina de campo tiene un agente especial para dirigir, para supervisar y para coordinar las actividades criminales de investigación dentro del área de esa oficina. Además existen diez centros de detección para el Fraude, en donde se detectarán el fraude del reembolso e se identificarán las medidas preventivas. Cada centro tiene un agente residente con poder para dirigir, para supervisar y para coordinar las operaciones que acarrear. Las actividades del centro incluyen educar a la persona que procesa y entregar conocimiento al cliente de la detección del fraude.

La misión central de la división criminal de la investigación (CI) es *“actuar como el componente investigador criminal de los Servicios de la Renta Pública en la ayuda de la administración de las leyes federales de renta pública”*⁴⁴.

La estrategia criminal del programa de la investigación se abarca de tres programas interdependientes⁴⁵:

1. Crímenes Legales del Impuesto de la Renta
2. Crímenes Financieros de la Renta Ilegal
3. Narcótico relacionado con crímenes financieros.

⁴³ IRS. “Internal Revenue Service RRA 98” Estados Unidos 1998, pp. 105

⁴⁴ IRS. “Internal Revenue Service RRA 98” Estados Unidos 1998, pp. 200

⁴⁵ IRS. “Internal Revenue Service RRA 98” Estados Unidos 1998, pp. 163

Estas tres áreas el apoyo están dentro de la jurisdicción de CI para toda la utilización de los estatutos, del proceso del Gran Jurado y de técnicas de la aplicación que combaten la evitación del impuesto, el lavado de dinero y violaciones del crimen de la modernidad. La investigación criminal debe investigar y asistir al procesamiento de esas investigaciones financieras significativas que generen el efecto disuasivo máximo, realcen conformidad voluntaria, y promuevan confianza pública en el sistema fiscal.

El IRS hace cumplir las leyes de renta pública con una variedad de mecanismos de conformidad. Las tres funciones principales de la conformidad son:

1. Investigaciones Criminales
2. Examinación (examen)
3. Colección

El Congreso ha concedido a IRS una variedad amplia de poder legal para hacer cumplir leyes de impuesto y de reducir el boquete de impuesto, incluyendo las penas que se extendían de multas de menor importancia a las sentencias muy largas de prisión. Los remedios civiles implican generalmente penas monetarias y el asimiento de la característica para satisfacer a veces responsabilidades de impuesto. Las penas criminales son más severas; llevan el potencial para el encarcelamiento.

b. Procedimiento del Departamento de Investigaciones Criminales

El procedimiento para la remisión establecidas por el Manual de la Renta Pública han dispuesto las pautas siguientes para las remisiones⁴⁶:

(1) Si, durante el curso de una examinación un oficial o examinador descubre indicaciones firmes del fraude, se suspenderá sus actividades en la oportunidad practicable sin divulgar al contribuyente, a su representante, si lo hay, o a sus empleados la razón de tal suspensión.

(2) Cualquier examinador que descubra indicaciones del fraude, y cualquier oficial de renta que descubra una indicación de una falta de un contribuyente en el proceso de llenar las fórmulas de forma voluntariosa (o cualquier otra forma de fraude), preparará un informe de su resultados, utilizando la forma 2797, informe de la remisión de los casos criminales potenciales del fraude. La original y dos copias de la remisión serán remitidas a un encargado criminal del grupo de la investigación. Las remisiones de EP/EO serán remitidas a un encargado criminal del grupo de la investigación del distrito en el cual el contribuyente está situado.

(3) La notificación a la división apropiada de la acción tomada por la Investigación Criminal será manejada de acuerdo con IRM 9322,2

El procedimiento específico del uso del CI en la investigación de un contribuyente incluye una entrevista. Dos agentes especiales (SA) llegarán al hogar o al negocio del cliente sin una cita. El agente especial entonces

⁴⁶ Tomado del Manual de Renta Pública. <http://www.irs.gov/irm/page/0,,id=22126,00.html>

aconsejará el tema de la investigación substancialmente con el siguiente comentario⁴⁷: "en la conexión con mi investigación con respecto a su responsabilidad de impuesto, quisiera hacerle algunas preguntas. Sin embargo, primero le aconsejo bajo la Quinta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos que no puedo obligarle a que conteste a ninguna preguntas o someter cualquier información si tales respuestas o información pueden tender a la incriminaron de cualquier manera. También le aconsejo que cualquier cosa que usted diga y cualquier documento que se someta se puedan utilizar contra usted en el procedimiento criminal cuál puede ser emprendido. Le aconsejo que usted puede, si usted desea, buscar la ayuda de un abogado antes de responder." Si el contribuyente renuncia a su derecho constitucional el deber del SA es comenzar la entrevista. Muchas veces los agentes especiales asegurarán al contribuyente que la investigación puede ser resuelta fácilmente si el contribuyente coopera y dice su lado de la historia. Si el cliente le niega la entrevista cuando llegan los SA se referiere inmediatamente la materia a un abogado criminal del impuesto.

Las pautas especiales del agente para las entrevistas del contribuyente que conducen son las siguientes⁴⁸:

“(1) los oficiales que investigan deben procurar llevar a cabo discusiones o entrevistas durante el curso de una investigación con el fin de obtener toda la información disponible y al mismo tiempo, dando al director cada oportunidad de

⁴⁷ Tomado del Manual de la Renta Pública <http://www.irs.gov/irm/page/0,,id=22126,00.html>

⁴⁸ Tomado del Manual de la Renta Pública <http://www.irs.gov/irm/page/0,,id=22126,00.html>

explicar su participación en la violación criminal alegada. En cada discusión o entrevista, es deseable que haya por lo menos dos oficiales que investigan, o un oficial y taquígrafo del IRS. Un expediente o un resumen serán hechos de tales procedimientos conforme a las instrucciones en IRM 9353.

2) Los agentes de SA después del interrogatorio preparan un informe escrito de las interrogaciones del contribuyente y atestigua las entrevistas. El IRM dispuso las pautas específicas siguientes:

"(1) Los hechos pertinentes a una investigación desarrollada durante una interrogación o una conferencia se deben reducir a la escritura. Esto se puede hacer de la manera siguiente: (a) el interrogador puede preparar y firmar un memorando de la información obtenido; (b) una declaración jurada formal se puede preparar para la firma de la persona que hace las declaraciones, incorporando los hechos pertinentes; o (c) las preguntas hechas por el interrogador y las respuestas dadas bajo juramento se pueden registrar.

(2) El oficial que administra el juramento debe terminar la declaración jurada. Cualquier otro oficial presente durante la interrogación o la conferencia debe también firmar el memorando, la declaración jurada, o la declaración como testigo. Cualquier diferencia evidente entre los oficiales de la interrogación o de la conferencia en cuanto a cuál era la situación, se debe resolver tan pronto después de la interrogación o de la conferencia como sea posible, antes de la terminación del memorando.

(3) Una interrogación o una conferencia se puede registrar solamente por un taquígrafo que sea empleado del IRS. A petición del servicio o del testigo, el superior puede autorizar el uso de un taquígrafo empleado por el abogado de Estados Unidos, un reportero de la corte del distrito de Estados Unidos, un reportero licenciado o certificado por cualquier estado como reportero de la corte o un reportero independiente conocido que se calificará para tomar las disposiciones para el uso oficial en una corte de distrito de Estados Unidos. Cuando no hay taquígrafo fácilmente disponible, los dispositivos de grabación se pueden utilizar para registrar declaraciones aconsejando el testigo, por adelantado, del uso del dispositivo (consentimiento implicado). Si el testigo se opone, el interrogador se inclinará a transcribir la declaración. Si el testigo elige registrar mecánicamente la conversación, el servicio hará su propia grabación.

(4) Permitirán a un testigo o a un director para contratar a un reportero calificado según lo descrito arriba para estar presente en la transcripción de su testimonio. El servicio puede asegurar una copia de la transcripción del testimonio usando un dispositivo de la grabación o a su propio taquígrafo o reportero.

(5) Por requerimiento, una copia de una declaración jurada o la transcripción de una declaración de la pregunta y de la respuesta será entregada al testigo puntualmente, excepto cuando es determinado por el director del distrito que la

entrega debe ser retrasada hasta para que no interfiera con el desarrollo o el procesamiento acertado de una investigación”.

La entrevista especial del agente es la parte más importante del elemento para determinar si procesarán al contribuyente al proceso de CID. Constituye solamente una parte pequeña de la investigación total. El propósito de la investigación de un agente especial es obtener hechos y evidencia. Su objetivo primario es determinar si la persona bajo investigación ha realizado una violación criminal, y si los hechos divulgan violaciones conforme a penas criminales o civiles dentro de la jurisdicción de la división criminal de la investigación. Los agentes especiales comienzan su investigación asumiendo falta a la contribución del impuesto.

Cuando se establece el crimen del impuesto, el agente especial primero determinará qué está procurando probar. Esto implica una evaluación y un análisis de la alegación para comprobar si los hechos disponibles indican una violación dentro de la jurisdicción criminal de la división de la investigación y qué evidencia se debe obtener para establecer los elementos del crimen.

La carencia de la evidencia en investigaciones se termina cuando no hay suficiente evidencia para condenar y no hay argumentos razonables para contar con que la investigación adicional pueda producir resultados significativos en lo referente a la evidencia disponible y al tiempo y al esfuerzo de los investigadores

adicionales implicados. El agente especial buscará a todos que estén implicadas en el crimen y obtendrá evidencia definitiva en cuanto a su implicación.

Envían la recomendación del procesamiento cuando el agente especial haya hecho una determinación, concurrida por la división principal y el director del distrito, que los hechos en la investigación autorizan una recomendación hacia el procesamiento contra el contribuyente. Se envía una carta al director que notifica que se está recomendando el procesamiento y que la investigación está siendo recomendada. Una carta similar también será preparada en esas situaciones después de que la conferencia criminal de la investigación se lleva a cabo y la división principal marca una determinación para remitir la investigación a los consejos del distrito. Una copia de la carta se envía al representante alistado del principal (agente o abogado) si existe la autorización del abogado o de la información de impuesto se ha archivado en la investigación.

c. Departamento de Colección y Examinación

El IRS persigue generalmente remedios civiles con las divisiones de la Examinación y de la Colección. Las declaraciones de los impuestos federales de las intervenciones de la división de la examinación son para asegurar conformidad con la ley, mientras que la división de la colección ayuda en conjunto con la información proporcionada por la división de la examinación, recoge impuestos y delincuentes.

La división de la colección tiene la autoridad para recoger impuestos con el asimiento de la característica privada. También tiene la autoridad para imponer multas y las penas civiles para los pagos ilícitos.

El CI investiga las sospechas de fraude de impuesto y relaciona violaciones del código de la renta pública y determina si existe suficiente evidencia para recomendar el procesamiento. Las penas criminales se buscan solamente para las violaciones más notorias y más voluntariosas del código de impuesto.

En la ayuda con la misión total del IRS, la investigación criminal hace cumplir la administración de impuesto en relación con de los estatutos criminales y los crímenes financieros relacionados para animar y alcanzar, directamente o indirectamente, conformidad voluntaria con los leyes de renta pública.

Por lo tanto, los casos que investiga deben apuntar estrategias en donde se sospechan violaciones criminales en orden para terminar no sólo la conducta criminal, sino también para disuadir a otros delincuentes anticipados.

d. Tipos de Casos: Fraude y Narcóticos⁴⁹

Los tipos de casos que investiga el CI son autorizados por el estatuto, la regulación y memorándums de la comprensión para investigar crímenes bajo el código de Estados Unidos, el título 26: 7212(b), 7215, 7231, el título 18: las secciones 1956 y 1957, y título 31.

⁴⁹ IRS. "Internal Revenue Service RRA 98" Estados Unidos 1998, pp. 265

1. Fraude

El programa del fraude se subdivide en el boquete de impuesto y el otro fraude. Las investigaciones del boquete de impuesto incluyen todas las investigaciones en las cuales el blanco estuvo implicado en una industria legal y no implicada en narcótico, y las violaciones primarias del potencial o reales del CI eran solamente impuesto o cargas relacionadas al impuesto. Esta categoría también incluye investigaciones del lavado del dinero, pero solamente donde está las violaciones el impuesto o las cargas relacionadas al impuesto primario. El hecho de que el blanco pudo haber cometido actos ilegales, tales como soborno, malversación, o extorsión, no descalifica el caso como una investigación del boquete de impuesto, mientras el negocio primario, subyacente estuvo implicado en actividades legítimas.

Otras investigaciones del fraude incluyen todas las investigaciones de las blancos implicadas en una industria ilegal en donde no hay impuesto ni impuesto relacionado donde son el potencial primario o la violación real del CI. Tales casos pueden incluir la investigación de un negocio de la prostitución (industria ilegal) y la investigación de un abogado (industria legal), no implicada en el narcótico, donde no se encuentran las violaciones primarias.

2. Narcóticos

La categoría de las investigaciones del narcótico incluye todas las investigaciones donde la fuente de fondos bajo investigación es el traficar ilegalmente el narcótico. Incluye ambos OCDETF y otras investigaciones del narcótico.

El traficar narcótico es una cuestión tan importante para la aplicación de la ley federal que es apropiado que el IRS dedique algunos de sus recursos a él, incluso si las cajas de la droga no caen terminantemente dentro del plan de la estrategia de la conformidad del impuesto.

e. Tipos de Intervención y estrategia de Conformidad

Los tipos de casos que el CI debe centrarse para sus investigaciones son específicamente en los casos que promoverán conformidad voluntaria con las leyes de impuesto. Éstos deben ser los casos que están dentro de áreas sabidas del no cumplimiento significativo, nacionalmente y localmente.

La manera más lógica para que el IRS determine las áreas del no cumplimiento que autorizan la aplicación criminal está con el uso de la investigación empírica. Debe intentar con esta investigación determinar quién no está pagando los impuestos debidos, requerir que la aplicación criminal sea traída nuevamente dentro del doble pago de impuesto; qué técnicas criminales de la aplicación producirá los mejores resultados en términos de la conformidad con las leyes de

impuesto y qué casos se deben procesar para generar y mantener confianza pública en el sistema fiscal.

La estrategia de la conformidad debe ser un plan coordinado usando todos los componentes de la conformidad de la organización, incluyendo CI, examinación, y colección, para alcanzar el índice más alto posible de la conformidad con las leyes de impuesto. El plan señalaría las áreas principales del no cumplimiento dentro de la población y se determinaría a qué áreas cada uno de los componentes debe dedicar recursos para alcanzar el grado posible más alto de conformidad.

Una vez que se termine la investigación de la conformidad y el IRS ha adoptado una estrategia, el CI debe centrarse en los casos de seguimiento que se conforman con esta estrategia.

El programa de la remisión del fraude implica los casos iniciados en la examinación y la colección como materias civiles como por ejemplo la intervención a las recaudaciones; que se transfieren al CI para la investigación y el procesamiento criminales. Cuando un agente de renta o un oficial de renta investigan un caso y determina que hay indicaciones del fraude, el agente requiere transferir o referir el caso al CI para la investigación criminal.

Después de esta remisión, CI conduce una revisión preliminar de la materia, para determinar si conviene con el gravamen y que el caso es apropiado para la investigación criminal. Si el CI conviene y acepta el caso para la investigación criminal, el agente o el oficial de renta suspenderán la investigación civil hasta que la investigación criminal de CI se concluya.

Un agente de renta es responsable de un caso bajo intervención. Así, el agente de renta es responsable de asegurarse de que ningún estatuto de limitación civil expire sin la notificación escrita y la autorización del encargado de los agentes.

f. Sistema de Información Criminal⁵⁰

El sistema de información criminal de gerencia de la investigación llamado CIMIS, es la base de datos usada por CI para buscar el estado y el progreso de las investigaciones del CI.

El CIMIS sigue una cantidad significativa de información útil sobre cada caso. Los datos son alimentados al CIMIS por las investigaciones del CI a través de la preparación de varias fórmulas por el agente especial que trabaja en la investigación. El agente preparará una fórmula para divulgar la apertura y el cierre de la investigación y la ocurrencia de cualquier acontecimiento significativo en la investigación, tal como la recomendación de cargos, la vuelta o el archivar de cargos, un veredicto, o alguna condena.

⁵⁰ IRS. "Internal Revenue Service RRA 98" Estados Unidos 1998, pp. 354

El agente también prepara una fórmula cada mes para divulgar el tiempo que duró el caso. Después de que un supervisor repase y apruebe la información en estas formas, un operador local señalado ingresa la información en el sistema. El sistema de la base de datos se mantiene en jefaturas del CI en Washington, DC.

El CI y el Ministerio de Justicia definen casos de referencia diferente. Para el CI los casos de referencia son aquellos que en su base de datos solamente son transmitidos al departamento de la Justicia para el procesamiento. El departamento de la Justicia incluye otras acciones en su cuenta de remisiones del IRS, tales como peticiones del CI para la autorización de un Gran Jurado de impuesto, de una autorización de la búsqueda y de las acciones del asimiento del activo.

g. Métodos de Investigación:

Las investigaciones comienzan típicamente con el recibo de CI de la información referente a violaciones de criminales potenciales de uno o más de los estatutos. Esta información puede venir del público en general o de otro componente del IRS, de una oficina de los abogados de los Estados Unidos, de otra agencia de la aplicación de ley o de otra investigación del CI.

Aunque un jefe de la división apruebe la apertura de una investigación del CI de un individuo o de una entidad, él puede delegar esta autoridad a un jefe de la rama por todo o solamente por violaciones por lavado de dinero. Una vez que el

CI haya abierto una investigación, un encargado del grupo asignará un agente especial para conducir la investigación.

El agente especial entonces procederá con varias actividades investigadoras, tales como testigos que se entrevistan, obtención y repaso de expedientes. Si el agente determina que hay suficiente evidencia para establecer la culpabilidad del caso, él preparará un procesamiento de recomendación especial del informe de Agentes (SAR) y detallará las cargas propuestas y la evidencia para apoyarlas.

El jefe de la división referirá el caso para el procesamiento a la oficina de Consulado del Distrito del IRS, si el jefe conviene con la recomendación de los agentes. Si el consejo del Distrito concurre con el CI que el procesamiento debe ser autorizado, los consejos referirán el caso al Ministerio de Justicia para la autorización y el procesamiento. El Ministerio de Justicia determina que el procesamiento está autorizado y que cargas trae contra el blanco, el agente especial asistirá al querellante en el ensayo del caso.

Históricamente, el CI ha iniciado la mayoría de las investigaciones con el proceso administrativo. Entonces convirtió algunas investigaciones administrativas en investigaciones de Gran Jurado, pero el CI comienza muchas investigaciones como parte del Gran Jurado, siempre usando el procedimiento administrativo.

1. Investigación Administrativa

En la Investigación Administrativa un agente especial conduce una investigación administrativa usando localizaciones del IRS para obtener expedientes y declaraciones de testigos. En una localización requiere al testigo responder y el gobierno puede buscar la aplicación de un instalación en corte si un testigo no puede responder.

El final de una investigación administrativa, si se asume que el agente se ha determinado que el proceso está autorizado, el agente preparará un proceso de recomendación especial del informe de Agentes (SAR).

En ningún punto durante una investigación administrativa, con excepciones limitadas, está el querellante o el otro agente de la aplicación de ley implicado debido a las restricciones del no acceso de 26 U.S.C. 6103⁵¹. Una excepción que requeriría la implicación de un querellante ocurre cuando un agente busca la autorización de ejecutar búsquedas durante una investigación administrativa.

2. Investigaciones del Gran Jurado

Si el agente especial determina que una investigación administrativa no es viable o no se apropia, entonces él intentará conducir la investigación a través de un Gran Jurado Federal. Componen a un Gran Jurado Federal de veintitrés ciudadanos privados designados en corte que satisfagan regularmente por un período al sistema a la hora de investigar crímenes federales potenciales.

⁵¹ IRS. "Internal Revenue Service RRA 98" Estados Unidos 1998, pp. 378

Un demandante supervisa el trabajo del Gran Jurado. El Gran Jurado conduce la investigación y el agente especial asiste al Gran Jurado como su agente. El querellante, con la ayuda del agente especial, dirige el curso de la investigación. El estándar que un agente especial debe seguir para decidir solicitar una investigación del Gran Jurado, es el que decida que es el más conveniente.

El agente especial puede buscar la autorización de una investigación del Gran Jurado por la no cooperación de los testigos, la necesidad de determinarse cuál atestigua para inmunizar y la investigación del blanco por otra agencia de la aplicación de ley.

Es también más eficiente para el gobierno federal que se investigue todas las violaciones potenciales por un blanco en una investigación para no realizar investigaciones paralelas. Una vez que se autorice una investigación del Gran Jurado del CI, el agente especial trabaja con un demandante (un abogado auxiliar de Estados Unidos o abogado de la división de impuesto).

Un agente especial utiliza las "Citaciones del Gran Jurado" para obtener declaraciones y expedientes de testigos. En la terminación de una investigación del Gran Jurado prepara un procesamiento de recomendación al SAR.

Desde la perspectiva de la aplicación de ley federal general, es más eficiente para que el CI participe en una investigación del Gran Jurado común cuando las

cargas potenciales estén fuera de su jurisdicción del CI, que requiere de la ayuda de unas o más otras agencias federales para la aplicación de la ley. Una investigación del Gran Jurado común permite que las varias agencias de la aplicación de ley compartan la información y las ideas, el evitar duplicativa, y posiblemente el estar en conflicto.

h. Penas criminales

Crímenes de impuesto aplicables al fraude⁵²

IRC 7201 Tentativa de evadir o de derrotar impuesto: multarán no más que \$100.000 (\$500.000 en el caso de una corporación), o encarcelamiento a "cualquier persona que procure voluntarioso de cualquier manera evadir o derrotar cualquier impuesto abarcado por este título o el pago de eso, además de otras penas proporcionadas por la ley, ser culpable de un crimen y sobre la convicción de eso, no más que 5 años, o ambos, junto con los costes de procesamiento."

IRC 7202. La falta voluntariosa de recoger o de pagar excesivo a "cualquier persona requerida bajo este título recoger, explicar, y pagar sobre cualquier impuesto por este título que no pueda recoger voluntariosamente o verazmente explicar el pago sobre tal impuesto, además de otras penas proporcionadas por la ley, ser culpable de un crimen y, sobre la convicción de eso, será multada no

⁵² Tomado del Manual de la Renta Pública <http://www.irs.gov/irm/page/0,,id=22126,00.html>

más que \$10.000, o encarcelamiento no más que 5 años, o ambos, junto con los costes de procesamiento."

IRC 7203. Pena deliberada para devolver, archivar, fuente de información, o paga de impuesto "cualquier persona requerida bajo este título para pagar cualquier impuesto, o requerir por este título o por regulación hacer bajo autoridad de eso para hacer devolución, guardar cualquier expediente, o proveer cualquier información, quien voluntariosamente deja pagar el impuesto estimado, hacer devolver la formula, guardar tal expediente, o proveer tal información, además otras penas proporcionadas por ley, será culpable de un delito y, sobre convicción a esto, ser multado no más de \$25.000 (\$100.000 en caso uno corporación), o encarcelamiento no más de 1 año, o ambos, junto con los costos de procesamiento".

IRC 7204. La declaración o la falta fraudulenta de hacer declaración a los empleados "en lugar de cualquier otra pena proporcionada por ley (a menos que la pena proporcionada por la sección 6674) a cualquier persona requerida bajo provisiones de la sección 6051 de equipar una declaración falsa o fraudulenta o que no puede voluntariosamente equipar una declaración de la manera y demostrar la información requerida bajo sección 6051, o regulaciones prescribió bajo cada ofensa, sobre la convicción de eso, ser multada no más que \$1.000, o cárcel no más que 1 año, o ambos."

IRC 7205. El certificado de retención fraudulento o la falta de la exención de

proveer "(a) reteniendo en los salarios requeridos para proveer la información a su patrón bajo sección 3402 quién provee voluntarioso la información falsa o fraudulenta, o quién no puede voluntariosamente proveer la información debajo, requeriría un aumento en el impuesto bajo sección 3402, además de cualquier otra pena proporcionada por la ley, sobre la convicción de eso, ser multado no más que \$1.000, o cárcel no más que 1 año, o ambos."

"(b)Retención en interés y dividendos -- si cualquier individuo hace voluntarioso"

(1) la certificación falsa o afirmación en cualquier declaración requerida por un pagador para resolver los requisitos de la diligencia debida de la sección 6676(b), o "(2) una certificación falsa bajo párrafo (1) o (2)(C) de la sección 3406(d), entonces tal individuo además de cualquier otra pena proporcionada por la ley, sobre la convicción de eso, será multado no más que \$1.000, o cárcel no más que 1 año, o ambos."

IRC 7206. Fraude y declaraciones falsas "cualquier persona que" (1) de

declaración bajo penas de perjurio, hace y suscribe voluntariosamente cualquier devolución de la declaración, o otro documento, que contenga o es verificada por un declaración escrito que está hecho bajo penas de perjurio y que él no cree estar correcto en cuanto a cada materia material; o

"(2) la ayuda voluntarioso, los consejos, o aconseja la preparación o la presentación, o en la conexión con cualquier materia que se presenta por debajo de las leyes de renta pública, de la devolución de la declaración jurada, de la demanda, o del otro documento, que es fraudulento o es falso en cuanto a cualquier material, si o no tal falsedad o fraude está con el conocimiento o el consentimiento de la persona autorizada o requerida a presentar tal vuelta, declaración jurada, demanda, o documento; o

"(3) los enlaces, los permisos, y las entradas fraudulentos de documentos de la renta pública o por cualquier regulación hecha en la prosecución de eso, , o lo aconseja, ayuda adentro, o la conspiración en tal ejecución de eso; o

"(4) retiro u ocultación con el intento a defraudar -- quita los depósitos o encubre o se trata en quitar cualquiera de las mercancías o materia para o en el respecto cualquier impuesto está o serán impuestas, o cualquier característica sobre el cual imponga es autorizado por la sección 6331, con intento para evadir o para derrotar el gravamen o la colección de cualquier impuesto por este título; o

"(5) los compromisos y los acuerdos de cierre -- en la conexión con cualquier compromiso bajo sección 7122, o la oferta de tal compromiso, o en la conexión con cualquier acuerdo de cierre bajo sección 7121, u oferta de entrar en cualquier acuerdo, voluntarioso --" (a) ocultación de la característica -- encubre de cualquier oficial o empleado de los Estados Unidos cualquier característica

que pertenece al estado del contribuyente o de la otra persona obligada por lo que se refiere al impuesto, o "(b) reteniendo, falsificando, y destruye el expediente o reciben, retienen, destruyen, mutilan, o falsifican cualquier libro, documento o expediente, o hacen cualquier declaración falsa, en lo que concierne del contribuyente o de la otra persona obligada por lo que se refiere al impuesto; sea culpable de un crimen y, sobre la convicción de eso, será multado no más que \$100.000 (\$500.000 en el caso de una corporación) o cárcel no más que 3 años, o ambos, junto con los costes de procesamiento."

IRC 7207. Vueltas fraudulentas, declaraciones, u otros documentos

"cualquier persona que entregue o divulga voluntariosamente a la secretaria se multarán no más que \$10.000 (\$50.000 en el caso de una corporación), o encarcelamiento por delegar la lista, la vuelta, la cuenta, la declaración, u otro documento, sabido por él para ser utilizado fraudulentamente o para ser falso en cuanto a cualquier material, no más que 1 año en cárcel o ambos."

IRC 7210. La falta de obedecer el emplazamiento

"cualquier persona que, siendo convocado para aparecer atestiguar, o aparecer dentro de los libros, las cuentas, los expedientes, los memorándums, u otros papeles, según lo requerido bajo secciones 7602, 7603, y 7604(b), descuide aparecer o producir tales libros, cuentas, expedientes, memorándums, u otros papeles, sobre la convicción de eso, de ser multado no más que \$1.000, o encarcelamiento no más que 1 año, o ambos, junto con costes de procesamiento."

IRC 7212. Tentativas de interferir con la administración de las leyes de renta pública "(a) interferencia corrupta o fuerte, cualquier fuente amenazadora incluyendo o comunicación, que se esfuerza para intimidar o para impedir a cualquier oficial o empleado de los Estados Unidos que actúa en una capacidad oficial bajo este título, o de cualquier otra manera de corrupción o por la fuerza o las amenazas de la fuerza que obstruye o impide, o se esfuerza para obstruir o impedir, la administración debida de este título, sobre la convicción de eso, ser multado no más que \$5.000, o encarcelamiento no más que 3 años, o ambos, que si la ofensa es confiada solamente por amenazas de la fuerza, multarán no más que \$3.000, o cárcel a la persona condenada de eso no más que 1 año, o ambos.

El término "amenazas de la fuerza," según lo utilizado en esta subdivisión, amenazas de los medios del daño corporal al oficial o al empleado de los Estados Unidos o a un miembro de su familia.

IRC 7215. Ofensas con respecto a impuestos recogidos "(a) pena -- cualquier persona que no pueda conformarse con ninguna disposición de la sección 7512(b), además de ningunas otras penas proporcionadas por la ley, ser culpable de un delito menor, y sobre la convicción de eso, será multada no más que \$5.000, o cárcel no más que un año; o ambos, junto con los costes de procesamiento. "(b) excepciones -- esta sección no se aplicará --" (1) a cualquier persona, si tal persona demuestra que había duda razonable en cuanto a (a) si

la ley requirió la colección o el impuesto, o (b) a quien fuera requerida por la ley recoger impuesto, y "(2) a cualquier persona, si tal persona demuestra que la falta de conformarse con las provisiones de la sección 7512(b) era debido a las circunstancias más allá de su control."

4. Análisis de las acciones penales del Sistema Tributario Norteamericano

Existe un mito de que el contribuyente voluntariamente divulga y paga sus responsabilidades de impuesto. La verdad es que el sistema fiscal norteamericano no es voluntario. La ley ordena este informe a los contribuyentes y deben pagar sus responsabilidades de impuesto.

"El IRS tiene un programa de la aplicación diseñado para imponer estos estímulos. Las penas se utilizan para realzar conformidad voluntaria. Las penas constituyen una herramienta importante del servicio de renta pública para perseguir su misión de recoger la cantidad apropiada de ingresos fiscales al menor costo. Las penas apoyan la misión del servicio solamente si las penas realzan la conformidad voluntaria..."

... Aunque otros resultados tales como levantar el castigo o del reembolso de los costes de aplicación también pueden presentarse cuando se afirman las penas, el servicio diseñará,

administra y evaluará programas de la pena solamente con base en si hacen el mejor trabajo posible de animar conducta obediente⁵³.”

I. Penas Criminales.

Primero, aunque el Código de la Renta Pública define los crímenes del impuesto y explica que existen cualquier número de otros crímenes federales generales, encontrados en título 18, eso puede ocurrir en un contexto del impuesto. Por ejemplo, si un contribuyente miente a un agente en una intervención, esa mentira puede ser un acto de la evasión fiscal (definida en el código) o hacer una declaración falsa procesada. En segundo lugar, incluso con los crímenes del impuesto, el código define que los crímenes están al pie de la letra y que varían dependiendo del caso. Finalmente, junto con definir el crimen del impuesto, el código de la renta pública indica un período máximo del encarcelamiento y una multa máxima.

Esos máximos del código pueden ser un pedacito que engaña a los no familiares con el sistema criminal de la justicia. Las penas monetarias ahora se fijan bajo disposición del código criminal general y ambos las condenas y las penas monetarias se determinan en última instancia bajo las pautas que los federales fijan que casi siempre son el encarcelamiento y penas monetarias de menos que el máximo proporcionado en el código de la renta pública o en el título 18.

⁵³ Departamento de Justicia. “United State Code. Title 18”. Estados Unidos de Norteamérica. 1994, pp. 14

Las leyes de impuesto criminal se diseñan para proteger los intereses del público para preservar la integridad del sistema fiscal de la nación. Los procesamientos criminales del impuesto sirven para castigar al violador y para promover el respeto por las leyes de impuesto. Debido al número limitado de los procesamientos criminales del impuesto concerniente a la incidencia estimada de tales violaciones, la disuasión de las violaciones de las leyes de impuesto es una consideración primaria subyacente estas pautas. El reconocimiento de la sentencia para un caso criminal del impuesto será conmensurado a partir que debe de actuar con la gravedad de la ofensa que debe de actuar como un impedimento a los supuestos violadores.

Debido a esta meta colateral, los procesamientos y particularmente las convicciones criminales del impuesto a menudo son publicados por el IRS y Departamento de Justicia (DOJ). Sin embargo, el gobierno percibe que es muy importante el obtener un porcentaje muy alto de los casos que trae. La meta es una tarifa del 90+%. Una tarifa perceptiblemente más baja de la pena derrotaría la meta colateral de animar a otros contribuyentes que no hagan las cosas bien.

Con una tarifa más baja de la pena, los contribuyentes pueden percibir que el castigo hacia el criminal es muy bajo por lo que puede influir en la política del Estado. En caso de detectar a un contribuyente en actividad criminal en el primer caso, si lo o la detectan, no hay una probabilidad muy alta de que el gobierno

elija procesar el caso; y si el gobierno elige procesar, sí existirá una alta probabilidad de la pena.

Eligiendo sus casos cuidadosamente, e insistiendo sobre perseguir solamente casos donde virtualmente tiene éxito seguro, el gobierno puede publicar las convicciones particulares y una tarifa alta para la pena.

Como las penas criminales, hay una abundancia de penas civiles. El IRM indica que el propósito de penas es *"animar conformidad voluntaria apoyando los estándares del comportamiento esperados por el código de la renta pública"* e indica que las penas hacen eso de la siguiente forma:

- ➔ Definir estándares del comportamiento obediente
- ➔ Definir las consecuencias remediadoras para el no colaborador
- ➔ Proporcionando sanciones monetarias contra los contribuyentes que no se encuentran dentro del estándar

a. Retorno Fraudulento

La sección 6663 impone la pena del fraude "si cualquier parte de cualquier pago incorrecto de impuestos requiere demostrar un retorno se considera fraude". La pena se refiere a menudo como la pena civil del fraude. La pena es "75 por ciento de la porción del no pago que es atribuible al fraude." La pena civil del fraude es una sanción civil con un carácter remediador más bien que un castigo

además de la pena criminal del fraude, de modo que no sea doblemente juzgado.

El IRS primero requiere probar que una cierta porción de la subestimación sea atribuible al fraude por la evidencia obtenida. Si la recolección del IRS es correcta, la subestimación entera es conforme a la pena a menos que hasta el punto que el contribuyente establezca por una preponderancia que en evidencia no se presenta el fraude.

Esta pena civil del fraude se afirma casi siempre después de que hayan procesado a un contribuyente criminal bajo evasión o devuelta falsa, a condición de que haya una deficiencia debido al fraude.

b. Falta fraudulenta de archivo devuelto.

Si se haya culpable de la falta de archivar debido al fraude, se triplica la falta de archivar pena, a partir de un 5% por mes hasta un 15% por mes, o un 75% máximo.

Las diferencias críticas que distinguen la pena por falta fraudulenta civil de archivar de la pena civil del fraude son:

- 1. La pena por falta fraudulenta de archivar se basa sobre la cantidad total requerida para ser demostrado en la vuelta mientras, que la pena civil del*

fraude se basa en la porción de la cantidad demostrada en la vuelta atribuible al fraude

2. *La pena por falta fraudulenta de archivar es una pena basada en el tiempo que permite la mitigación donde el contribuyente actúa puntualmente después del acontecimiento que da lugar a la pena⁵⁴.*

c. Penalidades relacionadas con la Exactitud

La sección 6662 establece penas relacionadas con la exactitud del 20 % en la cantidad de subestimación atribuible a la conducta penalizada. Esta pena no se aplica a cualquier porción de la subestimación a la cual la pena civil del fraude se aplica. Solamente una pena relacionada de exactitud se aplica a cada porción de la subestimación. Es decir si el contribuyente tiene una subestimación de \$300, es que \$100 está conforme a ninguna pena, \$100 concebibles está conforme a la pena de la negligencia (un subconjunto de la pena de la exactitud) y \$100 está conforme a la pena substancial de la subestimación (otro subconjunto de la pena de la exactitud). Y, solamente una pena se aplicaría a cada uno de los últimos dos, incluso si la conducta resolvió la negligencia estándar y el estándar substancial de la subestimación.

c. 1. Negligencia.

La pena, comúnmente llamada la pena de la negligencia, se aplica a la porción de la subestimación debido a la negligencia o a la indiferencia de reglas y de regulaciones. La negligencia *"incluye cualquier falta de hacer una tentativa*

⁵⁴ IRM. "Penalty Handybook" p. 675

razonable de conformarse con las provisiones de este título, y la indiferencia incluye descuido, imprudente, o la disposición de vuelta intencional de ser “ignorada”.

c. 2. Pena Substancial De la Subestimación.

La pena substancial de la subestimación del § 6662(d) se diseña para imponer una pena más objetiva donde el contribuyente sabía que él tomaba una posición agresiva.

La subestimación debe exceder el mayor del 10% del impuesto requerido para ser demostrado en la vuelta o \$5.000 (\$10.000 en el caso de corporaciones) la subestimación entera es la base de la pena con respecto a la cantidad conforme a la pena.

d. Falta de archivar pena.

Si la vuelta conforme a la pena se archiva en más de 60 días después de la fecha debida, la pena mínima es el menos de \$100 o 100% del impuesto requerido para ser demostrado en la vuelta. La pena no es aplicable si la falta del contribuyente de archivar es debida a una causa razonable y no a la negligencia voluntariosa.

Hay también otra pena para la falta de archivos devueltos de impuesto sobre la renta de Estados Unidos, derecho de los contribuyentes extranjeros que hacen

negocio en los Estados Unidos. Tales contribuyentes extranjeros obtienen las ventajas de deducciones y los créditos solamente archivando una vuelta "verdadera y exacta" según los requisitos del subapartado F (las secciones del procedimiento) que debe incluir *"toda la información que la secretaria puede juzgar necesaria para el cálculo de tales deducciones y créditos."*

e. Vueltas de la Información

Las penas del § 6651 son penas *ad valorem* es decir, se basan en la cantidad de impuesto debido a la vuelta. Si no hay impuesto debido, no hay pena. Esto tiene cierta lógica en cuanto a las vueltas para las cuales el impuesto sería debido, pero no tiene ninguna lógica para las vueltas donde no hay impuesto debido

La pena se aplica si la vuelta no se archiva o si la información material se deja. La pena es \$50 por vuelta hasta un máximo de \$250.000. Las penas más bajas se permiten para contribuyentes más pequeños y el contribuyente puede tomar las medidas correctivas pronto que atenuarán la cantidad de la pena

Una excepción dominante a este régimen de la pena para la vuelta de la información se aplica bajo § 6050I que requiera los recibos de efectivo que exceden de \$10.000 en un comercio o un negocio. La sección 6721(e) sube el \$25.000 por vuelta o, si es mayor, la cantidad de efectivo implicada hasta \$100.000 o el 10% de la cantidad requerida para ser divulgado y allí está en el máximo \$250.000.

f. Falta de pagar pena.

f.1. Falta de pagar impuesto.

La sección 6651(a)(2) y (3) impone una falta de pagar la pena de 0.5% por mes hasta el 25% de la cantidad demostrada como la deuda en una devolución.

Para las cantidades que se demuestran en la vuelta y no se pagan, la pena comienza acrecentarse la fecha debida para el pago (generalmente la fecha debida de la vuelta). Para los gravámenes adicionales (después de la intervención), la pena comienza en la fecha del aviso y de la demanda a menos que el contribuyente pague en el período de gracia. No es aplicable si la falta del contribuyente de pagar es debido a la causa razonable y no a la negligencia voluntariosa.

f. 2. Falta de pagar impuestos estimados.

El concepto general del sistema fiscal estima para pagar por adelantado la responsabilidad de impuesto antes de la fecha debidamente estipulada. Los contribuyentes que no pueden pagar impuestos estimados están conforme a las penas de corporaciones por impuesto y los individuos están conforme a la pena.

La cantidad de la pena es el tipo de interés general del no pago calculado en la cantidad de la instalación basada en el pago anual a partir de la fecha que la instalación estimada. Se define el pago anual requerido como el menos del 90% del impuesto demostrado en la vuelta por el año o 100% del impuesto

demostrado en la vuelta anterior del año (conforme a aumento en el caso de contribuyentes con renta gruesa sobre \$150,000).

g. Vueltas Frívolas.

La sección 6702 impone una multa \$500 para archivar una vuelta de impuesto sobre la renta frívola. Esta pena se aplica además de cualquier otra pena que pueda aplicarse.

II. Las pautas para condenar.

Los estatutos que definen los crímenes del impuesto proporcionan la sentencia máxima y la multa que pueden ser impuestas. Sin embargo, el condenar ahora es conducido por la guía de Sentencia de los Estados Unidos, que establecen las pautas para condenar.

Antes de las pautas, los jueces federales impusieron sentencias y multas sin ningunas pautas a menos que los parámetros dispusieran en el estatuto criminal. La evasión fiscal, un crimen del impuesto, proporciona una sentencia de hasta 5 años. Así, un juez podría condenar a partir 0 a 5 años de encarcelamiento sin la dirección en cuanto a donde él debe condenar. El condenar variaba dependiendo de las predilecciones del juez específico, de los prejuicios individuales y a veces de actitudes regionales.

La Guía de Sentencia de los Estados Unidos establece así:

“Debajo de la guía práctica, mitad de todos los evasores de impuesto fueron condenados a la libertad condicional sin el encarcelamiento, mientras que la otra mitad recibió las sentencias que les requirieron servir por un término medio de la prisión de doce meses. Esta pauta se piensa para reducir disparidad en condenar para las ofensas de impuesto y para aumentar algo a la longitud de la sentencia. Consecuentemente, el número de sentencias puramente probatorias será reducido. La Comisión cree que cualquier coste adicional del encarcelamiento que se pueda incurrir es el resultado del encarcelamiento para las ofensas de impuesto⁵⁵”

Las pautas que condenan están basadas sobre ciertos factores prescritos pensados por los redactores para ser relevantes al condenar. En un ajuste del impuesto, el factor de condena más importante es la pérdida del impuesto resultado de la actividad criminal. La pérdida de impuesto no es la pérdida de impuesto real, porque una vez que el IRS descubra al criminal, no hay una última pérdida de impuesto verdadera. Mientras que la pérdida de impuesto para los propósitos que condenan es que pérdida de impuesto que el contribuyente esperó de la actividad criminal. Generalmente, ésa es la porción del no pago en

⁵⁵ Department of Justice “United State Guidelines 2002”Application Notes. Pp. 35

el cuál el gobierno puede probar, más allá de una duda razonable al contribuyente previsto por evadir.

Otros factores de condena tales como aceptación de la responsabilidad pueden también ser considerados. Para los crímenes del impuesto, al menos que el número de la pérdida de impuesto sea verdaderamente muy grande, el período del encarcelamiento es perceptiblemente mayor que los máximos prescritos en el código.

La guía para el encarcelamiento y las multas sirven como guías al juez que condena. Si se extienden las sentencias del juez dentro de la pauta, la sentencia no será invertida generalmente sobre la apelación (a menos que el juez articuló una cierta consideración incorrecta en fijar la sentencia o aplicó mal las pautas). Sin embargo, si el juez elige salirse la pauta establecida, la contraparte puede apelar la sentencia. Si el juez disminuyó la sentencia, el gobierno puede apelar la sentencia establecida por el juez.

III. Crímenes De Divulgación

a. Evasión fiscal.

La sección 7201 define el crimen designado comúnmente como evasión fiscal:

“una tentativa voluntariosa de cualquier manera de derrotar o de evadir

*impuesto*⁵⁶”. Según lo interpretado, el crimen de la evasión fiscal tiene tres elementos:

1. *Un impuesto substancial debido*
2. *Un intento para evadir el pago*
3. *Un cierto acto afirmativo al menos mínimo, en el fomento del intento*⁵⁷.

El Tribunal Supremo ha referido a la evasión fiscal como la punta del iceberg en el sistema federal de penas para animar conformidad con el código. La evasión fiscal lleva la sentencia nominal más alta de 5 años y las multas monetarias de hasta \$100.000 para los individuos y \$500.000 para las corporaciones.

b. Perjurio Del Impuesto.

La sección 7206(1) impone una pena por el crimen de una declaración falsa con la pena del perjurio. Las declaraciones de impuestos comúnmente encontradas (renta y estado y regalo) se archivan bajo penas del perjurio. No hay requisito, como en la evasión fiscal, que allí sea una subestimación de la responsabilidad de impuesto. De hecho, la responsabilidad de impuesto puede ser indicada correctamente e incluso ser exagerada y el impuesto pagado completamente o el exceso; el contribuyente puede todavía ser culpable de este crimen si él o ella hizo declaraciones erróneas del materiales entregado.

⁵⁶ IRM. “Penalty Handybook” Sección 7201

⁵⁷ IRM. Op. Cit. sección 7201

c. El ayudar o el asistir.

La sección 7206(2) proporciona una pena criminal por ayudar o asistir a la preparación o la presentación de una declaración falsa o de un documento relevante del impuesto. Esta pena está dirigido sobre todo a los preparadores de la declaración de impuestos pero puede golpear otros tales como promotores de la protección fiscal u oficiales corporativos que asisten a una corporación en devueltas o documentos falsos.

El ayudar y la incitación requiere que el delincuente principal sea ayudado e incitado. No requieren al delincuente principal ser procesado, pero debe haber uno. La sección 7206(2) permite el procesamiento de un preparador de vuelta o de otras personas que asisten a una cierta manera en la devolución del documento falso, incluso si el contribuyente implicado es enteramente inocente. Así, un procesamiento de la sección 7206(2) no requiere la prueba que el contribuyente así que ayudado y asistido era culpable siempre y cuando la persona implicada ayudó o asistió.

d. Falta de archivar devoluciones.

La sección 7203 proporciona una pena criminal del delito menor (encarcelamiento hasta 1 año) por la falta voluntariosa de archivar un archivo devuelto. Este acto completo a la fecha que el documento es devuelto ya sea en la fecha original o la fecha extendida, si una extensión fue obtenida. La sección 6050I requiere los comercios o los negocios que reciben más de \$10.000 en el

efectivo uno o una serie de transacciones relacionadas para divulgar la transacción al IRS. El requisito de divulgación se aplica al efectivo y a ciertos tipos de equivalentes del efectivo tales como moneda extranjera y ciertos instrumentos monetarios. La falta voluntariosa de archivar de documento devuelto es un crimen castigable por 5 años de encarcelamiento.

IV. Crímenes de la Administración del Impuesto.

a. Evasión fiscal.

Según lo observado arriba, el 7201 se aplica generalmente a las vueltas fraudulentas. Sin embargo, puede aplicarse también a las tentativas fraudulentas de evadir el gravamen o el pago durante el curso de una examinación o de la investigación del IRS.

b. Encubrimiento De Activos.

La sección 7206(4) impone una pena del crimen ante los actos diseñados para encubrir los activos sobre los cuales la recaudación se puede hacer para pagar un impuesto con intento para evadir o el pago de la derrota.

c. Impedimento hacia la Administración:

La sección 7212(a) el dañar a un funcionario del IRS o cualquier oficial del gobierno, en la ejecución de su conducta de su deber es un crimen grave.

Además de estas penas criminales generales para la conducta que impediría investigaciones o colecciones, hay algunas provisiones del específico del código.

La sección 7212(a) define como crimen cualquiera:

1. *Intimidando o impidiendo a un funcionario del IRS ya sea por medio de corrupción o por medio de fuerza o de amenazas*
2. *Que obstruyen o que impiden la administración de las leyes de impuesto por medio de la corrupción o por la fuerza o las amenazas*⁵⁸.

La segunda disposición se refiere a menudo como la "cláusula ómnibus." La conducta descrita en ambas categorías es generalmente la conducta que ocurre después de que el documento devuelto se archive o deba haber sido archivada. La conducta potencialmente dentro del alcance de la disposición es limitada solamente por las imaginaciones de las personas que tienen un motivo para impedir el proceso. Tales acciones pudieron de otra manera ser legales excepto que no tienen ninguna base en el hecho y se diseñan para impedir o acosar el IRS de hacer su trabajo o de hacerlo eficientemente.

d. Declaraciones Falsas.

El Título 18 U.S.C., el 1001 castiga cualquier declaración falsa hecha a un oficial federal dentro del alcance de su responsabilidad como oficial federal. Esto no es un crimen específico del impuesto; puede aplicarse a las declaraciones falsas a cualquier oficial del gobierno federal. El crimen es una deslealtad

⁵⁸ IRM. Op. Cit. sección 7212

(felony) castigada hasta con cinco años de encarcelamiento. No hay requisito que la persona que hace la declaración sea bajo.

V. Acceso Voluntario.

La política voluntaria del acceso es una política que, en términos generales, dará un cierto aseguramiento contra el procesamiento criminal a un contribuyente que divulgue voluntariamente su fechoría antes de venir a las oficinas del IRS.

Los parámetros de la política en sus varias iteraciones sobre los años son:

“... donde el contribuyente que ha confiado un crimen del impuesto relacionado con una declaración fraudulenta o una falta de archivar y el IRS todavía no ha comenzado a una investigación criminal o, iguale posiblemente una intervención de impuesto civil, el contribuyente puede resolver el problema criminal del procesamiento haciendo un "acceso voluntario." Cuando un acceso califica bajo política, protegen al contribuyente solamente contra problemas criminales; lo o la no aíslan de impuestos, de penas y de interés civiles. La política funciona así como forma de amnistía administrativa⁵⁹”.

La advertencia dominante aquí es que el acceso debe ser voluntario. La política no se aplica donde los archivos del contribuyente enmendados vuelven o el

⁵⁹ IRM. “Penalty Handybook” p. 517

delincuente vuelve porque los acontecimientos se han fijado en el movimiento que traería inevitable su problema en las vueltas originales o su falta de archivar vueltas a la atención del IRS.

VI. Estatutos de la limitación.

Los estatutos de las limitaciones para los procesamientos criminales para los crímenes del impuesto se proporcionan en el § 6531. El estatuto es de 6 años desde el último acto. Para la evasión fiscal y las devueltas falsas, está a seis años a partir de la fecha que la vuelta falsa fue archivada, aunque es posible un cierto acto subsiguiente en el fomento de la voluntad criminal de la conducta "restaura" el estatuto de limitaciones.

Por ejemplo, si una vuelta falsa se archiva y, durante la intervención, las declaraciones falsas de las marcas del contribuyente para cubrir encima del fraude, las nuevas declaraciones falsas comenzarán el estatuto de limitaciones en el § 7201 que funciona a partir de esa fecha. El código de la renta pública, sin embargo, proporciona un estatuto de 6 años *"donde está procurar el objeto de la conspiración de cualquier manera evadir o derrotar cualquier impuesto o el pago de eso."*

VII. Investigaciones y procesamientos criminales.

Una investigación criminal y un procesamiento del impuesto prototípico implican dos amplias fases. La primera fase es una investigación administrativa del IRS

por el departamento de Investigación Criminal de IRS (CI). Sobre la terminación de esta fase, el CI:

1. *Decide a no perseguir la materia más lejos del ámbito criminal y lanza la materia a los ramos civiles del IRS para cualquier otra consideración más apropiada*
2. *Envía el caso a la sección criminal de la aplicación ("CES") del impuesto de DOJ.*

La segunda fase del caso entonces es conducida por el CES que trabaja con y a menudo a través del abogado local de Estados Unidos que es una rama de DOJ. Los abogados del gobierno del CES y/o de la oficina de los abogados de Estados Unidos conducen todos los otros procedimientos con el procesamiento para condenar.

El flujo general de una investigación criminal del CI es el siguiente: el agente especial del CI es asistido a menudo por un agente de rédito que conducirá la investigación tal como sea necesaria con cualesquiera recursos investigadores que considere apropiados. El contribuyente está generalmente enterado que se está persiguiendo una investigación criminal, pero el IRS conduce a veces una investigación clandestina. Sobre la conclusión de la investigación criminal del IRS, si el agente especial que investiga desea perseguir el procesamiento o la investigación adicional de un Gran Jurado, el CI tendrá varios procesos para la

revisión, incluyendo una revisión de un abogado del CI, el agente especial habrá de ser utilizado como recurso durante la investigación.

El agente especial en la carga ("SACO") del distrito del CI entonces decidirá si remitir el caso a CES. Si el CI no recomienda el procesamiento criminal, el CI cierra el aspecto criminal del caso y, si es apropiado, envía el caso a la función de la examinación para cualquier investigación y gravamen civiles aparte del impuesto.

Si el CI recomienda que procesen al contribuyente o que el caso esté investigado más a fondo a través de un Gran Jurado, el caso será referido CES. La voluntad del CES es decidir a cómo y cómo proceder. CES puede devolver el caso al IRS con una decisión final que no hubo ningún procesamiento o puede devolver el caso para el IRS para conducir la investigación posterior apropiada y entonces refiera el caso otra vez si eso es apropiado.

Alternativamente, CES puede remitir al caso al abogado local de Estados Unidos al presente el caso a un Gran Jurado para la acusación o para hacer que el Gran Jurado investigue más.

Si CES remite el caso al abogado de Estados Unidos para la acusación o investigación del Gran Jurado, un abogado auxiliar local de Estados Unidos

("AUSA") o un abogado de CES manejará los procesos posteriores tales como se requieren. Si el Gran Jurado procesa el caso procederá al ensayo.

Como en el sistema criminal federal generalmente, la mayoría de los casos criminales del impuesto son resueltos por el acuerdo de la súplica. De hecho, debido al cuidado con el cual CES escoge sus casos, los casos son generalmente más fuertes que el caso criminal medio y producen súplicas en 95%+ de los casos.

Conclusiones

Lo que se pretende lograr con esta tesis es realizar una comparación basándose en el sistema tributario penal de Estados Unidos como una estrategia para el mejoramiento del sistema tributario penal en Costa Rica. Esto se debe a partir de las reformas que se han realizado al Código de Normas y Procedimientos Tributarios como una forma de defensa del Estado para la recaudación de los tributos de aquellos contribuyentes que de alguna u otra forma esquivan el pago de los mismos y además en Costa Rica se carecía de poder de acción penal para finalizar muchas de las formas ilícitas de no pago que se manejan dentro de la población.

La razón por la cuál se escogió el sistema norteamericano para realizar la comparación se debe a que se quiere ver el lado positivo y negativo que se podría obtener al trabajar con un sistema con autonomía propia para accionar libremente ante la recaudación de los impuestos. Además para hacer referencia al área penal que es un poco más punitiva que aquella de la que se basa nuestro sistema penal tributario.

Para iniciar es importante hacer referencia hacia el sistema organizacional de cada uno de los entes encargados de la recaudación de tributos. En Estados Unidos, es una organización autónoma que posee libre interacción para el funcionamiento y ejecución de acciones para lograr una mayor recaudación de

impuestos. Esta puede establecer en conjunto con el presidente de la nación y el Congreso las leyes que se deban establecer para alcanzar un buen trabajo. Existe un Comisionado quién es el encargado de velar porque la misión establecida por el Servicio de Renta Pública (IRS) sea cumplida a cabalidad. Las sentencias penales son impuestas por un Gran Jurado, quién revisa el caso para imponer una sentencia basándose en los hechos que se obtienen de cada caso en particular.

Mantiene una estructura interna sumamente organizada, con las funciones claras y determinadas para cada área, como lo es la Asesoría Legal, el departamento de Apelaciones, el departamento de Defensor al Contribuyente, el departamento de Investigaciones Criminales (departamento penal) y el de Comunicaciones y Relaciones; cada uno de estos, cumple a cabalidad sus funciones y es por esto que se puede seguir el rastro de los contribuyentes que no cumplen con sus tributos anualmente y su respectiva sanción penal por dicha evasión.

En Costa Rica, la Dirección General de Tributación está contemplada dentro del Ministerio de Hacienda, quién es el responsable de todas las riquezas del Estado y quién debe velar porque la distribución de la misma sea equitativa para el beneficio de todos los ciudadanos. En ella se establecen las distintas divisiones de cada sector con sus funciones específicas y objetivos por alcanzar. El país por ser geográficamente pequeño, está dividido en secciones por

Administraciones Tributarias por provincias, las cuales desempeñan allí el control administrativo de los tributos de cada sección que les corresponde.

En ambos países, la tributación se supone que es de forma “voluntaria”, en donde el ciudadano como forma para colaborar y agradecerle al Estado, entrega un porcentaje de lo obtenido para que el país se vea más beneficiado y pueda mantener los gastos para poder salir adelante. La diferencia se encuentra en la estrategia que utilizan los países para que la palabra **voluntariosa** tenga efecto sobre la población. En Estados Unidos, a pesar de que se le expresa a la nación que la entrega de tributos es voluntariosa, posee una connotación de obligación debido al miedo que se le ha infundido para que tributen porque conocen que las consecuencias por no hacerlo son graves y que realmente se ponen en práctica y que el faltar a las normas establecidas contiene secuelas tanto económicamente altas así como la privación de libertad.

En Costa Rica, la palabra voluntario para la población puede que no infunda temor o miedo, puesto que la estrategia con que el Gobierno ha promovido la recolección de los tributos *NO* ha sido como se pretende, es decir, no se ha promovido de manera tan efectiva como se necesita tributar para poder ayudar al Estado a salir adelante.

Existe dentro del país una cultura general entre el contribuyente y el comercio que es importante rescatar, muchos de los comercios evitan el pago correcto de

tributos puesto que el contribuyente no fomenta la utilización de facturas timbradas a la hora de realizar una compra. Es decir, que existe un hueco en la ley que le da la posibilidad al contribuyente de solicitar o preguntar en el caso del comercio, si desea factura de la compra o no. A pesar de que es “obligatorio” que toda factura esté timbrada, siempre se tiende a preguntar por cultura general “¿desea factura?”.

Existe una realidad nacional que hay que tomar en cuenta, Costa Rica es un país subdesarrollado a comparación a Estados Unidos y la población media posee los conocimientos básicos acerca de los tributos y cómo funcionan.

En Estados Unidos, es imposible no obtener factura, inclusive en las estaciones de gasolina, se entrega voluntariamente por ambas partes la factura, sin dar posibilidad de entregar o recibir, es una situación que ha sido fomentada dentro de la misma cultura.

Es importante aclarar el papel que posee la educación dentro del campo de la tributación. El IRS mantiene en conjunto con el Gobierno, una educación y capacitación constante a todo el personal así como a los ciudadanos, infundiéndoles de alguna u otra forma “miedo” cuando no se ejerce correctamente los tributos. Se les han otorgado espacios para educarse e informarse dependiendo del tributo que pagar o fórmula que tengan que rellenar.

La página de internet del IRS muestra cualquier tipo de información de una manera didáctica y divertida para el aprendizaje. Inclusive se encuentran estrategias que los padres pueden utilizar con los hijos para enseñarles a ahorrar y utilizar de una buena manera el dinero.

Considero que esto es lo que carece el sistema tributario en Costa Rica, una falta de conciencia hacia la importancia que tiene los tributos y esta falta de conciencia no es solamente que se debe de dirigir hacia los ciudadanos, sino que debe de comenzar por las mismas personas encargadas de imponer y velar porque las leyes se ejerzan de manera efectiva y correcta. La reestructuración que se le ha venido dando al capítulo tercero de las Normas y Procedimientos tributarios, debe de venir de la mano con una campaña hacia el pueblo pero para la enseñanza de la utilización correcta del dinero y las razones por las cuáles la recaudación de tributos beneficia a todos. No solamente para imponer un poco de miedo por las penas severas que se implantarán sino porque es necesario hacer conciencia de los beneficios que resultan de esto.

Otro aspecto importante de analizar es el sistema computarizado que posee el IRS para mantener los datos actualizados de cada uno de los contribuyentes. En este se mantiene la información o historial de todo aquel que debe tributar. Además se ha implementado la “declaración electrónica” que le facilita a todos, tanto al ciudadano como al agente para exponer y analizar los datos obtenidos. A partir de esta estrategia que se implementó en 1998, es que se desarrollaron

los artículos para evitar o prevenir el “Fraude por Internet”; que este puede ser penalizado hasta por 7 años de cárcel, si de alguna u otra forma se utiliza el internet para obtener información de cualquier tipo que pueda ser utilizada de forma negativa o perjudique a alguien en la utilización de esta.

Con respecto al área penal, que es lo que se interesa desarrollar; en Estados Unidos, a partir de su estructura gubernamental, existe un sistema complejo y muy desarrollado en relación al área sancionatoria. Dentro del subgrupo de leyes para la recolección de los tributos, existe el capítulo 18 en donde hace referencia a los impuestos y las acciones administrativas así como penales que pueden incurrir los contribuyentes, quiénes “voluntariosamente” no declaren o se perciba algún fraude con respecto a los impuestos.

Así como es de extenso el capítulo para las infracciones tributarias, así son la cantidad de penas tributarias que se le pueden aplicar a los ciudadanos quiénes no cumplan o se salten las normas establecidas por la ley. A partir de la experiencia que el IRS ha obtenido, se estableció un “Penalty Handbook”⁶⁰ y un “Sentencing Guideline”⁶¹ para que los jueces a la hora de tomar una decisión con respecto a una sentencia penal, estuviera acorde con los hechos descritos y

⁶⁰ Pertenece al Servicio de Rentas Públicas

⁶¹ Pertenece al Departamento de Justicia de los Estados Unidos

que su sentencia fuera objetiva y equitativa con respecto a los futuros casos por resolver⁶².

En todos sus artículos, se puede observar una clara redacción con respecto a la consecuencia que pueda tener el infractor al no realizar o faltar a los parámetros establecidos. Sus efectos pueden y están establecidos tanto monetariamente con un monto preestablecido dependiendo de la infracción y penalmente, estableciendo para cada infracción una cantidad o rango de tiempo en que la persona queda privada de libertad. La decisión de optar una sentencia u otra, depende de cada caso y está en manos del juez en ser lo más objetivo posible a partir del caso. Normalmente cuando un ciudadano no posee el recurso económico para pagar la deuda; esta es la sentencia que más comúnmente se está asignando; se le impone la sanción carcelaria como un mecanismo para que pague la deuda infringida.

En Costa Rica, los jueces poseen pocos artículos que hacen referencia hacia el área penal tributaria, limitándoles por un lado el accionar ante los hechos y por otro lado, se obvian muchos actos delitos que se comenten; que podrían ser sancionados de igual forma en el ámbito penal pero que para su resolución se utiliza la vía administrativa. Además a la hora de tomar una decisión con respecto a una sentencia, se basan en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, lo que produce que el marco de acción sea muy limitado y que no se

⁶² La unión de estos dos manuales, hacen un complemento hacia el juez a la hora de dictar una sentencia, que la hace que la pena esté más fundamentada y se produzca un análisis crítico y objetivo ante la resolución.

pueda entrelazar con otros “manuales” en donde se pueda complementar de manera objetiva una sentencia que se real y verídica ante el hecho ilícito que se está resolviendo.

Por otro lado, los hechos obtenidos en el transcurso de la investigación, son fundamentados por un equipo de trabajo denominado Investigación Criminal (CI) del IRS, quiénes son los detectives encargados de la búsqueda constante de información y recolección de datos para seguir la pista a todo aquel ciudadano o compañía que de alguna u otra forma interfiera o realice acciones fraudulentas ante la recolección normal de impuestos. Estos son agentes especializados que están constantemente revisando casos nuevos y viejos, quiénes detectan a partir de las declaraciones de impuestos dadas, si la información recolectada es verídica o no.

Dentro del funcionamiento de la recaudación e identificación de la no contribución de impuestos en Costa Rica, existe el personal encargado de llevar en orden toda la documentación y son quiénes identifican las acciones fraudulentas de los ciudadanos. Estos reportan a agentes “detectives” quiénes buscarán a las personas para iniciar un trámite administrativo o penal si lo requieren.

En Costa Rica las penalidades o sanciones penales con respecto a los tributos han sido relativamente bajas o poco constantes probablemente a una política

que posee el Estado en el proceso legal, en donde se trata de gastar lo mínimo en los recursos del Estado cuando la lesión ha sido relativamente insignificativa. Es decir, se le ha dado importancia penal solamente a aquellos casos significativos, en donde el Gobierno sabe que las ganancias o resultados serán altos; por lo que a los contribuyentes donde su acción es mínima la consideran como “insignificativa” al proceso. Pero esta actitud repercute en la visión de cómo se percibe a nivel general, ya que es notorio que las mismas personas quienes poseen el poder, no reflejan una actitud constructiva hacia la problemática. Por el contrario, la actitud de los altos jefes debería estar centralizada en acciones que a pesar de ser represivas como son la privación de libertad, ayudarán a disminuir significativamente los casos “insignificantes” que brindarán sostén al sistema tributario nacional.

En su contraparte, el gobierno de los Estados Unidos junto con el IRS, ha adoptado una política en que *TODOS* los casos deben ser estudiados y manejados, de esta forma se mantiene lo que ellos denominan +90%; es decir, que las probabilidades de que exista una falta al sistema tributario es de -10% de la población en general, ya que la población sabe que están siendo vigilados por medio de las compras diarias, el trabajo constante, las rentas o hipotecas, etc. y que toda esta información está almacenada en un gran sistema de computación al que no le falla la información. Por consiguiente con esta política el contribuyente voluntariamente tributa y si fuera del caso que faltara a una de las

normas, sabe que tiene un +90% de probabilidades de tener que pagar su falta con una condena monetaria o carcelaria.

Ambos sistemas lo que desean o su finalidad es la recolección de dinero para poder mantener al Estado, por lo que los procesos penales han sido seleccionados como vía secundaria a los procesos administrativos; la diferencia se encuentra que en Costa Rica, el nivel de acción penal ha sido relativamente poca y sin gran impacto sobre la población, probablemente porque al Gobierno le es más rentable llegar a una conciliación monetaria en vez de introducir a más personas a la cárcel. Mientras que en Estados Unidos debido al alto índice de criminalidad por lavado de dinero y narcóticos; han tenido que recurrir ha una visión más represiva para poder controlar y “asustar” a los contribuyentes de que sus acciones son más punitivas y severas.

Cuándo se llega a localizar a un violador de impuestos, en Estados Unidos, existe un artículo en el cuál establece que la pena será menor por haber confesado el crimen y aceptar el error cometido. Siempre hay una condena pero se le rescata que hubo “arrepentimiento” por parte del contribuyente. En Costa Rica, no se acepta la confesión dentro del proceso investigativo como manera de subsanar el daño y no existe artículo penal tributario alguno que proteja al contribuyente de la acción que confesar que su acción estuvo incorrecta o involucrada en una situación de infracción de tributos.

Para continuar con el tema de las penas, Estados Unidos ha dividido dentro de su capítulo 18 las penas para los contribuyentes civiles, contribuyentes de compañías, para los misceláneos o trabajadores del mismo sistema de recolección de tributos y para aquellos que realizan las actividades ilícitas del lavado de dinero y los narcóticos. Esta organización ayuda a la hora de llevar los procedimientos tributarios y judiciales, puesto que existe una clara diferenciación de las acciones que deben de poseer las distintas categorías, inclusive las otras fórmulas que deben de llenar y los procedimientos que se realizan a la hora de iniciar un proceso. Además comprende las diferentes penas o sentencias penales que cada una de las divisiones posee, dando una guía clara a los jueces en el momento de tomar las decisiones para imponer un fallo.

Costa Rica, sus penas incluyen todo tipo de organización, individuo, grupo o acción, limitando un poco las decisiones ante las sentencias y sin tomar en cuenta las particularidades de cada caso, puesto que su visión al ser rígida y global no da la posibilidad de una situación alterna. Por ejemplo, al no pago correcto de tributos la sentencia para un individuo o para un comercio es la misma sentencia económica o penal, sin hacer distinción de que el comercio posee más gravedad, ya que maneja mayores cantidades de dinero que pueden facilitar o fomentar actividades ilícitas.

Por otro lado, se considera que en Costa Rica las leyes están debidamente estipuladas para ejercer lo que deben alcanzar, es decir obtener la mayor

cantidad de tributos sin tener que recurrir a la imposición de penas sancionatorias que perjudique al contribuyente, ni las arcas del Estado. La falla puede estar presente a nivel de Estado/poder, quién es el responsable de velar porque las normas que se establezcan, independientemente del caso; sean llevadas a cabalidad. Es decir, en Costa Rica, el nivel de corrupción es alto que imposibilita que las normas puedan ser cumplidas como son, puesto que siempre se les encuentran “huecos” por donde pueden salir los infractores de normas sin que se les llegue a sancionar su acción.

Por otro lado en Estado Unidos, también existe un ambiente de corrupción probablemente no tan visible o identificable como en Costa Rica; que talvez se maneje con contribuyentes que quieren evadir sus responsabilidades por eso se plantean penas tanto para contribuyentes como para los misceláneos o trabajadores del IRS.

Considero que el país podría establecer penas con un monto fijo para cada una de ellas, incluyendo lo faltante que el contribuyente obvio en declarar que se le debe de entregar al Estado o pagar si fuera del caso, ya que no posee la cantidad monetaria en su equivalente a la prisión y no basarse en los salarios base puesto que la realidad económica no es la descrita por las leyes. De igual forma, las penas carcelarias pueden ser de mayor cantidad de tiempo, para que esto “asuste” al contribuyente y sea una forma de obligarlo a pagar correctamente y en su tiempo, los tributos que debe.

En Estados Unidos, todas las penas contienen un monto fijo preestablecido además de una cantidad de tiempo en la prisión, que va desde tres años hasta los diez años como pena máxima, sumado a otros delitos que se le puedan encontrar en su contra. En esta área, considero que las penalidades que se establecen son relativamente altas económicamente y largas en sentencias carcelarias, a pesar de que está en concordancia con la situación general del país.

Por lo que considero que debe de existir un balance, ya que las penalidades son excesivas y con esto se fomenta el “miedo” al sistema tributario norteamericano, proyectando ser una estrategia sumamente severa y que no necesariamente es eficaz. Lo que puede considerarse como bueno o para ser tomado en cuenta es el sistema de localización e identificación de infractores que permite un trabajo constante y continuo.

Es importante rescatar dentro del sistema de tributación norteamericano el departamento de Narcóticos. Esta subdivisión dentro del IRS trabaja en conjunto con otra organización que se encarga de las drogas y todo lo que respecta al dinero que se genera en estos negocios ilícitos. Esta alianza estratégica ayuda a la nación con respecto al alto ingreso y consumo de drogas además de localizar a aquellos que quieren aumentar sus riquezas personales a costa de la no tributación y con acciones o elementos que perjudican a la población en general. El personal que ejecuta estas acciones está altamente entrenado tanto en el

área de drogas así como en la materia de tributación para que de esta forma pueda realizar una investigación exhaustiva y localicen las pruebas necesarias para que el caso se lleve a la vía jurídico penal. Además de que existen leyes dentro del sistema tributario que están relacionadas con el dinero proveniente del narcótico y sus acciones. Las penas son altamente condenadas tanto de forma económica como de cárcel, con muy poca probabilidad de que exista un arreglo de pago o fianza entre las partes.

En Costa Rica sería importante una alianza estratégica que sirva para la disminución de este crimen unido a que sería una manera de ubicar a los contribuyentes que sacan provecho de la actividad ilícita y no tributan correctamente. Sería importante que en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, existiera un artículo o sección relacionada con este tema y que sus sentencias económicas así como penales tengan consecuencias graves para el que comete el delito ilícito.

Como una estrategia de mejoramiento en Costa Rica, se podría valorar la idea de establecer un sistema u organización autónoma tributaria completa que posea libertad de acción en conjunto con las autoridades nacionales. Encargada de todos los aspectos tales como la educación o fomentación de una cultura tributaria voluntaria hasta el establecimiento acorde con la Constitución Política de Costa Rica, las penalidades que se pueden establecer a aquellos contribuyentes que infrinjan las normas establecidas. Por ser un país

numerosamente menor en población y territorio que el norteamericano, se podrían establecer menores cantidades de tributos para que de esta forma haya un mayor control de las cantidades de dinero que se manejan, además de que sería mucho más fácil para los contribuyentes y el Estado.

Además sería importante que esta organización autónoma, posea un marco organizacional con las funciones bien establecidas; es decir, que posea los departamentos necesarios para que todo el proceso de recaudación, recolección y devolución de tributos, así como investigaciones y acciones jurídicas, tengan potestad o libertad de accionar para beneficio del Estado y el bien común, con un sistema de fácil acceso y tramitación para el contribuyente.

Existe un factor importante que aclarar que es que en Costa Rica la población media no posee una educación acerca de cómo tributar, para qué sirven los tributos o cuáles son las consecuencias que se tienen si no se realiza adecuadamente. Es decir, nuestra cultura en general carece de los conocimientos básicos; se sabe que existen ciertos impuestos que se deben pagar como el marchamo o el impuesto municipal, pero en el pago o declaración de impuestos sobre la renta son muy pocos los que conocen de ese campo o poseen un contador que les realice el trámite.

Por lo que la implementación de un sistema penal tributario como el de Estados Unidos, implicaría que muchas personas se sientan amenazadas de primera

entrada o por el contrario, al cabo de dos años existirían dentro de las cárceles de Costa Rica muchas personas presas por faltas al proceso tributario pero no por algún delito o fraude sino por el simple hecho de carecer del conocimiento del tributo, su proceso o consecuencias.

Al ser esto una situación a nivel general habría que pensar en la posibilidad de introducir una institución semiautónoma para que exista un mayor control sobre el contribuyente y que el Gobierno por estar más libre se dedique a la implementación de las leyes y velar porque éstas se ejecuten.

Esto sería con el fin de que la recolección sea mayor, eficaz y beneficiosa; y donde el Gobierno podría disminuir el nivel de corrupción y burocracia, ya que sus empleados no estarían trabajando en el proceso de recolección de tributos o identificación de contribuyentes, sino que se focalicen en las estrategias para la prevención y penalización. Además el Gobierno podría aumentar los salarios en sus empleados y disminuir la mal concepción que se tiene acerca de los tributos y para que se utilizan éstos.

Es importante aclarar que la implementación de un sistema como el norteamericano o similar a éste, sería una utopía en el país; puesto que se carecen de herramientas a nivel gubernamental para realizarlo y al Gobierno le generaría muchos gastos, inversiones y hasta cierto punto pérdidas.

Para introducir una estrategia en el ámbito tributario, primeramente se debe de comenzar una campaña de educación a favor de la tributación, su importancia, finalidad y sobretodo cómo se tributa y qué se tributa a partir de qué situación.

Esto es necesario que se establezca en escuelas y colegios, además de una campaña televisiva y radiofónica para la población adulta, unida a reportajes en los medios escritos de comunicación, incluyendo cuáles serán las medidas que se tomarán a partir de un tiempo establecido (puesto que el contribuyente tiene que estar advertido del cambio); y sus consecuencias al contribuyente que no ayude o que falte al proceso.

Una vez lograda esta campaña para que el pueblo costarricense se entere de la nueva estrategia penal tributaria, entonces se pueden poner en práctica el establecimiento de las penas y procesos investigativos necesarios.

Sería importante que exista una reestructuración de los tributos por pagar; tal vez que existieran menos tributos por cobrar para así tener un mayor control sobre ellos y establece las sanciones a las faltas que se puedan cometer.

La justificación para la cuál me baso para exponer que un sistema semiautónoma podría beneficiar al país, es porque actualmente Costa Rica es observada como un “paraíso fiscal”, tanto para extranjeros como costarricenses. Esto es notorio en los “nuevos ricos”, empresas pequeñas que comienzan a

surgir y se mantienen disponibles siempre para el comercio; como por ejemplo, en los actuales “mall’s” o centros comerciales. Se podría hipotetizar que muchos de estos empresarios pueden fomentar la corrupción para poder mantener abiertos sus negocios o que extranjeros invierten el capital en el país porque saben que con cualquier “mordida” los negocios pueden salir adelante, ya sea sin una sanción monetaria importante o sin ir a la cárcel.

Bibliografía

- Berliri, Antonio. Principios del Derecho Tributario. Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Volumen I, 1964, 554p.
- Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Buenos Aires, Editorial Heliasta SRL, 14ava edición, Tomo I, 1979.
- Centro Interamericano de Investigaciones Tributarias. La visión estratégica: modernas tendencias en Administración Tributaria. Servicios de Rentas Internas. La gerencia de la administración tributaria, la evaluación del desempeño y las nuevas tecnologías. Conferencia Técnica, Paris, Francia. 2002
- Chaves Ramírez, Alfonso. La conciliación. Reflexiones sobre el Nuevo Proceso Penal. San José, Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, S.A., 1996, pp 163-190
- Costa Rica. Constitución Política de Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas, San José, Costa Rica. 2000.
- Costa Rica. Ley de Justicia Tributaria y Ley de Ajuste Tributario. Editorial Investigaciones Jurídicas. San José, Costa Rica, 1999.
- Costa Rica. Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal. San José, Costa Rica.
- Carazo Gallardo, Ana Elena. Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Editorial Investigaciones Jurídicas, San José, Costa Rica, 2000.
- Contraloría Nacional de la República. El Sistema Tributario Costarricense: Contribuciones al debate nacional. 2000
- Departement of Justice. Sentencing Guideliness. United States of America. 2000

Edwards, Carlos Enique. Régimen Penal Tributario. Buenos Aires, Editorial Abeledo Perrot, 1992, 205p.

Internal Revenue Service. Acta de Reestructuración y Reforma de 1998. United States of America. 1998

Internal Revenue Service. Internal Revenue Manual. United States of America. 1998

Internal Revenue Service. Tax Code. United States Of America. 1998

Internal Revenue Service. Criminal Investigation Division. United States of America. 1999.

Internal Revenue Service. Penalty Handy Book. United States of America. 1999.

Gómez Saenz, Lucía. “Análisis de la Ley de Justicia Tributaria en Costa Rica y sus alcances y limitaciones”. Tesis para optar al título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho Universidad Latina de Costa Rica. 2001

Grupo Editorial Océano. Diccionario Enciclopédico Océano Uno. Colombia, Ediciones Océano S.A., 1990

Guardia Sasso, Armando. Comentarios sobre la Obligación Tributaria, sus infracciones y sanciones. Revista de Ciencias Jurídicas, San José, N 40, enero-abril 1980, pp 123-146

Guillén, Raymond y Vincent, Jean. Diccionario Jurídico. Editorial Temis S.A. Segunda Edición.

Mckenzie, Robert E, ESQ. IRS Criminal Investigation. United States of America. 2002

- Prieto Vargas, Ahiza. Obligaciones Tributarias, Defraudación Fiscal y Reforma Tributaria en Costa Rica. Tesis para optar el título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, San José, T II, 1991, 351p.
- Ramos M, Dionisio y Rojas R, Edwin. Los Medios de Extinción de la Deuda Tributaria. Tesis para optar el título de Licenciatura en Derecho. Facultad de Derecho de la Universidad de Costa Rica, San José, 1982, 250p.
- Salazar Murillo, Ronald. Antología del Curso de Derecho Penal Tributario. Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología. Maestría en Asesoría Fiscal y de Empresas. Curso de Derecho Penal Tributario. San José, Agosto 2003
- Torrealba Navas, Adrián. El nuevo régimen sancionador tributario. Editorial Investigaciones Jurídicas S.A. San José, Costa Rica.
- Torrealba Navas, Adrián. Los hechos ilícitos tributarios en el derecho costarricense. Centro de Estudios Tributarios, Costa Rica. 1997.
- Torrealba Navas, Adrián. La Exención: ¿Dispensa Legal de la Obligación Tributaria o Modalidad del Hecho Generador? Revista Ivstitia, N 111-112, año 10, marzo – abril 1996, pp 36-41
- Torrealba Navas, Adrián. La reforma al Régimen de Sanciones Tributarias y Creación del Delito Fiscal. Revista Ivstitia, N 103, julio 1995, pp 20-27
- Torrealba Navas, Adrián y Rodríguez, Ramón. Importancia de la Incorporación del Principio de Justicia Tributaria en las Constituciones Políticas. Revista Ivstitia, San José, N 65, año 6, marzo 1992, pp 13-20

Townsend, John A. Federal Tax Procedure. Partner, Townsend and Jones.

Houston Texas, University of Houston School of Law. 2004

Villalobos Quirós, Enrique. Introducción al Derecho Tributario. Editorial EUNED,

San José, Costa Rica, Segunda edición, 1984.