Septiembre 2017
8va Época, Vol. I, No. 3

BOLETÍN INFORMATIVO

ASOCIACIÓN IBEROAMERICANA DE TRIBUNALES DE JUSTICIA FISCAL O ADMINISTRATIVA

EDITORIAL

Respetables lectores:

En este número, nos permitimos compartirles dos artículos, el primero de ellos, de la autoría de los Licenciados Selena Salas Aguilar y Harold Quesada Hernández, integrantes del Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica titulado "ACTOS CONCLUSIVOS EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO: UN PRECEDENTE SOBRE LA DESESTIMACIÓN Y SUS EFECTOS EN LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA", en el cual, nos explican de manera sucinta, las diversas formas en que puede concluir un proceso penal en materia tributaria en Costa Rica, así como la forma en que cada uno de esos actos repercuten en el cómputo del plazo de la prescripción de las facultades conferidas a las autoridades competentes para determinar el monto del adeudo tributario de que se trate.

Mientras que, el segundo de los artículos que compartimos en este número, es de la autoría del Dr. Juan Carlos Vicchi, integrante del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina, correspondiente a su participación durante la celebración de la XI Asamblea General Ordinaria de esta Asociación, celebrada en la Ciudad de México, el 24 de agosto de 2016, con el tema "DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN", en el que nos comparte a manera de ejemplo los procedimientos de fiscalización de la Unión Europea y Nueva Zelanda, en los cuales se ha procurado un mejor y más efectivo desarrollo de la política fiscal, salvaguardando los derechos de los contribuyentes.

Esperamos sean de su agrado.

Mag. Dra. Nora Elizabeth Urby Genel
Secretaria Ejecutiva

CONTENIDO

- **ACTOS CONCLUSIVOS EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO: UN PRECEDENTE SOBRE LA DESESTIMACIÓN Y SUS EFECTOS EN LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

  Lic. Selena Salas Aguilar
  Lic. Harold Quesada Hernández .
  -Costa Rica-

- **DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN.**

  Dr. Juan Carlos Vicchi
  -Argentina-

MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO

Presidenta:

Dra. Zoraida Olano Silva
Presidenta del Tribunal Fiscal de Perú.

Consejeros:

Dr. Manuel L. Hallivis Pelayo
Magistrado de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México.

Mag. Ana Mae Jiménez Guerra.
Magistrada del Tribunal Administrativo Tributario de Panamá.

Secretaria Ejecutiva:

Dra. Nora Elizabeth Urby Genel
Magistrada de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de México.

Cualquier correspondencia dirigirla a:

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AITFA
Boletín Informativo
Insurgentes Sur, No. 881, piso 12, Colonia Nápoles, Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, Ciudad de México.

Correo electrónico:
secretaria_administración@aitfa.org
secretaria_asocia.ibero@hotmail.com.

Elaboración: Lic. Juana Flores Sierra

ACTOS CONCLUSIVOS EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO: UN PRECEDENTE SOBRE LA DESESTIMACIÓN Y SUS EFECTOS EN LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Lic. Selena Salas Aguilar
-Costa Rica-

Licenciada en Derecho de la Universidad de San José, Contadora Pública de la Universidad Latina de Costa Rica, Fiscala Auxiliar de Delitos Sexuales y Violencia Doméstica del Ministerio Público de Costa Rica

Lic. Harold Quesada Hernández
-Costa Rica-

Licenciado en Derecho y Notario Público de la Universidad de Costa Rica, Master en Asesoría Fiscal por la Universidad para la Cooperación Internacional, Miembro Propietario del Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica

RESUMEN: El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, regula lo concerniente al delito tributario y establece en el artículo 90 los actos conclusivos, que luego van a repercutir en continuar con el proceso de determinación del adeudo tributario. Dichos actos, que se encuentran regulados en el Código Procesal Penal, han sido analizados en una sentencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia y las consecuencias concretas de la Desestimación en el plazo que posee la Administración Tributaria para liquidar las obligaciones tributarias.

PALABRAS CLAVE: Liquidación de la obligación tributaria. Prescripción. Desestimación. Sobreseimiento. Sentencia. Ilícitos tributarios.

ABSTRACT: The Code of Rules and Tax Procedures, regulates concerning tax crime and establishes in article 90 conclusive acts, which then will have repercussions in continuing with the process of determining the tax debit. Such acts, which are regulated in the code of criminal procedure, have been analyzed in a judgment of the first Chamber of the Supreme Court of Justice and the practical consequences of the rejection in the term that has the tax administration to pay off tax obligations.

KEYWORDS: Settlement of the tax liability. Prescription. Rejection. Stay of proceedings. Judgment. Illicit tax.

ACTOS CONCLUSIVOS EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO: UN PRECEDENTE SOBRE LA DESESTIMACIÓN Y SUS EFECTOS EN LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

ÍNDICE:

I. Introducción

II. Dualidad de los Ilícitos Tributarios

- **a. Deberes formales**
- **b. Deberes materiales**
  - **i. Artículo 81**
  - **ii. Artículo 92**
  - **iii. Artículo 90**

III. Actos Conclusivos del Código Procesal Penal

- **a. Sobreseimiento**
- **b. Sentencia**
- **c. Desestimación**

IV. Sentencia No.001282-F-S1-2012

- **a. Distinción entre desestimación y otras formas de conclusión del proceso penal**
- **b. Efecto de la interrupción de la prescripción y del proceso determinativo**

V. Recomendación final

- **a. Propuesta de reforma del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios**

I. Introducción

II. Dualidad de los Ilícitos Tributarios

III. Actos Conclusivos del Código Procesal Penal

IV. Sentencia No.001282-F-S1-2012

V. Recomendación Final

I. Introducción

Antiquísimo es el origen de las obligaciones –dinerarias y no dinerarias- que se han exigido, a lo largo de la historia humana, a los habitantes de las tierras, para contribuir con los gastos públicos: sostener un imperio, financiar una guerra, cubrir las banalidades de un monarca, edificar monumentos, construir infraestructura. (Un interesante trabajo sobre la evolución de los impuestos es el de VILLEGAS RODRÍGUEZ, Manuel, "Fuentes doctrinales e históricas de los impuestos en Miguel Bartolomé Salón, O.S.A. (1539-1621)", en Anuario Jurídico y Económico Escurialense, XLVIII (2015) 501-522).

En la actualidad el artículo 18 de la Constitución Política de Costa Rica, establece el deber de contribuir con las cargas públicas.

De esta manera, es a través de la implementación de las normas procesales (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario) y las materiales (la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, entre otras), que el Estado gestiona, fiscaliza, recauda y controla las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos.

Al igual que el ius puniendi, el Derecho Tributario, es manifestación del poder de imperio del Estado. Y ante la ineficacia de las normas propiamente que regulan el tributo, se impone la necesidad de crear un Derecho Tributario penalizador, de las conductas del contribuyente. De allí, que los sistemas tributarios modernos, incluyen en sus legislaciones normas específicas que regulan los ilícitos tributarios, en una doble vertiente: aquellas conductas que inobservan deberes formales y las que se refieren a deberes materiales. Reservando para el incumplimiento grave de estos últimos deberes, el delito tributario.

Afincados en el delito tributario, son de aplicación los principios generales del proceso penal y en este punto, contiene el Código Tributario en su artículo 90 dos actos de concluir el proceso: el sobreseimiento y la sentencia. En ambos casos, la obligación tributaria, causa y origen de la persecución penal, no se ve afectada. Empezando con la sentencia, el juzgador, además de imponer la pena, resolverá sobre el monto económico. Y con el sobreseimiento, regresará a sede administrativa y se podrá continuar con el proceso de liquidación de la obligación tributaria y su cobro respectivo.

Sin embargo, interesante fenómeno se origina cuando, en función de otro tipo de acto conclusivo –la desestimación- la persecución penal incide sobre esa facultad de la Administración Tributaria para determinar el adeudo tributario, debido a la afectación que tiene el instituto de la prescripción.

En sentencia del 2012 la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, resolvió un asunto sometido a su competencia, en el que el proceso penal se concluyó con la Desestimación, en aplicación de las normas que regulan los actos conclusivos del Código Procesal Penal, como complemento del artículo 90 del Código Tributario y las repercusiones en la esfera de las facultades del ente tributario para liquidar la obligación tributaria. Es importante aclarar, que la citada sentencia, se origina en la

denuncia planteada con base en la transgresión del artículo 81 del Código Tributario y la superación del umbral de punibilidad. En el presente trabajo se hará referencia a la sanción del 25% y del 75% que contenía dicho artículo antes de su reforma por Ley 9069 del 10 de setiembre de 2012, publicada en el Alcance Digital Nº 188 de 28 de setiembre del 2012. De igual forma, se toma el umbral de punibilidad del artículo 92 de 200 salarios base, que fue elevado a 500 salarios base por la misma reforma de la Ley 9069.

Finalmente, el artículo 90 objeto de estudio en este documento fue modificado parcialmente, mediante la Ley No.9416 Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal del 14 de diciembre del 2016, publicada en el Alcance No.313 a la Gaceta Nº 244 del martes 20 de diciembre del 2016.

II. Dualidad de los Ilícitos Tributarios

La doctrina del Derecho Tributario, regula la existencia de dos tipos de obligaciones: las formales y las materiales. Las primeras, tienen que ver con aquellas que regulan el funcionamiento del sujeto pasivo, en su ámbito de cumplimiento con responsabilidades de naturaleza no pecuniaria. Se encuentran entre estos tipos de deberes u obligaciones formales: facturar, inscripción, desinscripción, presentación de declaraciones de impuestos, fijación del domicilio fiscal, presentar declaraciones informativas, entre otras.

Por su parte, la obligación tributaria principal o material, es el pago del tributo.

Para ambas, existe un elenco de sanciones administrativas, cuya aplicación busca asegurar o proteger el bien jurídico tutelado contenido en el numeral 99 del Código Tributario. Al respecto la Sala Constitucional ha indicado: II Dualidad de los Ilícitos Tributarios. Al respecto la Sala Constitucional ha indicado:

> *"IV-. Bien Jurídico tutelado. La satisfacción de intereses comunes en una sociedad, requiere de una Administración Pública eficaz, y esa eficacia depende en gran medida de su poder, otorgado en parte, para proteger la lesión o puesta en peligro de los bienes jurídicos que la sociedad estima como fundamentales. Es la potestad sancionadora el instrumento a través del cual se busca proteger estos intereses. En los Estados democráticos, se estima que ese poder punitivo es y debe ser la última ratio, lo que obliga a un uso prudente y racional del sistema sancionador. De esta forma se acepta que no sólo el Estado no puede pretender resolver todos los problemas de los ciudadanos y de la sociedad en general a través de la sanción, sino que tampoco puede tener poderes ilimitados para hacerlo. En ese sentido se habla del principio de utilidad, que exige la relevancia del bien jurídico tutelado y la idoneidad del medio para tutelar ese bien jurídico. Toda prohibición sin estos elementos se considera injustificada e ineficaz. La potestad sancionadora no es pues, un fin en sí misma, sino un medio para hacer más*

> *eficaz el ejercicio de otras potestades que el ordenamiento atribuye a la Administración para satisfacer intereses generales. El cierre de negocios como sanción administrativa nace para proteger bienes jurídicos de máxima relevancia y trascendencia social, tutelados en los artículos 18 y 50 de nuestra Constitución Política. En términos generales busca la protección de la actividad financiera como sistema de recaudación y de la política fiscal para la aplicación de los recursos de acuerdo a los mejores criterios de justicia y equidad. En términos específicos, busca tutelar las funciones de "fiscalización y recaudación" de la administración tributaria con fines recaudatorios. Lo tutelado son las funciones de fiscalización y verificación, con la finalidad de proteger el sistema tributario como fuente fundamental de recursos para el desarrollo de la actividad financiera estatal y, al mismo tiempo, para asegurar un correcto funcionamiento de dicho sistema." (SALA CONSTITUCIONAL DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, VOTO 2000-08191 de las 15:03 horas del 13 de setiembre del 2000)*

Por otra parte, el artículo 71 establece que las infracciones administrativas son sancionables a título de mera negligencia, es decir, la desatención al deber de cuidado.

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, en el Voto No. 3939 de las 15:24 horas de 18 de julio de 1995, marcó el derrotero en el tema de las infracciones administrativas y los principios que deben observarse:

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

a. Deberes formales

El incumplimiento de los deberes formales, se castiga con dos tipos de sanciones:

- Las de naturaleza pecuniaria: expresadas en salarios base y montos porcentuales. Por ejemplo: no presentar declaraciones de impuestos acarrea la sanción de medio salario base; presentar declaraciones informativas con errores se castiga con 1% por cada registro incorrecto (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No.4755, artículos 79 y 83)

- El cierre de negocios por cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio: en los casos de reincidencia en no emitir comprobantes autorizados y la persistencia en no presentar declaraciones de impuestos previamente requeridas (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 86)

b. Deberes Materiales

La obligación tributaria principal o material, posee tres sanciones:

- la morosidad en el pago oportuno, a razón de un 1% por mes o fracción de mes, hasta un máximo de 20% (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 80)

- el cierre de negocios por 5 días naturales cuando previamente requerido para que cancele las sumas de dinero que haya retenido o percibido, esta última en el impuesto general sobre las ventas o el selectivo de consumo, persista en no enterarlas al fisco (Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 86 párrafo tercero)

- un 25% o 75% sobre las diferencias de impuesto entre lo declarado y lo liquidado o determinado por la Administración Tributaria.

i. Artículo 81

Sobre la aplicación de sanciones administrativas tributarias, la Sala Constitucional ha marcado el camino para la Administración Tributaria, en cuanto señala que son expresión del poder punitivo del Estado y como tal, deben respetarse los principios generales del derecho penal:

> *"... Es aceptado, en forma generalizada, que la infracción administrativa se diferencia del delito tributario por el órgano que establece la sanción –la Administración Tributaria o un Juzgado Contencioso Administrativo en el primer caso; el Juez o Tribunal Penal en el segundo-, y por el tipo de pena; sin embargo, las diferencias procedimentales existentes entre las sanciones aplicables a infracciones y a delitos, no pueden conducir a ignorar en el ámbito del procedimiento administrativo las garantías de los ciudadanos. En efecto, los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado." (Voto 3929-95, 1995)*

Este Voto, es complemento de una sentencia emitida con anterioridad:

> *"Pero es que, además, las exigencias del principio general de legalidad se extreman en el campo del proceso penal, en el cual se manifiestan, amén de en aquellos aspectos generales, en los siguientes, entre otros; a) En la aplicación de la regla de oro del derecho penal moderno: el principio "hullum crimen, nulla pena sine previa lege," recogido en el artículo 30 de la Constitución, el cual también obliga, procesalmente, a ordenar toda la causa penal sobre la base de esa previa definición legal, que, en esta materia sobre todo, excluye totalmente, no sólo los reglamentos u otras normas inferiores a la ley formal, sino también todas las fuentes no escritas del derecho, así como toda interpretación analógica o extensiva de la ley –sustancial o procesal-; unos y otras en función de las garantías debidas al reo, es decir, en la medida en que no lo favorezcan. No es ocioso reiterar aquí que el objeto del proceso penal no es el de castigar al delincuente sino el de garantizarle un juzgamiento justo. B) Cabe también enmarcar aquí, en la medida de su trascendencia procesal, principios como el de igualdad y no discriminación, ya mencionados (art. 33 Const.), los de irretroactividad de la ley penal en perjuicio del reo y de "indubio pro reo" y la presunción o, más que presunción estado de inocencia –ambos derivables también del artículo 39 Constitucional-, en el tanto en que deben presidir todas las actuaciones del proceso y, desde luego, la Sentencia misma. ..." (Voto 1739-92, 1992)*

Como se indicó en la introducción, la sentencia de análisis fue dictada considerando la redacción original de este numeral. En lo que interesa, el citado artículo disponía:

> *"Serán sancionables los sujetos pasivos que, mediante la omisión de la declaración o la presentación de declaraciones inexactas, dejen de ingresar, dentro de los plazos legalmente establecidos, los impuestos que correspondan.*
>
> *Para esos fines se entiende por inexactitud la omisión de los ingresos generados por las operaciones gravadas, las de bienes o las actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, pagos a cuenta de impuestos, créditos, retenciones, pagos parciales o beneficios fiscales inexistentes o mayores que los correspondientes y, en general, en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos a la Administración Tributaria, el empleo de datos falsos, incompletos o inexactos, de los cuales se derive un menor impuesto o un saldo menor a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, incluidas las diferencias aritméticas que contengan las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.*
>
> *...*
>
> *Esta sanción será equivalente al veinticinco por ciento (25%) de la diferencia entre el monto del impuesto por pagar o el saldo a favor, según el caso, liquidado en la determinación de oficio, y el monto declarado por el contribuyente o responsable o el del impuesto determinado cuando no se haya presentado declaración.*
>
> *...*
>
> *En los casos descritos en este artículo en que la Administración Tributaria determine que se le ha inducido a error, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma idónea de engaño, por un monto inferior a doscientos salarios base, la sanción será del setenta y cinco por ciento (75%). ..."*

El incumplimiento de los deberes materiales, se sancionaba con un 25% si la conducta omisiva o inexacta, era calificada por la Administración Tributaria, como negligente, es decir, la inobservancia al deber de cuidado en la atención de sus obligaciones tributarias.

> *"Así bien, la infracción establecida en el párrafo 6° y sancionada con una multa del 25% de la suma adeudada al fisco, requiere únicamente de una conducta culposa por parte del infractor, es decir, es sancionable incluso a título de mera negligencia en la atención al deber de cuidado, en cuyo caso, la única posibilidad de exculpación del contribuyente consiste en la demostración de que su conducta obedeció a una errónea pero razonable interpretación de los hechos o de la norma…. Establecidas así las cosas, la figura prevista en el párrafo 6° del artículo 81 del Código Tributario que establece una multa por omisión o inexactitud en las condiciones antes analizadas, puede ser legal y válidamente aplicada, incluso a título de mera negligencia, en el tanto sanciona conductas simplemente culposas, de conformidad con lo establecido en el artículo 71 del mismo Código, que expresamente dispone que las infracciones administrativas son sancionables, incluso a título de mera negligencia en la atención del deber de cuidado que ha de observarse en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios" (Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional Voto 3929-95, 1995)*

Por otra parte, si la conducta era catalogada como dolosa, la sanción era de un 75% y el numeral 81 enlistaba cuales conductas se consideraban dolosas, definiendo que se entendía por inducción a error a la Administración.

> *"Por el contrario, la infracción tipificada en el párrafo 9° del mismo artículo 81, y que sanciona con una multa equivalente al 75% de la suma adeudada, al contribuyente que haya inducido a error a la Administración mediante cualquier forma de engaño, requiere necesariamente la existencia de una conducta dolosa por parte del infractor." (Corte Suprema de Justicia, Sala Constitucional Voto 3929-95, 1995)*

ii. Artículo 92

En la Sección II del Código Tributario, se inicia la descripción de las conductas consideradas delictuosas. Y es en el artículo 92, donde se establecen los elementos del delito de Inducción a error a la Administración Tributaria.

En primer lugar, se fija el umbral de punibilidad, en 200 salarios base (Código de Normas y Procedimientos Tributario, artículo 68: Concepto de salario base. La denominación salario base utilizada en esta ley debe entenderse como la contenida en el artículo 2 de la Ley No. 7337), es decir, cuando el monto de lo defraudado lo supera y además, en sede administrativa, se considera prima facie, que la conducta desplegada por el sujeto pasivo fue dolosa, es decir indujo a error a la Administración, deja de ser sancionada con un 75% y se convierte en un posible delito tributario. Seguidamente, define cuales son formas idóneas de engaño: simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea. Luego, señala la intención que debe perseguir el sujeto pasivo: con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución. Y finalmente, el afectado: en perjuicio de la Hacienda Pública.

El Tribunal de Apelación de Sentencia Penal, del Segundo Circuito Judicial de San José, Goicoechea, en sentencia No.2012-2092 de las diez horas con cinco minutos del diecinueve de octubre de dos mil doce, indicó:

> *"Es decir, no se ha acusado, ni sancionado, a la encartada por la no entrega de tributos, popularmente conocida como "evasión fiscal" sino porque a la Administración Tributaria se le dio información falsa. Se trata, entonces, de un tipo especial que puede desplazar, por concurso aparente de normas, a los generales contenidos en el Código Penal sobre "falsificación de documento" (público o privado), "uso de documento falso", "falsedad ideológica" o "estafa" (artículos 359 a 361, 365 y 216 del Código Penal) y es tan especial que, a diferencia de cualquier otro documento que se falsifique o sea usado, o al que se le inserte información falsa, que solo precisa la potencialidad de causar cualquier perjuicio, este tipo en particular requiere que ese perjuicio sea efectivo y, además, de una determinada magnitud (sobrepase los doscientos salarios base) y hasta prevé una excusa legal absolutoria (que no aplica a este caso desde que no se cumplen con los presupuestos de pago voluntario). Además, a diferencia de la estafa, los montos del perjuicio se amplifican, pues*

para la configuración se requiere una afectación superior a los doscientos salarios base, mientras que en la estafa mayor es de diez veces el salario base. Lo anterior brinda datos reveladores de política criminal que, sin embargo, no es este el momento para analizar, pero permite arribar a dos conclusiones: la primera es que, entonces, la conducta reprochada es dar información falsa a la Administración Tributaria (lo que hace que ésta incurra en errores al momento de fijar las obligaciones tributarias) y no la evasión en sí misma aunque, por supuesto, aquello genera esto y, la segunda, que no es cierto el alegato del licenciado Madrigal que no hay parámetros objetivos para establecer la conducta delictiva por lo que "diez céntimos hacen la diferencia entre un delito y una falta administrativa"pues si bien una cifra y otra está marcada por diez céntimos, lo cierto es que esa ínfima suma debe verse en su contexto, es decir, que se sume hasta dar doscientos salarios base para hacer que algo sea delito tributario lo que, en materia no-tributaria solo requiere la potencialidad de daño, sin ninguna cuantía o los montos de ésta son menores."

Un último elemento de este artículo 92, es el párrafo penúltimo, que contiene una posibilidad de no persecución penal al infractor, que aun habiendo encuadrado en el tipo penal, decide, voluntariamente y antes que la Administración actúe, subsanar su incumplimiento y cancela las diferencias de impuestos adeudados, figura conocida como Excusa Legal Absolutoria.

iii. Artículo 90

Se regula el procedimiento que debe seguir la Administración Tributaria, una vez que ha detectado irregularidades que pueden constituir delito tributario. Debe la Administración suspender el procedimiento administrativo sancionador y el procedimiento determinativo de la obligación tributaria y proceder a presentar la denuncia ante el Ministerio Público.

Esta suspensión se mantendrá, hasta que el proceso penal concluya con alguno de dos actos: el sobreseimiento o la sentencia firme. Tanto con el sobreseimiento como con la sentencia, cuando haya absolutoria, el juez penal devolverá el expediente a la sede administrativa, para que se continúe con la determinación de la obligación tributaria y la imposición de la respectiva sanción administrativa.

Por su parte, si la sentencia es condenatoria, la pena de prisión a imponer será de cinco a diez años y además, "*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.*"

Al artículo 90 se le introdujo una frase mediante la Ley No.9416 Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal del 14 de diciembre del 2016, publicada en el Alcance No.313 a la Gaceta Nº 244 del martes 20 de diciembre del 2016, para hacerlo congruente con una "causal" de no interrupción de la prescripción agregada como inciso g) al artículo 53 del Código Tributario.

La redacción adicionada al citado artículo 90 indica:

"Si transcurrido el plazo de cinco años al que se refiere el inciso g) del artículo 53, el Ministerio Público no presenta la acusación formal, o

posterior a dicho plazo se dicta sobreseimiento definitivo, la Administración Tributaria perderá la competencia para retomar el conocimiento del caso en vía administrativa."

Por su parte el inciso g) del artículo 53 expresa: "Se entenderá por no interrumpida la prescripción, si el Ministerio Público no presenta formal acusación o se dicta sentencia de sobreseimiento a favor del contribuyente, en un plazo máximo de cinco años."

De la reforma a los artículos 53 y 90 se puede concluir que el legislador pretendió proteger al contribuyente, quien figura como sospechoso de cometer un ilícito tributario, de la inercia tanto de la Administración como del Ministerio Público, pues una vez transcurrido 5 años desde que se presenta la denuncia ante dicha instancia y esta no presenta la formal acusación, se considera que el efecto interruptor de la prescripción desaparece por el transcurso de los 5 años.

III. Actos Conclusivos del Código Procesal Penal

a. Sobreseimiento

Al cumplir con los términos acordados en la investigación, se debe realizar un análisis de la totalidad de la prueba que se ha logrado localizar o identificar, para establecer la procedencia de la acusación, o si por el contrario, de resultar que es suficiente para solicitar el dictado de un sobreseimiento definitivo o la insuficiencia se origina la necesidad de solicitar un sobreseimiento provisional en aras de procurar la faltante.

El sobreseimiento definitivo, procederá cuando: 1) El hecho denunciado no se realizó o no fue cometido por el imputado. 2) El hecho no esté adecuado a una figura penal. 3) Medie una causa de justificación o inculpabilidad. 4) La acción penal se ha extinguido

En caso de que no corresponda el sobreseimiento definitivo y los elementos de prueba resultan insuficientes para realizar la acusación, se debe solicitar al juez el sobreseimiento provisional, mencionando y detallando claramente cuál es la prueba que se pretende localizar en ese período por el que se dicta dicha resolución, solicitando en caso de existir, que cesen las medidas cautelares.

Su carácter provisional se deriva de la posibilidad de que si una vez localizada la prueba no ha vencido el término de un año, se podría continuar con el proceso, el período debe argumentarse y como se dijo antes del vencimiento del plazo, porque de lo contrario, se declarará, de oficio, la extinción de la acción penal.

b. Sentencia

Es el acto conclusivo por excelencia, pues para llegar a su dictado, se ha tenido que desarrollar ampliamente el contradictorio, en el cual las partes ofrecieron tanto sus alegatos como pruebas de rigor y el juzgador impartir justicia, decidiendo el tema.

c. Desestimación

La desestimación es un dictamen conclusivo, regulado en el art. 282 del C.P.P, mediante el cual el Ministerio Público hace un análisis en el que concluye que:

- El hecho no es típico. No se da la subsunción en ningún delito o falta establecido en la ley.

- No se pueda proceder. En este caso existen obstáculos procesales, como el de la imposibilidad de proceder por estar ante un delito de acción pública pero perseguible a instancia privada y se carece de esa instancia, o bien por impedimento legal por ser de acción privada y no se tiene competencia para conocerlos, o bien que el sujeto sea un diplomático extranjero protegido por inmunidad diplomática.

- Cuando no existe prueba suficiente desde un inicio, aunque se pueda tener sospechas sobre el imputado y el Ministerio Público solicitará al tribunal del procedimiento preparatorio, mediante requerimiento fundado, la desestimación de la denuncia, la querella o las actuaciones policiales.

La desestimación no impedirá reabrir el procedimiento cuando nuevas circunstancias así lo exijan. Esto porque la resolución que ordena la desestimación no constituye cosa juzgada material, ni eximirá al Ministerio Público del deber de practicar los actos de investigación que no admitan demora.

IV. Sentencia No.001282-F-S1-2012

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, conoce del proceso de conocimiento presentado ante el Tribunal Contencioso Administrativo, de un asunto referente a la actuación de la Administración Tributaria, la cual interpuso la denuncia ante el Ministerio Público, pues de sus actuaciones administrativas, detectó presuntas irregularidades configuradoras del delito tributario contenido en el reseñado artículo 92 del Código Tributario. Por su parte, el Ministerio Público, presentó la denuncia penal y posteriormente, como en derecho procesal corresponde, en escrito del 27 de enero del 2005, solicitó ante el Juez Penal la Desestimación de la causa, quien en resolución de las trece horas con cuarenta y nueve minutos del catorce de febrero del dos mil cinco, acogió la solicitud fiscal y procedió a desestimar el proceso. Así, se devolvió el expediente a sede administrativa, donde se continuó con el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. El contribuyente argumenta ante el Tribunal que las facultades se encuentran prescritas, excepción que es rechazada por dicha instancia y plantea como motivos de casación la indebida valoración de la defensa alegada y es acogida por la Sala de Casación, declarando prescritas las facultades de la Administración Tributaria para modificar el período investigado.

a. Distinción entre desestimación y otras formas de conclusión del proceso penal

Como se mencionó líneas atrás, el artículo 90 recoge el sobreseimiento y la sentencia, como actos conclusivos del proceso penal. Cuando la sentencia es absolutoria, tiene los mismos efectos que el sobreseimiento: regresa a la sede administrativa para que se retomen la actuaciones fiscalizadoras en el punto en que se suspendieron, para presentar la denuncia penal y continúe conforme lo reglado por el Código Tributario, lo cual implica que todos aquellos actos interruptores de la prescripción han sido válidamente emitidos y cumplido su cometido: no permitir fenecer las facultades de la fiscalización de revisar la situación tributaria del sujeto pasivo.

Con la Desestimación, tal y como lo indica el Juez Penal, no se pone fin al proceso penal, salvo que ocurra la prescripción de la acción penal, sino que el proceso que abierto *"a fin de que el visor fiscal, la parte ofendida o víctima, si así lo consideran, promuevan nuevamente la instrucción de la causa por presentarse nuevas pruebas o*

circunstancias fácticas, procesales, y de derecho que ameriten tal reapertura." (Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de San José, resolución de las trece horas con cuarenta y nueve minutos del catorce de febrero del dos mil cinco, s.n.)

El Tribunal Contencioso, interpreta que el artículo 90 enlista en forma ejemplificativa, el sobreseimiento y la sentencia, como actos conclusivos del proceso penal, infiriendo que la Desestimación, en concordancia con lo indicado en párrafo final del artículo 53 del Código de cita, es un acto suspensivo de la prescripción. Interpretación que es rechazada por la Sala de Casación:

> *" ... para que la denuncia penal surta efectos suspensivos del plazo prescriptivo para que la Administración Tributaria determine la obligación, tiene que surtir efectos jurídicos en sede penal. Es decir, tiene que tener la virtud de propiciar el inicio del proceso penal; el cual debe concluir por medio de una resolución con autoridad de cosa juzgada material. ... Distinto a lo señalado por el Tribunal, no puede considerarse que el legislador tributario, en el artículo 90 del Código de la materia, alude a la sentencia firme o al auto con carácter de sentencia de sobreseimiento, a título ejemplificativo, pues, además de reñir con el método interpretativo en esta materia; esas son, se reitera, las resoluciones que le ponen término al proceso con carácter de cosa juzgada material, acorde con el párrafo final del artículo 53 íbid. ... Yerra el Tribunal al equiparar el auto desestimatorio con una sentencia firme o un sobreseimiento. El artículo 282 del Código Procesal Penal dispone: "Desestimación / Cuando el hecho denunciado no constituya delito o sea imposible proceder, el Ministerio Público solicitará al tribunal del procedimiento preparatorio, mediante requerimiento fundado, la desestimación de la denuncia, la querella o las actuaciones policiales. /La desestimación no impedirá reabrir el procedimiento, cuando nuevas circunstancias así lo exijan, ni eximirá al Ministerio Público del deber de practicar los actos de investigación que no admitan demora. ... Resulta elocuente esta norma al disponer que, cuando la autoridad judicial emite un auto de desistimiento, la denuncia penal no surtió efecto jurídico alguno. No tuvo la virtud de iniciar el proceso penal, pues el hecho denunciado no constituye delito o resulta imposible proceder. También, es clara al indicar que, por su naturaleza, esa resolución no produce cosa juzgada material; por el contrario, el procedimiento puede reabrirse, cuando nuevas circunstancias así lo exijan. ... En consecuencia, al no haber producido efecto jurídico alguno en sede penal la denuncia interpuesta el 19 de agosto de 2004, tampoco lo puede tener en sede tributaria, conforme lo disponen los preceptos 53 párrafo segundo y 90, interpretados a contrario sensu; se reitera, porque el proceso penal no inició, y porque no produce cosa juzgada material." (SALA PRIMERA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, Sentencia No.001282-F-S1-2012, 2012)*

En igual sentido, Sentencia No.00037 de las nueve horas treinta minutos del veinticinco de enero de mil novecientos noventa y uno, de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia:

> *"En la especie recayó sentencia de sobreseimiento en favor de los imputados, la cual se encuentra firme con autoridad de cosa juzgada que incluyó los mismos hechos acusados según requisitoria de este proceso, de tal manera que debe aplicarse el artículo 42 de la Constitución Política, y el 1º del Código de Procedimientos Penales, que prohíben juzgar más de una vez a una persona por los mismos hechos, y reabrir causas penales fenecidas, salvo lo dispuesto para el recurso de revisión…"*

De resaltar:

- La doctrina recogida en el Código Procesal Penal, sobre los actos conclusivos del proceso, son determinantes a la hora de interpretar el artículo 90 del Código Tributario.

- El conocimiento de dichos actos procesales, no pueden llevar a concluir que el citado artículo es una lista ejemplificativa y como tal, se incluye –por integración- la Desestimación, como acto conclusivo.

- La característica fundamental del sobreseimiento y la sentencia, es que tienen naturaleza de cosa juzgada al menos formal. Al respecto:

> "I.-[...]. El sobreseimiento debe contener los mismos requisitos que se establecen para cualquier sentencia (sea absolutoria o condenatoria -arts. 395 en relación con el 320 y el 321 ibid entre otros-), entre los que destaca el hecho que se acusó y el que se tuvo por demostrado, lo cual inclusive permite una posterior evaluación para efectos de la cosa juzgada." (Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia, Sentencia No.00715, 1993)

- No sucede así con la Desestimación, la cual se produce cuando el órgano investigador, no ha logrado recabar suficientes elementos probatorios, para iniciar o continuar el juicio de conocimiento, que concluya en alguno de los actos conclusivos recogidos en el Código Procesal Penal

- Al dictarse la Desestimación, es claro que la denuncia penal, no surte efectos jurídicos es decir no tuvo la virtud de iniciar el proceso penal.

b. Efecto de la interrupción de la prescripción y del proceso determinativo

Un Principio Constitucional Tributario de naturaleza formal, es la seguridad jurídica:

> *"El extracto 7 de la Sentencia 27/1981 de 20 de julio dictada por el Tribunal Constitucional Español, citada por RODRIGUEZ BEREIJO, en la parte que interesa expresa: "7. Los principios constitucionales: irretroactividad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, ..., no son compartimientos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho. En especial, lo que acabamos de afirmar puede predicarse de la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad en libertad". La Constitución Política de Costa Rica, expresamente no menciona el citado principio de seguridad jurídica, sino que el mismo se infiere de un conjunto de normas constitucionales. ... , en los artículos 18, y 121, inciso 113), por su orden, al "deber de contribuir" y al "principio de reserva de ley tributaria"."* (Fajardo, 2005, p.153)

Así el instituto de la prescripción, responde a esta obligación constitucional. El Código Tributario, regula lo relativo al plazo de la prescripción en el artículo 51 y fija un plazo de 4 años, transcurrido el cual, la Administración pierde las facultades para determinar la obligación tributaria. (El plazo citado es el que rige actualmente, pues el artículo 51 fue modificado mediante Ley 9069 del 10 de setiembre de 2012). Y como es lo normalmente regulado, se establecen en el artículo 53 las causales de interrupción, acaecidas las cuales, el plazo se va reproduciendo indefinidamente.

En el tema de interés, el párrafo final de dicho artículo, contiene dos particularidades:

Primero, hace referencia a que el cómputo de la prescripción, se suspende por la interposición de la denuncia penal. Esto quiere decir, que una vez que cesa la causal que dio origen a la suspensión del plazo, este se reanuda no desde cero, sino desde el momento en que quedó suspendido; es decir, no se inhabilita el tiempo ya transcurrido, sino que se considera como consumido y faltará añadir el restante, para tener por prescritas las facultades de fiscalización o determinación de la obligación tributaria

Segundo, señala que el plazo se encuentra suspendido, con la presentación de la denuncia penal, hasta que dicho proceso se dé por terminado. Es decir, debe interpretarse que el proceso se termina a través de los actos conclusivos señalados tanto en el artículo 90 del Código Tributario, como en el artículo 299 del Código Procesal Penal, que son precisamente, aquellos que tienen naturaleza de cosa juzgada. No hay probabilidad alguna de abstraerse de la regulación procesal, toda vez que, lo pretendido es que la persecución penal termine con un grado de certeza suficiente, para condenar o absolver, y con ella revertir el estado de inocencia o confirmarlo, lo cual únicamente se produce con el sobreseimiento o la sentencia, no teniendo cabida o espacio, la Desestimación, pues como ya se indicó, únicamente mantiene cerrado temporalmente el proceso, a espera de nuevas pruebas o elementos de juicio que permitan retomar la acusación

Esto en materia tributaria, es de particular importancia, por cuanto, en todos aquellos casos en que el Ministerio Público solicite la Desestimación de la causa, hay una alta probabilidad que al regresar a sede administrativa, las facultades de determinación de la Administración se encuentren prescritas, lo cual afecta por igual la posibilidad de aplicar la sanción administrativa del artículo 81 supracitado.

V. Recomendación final

a. Propuesta de reforma del artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios

Ante la redacción del artículo 53 párrafo final en concordancia con el numeral 90, ambos del Código Tributario y 299 del Código Procesal Penal, se recomienda una reforma legal a dicho párrafo: primero, para corregir el término suspende; y segundo, para incluir expresamente, como causal de interrupción de la prescripción la Desestimación, de la siguiente forma:

"Artículo 53.- Interrupción o suspensión de la prescripción

...

El cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria se interrumpe por la interposición de la denuncia por el presunto delito de fraude a la Hacienda Pública, establecido en el artículo 92 de este Código, hasta que dicho proceso se dé por terminado. De igual forma, cuando el Ministerio Público solicite la Desestimación de la causa y esta sea acogida por el Juzgador, la resolución que así lo declare, se considerará como un acto interruptor de las facultades de la Administración Tributaria, a los efectos de que continúe con el proceso de determinación de la obligación tributaria."

DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

Doctor Juan Carlos Vicchi.
-Argentina-

Magistrado Titular de la Vocalía 9a de la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina

ÍNDICE

I. LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA

II. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

III. FISCALIDAD EN NUEVA ZELANDA.

IV. CASOS.

V. PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

I. LA FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA

Puede hacerse, una breve referencia a la evolución de la fiscalidad en la actual Unión Europea, aspecto que tiene estrecha relación con el tema de los Derechos Humanos.

En esta linea de razonamiento no debe perderse de vista que la actual Unión Europea nació como una unión aduanera, es decir, eliminando los tributos aduaneros que recaían sobre la circulación de los bienes entre los países miembro. Cabe destacar que dicha disposición se adopta en consonancia con el propósito de permitir en el seno de la Unión la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, de forma de alcanzar condiciones competitivas en el funcionamiento de los mercados.

En esta materia, adquiere particular relevancia la fiscalidad en cuanto a que resulta necesario eliminar de los sistemas fiscales de los países miembro todos aquellos factores que impidan el logro de dichas condiciones competitivas, a través de la armonización fiscal.

Resulta importante, en consecuencia, señalar que la armonización fiscal no implica la coexistencia de regímenes tributarios uniformes, sino la eliminación de todos aquellos factores insertos en los mismos que impidan el logro de condiciones competitivas.

En razón de lo expresado, y a lo largo del tiempo, se gestó el nacimiento de una, fiscalidad comunitaria, es decir de un derecho financiero comunitario que implicó en lo sustancial la participación de la entonces Comunidad Europea (Unión Europea actual) en los ingresos tributarios de los Estados (participación en la recaudación del IVA, en los impuestos sobre los salarios, etc.).

Resulta apropiado poner de resalto la necesidad de coordinar la utilización del tributo para la consecución de objetivos señalados por las políticas económicas nacionales, en consonancia con los objetivos de la comunidad.

En resumen, el tributo, en la actual U.E., no es concebido sólo como medio de financiación de la actividad estatal sino también como coadyuvante al logro de objetivos macroeconómicos extrafiscales, tales como la coordinación de políticas tributarias (armonización), la neutralidad y la no discriminación.

Paralelamente se exige a la fiscalidad que no se convierta en herramienta para la erección de barreras para- arancelarias, la no discriminación en función de la nacionalidad, la uniformidad en las prácticas de la administración y otras medidas que impidan el logro de condiciones competitivas.

DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

En la esfera de la referida fiscalidad, se fue generando la postulación de derechos públicos subjetivos de los contribuyentes y de límites a la acción de los legisladores.

Debe destacarse que en Europa se han extendido con fuerza los criterios garantísticos de los derechos subjetivos de los contribuyentes con lo cual se reconstruyó la relación fisco-contribuyente, bajo nuevos puntos de vista.

En esta materia reviste especial importancia el papel desempeñado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (T.J.U.E.), antes Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, el cual a través de su jurisprudencia fue construyendo un derecho supranacional tutelado mediante mecanismos, tales como la consulta, en que en carácter de cuestión prejudicial, realizan los órganos jurisdiccionales de los Estados miembro frente a dudas planteadas respecto de la incompatibilidad entre el derecho nacional y el comunitario.

Unido a lo expresado el T.J.U.E. ha señalado reiteradamente que la protección de los derechos fundamentales es esencial al ordenamiento jurídico comunitario.

II. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Cabe agregar que a raíz del Convenio Europeo de Derechos Humanos, el T.E.D.H. (Tribunal Europeo de Derechos Humanos), con sede en Estrasburgo, fue constituido con el propósito fundamental de garantizar el respeto a los mismos, ratificando su carácter fundamental a través de reiterada jurisprudencia.

Esta última, conjuntamente con la doctrina fue construyendo una enunciación tentativa de los derechos del contribuyente, en el ámbito de la Unión Europea.

Como cuestión previa resulta pertinente definir conceptualmente y justificar los Derechos Humanos, en forma general como:

"La dignidad de la persona humana es la que los fundamenta y es un derecho esencial como límite a los efectos de su protección (perspectiva negativa) y como principio ordenador del orden estatal y social."

Los principios inspiradores de la aludida jurisprudencia se pueden resumir en los siguientes:

• *Proporcionalidad* la cual se basa en tres elementos íntimamente unidos:

a) *Idoneidad.* Los medios legales elegidos deben servir para alcanzar el fin al que sirve la norma, y deben posibilitar el ejercicio de los derechos del contribuyente.

b) *Necesidad.* La norma debe afectar de la forma menos gravosa posible el patrimonio de los ciudadanos y sus derechos fundamentales.

c) *Proporcionalidad en sentido estricto.* El beneficio derivado del dictado de la norma debe guardar la mayor equivalencia posible con el sacrificio de los contribuyentes.

• *No discriminación* en función de la nacionalidad de los contribuyentes o el origen de los productos, tanto en la parte normativa como las derivadas de las prácticas administrativas.

• *Claridad en la determinación de derechos y deberes*, este postulado se relaciona con los principios de seguridad y certeza jurídicas lo cual implica que el derecho normativo de los Estados miembro sea formulado de manera inequívoca y posibilite que los obligados conozcan sus derechos y obligaciones en forma clara y precisa. El principio implica asimismo que los obligados puedan acudir a la justicia para que la norma sea declarada inaplicable y se dejen sin efecto las que sean confusas y de difícil aplicación.

• *Confianza legítima,* la seguridad jurídica se refiere a un sistema legal estable y merecedor de confianza. A su vez, las autoridades administrativas de aplicación de las normas tributarias deben infundir confianza a los contribuyentes en cuanto a la estabilidad de sus decisiones, estabilidad que sólo puede dejarse de lado cuando un interés público superior lo exija.

• *Equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos*. Este principio fue aplicado repetidamente por el T.J.U.E. para resarcir al contribuyente, en tiempo y forma adecuados, y sin demérito alguno, ingresos efectuados indebidamente por error, por falta de claridad de la norma, o por prácticas administrativas confusas.

• *Derecho a no declarar contra si mismo.* El T.E.D.H. ha declarado aplicable al ámbito de las infracciones tributarias el derecho a no declarar contra si mismo, lo que impide a la administración utilizar para efectos penales los datos obtenidos bajo coacción en un proceso de inspección.

III. FISCALIDAD EN NUEVA ZELANDA

Resulta interesante destacar los pasos legislativos y políticos que siguen los procesos de reformas fiscales en Nueva Zelanda, con el objetivo de asegurar un mejor y más efectivo desarrollo de la política fiscal a través de la consideración de todos los aspectos e impactos de las propuestas, a través de generar oportunidades de consulta pública.

Las reformas atraviesan cinco fases del proceso político:

Estratégica. Supone el diseño de una política económica, fiscal y de ingresos, en un plazo de tres años.

Táctica. Desarrollo de programas a tres años.

Operacional. Diseño en detalle de las políticas y aprobación de las mismas.

Legislativas. Implica el dictado de las normas legales y su aprobación.

Ejecución y revisión continua de efectividad de las nuevas políticas.

DERECHOS HUMANOS Y TRIBUTACIÓN

IV. CASOS

• CHAMBAZ vs. SWITZERLAND.

T.E.D.H. Sentencia del 05/04/2012.

El contribuyente se negó a aportar la documentación solicitada por la inspección referida a su impuesto personal a la renta y le impuso una multa de un millón de francos suizos por evasión fiscal dado a que le detectaron ingresos no declarados. El Tribunal aceptó la aplicación del Art.6 de la C.E.D.H. (derecho a un juicio justo) dado que en virtud de la magnitud de las sanciones impuestas consideró la existencia de una imputación criminal.

Sobre la base del derecho a la no autoincriminación el Tribunal consideró que la imposición de sanciones por la denegación de la aportación de documentos existentes vulnera el derecho a guardar silencio (Art.6,1- De la C.E.D.H.). El Tribunal equiparó la situación al derecho a no contestar preguntas ya sea en forma oral o escrita.

Además en lo que se refiere al derecho de igualdad de armas, el Tribunal estimó que existía una vulneración de dicho Art. 6,1- en la medida en que las autoridades fiscales se negaron a revelar al contribuyente la documentación sobre la que fundamentaban la determinación y aplicación de sanciones.

El tribunal destacó que la no revelación comporta una indefensión que sólo es admisible para la protección de derechos de Estado o derechos fundamentales de terceros.

Esto trae a colación situaciones de ajuste de precios de transferencia utilizando comparables secretos o precios o márgenes de mercado de otros contribuyentes no identificados.

• ASOCIACIÓN TESTIGOS DE JEHOVÁ vs. FRANCE.

T.E.D.H. Sentencia del 30/06/2011.

La asociación se sostiene a través de donaciones. El fisco francés intimó a la asociación a detallar el origen de las donaciones y el nombre de los donantes a efectos de ser gravadas de acuerdo con el Art.757 del Código Fiscal. La asociación rehusó proveer dicha información sobre la base de la exención impositiva de tales donaciones que se aplicaba para las congregaciones religiosas autorizadas. Además la asociación invocó su derecho a la libertad de culto (Art. 9 de la C.E.D.H.), a su vez invoca que la interpretación dada a dicho artículo 757 del Cód. Fiscal no era previsible dado que las donaciones, generalmente dadas en mano, no implicaban la obligación de declararlas, o sea que la Asociación se encontraba ante una situación imprevisible. En razón de que la determinación, sobre la base de una auditoria fiscal, la Corte dictaminó la imprevisibilidad del tratamiento fiscal dado a las donaciones por lo cual revocó el ajuste y condenó al fisco francés a devolver a la Asociación los fondos recaudados.

• Segame S.A. vs. FRANCE.

T.E.D.H. Sentencia del 07/06/2012.

En este caso el fisco francés gravó con el IVA una serie de transacciones y aplicó multas e intereses. La firma argumentó que el ajuste estaba prohibido por las directivas de la U.E. Respecto del IVA porque implicaba una restricción a las exportaciones. Además señaló que la multa le era impuesta por una autoridad administrativa.

Segame S.A. sólo apeló la aplicación de la multa sobre la base del Art.6 de la C.E.D.H. argumentando que la Corte no podía variar las sanciones contempladas en la ley.

La Corte no encontró violación alguna de la convención dado que podía revocar la multa, y además que la misma guardaba relación con el daño inferido a las arcas fiscales con lo cual se preservaba el principio de proporcionalidad.

V. PRINCIPIO NON BIS IN IDEM

El Art.50 de la Carta de Derechos Fundamentales de la U.E. dispone el derecho a no ser acusado o condenado penalmente dos veces por un mismo delito.

El T.J.U.E. dictó el 26/02/2013 una sentencia recaída en la causa "Akerberg Fransson (C-617/10)" en la cual señaló que dicho Art.50 es aplicable en el caso de imposición de sanciones respecto del IVA, dado que las directivas sobre la armonización de este gravamen hacen que nos hallemos en presencia del ámbito de aplicación del derecho de la Unión.

El Tribunal dejó abierta la posibilidad a la administración sueca, a pesar de lo dispuesto por el Art.50 de la Carta de Derechos, de exigir el ingreso de recargos fiscales y la apertura de un procedimiento penal contra el mismo contribuyente en razón de la falsedad de las declaraciones juradas que dieron lugar a los citados recargos, siempre y cuando los mismos no tuvieran naturaleza penal y hayan sido impuestos en forma definitiva.