

T
343.052
F 634 e
1424
F. J. Flores
E!

T
343.052
F 634 e

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales

EVASION DEL IMPUESTO: RENTA Y VIALIDAD

TESIS DOCTORAL

Presentada por

JOSE ROMEO FLORES

En el acto público de su doctoramiento

San Salvador

El Salvador

Centro América

ENERO DE 1964



U N I V E R S I D A D D E E L S A L V A D O R

00000000000000000000000000000000

R E C T O R

Dr. FABIO CASTILLO FIGUEROA

S E C R E T A R I O G E N E R A L

Dr. MARIO FLORES MACALL

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
Y CIENCIAS SOCIALES

D E C A N O

Dr. ROBERTO LARA VELADO

S E C R E T A R I O

Dr. MANUEL ATILIO HASBUN

PRIMER EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS CIVILES, PENALES
Y MERCANTILES

PRESIDENTE: Dr. Manuel Arrieta Gallegos
PRIMER VOCAL: Dr. José Ignacio Paniagua
SEGUNDO VOCAL: Dr. Rafael Ignacio Funes

SEGUNDO EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE MATERIAS PROCESALES Y
LEYES ADMINISTRATIVAS

PRESIDENTE: Dr. José María Méndez
PRIMER VOCAL: Dr. Francisco Arrieta Gallegos
SEGUNDO VOCAL: Dr. Francisco Alfonso Leiva

TERCER EXAMEN GENERAL PRIVADO SOBRE CIENCIAS SOCIALES,
CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

PRESIDENTE: Dr. Reynaldo Galindo Pohl
PRIMER VOCAL: Dr. Armando Napoleón Albanez
SEGUNDO VOCAL: Dr. Abelardo Torres.

I N D I C E

CAPITULO I

INTRODUCCION - CONCEPTO

Finalidades del trabajo de tesis. a)- Importancia del tema; b)- Comentar y proporcionar la Jurisprudencia sobre casos de la evasión del impuesto, y c)- Sugerencia sobre reformas a las disposiciones sobre evasión del impuesto. Ubicación del tema en el campo del Derecho. Concepto de Evasión.- Nociones generales sobre el impuesto. Definición. Análisis.

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION DEL IMPUESTO DELITO FISCAL

Evasión Legal. Nociones - Impropiiedad del Concepto - Evasión ilegal: Contrabando y Fraude Fiscal - Carácter delictivo del Fraude al Fisco, imputación moral y social - Delito Fiscal - Configuración ética - Definición - Elementos: Intencionalidad. Resultado material - Tratamiento penal del delito fiscal.

CAPITULO III

EVASION DEL IMPUESTO EN LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD

Evasión no intencional - Evasión intencional - Concepto genérico - Inclusión del móvil o intencionalidad - Intencionalidad evidente o fehaciente - Intencionalidad presunta - Error excusable - Análisis - Poder discrecional, limitación de dicho poder.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LOS FALLOS DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS SOBRE LOS CASOS DE LA EVASION DEL IMPUESTO - CRITICA DE LOS MISMOS

Resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas sobre casos de evasión no intencional del impuesto. a)- Informe emitido en el recurso de Apelación de fecha 21 de Febrero de 1958 - Comentario.- b)- Informe emitido en el recurso de Apelación de fecha 13 de Mayo de 1958 - Comentario.- c)- Informe emitido en el recurso de Apelación de fecha 15 de Diciembre de 1959 - Comentario.
Resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas sobre casos de evasión intencional del impuesto: a)- Informe emitido en el recurso de Apelación de fecha 19 de Enero de 1960. b)- Informe emitido en el recurso de Apelación de fecha 23 de Mayo de 1962 - Comentario.

CAPITULO V

ANÁLISIS DE LOS FALLOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD - CRÍTICA

Resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad sobre casos de evasión no intencional del impuesto:

a)- Sentencia pronunciada con fecha 21 de Enero de 1959 - Comentario. b)- Sentencia pronunciada con fecha 26 de Junio de 1959 - Comentario. c)- Sentencia pronunciada con fecha 23 de Octubre de 1959 - Comentario.

Resoluciones del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad sobre casos de evasión intencional del impuesto:

a)- Sentencia pronunciada con fecha 15 de Diciembre de 1959 - Comentario. b)- Sentencia pronunciada con fecha 14 de Diciembre de 1961 - Comentario. c)- Sentencia pronunciada con fecha 24 de Agosto de 1962 - Comentario.

CAPITULO VI

CONSIDERACIONES FINALES - SUGERENCIAS DE REFORMAS A LAS DISPOSICIONES SOBRE EVASION DEL IMPUESTO.

Necesidad de la Reforma - Precisión y claridad en las disposiciones - Obligación de razonar o justificar las sanciones - Tratamiento especial del error excusable - Proyecto de reformas a las disposiciones sobre evasión del impuesto: Evasión no intencional. Evasión intencional - Error excusable.

EVASION DEL IMPUESTO: RENTA Y VIALIDAD

CAPITULO I

INTRODUCCION - CONCEPTO

INTRODUCCION:

El tema de este trabajo de tesis responde a dos motivos fundamentales: despertar cierto interés por los estudios de Derecho Tributario, principalmente hacer notar la enorme importancia que hoy día tiene la materia tributaria no sólo en el orden económico, que de por sí ya es bastante, sino en las proyecciones económico-sociales que pueden determinar ciertos sistemas impositivos. Tradicionalmente las leyes secundarias mantienen ordenaciones precisas para garantizar el derecho de propiedad de los bienes muebles e inmuebles; los propietarios contratantes, comerciantes, etc., encuentran cabal protección en los ordenamientos de los Códigos. Pareciera, pues, que el derecho de propiedad está garantizado plenamente contra cualquier agravio de terceros, mas se olvida o mejor dicho no se le dá una significación especial a otra clase de actividad, que no proviene de las relaciones privadas, pero que en algunas determinadas incide notablemente en la vida de un pueblo ya sea coartando la libertad económica o estableciendo exacciones a los contribuyentes mediante una actividad de carácter estatal que fija o determina las cargas fiscales a que están obligados los mismos contribuyentes.

Otra de las finalidades de este estudio, quizá la más importante, es comentar y proporcionar a cualquier interesado en las relaciones tributarias, toda la jurisprudencia de especial significación que se ha emitido en el derecho penal

fiscal relativo a los impuestos de renta y vialidad, ya que el delito fiscal fundamentalmente está tipificado en la figura jurídica de fraude al fisco o sea la evasión intencional del impuesto: sobre este particular, considero necesario advertir que la nueva Ley de Impuesto sobre la Renta que entró en vigencia el 31 de Diciembre de 1963, contiene las mismas disposiciones que sobre la evasión del impuesto tenía la anterior, de tal manera que todas las apreciaciones y comentarios que se hacen en este estudio tienen plena aplicación en el nuevo ordenamiento tributario

Finalmente sugiero ciertas reformas, que considero deben de introducirse en los preceptos que reglan los casos de evasión del impuesto.

En el campo general del Derecho, el tema a desarrollar se encuentra ubicado en una de las especialidades del Derecho Administrativo que tiene por objeto la obtención del patrimonio necesario para el cumplimiento de las atribuciones del Estado; esta actividad específica del derecho administrativo, fue adquiriendo perfiles propios a mediados del siglo pasado, como resultados del incremento de las necesidades colectivas que deben ser satisfechas por el Estado, concomitantes con cierta transformación social económica que se operó en esa misma época; esa especial disciplina jurídica resultante tomó el nombre de Derecho Tributario, el cual "regula concretamente las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".

CONCEPTO:

El Diccionario de la Lengua Española da a la palabra evasión los siguientes significados: Evasión= Evasiva, fuga Evasiva = Efugio o medio para eludir una dificultad. Eva-

dir = Evitar un daño o peligro inminente// eludir con arte o astucia una dificultad prevista. Eludir= huir la dificultad; esquivarla o salir de ella con algún artificio// Hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio.

Evasión del impuesto es entonces la actitud maliciosa del contribuyente destinada a evitar el pago del impuesto. La palabra denota una connotación especial de voluntariedad que constituye el elemento interno o subjetivo del fraude fiscal; de tal manera que el delito fiscal tiene los mismos elementos del delito privado; voluntariedad y resultado dañoso. Este último efecto está representado en nuestro caso por el no cumplimiento de las obligaciones fiscales y la no percepción de los ingresos estatales.

Antes de continuar con el tema, considero conveniente recordar ciertas nociones de los elementos de los impuestos que tienen relación directa con los conceptos fundamentales que tratan de la evasión de los tributos. Sabemos que los elementos que intervienen en la relación tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo, el primero representado por el Estado y el Municipio y el segundo o sujeto deudor de un crédito fiscal por la persona física o moral que, de conformidad con las leyes está obligada de una manera directa al pago de una contribución por la renta obtenida o el capital poseído en el país. La más clara y precisa definición del impuesto nos las da el Código Fiscal de la Federación del Estado Mexicano, cuando expresa que "Son impuestos las prestaciones en dinero o especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

El profesor Ernesto Flores Zavala hace un análisis de esta definición que sirve al propósito de nuestro tema, cuando

do expresa "Qué quiere decir la Ley cuando establece que el impuesto es una prestación? Con esta palabra pretende oponer el concepto de impuesto como prestación al concepto de derecho como contraprestación y significa fundamentalmente, que a cambio de la cantidad que el particular entrega al Estado, por concepto de impuesto, no percibirá algo concreto. Es decir, el particular debe hacer su aportación económica al Estado por que está obligado a ello, sin finalidad utilitarista inmediata. Es cierto que gran parte de los ingresos del Estado se invierten en servicios públicos, pero no habrá una relación directa perceptible, inmediata entre el pago del particular y la actividad del Estado. Agrega la definición "y con carácter obligatorio", es decir no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente, el que le impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñir a que cumpla con su obligación".

Habiendo determinado los conceptos de evasión e impuesto, podemos referirnos sistemáticamente al tema a tratar en el siguiente capítulo.

CAPITULO II

NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION DEL IMPUESTO DELITO FISCAL. NATURALEZA JURIDICA DE LA EVASION DEL IMPUESTO.

En las relaciones de derecho tributario se establecen dos tipos o dos formas de los casos de evasión del impuesto: se dice que hay una evasión legal y otra ilegal. Recordemos que la falta del pago del impuesto significa la evasión del mismo; ahora bien, la evasión legal opera mediante actos u omisiones no prohibidos por la ley, es decir por procedimientos legales se evita el pago del impuesto. Así el contri-

buyente se abstiene de consumir un bien gravado o deja de importar el mismo bien el importador o bien cuando el sujeto del impuesto se traslada del sitio gravado a aquel que no lo está. No obstante que es de general aceptación el concepto de los dos tipos de evasión que se han comentado, yo me permito opinar que no es muy acertado referirse a lo que se conoce por "evasión legal del impuesto"; en primer lugar porque no se obtiene ningún fin práctico de esta distinción, pues ese caso no tiene ningún efecto fiscal en los ordenamientos tributarios y esto es así porque los actos no prohibidos por la ley son, como es natural, conforme a derecho y por lo tanto tienen un efecto jurídico normal; además, si se repara detenidamente en lo que se entiende por "evasión legal" se llega al convencimiento de que, en la generalidad de los casos, lo que sucede es que no se configuró el hecho generador del crédito fiscal, es decir, que no existió la causa del impuesto no se trata entonces de evadir el impuesto desde luego que no se dió el hecho del cual aquel depende como su natural resultado.

La evasión ilegal, sí tiene especial relevancia jurídica y la máxima importancia en nuestro estudio. Consiste en omitir el pago del impuesto mediante actos ilegales o sea acciones y omisiones prohibidas por la ley. Este tipo de evasión puede asumir dos formas fundamentales: el contrabando y el fraude fiscal. Para los propósitos del tema sólo nos interesa éste último. El fraude fiscal consiste en la ocultación del hecho generador del crédito fiscal o, más breve, en la ocultación de la base imponible. Mauro Fasiani en su obra "Principios de la Hacienda" al referirse al fraude fiscal nos dice: "que no hay forma o tipo de imposición que quede inmune, y no existe medio de defraudar que no haya sido descubierto o disputado hasta los límites de lo conveniente, por los contribuyentes". Existen naciones en las cuales, y por largos períodos de tiempo, el fraude fiscal se ha considerado un hecho vituperable o

infamante, el autor (como aun hoy sucede en diferentes ambientes británicos) es objeto de un desprecio que con frecuencia toma carácter gravísimo. Por el contrario, existen países en que "jugárselo al fisco" se considera no ya una cosa no deshonrosa, sino lógica y normal".

Este autor hace notar el hecho de que el carácter delictivo, la especial significación moral, el grado de imputación social que se produce ante un hecho de evasión ilegal del impuesto varía o cambia según el grado de responsabilidad o de cultura de los nacionales de un país; pero en los pueblos donde faltan estos atributos el delito fiscal no es objeto de especial reprobación. Sobre este particular, el Dr. Flores Zavala ilustra tal convicción cuando en su obra citada expresa: "Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al defraudador fiscal, y aún considera al fraude como un signo de habilidad, esto se explica por las siguientes razones: a)- Por la ignorancia sobre los fines del impuesto; b)- Por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuestos, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado; c)- Cuando la mala administración pública dá lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o malos, se robustece criterio de la inutilidad del pago del impuesto; y d)- Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos". A estas causas que son generales, agregaré dos que se refieren especialmente a nuestro medio, que son: 1o.) las altas cuotas o porcentajes impositivos; un país económicamente desarrollado puede asimilar alícuotas de impuestos de 60 o 75% sobre los ingresos, como Estados Uni

dos o Inglaterra, no así los países subdesarrollados de economías incipientes como lo son todos los países de Latinoamérica es natural que en estas condiciones las altas tasas impositivas encuentren serias resistencias de parte de los contribuyentes, los cuales acuden a todos los expedientes de imaginación e ingenio para evadir el pago del impuesto; 2o.) la escasa ingerencia que tiene el contribuyente en la vigilancia del gasto público. Un ciudadano a quien se le hace saber o se le compenetra de los destinos de los impuestos que paga, adquiere más conciencia de su participación en los servicios públicos.

DELITO FISCAL.

Todas estas circunstancias, que explican ya que se justifican la evasión del impuesto, ayudan a comprender el por qué el delito fiscal carece, en la generalidad de los casos, de una concepción definida y esto es así porque precisamente falta la configuración ética del mismo, válida para todos los ordenamientos jurídicos. En efecto, las normas de cultura que se violan varían de país a país, también la alarma social que produce esta clase de delito no tiene igual intensidad en las diferentes culturas de los pueblos.

Mancine define el delito fiscal como la infracción de las leyes que protegen el interés financiero del Estado o también se la define como aquellas acciones u omisiones cuyo resultado ocasiona una minoración de ingresos debidos legalmente al fisco o al Erario. Amorós y Rodríguez, en la obra citada, refiriéndose a estos conceptos, expresa: "de todas las definiciones que se han formulado, estimamos como la más comtada la expuesta, ya que no recoge el carácter de voluntariedad o intención que en la definición de todo delito suele fijarse, característica de voluntariedad que constituye el alma de los hechos delictivos y que la admitimos también en el de-

lito fiscal, siempre que la intención se ponga en relación con el resultado. Esto es esencial, en esta clase de delito, porque, como escribe Karel Englis "la construcción formal de los delitos fiscales es difícil, porque no puede fundarse en la intención de eludir el impuesto. Aún en el caso de una declaración falsa, es casi imposible demostrar esta intención; lo uno se deriva forzosamente lo otro. Es preciso, pues, concluir la intención de eludir el impuesto de entre los móviles del delito".

En realidad no se trata en definitiva de excluir de entre los móviles del delito fiscal la intención o voluntariedad que son fundamentales en toda concepción del delito en general, sino que la carga de la prueba la tiene el contribuyente o sea el que objete la legalidad del acto administrativo, ya que en esta materia, como en la Tributaria, se presume la legalidad de los actos de la Administración; pero esta situación de privilegio fiscal no debe de entenderse o significar que la misma autoridad goce de un poder discrecional o caprichoso en las relaciones tributarias porque entonces ninguna defensa sería posible de parte de los contribuyentes. Se debe de entender, consecuentemente, que esa presunción de legalidad opera en tanto la Administración ejercite su facultad dentro del marco de la Ley y sujeta a las comprobaciones necesarias de la legalidad de sus actuaciones. Sobre este particular he de citar lo que expresa Mario Pugliese en su obra "La Prueba en el Proceso Tributario", este comentario nos ha de servir tanto para ilustrar lo referente a este capítulo como para comentar los fallos de nuestras autoridades administrativas en los casos de evasión del impuesto. Expresa este autor, refiriéndose a la facultad de determinar el crédito fiscal o "accertamento". "Pero la afirmación de que la carga de la prueba gravita principalmente sobre el contribuyente, está bien

lejos de llevar a la conclusión, que sería excesiva por todos motivos, de que ninguna prueba incumbe al Fisco. Habíamos tenido repetidamente ocasión, por el contrario, de observar que la administración está siempre en el caso de producir al juicio los elementos probatorios sobre los cuales el acto de "ascertamiento" se ha fundado, no siendo admisible que los órganos financieros emitan a capricho y sin la guía de algún serio elemento, un acto administrativo de "ascertamiento". De aquí que el Fisco tiene, ante todo, la carga de demostrar, que el acto de "ascertamiento" ha sido legitimamente emanado, de conformidad con los elementos materiales recogidos por el propio Fisco en forma legal. Y es igualmente indubitable que la administración financiera tiene la obligación de comunicar los datos de hecho que han servido de base para el acto de "ascertamiento" y que, correlativamente, el juez tiene la facultad de imponer a la administración la comunicación de tales datos y también de todos aquellos documentos, aún los recabados solamente de oficio, que constituyen el presupuesto material y jurídico del acto mismo".

Resumiendo lo referente al delito fiscal, se advierte que en esta especie de defraudación la fase interior del mismo está constituida por el elemento intencional, o sea la malicia o el dolo específico de evadir el impuesto que le corresponde pagar al contribuyente; en el capítulo de esta tesis que comprende el análisis de las disposiciones legales de nuestro ordenamiento positivo referente a la evasión del impuesto, veremos que en dichas disposiciones tributarias se comprende este elemento intencional. La inclusión de este factor volitivo reviste especial importancia en nuestro medio tributario pues no obstante ocupar este elemento intencional rango primordial en la configuración del ente delictivo fiscal, poca o ninguna vigencia ha tenido en las actuaciones de la institución Admi-

nistrativa encargada de determinar la renta imponible de los contribuyentes. Como tal lo apreciaremos al comentar los fallos que se han emitido sobre este particular por las mismas autoridades. La fase externa del delito fiscal esta representada por el resultado material de la acción u omisión que viola los preceptos tributarios, resultado material que se traduce en la falta de percepción o de la minoración de los ingresos debidos legalmente al fisco o en la tentativa para lograr estos mismos resultados. ✓

El tratamiento penal del delito fiscal no guarda la uniformidad que se observa en los ordenamientos jurídicos referentes a los delitos comunes. Esta falta de uniformidad de las sanciones fiscales tienen su causa natural en la difusa conciencia social de reprobación que existe en la violación de las obligaciones tributarias, de donde resulta que la defraudación fiscal no tenga, hasta estos momentos y en la mayoría de los países, un definido fundamento ético-jurídico. Así vemos que las sanciones a la violación a esta clase de leyes varía desde la imposición de penas pecuniarias hasta las penas personales que implican la restricción de la libertad de los contribuyentes y, en aquellos países en donde el sentido cívico de responsabilidad fiscal alcanza su mas alto desarrollo, existe cierta reprobación social para todo aquel que olvida sus obligaciones fiscales; se cita el caso que la sanción más grave adoptada en Inglaterra contra contribuyentes que han presentado una declaración falsa de sus propios beneficios está en que tal hecho se hace público a través de los periódicos para así exponerlo a la reprobación de la opinión pública que desaprueba y censura tal comportamiento.

CAPITULO III

LA EVASION DEL IMPUESTO EN LA LEY DE IMPUESTO
SOBRE LA RENTA Y VIALIDAD

La evasión del impuesto está regulada por las disposiciones contenidas en los artículos 102 y 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente en relación con el Art. 12 de la Ley de Vialidad, que ordena aplicar los artículos citados en los casos de sanciones por incumplimiento de las obligaciones fiscales que se den en esta última Ley. Transcribiré el texto de dichos artículos para luego hacer el análisis de los mismos:

Evasión no intencional.

Art. 102.- Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar declaración o porque la presentada es incorrecta, cuando de acuerdo con los artículos 27 y 28 así lo determine la Dirección General, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. En ningún caso la multa podrá ser inferior a veinticinco colones.

Evasión intencional.

Art. 103.- El contribuyente o tercero que intentare producir o facilitar la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación, maniobra, o por cualquier medio o hecho, será sancionado con una multa de un veinticinco por ciento a tres tantos del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de cincuenta colones. Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a)- Contradicción evidente entre los libros, documentos o cuentas antecedentes, con los datos que surjan de las declaraciones;

b)- Declaraciones que contengan datos falsos;

c)- Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de ingreso del contribuyente y la escasa cuantía de los excluidos, pueda calificarse como simple olvido excusable;

d)- Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar;

e)- Llevar, para una misma contabilidad, dos o más juegos de libros, autorizados o no, con distintos asientos, con perjuicio de los intereses fiscales.

Se advierte de las disposiciones transcritas, que nuestro ordenamiento tributario carece de un concepto genérico que abarque todos los casos de elusión del impuesto y solo contempla casos particulares de defraudación fiscal. Sin embargo, el primer inciso del Art. 103, sin ser una definición de carácter general, contiene la enumeración de casos de evasión que puede absorber todas las acciones u omisiones destinadas a evadir el impuesto.

Al parecer la definición o enumeración que se hace en dicho inciso excluye el móvil o sea la intención o voluntad en los casos de evasión que en ese mismo inciso se detallan, ya que la fórmula poco feliz que se usa cuando se expresa "El contribuyente o tercero que intentare producir o facilitar la evasión.....", da entender sin mayor análisis, que la expresión "intentare" más se refiere al grado de consumación del delito que al elemento intencional o volitivo del mismo; mas

esta primera interpretación no está acorde con los efectos naturales o lógicos de la sanción, pues lo que se tiene en mira es castigar no tanto la tentativa, como la consumación del delito fiscal; así lo da a entender a continuación el mismo artículo al ordenar que la evasión "Será sancionada con una multa de un veinticinco por ciento a tres tantos del impuesto evadido o tratado de evadir"; aún más, el segundo inciso del Art. 103 de la misma Ley, al expresar "Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando....", nos está indicando claramente que es el elemento intencional o volitivo al que la ley se refiere en el primer inciso.

La evasión del impuesto, de conformidad a los Artos. 102 y 103 ya citados, puede originarse de tres causas distintas: 1o.) Intencionalidad evidente o fehaciente; 2o.) Intencionalidad presunta; y 3o.) Error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

La intencionalidad evidente o fehaciente se da en las acciones u omisiones que se enuncian en el Art. 103 del ordenamiento tributario, enunciación que en realidad sale sobrando en virtud del caso genérico que se expresa a continuación cuando se dice que "o por cualquier medio o hecho"; en el segundo inciso de dicho artículo se establece una presunción legal de evasión del impuesto, presunción que opera bajo los supuestos de los cinco literales que comprende el mismo inciso, los cuales no requieren mayores explicaciones. El tratamiento penal o la sanción fiscal que se determina en los casos de evasión intencional del impuesto, añade la misma disposición, "será sancionada con una multa de un veinticinco por ciento a tres tantos del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de cincuenta pesos". Esta sanción, desde luego, debe de entenderse sin perjuicio de la exacción de las cuotas defraudadas. Se aprecia que nuestra

ordenamiento tributario castiga con la mayor severidad los casos de evasión intencional del impuesto pues los sistemas de contribuciones de esta especie que operan en otros países, como decir España, establecen sanciones para esta clase de delito fiscal que van desde la mitad al doble de la cuota evadida. Reviste especial importancia la amplia discreción que la ley concede a las autoridades administrativas para la imposición de las sanciones en esta especie de evasión, facultad que no debe de entenderse como un arbitrio irrestricto en la fijación de la penalidad fiscal. Para no caer en estos excesos los fallos de las mismas autoridades en que se ejerza esta facultad deben de expresar o justificar los elementos de juicio o los motivos en que se funde tanto la calificación como la gravedad de la infracción. El inciso último del Art. 105 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, establece que "la resolución que imponga una multa mayor de cien colones, deberá razonarse, expresándose los elementos de convicción suficientes para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción". Más adelante vamos a tener la ocasión de apreciar que a esta disposición que representa "los derechos y garantías del contribuyente" no se le ha dado cabal cumplimiento por la oficina encargada de determinar y liquidar el impuesto de los contribuyentes. Naturalmente que si la Administración impone determinada sanción sin expresar las razones o elementos de juicio en que se basa o fundamenta su decisión, esto se traduce o mejor dicho provoca la indefensión del contribuyente pues no podrá desvirtuar los supuestos hechos en que se basa tal resolución desde luego que la desconoce o ignora por no haberse expresado.

Hemos de hacer especial énfasis en el poder discrecional que goza la Administración en nuestro medio para imponer sanciones en caso de evasión intencional del impuesto,

que, como repetimos, del uso o abuso de tal facultad depende en mucho las garantías fundamentales del contribuyente frente a los actos de la Administración. Y dado que en nuestro país los recursos ordinarios son de la competencia de órganos adscritos al mismo poder, la mayor garantía de los contribuyentes en estas circunstancias se contrae a exigir de los funcionarios encargados de liquidar y fijar el impuesto de los mismos contribuyentes la máxima ponderación y justicia en sus actuaciones. Por estos motivos, considero de máximo interés analizar y limitar bajo las opiniones doctrinales más autorizadas, este poder o facultad discrecional que ejercen las autoridades administrativas en sus actuaciones. Así Bonnard expresa que "Hay poder discrecional para la Administración, cuando la ley o el reglamento, previendo para la Administración cierta competencia en ocasión de una relación de derecho con un particular, dejan a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en qué momentos debe obrar, cómo debe obrar y qué contenido va a dar a su actuación. El poder discrecional consiste, pues, en la libre apreciación dejada a la administración para decidir lo que es oportuno hacer o no hacer". El profesor Gabino Fraga, en su obra citada, refiriéndose a la facultad discrecional, expresa: "Esa facultad debe distinguirse del poder arbitrario, pues mientras éste representa la voluntad personal del titular de un órgano administrativo, que obra impulsado por sus pasiones, sus caprichos o sus preferencias, aquella, aunque constituye la esfera libre de la actuación de una autoridad, tiene un origen legítimo como lo es la autoridad legislativa y un límite que en el caso extremo en que no esté señalado en la misma ley o implícito en el sistema que ésta adopta, existe siempre en el interés general que constituye la única finalidad que pueden perseguir las autoridades administrativas. Por esa razón, mientras una

orden arbitraria carece en todo caso de fundamento legal, la orden dictada en uso de la facultad discrecional podrá satisfacer los requisitos del artículo 16 constitucional de fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

Pero la justificación de la facultad discrecional de ninguna manera debe entenderse como la conveniencia de que ella sea establecida como un principio general al lado del principio de la legalidad, o en posición superior a éste, pues si así fuera, se significaría una regresión al gobierno personal, que pronto se convertiría en el predominio de la arbitrariedad. Por el contrario, la flexibilidad de la ley que surge con la facultad discrecional, debe ser la excepción, no tanto porque el uso de ella sea perjudicial en sí mismo, sino por las facilidades que presta en administraciones no controladas por sólidos principios de moralidad, para que degeneren en la sustitución de intereses personales y de partido, a los de la misión suprema que el Estado debe de realizar".

La intencionalidad presunta la contempla el ordenamiento tributario en su Art. 102, por exclusión de los casos contemplados en la evasión intencional, "toda evasión del impuesto -reza la disposición- no prevista en el artículo siguiente, en que incurra por no presentar declaración o por que la presentada es incorrecta, cuando de acuerdo con los Arts. 66, 67 y 68 así lo determine la Dirección General, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine". De conformidad a esta disposición son dos los hechos que configuran esta modalidad de la evasión del impuesto: no presentar declaración o presentarla incorrectamente. Obsérvese que los hechos que tipifican los casos de evasión no intencional del impuesto no suponen una intencionalidad definida o clara en el propósito delictivo fiscal pues quien no presenta su declaración o la presenta in

correctamente pueda tener motivos ajenos a su voluntad que le impidieron cumplir con sus obligaciones fiscales; pero como en las relaciones tributarias en general no rigen los mismos principios del derecho común o en su caso se aplican a favor del fisco, estos hechos son sancionados con una penalidad atenuada o disminuida.

El hecho de no presentar declaraciones, que la ley califica como evasión no intencional del impuesto, no debe confundirse con el caso de evasión del impuesto por omisión que se considera como evasión intencional del mismo, pues no obstante que en los dos casos existe en general una omisión de las obligaciones tributarias, debe de entenderse que en los casos del Art. 103 existe declaración y que la omisión consiste en no declarar una fuente de ingresos o declarar una renta inferior. Es necesario hacer esta distinción pues las autoridades administrativas, en más de una ocasión han sancionado el hecho de no presentar declaración tanto como evasión no intencional como intencional, lo cual no es procedente.

Siendo el derecho tributario una rama relativamente nueva del derecho público, la "materia tributaria no se ha encontrado nunca en grado de adquirir mayor dignidad, ni la materia legal de adquirir mayor rigor científico". Esto explica la falta de precisión de los conceptos de este ordenamiento jurídico y justifica a su vez que las leyes tributarias incluyen en sus disposiciones figuras del derecho que aún no se han incorporado plenamente en la legislación común. Nos referimos en esta ocasión a la eximente de ignorancia de la ley o el error de derecho que contempla el Art. 102, eximente que no tiene cabida en las disposiciones comunes del Código Civil. Más bien tiene un efecto agravante según puede apreciarse en el Art. 750 del Código Civil, que expresa que el error en materia de derecho constituye una presunción de mala fé que no admite prueba

en contrario. Sin embargo, la aplicación de la eximente, dada la falta de precisión y obscuridad de las leyes tributarias, tiene plena justificación en esta materia pues los contribuyentes, y aún los entendidos en esta clase de leyes, dado el carácter complejo de éstas, frecuentemente aplican indebidamente determinadas disposiciones tributarias. Naturalmente que queda al buen juicio del funcionario o del Juez juzgar cuando un contribuyente ha incurrido en un error excusable en la aplicación de la ley al rendir sus declaraciones de renta y capital y para verificar esta estimación se ha de establecer la mayor o menor dificultad que pueda ofrecer la aplicación de la norma fiscal, o si la ejecución de la misma requiere conocimientos técnicos que no es dable exigir a la generalidad de los contribuyentes.

El error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales está contemplado impropiamente en el art. 102 que se refiere a la evasión no intencional del impuesto. En realidad, dicha circunstancia representa un exculpante legal que necesariamente debe de estar en un título aparte del ordenamiento tributario. Tanto es así que la misma ley releva de sanción la diferencia de impuesto que resulte de este hecho.

CAPITULO IV

ANALISIS DE LOS FALLOS DE LA DIRECCION GENERAL DE CONTRIBUCIONES DIRECTAS SOBRE LOS CASOS DE EVASION DEL IMPUESTO - - CRITICA DE LOS MISMOS

Transcribiré a continuación los distintos fallos de la Dirección General sobre casos de Evasión intencional y no intencional de los impuestos de renta y vitalidad, para luego hacer un comentario aparte de cada uno de ellos.

a) Resoluciones sobre evasión no intencional del I

puesto:

I.- Informe emitido por la Dirección General de Contribuciones Directas en el recurso de apelación resuelto con fecha 21 de febrero de 1958:

"Sobre la multa fijada al señor X por evasión no intencional hacemos las consideraciones siguientes: dicha multa le fué fijada por el hecho de que el contribuyente declaró las utilidades que le distribuyó la Sociedad N, en cuantía inferior a las determinadas pericialmente, considerándose ésta, conforme a lo dispuesto en el Art. 49 Ley de I.S.R., como evasión no intencional del impuesto correspondiente. En el inc. 2o. del Art. 6o. de dicha ley, se expresa cómo debe proceder el socio cuando determine su renta personal, estipulando que "deberá incluir en la computación, el monto de las utilidades que le correspondían al hacerse una distribución total de las utilidades de la sociedad,.....". Debe entenderse que estas utilidades son las fiscales, es decir las que correspondan a la Sociedad después de aplicar las disposiciones legales contenidas en la Ley de I.S.R. y en su reglamento. Es incorrecto el proceder de un contribuyente al determinar en su renta personal las utilidades que, a su vez incorrectamente le determine la Sociedad a que pertenece. No importa que esta incorrección sea determinada legalmente con posterioridad a la fecha de la declaración. El contribuyente estaba obligado a determinar las verdaderas utilidades fiscales, conforme a lo determinado en la disposición citada. Es un error que el contribuyente se haya basado en las utilidades que contablemente le determinó la Sociedad, para calcular su renta personal. Esta Dirección General considera que tal error no puede calificarse como error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, siendo, en consecuencia, perfectamente aplicable lo dispuesto en el Art. 49 Ley de I. S. la R., tal como correctamente se ha procedido. El hecho de que posteriormente se determine la verdadera utilidad fiscal a una Sociedad es independiente del proceder que debe adoptar todo socio al computar su renta personal; éste debe dar cumplimiento a lo ordenado en el Art. 6o. inc. 2o. citado. Consideramos que el hecho de no dar cumplimiento a lo estatuido en dicho Art. 6o. inc. 2o. no puede calificarse de "infracción leve" conforme los conceptos del Art. 53 inc. 4o. de la Ley de I.S.R. Asimismo y según ya se dijo esta Dirección General estima que el error cometido por el Señor X no puede calificarse de "error excusable" en la aplicación de las disposiciones legales".

El contribuyente objetó la imposición de la multa

por evasión no intencional del impuesto, expresando que:

"fundamentalmente es totalmente antijurídico sancionar a un contribuyente por situaciones que no han dependido directamente de su voluntad. Es evidente que la determinación de la utilidad contable de una

Sociedad no depende en lo absoluto de la voluntad de uno de sus socios. A éste no le toca más que acatar lo resuelto por la persona jurídica Sociedad en relación con dicha materia y elaborar su declaración de conformidad al informe que sobre el monto de la utilidad distribuible proporciona la Sociedad a sus socios. Así también es evidente lo incorrecto de aplicar el Art. 49 de la Ley, puesto que nadie está obligado a responder penalmente de los actos realizados fuera de la esfera de su voluntad, y puesto que la ley no establece una responsabilidad solidaria a cargo de los socios, por actos de la Sociedad a que pertenecen, no se pueden responsabilizarlos cuando la actuación incorrecta, si alguna hubiere, no es efecto ni directa ni indirectamente de la voluntad del contribuyente". "En realidad se trata, Honorable Tribunal, de la oportunidad de aplicar las disposiciones contenidas en los Arts. 49 y 53, inciso 4o. de la Ley de la materia, que establecen el primero, que no se aplicará multa cuando la evasión deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales y el segundo, que cuando ese Honorable Tribunal considere leve la infracción, eximirá de sanción al infractor. Los Arts. citados están redactados en esa forma para permitir la flexibilidad conveniente y necesaria para adecuar la drasticidad de las penas a los casos concretos y evitar así sanciones injustamente a los contribuyentes que, como en el caso de mi mandante han sufrido no sólo un error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, sino que, si alguno hubiere, no lo han cometido. Por ello estimo de justicia que debe suprimirse totalmente la multa indicada por encontrarnos en un caso de excepción previsto sabiamente por el mismo Art. 49 que se trata de aplicar".

COMENTARIO: Considero que no son atendibles las razones que expone la Dirección General para justificar la imposición de la multa por evasión no intencional del impuesto. En efecto, ninguna responsabilidad fiscal cabe a un contribuyente cuando declara las utilidades sociales en la forma y cuantía que se las liquida la Sociedad; la incorrección es imputable a la Sociedad, no al socio, el cual cumple sus obligaciones tributarias declarando los ingresos realmente percibidos. Considero asimismo que en este caso la actitud del contribuyente no necesita de ninguna exculpante o eximente, pues su actitud ha sido correcta. Consecuentemente, no es preciso -como pide el interesado-, invocar el error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales. Esta eximente corresponde invocarla a la Sociedad, no al socio, ya que aquélla sufrió

el equívoco al liquidar sus utilidades.

II.- Informe emitido por la Dirección General de Contribuciones Directas en justificación de la rectificación proveída a las nueve horas y treinta minutos del 13 de Mayo de 1958:

"Imposición de multas.- Las razones que expone el apelante para impugnar las multas que se le han impuesto a la contribuyente por evasión no intencional del impuesto de Vialidad Serie "A", carecen de fundamento. El hecho de que existiera con anterioridad un valúo pericial de sus bienes, no la obligaba a que conservara ese valúo para declarar el Impuesto de Vialidad correspondiente al capital determinado al 31 de diciembre de los años de mil novecientos cincuenta y tres a mil novecientos cincuenta y cinco, pues conociendo la plusvalía de sus bienes tenía el deber de declarar el valor real de ellos, ya que todo contribuyente debe determinar su capital líquido, de acuerdo con el Art. 6o. de la Ley de Vialidad vigente, que indica que el activo debe comprender el valor real de los bienes muebles e inmuebles. Por lo tanto no procede, en nuestro concepto el levantamiento de las multas impuestas".

El contribuyente objetó la imposición de la multa por evasión no intencional del impuesto de Vialidad, manifestando que:

"La simple apreciación diferente hecha por nuevos peritos, sobre el mismo objeto ya valuado, no debe servir de base para matrículas complementarias y la multa correspondiente, pues la sanción solo se justifica contra quien dolosamente hubiere ocultado bienes o buscado de otra manera la evasión del impuesto; pero nunca contra quien confirma la apreciación pericial, pues la buena fé está a la vista"... "Como ya he dicho anteriormente, todo lo ocurrido no ha sido más que una diferencia de apreciación del valor de los bienes, con la particularidad de que mi poderdante no los ha valuado caprichosamente, ni mucho menos por evadir impuestos, sino que se ha limitado a conservar los valúos que dieron a los bienes los peritos de Contribuciones en años anteriores y a declarar apreciando las acciones por su valor nominal".

COMENTARIO: La discrepancia en la estimación de los valores que el contribuyente da a sus bienes y los establecidos pericialmente por la Dirección General de Contribuciones Directas, origina los casos más frecuentes de evasión no intencional del impuesto de Vialidad; de aquí que esta relación tributaria amerita tratarla con cierto detenimiento. En primer lugar, se

advierte que los contribuyentes no tienen un punto de referencia, una base de comparación que les permita -con cierto margen de certeza- valuar sus bienes de conformidad al interés fiscal. Así por ejemplo, en ciertos países, la Administración elabora un Catastro de los bienes urbanos y rústicos, clasificándolos por zonas con sus correspondientes valores, los cuales se fijan cada número de años atendiendo a las condiciones económicas, de plusvalía y demás factores o circunstancias que determinan el valor de un inmueble en cierto período fiscal. Naturalmente que en estas condiciones los contribuyentes tienen perfecto conocimiento de la estimación fiscal de los valores de determinados inmuebles y tienen una base de comparación para juzgar si los valores que le dan a los bienes de su propiedad son los correctos.

En el caso que motiva este comentario, considero que no es posible exigir otra conducta a un contribuyente que declare sus bienes inmuebles de conformidad al valor que en años anteriores fijaron los peritos de la Dirección General de, por otra parte, se carece en la actualidad de datos estadísticos para acomodar las declaraciones de los sujetos de imposición con el interés fiscal. Es cierto que las disposiciones legales obligan al contribuyente a declarar el valor real de sus bienes, como bien dice la Dirección General en su informe, pero este valor real -en ausencia de elementos de juicio objetivos que ayuden a fijarlo- tiene que variar al cambiar el sujeto de estimación, Tanto es así que cuando se pide la reconsideración de un valor sobre un mismo bien, el segundo dictamen pericial no guarda relación con el anterior.

III.- Informe emitido por la Dirección General de Contribuciones Directas en el recurso de Apelación resuelto con fecha 15 de Diciembre de 1959:

"Multa por evasión no intencional.- Si comparando

lo determinado por esta Oficina como capital imponible, con lo declarado por la contribuyente, notándose la excesiva diferencia existente entre ambos. En consecuencia, de conformidad al Art. 29, reformado de la Ley de Vialidad anterior y Art. 12 de la nueva Ley en relación con el Art. 49 de la Ley de Impuestos sobre la Renta se impusieron las multas fijadas de 766 y 769 por evasión no intencional, por considerarse incorrectas, de conformidad al Art. 28 de la L.I.S.R. las declaraciones presentadas por el capital determinado al 31 de diciembre de cada uno de los años de 1951 a 1954".

COMENTARIO: Estimo que la resolución de la Dirección General no está apegada a derecho pues no se le ha dado cabal cumplimiento al inciso Séptimo del Art. 53 de la Ley de Impuesto sobre la Renta anterior o Art. 105 del nuevo ordenamiento tributario, que trata de las reglas para imposición de multas, el cual prescribe que "La resolución que imponga una multa mayor de cien colones, deberá razonarse, expresándose los elementos de convicción suficientes para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción". La única explicación que da la oficina tasadora para fundamentar la imposición de la multa por evasión no intencional del impuesto es que existe una diferencia excesiva entre el capital imponible declarado por el contribuyente y el determinado pericialmente por los funcionarios de la misma. Evidentemente, este hecho, por sí solo, no basta para justificar la sanción fiscal pues bien puede ser que la diferencia de renta imponible obedezca a circunstancias ajenas a la voluntad de la contribuyente. No basta pues el hecho material de diferencia de renta imponible para configurar el delito fiscal de la evasión del impuesto sino que éste debe de ser complementado con el elemento intencional, el cual nos dá la medida del grado de culpabilidad del contribuyente en el caso que motiva este comentario, el fallo de la Dirección General no tiene validez en virtud que no se razonó o no se expresaron los elementos de convicción suficientes en la imposición de la multa.

b) Resoluciones sobre evasión intencional del Impuesto:

I.- Informe emitido por la Dirección General de Contribuciones Directas en el recurso de Apelación resuelto con fecha 19 de Enero de 1960:

"La intención de evadir el impuesto la encuentra esta Dirección General en el hecho de haberse omitido casi totalmente el monto de las compras, ventas y utilidades, juzgándose que tal omisión ha sido con el fin de demostrar un volumen menor de operaciones y, en consecuencia, menores ganancias que las realmente obtenidas. No puede juzgarse de otra manera dado el sistema de omisión empleado y la considerable diferencia de impuesto resultante. No es una simple inexactitud de la contabilidad, resultado de la poca experiencia de la persona encargada de llevar ésta, como pretende juzgarlo el apelante; es una omisión notoria y tanta consideración que, dado el giro de sus negocios, no puede dejar de considerarse como evasión intencional del impuesto. El hecho de que no fuera el propio contribuyente quien llevaba la contabilidad, no lo exime de tal calificación, El encargado no ha sido más que un mandatario de éste, siendo la gestión que realizó por cuenta y riesgo del mandante. Con el criterio del apelante se contraría el espíritu fiscal que inspira las disposiciones de la L.I.S.R. y su Reglamento, puesto que siempre que fuere otra persona del contribuyente quien llevara la contabilidad, jamás podría evadirse intencionalmente el impuesto. De conformidad con el Art. 50 Inc. 2o. se presume evasión intencional salvo prueba en contrario, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias: "(c) Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando atendidos el volumen de ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse simple olvido excusable; (d) Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades o negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar". Se comprobó en el caso del señor X, que excluyó actividades u operaciones que dieron por resultado declaraciones incompletas de su renta, no pudiéndose calificar tal exclusión como "simple olvido excusable", dado el volumen de sus negocios y el monto a que ascendió lo omitido. Asimismo suministró informaciones inexactas sobre sus actividades y negocios en lo relativo a compras, ventas y existencias de mercaderías tal como ya lo relacionamos. La actitud observada por el señor X dió como resultado la evasión del impuesto y no habiéndose verificado la prueba en contrario a que se refiere la ley, opera la presunción establecida en el Art. 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, calificándose, en consecuencia, la evasión como intencional, tal como se ha hecho en resoluciones de fs.

382 a 386".

El contribuyente objetó la imposición de la multa por evasión intencional del impuesto, manifestando:

"La Dirección General para fijar la mencionada multa se funda en el Art. 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que establece la multa por evasión intencional. Es evidente que la drasticidad que anima el Art. 50 mencionado, lleva la intención de castigar al contribuyente que dolosamente trata de evadir el impuesto. Pero es el caso que el dolo debe implicar una acción tan manifiesta de peligrosidad y de actividad delincuencial, que para concluir en determinado caso que es procedente la calificación de evasión intencional, el hecho debe ser tan palmariamente demostrativo de esa peligrosidad, de esa actitud delictiva fiscal, que no debe dejar ninguna duda al respecto. En el caso subjuice deseo exponer que las inexactitudes encontradas en la contabilidad no son fruto de intención de evadir los impuestos, sino resultado de la poca experiencia de la persona encargada de llevar la contabilidad que, por estimar que ciertas operaciones (Venta de harina, azúcar, manteca) no eran del giro propio del negocio, dejó de contabilizarlas parcialmente y esto sólo en los primeros ejercicios".

COMENTARIO: Considero que en este caso la actuación de la Dirección General es más que correcta; digo así, porque la "exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible" constituye, sin más comprobación, intención de evadir el impuesto de conformidad a la presunción legal contenida en la disposición que trata de la evasión intencional del impuesto; por otra parte, el contribuyente no desvirtuó tal presunción; más bien confesó los supuestos de la misma al manifestar que las inexactitudes encontradas en su contabilidad se debe a la poca experiencia de la persona encargada de llevar dicha contabilidad.

II.- Informe emitido por la Dirección General de Contribuciones Directas en recurso de Apelación resuelto con fecha 23 de Mayo de 1962:

"Con respecto a las multas impuestas al señor X, lo fueron, por la diferencia tan enorme que existe entre lo declarado por el contribuyente, con lo tasado por esta Dirección General, tasación que se verifica en el modo y forma ya dichos en los párrafos tercero y cuarto de este alegato".

COMENTARIO: Al comentar un fallo sobre evasión no intencional, manifestamos que la diferencia de renta o capital imponible declarada por el contribuyente y determinada por la Dirección General, no es por sí sola razón suficiente para justificar la sanción fiscal pues tal diferencia debe además originarse de un acto culposo del mismo contribuyente. Este razonamiento con mayor razón, se aplica en los casos de evasión intencional del impuesto que implica el dolo específico, claro y definido de eludir el pago del tributo. De tal manera que, en estos casos, debe de cumplirse con los requisitos que norman la imposición de la multa o sea que "la resolución que imponga una multa mayor de cien colones, deberá razonarse, expresándose los elementos de convicción suficientes para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción".

CAPITULO V

ANALISIS DE LOS FALLOS DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS DE RENTA Y VIALIDAD - CRITICA

A continuación transcribo los distintos fallos del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad sobre casos de evasión intencional y no intencional de dichos impuestos. Luego hago comentario aparte de cada uno de ellos.

a) Resoluciones sobre evasión no intencional del impuesto:

I.- Sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con fecha 21 de Enero de 1959:

"En cuanto a las multas que por evasión no intencional del impuesto se le fijaron a los contribuyentes este Tribunal considera que no existe elusión del impuesto cuando, como en el presente caso, la diferencia del impuesto omitido obedece a discrepancia de valores sobre un mismo bien, considerando además que no existe ninguna reglamentación que sirva de base a los contribuyentes para determinar el valor de

sus bienes de conformidad al interés fiscal; si la señora X al declarar el valor de sus bienes, mantiene el valor que los peritos de la Dirección General dieron a los mismos bienes en ejercicios anteriores, no se puede juzgar que esta actitud constituye evasión del impuesto, toda vez que la contribuyente ha hecho más que someter a la Dirección General a la estimación o apreciación del valor de sus bienes para que dicha oficina verifique las rectificaciones que crea convenientes de conformidad a las facultades que la misma ley le concede. Por estas consideraciones procede resolver confirmando la actuación de la Dirección General de Contribuciones Directas en cuanto a las matrículas complementarias que fijó a la contribuyente y revocar las multas que por evasión no intencional del impuesto, estableció para los ejercicios impositivos que se discuten".

COMENTARIO: Este fallo del Tribunal de Apelaciones tiene sin duda alguna, mucha importancia en las relaciones tributarias, pues al comentar las resoluciones de la Dirección General de Contribuciones Directas hicimos notar el hecho que casos como el que motiva este comentario han sido calificados de evasión no intencional del impuesto. Naturalmente que la sentencia de dicho tribunal está inspirada en el derecho como en un sentido de justicia que tanta falta hace en las resoluciones administrativas. En el caso que el contribuyente rinde la declaración de sus bienes de conformidad a valores que con anterioridad a determinado la misma oficina tasadora no es dable suponer que esta actitud lleva la intención presunta de eludir el impuesto. Además, como bien dice dicho Tribunal, la Dirección General tiene la facultad de fiscalizar de inmediato la estimación de los bienes de los sujetos de imposición y hacer las rectificaciones del caso. Por otra parte, no es posible que los valores privados coincidan con las tasaciones fiscales, y esta diferencia de estimación, en este caso particular, evidentemente no se origina de un hecho malicioso del contribuyente.

II.- Sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad de fecha 26 de Junio de 1959:

"La Dirección General de Contribuciones Directas estima que el contribuyente incurrió en la sanción fiscal por el hecho de haberse "declarado gastos", aunque fueron realmente efectuados, no son deducibles legalmente, lo que se considera evasión no intencional". En realidad la misma observación de la Dirección General, nos lleva al convencimiento que la actitud del contribuyente al declarar gastos que en realidad erogó pero que fiscalmente no se le admiten como deducibles, no constituye una acción maliciosa de su parte para evadir el impuesto; es natural que el contribuyente pretenda deducirse aún aquellos gastos indirectos que no son admisibles, ya que ni la misma ley es taxativa en la estimación de los mismos; sin embargo, es la Dirección General la que debe apreciar, al fiscalizar las declaraciones, cuáles son los gastos admisibles entre aquellos que le somete a su consideración el contribuyente. Por consiguiente, el Tribunal estima que esta discrepancia de criterio entre la Dirección General y el contribuyente sobre los gastos necesarios para la obtención de la renta, no amerita la imposición de la multa; procede por lo tanto revocar las multas que por evasión no intencional se fijaron al contribuyente".

COMENTARIO: Estimo que la actitud del contribuyente en el caso comentado no tuvo por finalidad, verdadera o presunta, eludir el impuesto que realmente debe pagar, como así lo expresa el Tribunal de Apelaciones; pero no por las razones que éste manifiesta, pues los gastos que fiscalmente son deducibles, -fuera de aquellos exentos por razones de política fiscal- son los que se erogan necesariamente en la producción y conservación de la fuente de ingresos computables. Evidentemente el contribuyente no tiene derecho a deducir los gastos no comprendidos en estas especificaciones, y si en el hecho se los deduce, -como sucede en el presente caso- hay que analizar si su acción obedece a un error excusable en la aplicación de las disposiciones legales, circunstancia que queda a la apreciación del Juez el aceptarla o no.

III.- Sentencia proveída por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con fecha 23 de Octubre de 1959:

"Como se puede apreciar del mismo dictamen periodístico que sirve de base a las resoluciones que se objetan, las diferencias de impuestos determinadas por..."

rección General, obedecen a estimaciones equivocadas o erróneas originadas posiblemente de la falta de registros o apuntes del contribuyente para controlar el movimiento de sus productos, pues no se aprecia que de su parte existe malicia para evadir el impuesto; así lo reconoce la misma Dirección General a fs. 358 y 359, cuando al rectificar las tasaciones originales, declara que son atendibles las razones expuestas por el doctor X para revocar las multas por evasión intencional que inicialmente se le fijaron; ahora bien, si se estima que el contribuyente ha justificado que no existe en este caso evasión no intencional como así lo determina la Dirección General, siendo procedente revocar las multas que por este concepto se fijaron al contribuyente".

La Dirección General de Contribuciones Directas en su informe justifica la imposición de la multa, manifestando:

"Multas.- De conformidad al Art. 49 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideró como evasión no intencional al haber computado el contribuyente menor impuesto que el que le correspondía, por los ejercicios de 1951 a 1953".

COMENTARIO: En tanto el contribuyente no justifique que la incorrección de su declaración obedece a hechos ajenos a su voluntad, la diferencia de renta imponible resultante de este hecho constituye intención presunta de evadir el impuesto o sea lo que nuestra ley tributaria califica como evasión no intencional del impuesto. Consecuentemente, considero que debió confirmarse la resolución de la Dirección General de Contribuciones Directas en base de la apreciación anterior, ya que el hecho que ésta expone para justificar la sanción no es razón suficiente para sostener la calificación de la multa.

b) Resoluciones sobre evasión intencional del impuesto:

I.- Sentencia emitida por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con fecha 15 de Diciembre de 1959:

"Multas.- Las multas por concepto de renta, se justifican en las mismas resoluciones, manifestando que se ponen porque el contribuyente declaró ingresos menores que los verdaderos, en los alquileres y productos agropecuarios. Se ha revisado el dictamen de fs. 586 a 657 que fundamentan las multas mencionadas y

los peritos expresan a fs. 589, con relación a los alquileres, que la renta determinada por ellos difiere de la que contabilizó el contribuyente, debiéndose esta divergencia a la diferencia de apreciaciones del contribuyente y los peritos, al estimar éstos la renta potencial de algunos bienes. En cuanto a los ingresos agropecuarios, los calcularon los peritos indiciamente por no llevar el contribuyente los registros de sus cuentas. Se estima que la diferencia de ingresos determinados por los peritos de la Dirección General no se origina o proviene de actos maliciosos del contribuyente destinados a facilitar o producir la evasión total o parcial del impuesto, ya sea por omisión, aserción, simulación, ocultación o maniobra u otro medio que de conformidad al Art. 50 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deba calificarse como evasión intencional del impuesto. Procede en consecuencia revocar la multa que se fija por evasión intencional del impuesto de renta y determinar la que corresponde por evasión no intencional, que así la califique este Tribunal".

COMENTARIO: Se observa que la diferencia de la renta gravada fué determinada por los peritos de la Dirección General en base a elementos presuncionales o indiciarios. En general, con esta clase de prueba no se establece, con cierto margen de certeza, los ingresos que realmente perciben los contribuyentes. Naturalmente que la renta así tasada no se origina de actos fraudulentos que constituyan casos de evasión intencional del impuesto. Pero como la determinación de renta por el método indicial se aplica por culpa o falta de previsión del contribuyente, procede sancionar este hecho como evasión no intencional del impuesto como así resolvió el Tribunal de Apelaciones.

II.- Sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con fecha 14 de Diciembre de 1961:

"Consideración sobre las multas: Respecto a las multas que se fijan en el impuesto de Renta, el Tribunal observa, que el año mil novecientos cincuenta y dos, se emitió declarar las utilidades correspondientes al año, en cuyo caso la Dirección General, actuó correctamente al imponer multa por evasión intencional; no obstante, se ha de rebajar la cuantía de la sanción de conformidad a las rectificaciones del impuesto que efectuará el Tribunal y demás consideraciones que atenúan de manera general la gravedad de la infracción. El año 1955, así como

los ejercicios anteriores, la diferencia de ingresos que establece la misma Oficina, se origina, fundamentalmente, del aumento de utilidades determinadas por la estimativa pericial con aplicación del método indicial y el rechazo de gastos que al no admitirse como deducibles de conformidad con las disposiciones legales y no comprobarse fehacientemente su erogación aumentaron como es natural, la renta imponible del contribuyente. El complemento de impuesto de Vialidad obedece, principalmente, también a los resultados de la determinación pericial que difieren del valor declarado por el contribuyente a sus mismos bienes, excepto en el ejercicio de 1955 que no declaró los bienes heredados por su padre, circunstancia que cabe estimarla como olvido excusable dada la cuantía de lo heredado y el monto del patrimonio. Como se advierte de las circunstancias precitadas, en el ejercicio correspondiente al año de 1955, no existe la malicia específica o la actitud premeditada que dé fundamento para calificar de evasión intencional la omisión del impuesto que originó las correspondientes complementarias; en consecuencia, el Tribunal ha de modificar las sanciones que se fijan en este ejercicio, en el sentido de declarar no intencional la omisión del impuesto y establecer la cuantía adecuada de las multas".

COMENTARIO: Considero correcto el fallo del Tribunal de Apelaciones, pero estimo que es conveniente citar las disposiciones legales que dan base para rectificar la resolución venida en apelación, para que así la Oficina tasadora ajuste su proceder a dichas normas legales y los contribuyentes se den cabal cuenta de su situación fiscal. En el primer caso de la resolución que se comenta, no obstante que se omitió una fuente de ingresos (algodón), el Tribunal de Apelaciones rebajó la cuantía de la sanción en aplicación del inciso sexto del art. 53 de la Ley de renta anterior, que expresa que "se rectificará o modificará, de oficio, la multa que se hubiere fijado, en aquellos elementos que dependen de la existencia o cuantía de dicho impuesto"; en el segundo caso, la incorrección de la renta imponible no obedece a ninguna de las circunstancias que tipifica la evasión intencional. Procede entonces, de conformidad al Art. 49 de fijar la sanción por evasión no intencional del mismo impuesto; finalmente, en el tercer caso, el contribuyente no declaró los bienes heredados por su padre;

sin embargo, el Tribunal eximió de la sanción al interesado de conformidad a la facultad contenida en el inciso cuarto del Art. 53, que dice: "En los casos de infracciones contempladas en los Arts. 48, 49 y 51, será facultad de la Dirección General o del Tribunal de Apelaciones, según sea el caso de quien haya de imponerla, cuando las considere leves, eximir de sanción al infractor".

III.- Sentencia pronunciada por el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos de Renta y Vialidad con fecha 24 de Agosto de 1962:

1 "El segundo agravio se concreta a impugnar las multas por evasión intencional que se le han impuesto por haber declarado sus bienes por un valor muy inferior al determinado pericialmente. Al respecto el apelante manifiesta que fue investigado pericialmente por la Dirección General en Noviembre de 1948, y que el capital que entonces se le determinó, fué confirmado en mayo de 1949 por nuevos peritos designados al efecto; que sus declaraciones posteriores se ajustaron a dicho valúo para evitar cuotas complementarias y multas, y que mucha extrañeza le ha causado que en el presente caso se considere evasión intencional el hecho de que sus valúos no estén de acuerdo con los de los señores Peritos. Se aprecia sobre el particular que las multas impuestas por evasión intencional tienen por fundamento la diferencia de valúos o valores entre los declarados por el contribuyente y los determinados por la misma Dirección General, considera el Tribunal, como así lo ha declarado en reiterados fallos, que esta circunstancia o sea la diferencia de valúos, no constituye por si sola, un elemento de juicio suficiente para determinar con certeza el ánimo de eludir el pago del impuesto; el hecho material de la diferencia de valúos, debe de completarse con otro hecho aún más relevante cual es el elemento intencional que constituye el dolo específico de eludir el impuesto. En el presente caso, este último elemento, no fue establecido por la Dirección General; antes bien, se comprueba en autos que los valúos declarados por el contribuyente tienen por base un dictamen pericial de la Dirección General, relativamente reciente, y se comprueba además, el revalúo creciente, que el apelante aplicó a sus bienes en los años investigados. Por estas razones, procede reformar la calificación de la multa que fija la Dirección General y determinar la que corresponde por evasión no intencional del impuesto, que así la califica ese Tribunal."

COMENTARIO: Considero que el presente fallo no es consecuente con la Jurisprudencia establecida por el mismo Tribunal a...

ses similares; en efecto, tuvimos la oportunidad de comentar la revocatoria que hizo dicho Tribunal de la resolución que fijaba multa por evasión no intencional por la diferencia de valúos resultante de la declaración del contribuyente y la determinada por la Dirección General, no obstante que el mismo contribuyente estableció la estimación de sus bienes en base a un dictamen pericial anterior. Estimo pues que estas consideraciones sirven con mucha más razón para declarar improcedencia la multa por evasión intencional; aun más, en el caso que origina este comentario existe otra exculpante a favor del interesado, que es, la que expresa el Tribunal de Apelaciones a continuación: "Se comprueba en autos que los valúos declarados por el contribuyente tienen por base un dictamen pericial de la Dirección General, relativamente reciente, y se comprueba además, el revalúo reciente que el apelante aplicó a sus bienes en los años investigados".

CAPITULO VI

CONSIDERACIONES FINALES = SUGERENCIAS DE REFORMAS A LAS DISPOSICIONES SOBRE EVASION DEL IMPUESTO.

Estimo que gran parte de los defectos de orden jurídico que contienen los fallos que han sido motivo de los comentarios anteriores, provienen o se originan, de la impresión de las normas legales que reglan los casos de evasión del impuesto; así tuvimos la oportunidad de observar que un mismo hecho cuyas características materiales y jurídicas son idénticas, era objeto de distinta calificación, ora se sancionaba como caso de evasión intencional ora como evasión no intencional del impuesto. Asimismo un hecho era objeto de dos sanciones, no obstante que lógica y jurídicamente, determinada sanción excluía a la otra. Así, el hecho de no declarar es objeto

de dos o más sanciones, pues el Art. 48 de la Ley anterior, idéntico al 104 del nuevo ordenamiento, castiga la no presentación de la declaración de renta y capital como evasión no intencional, y el artículo siguiente es aplicado por las autoridades administrativas para sancionar la misma conducta como evasión intencional del impuesto, pues consideran que en este último caso se eludió el tributo por omisión, naturalmente, que con cierto análisis de orden jurídico, se establece que en el segundo caso es condición necesaria que exista declaración y que la omisión se refiera únicamente al hecho de no declarar determinada fuente de ingresos. Pero como las personas o funcionarios administrativos encargados de fijar y liquidar el impuesto de los contribuyentes no son, generalmente, "peritos o entendidos en derecho, es necesario que las disposiciones tributarias sean claras, precisas y concordantes para evitar esa anarquía que existe en la interpretación de las disposiciones que tratan de la evasión del impuesto.

Asimismo, considero que en dichas disposiciones es necesario establecer, en garantía de los contribuyentes, como requisito esencial y necesario para la validez de las resoluciones que impongan una multa mayor de cien colones, el que dichos proveídos "deben de razonarse, expresándose los elementos de convicción suficiente para establecer la gravedad y demás circunstancias de la infracción" y que cualquier resolución que omita estos requisitos debe de declararse improcedente sin más razonamiento.

También sugiero que la eximente de error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales que ocupan un articulado aparte como causa de inculpabilidad en las relaciones tributarias de nuestro ordenamiento fiscal, pues su ubicación en las disposiciones que trata de la evasión no intencional del impuesto, a más de ser incorrecta, da lugar a

frecuentes equívocos.

De conformidad a los puntos sustentados en esta tesis, análisis e interpretación de las disposiciones legales que tratan de la evasión del impuesto y crítica de los fallos pronunciados por la Administración y Tribunal de Apelaciones sobre los mismos casos de evasión, sugiero que las disposiciones contenidas en los Arts. 104 y 105 de la Ley de Impuesto sobre la Renta vigente, deben de reformarse en el sentido siguiente:

Evasión no intencional.

Art. 102. Toda evasión del impuesto no prevista en el artículo siguiente, en que se incurra por no presentar declaración o porque la presentada sea incorrecta,; cuando de acuerdo con los Arts. 66, 67 y 68 así lo determine la Dirección General, será sancionada con una multa que no exceda del veinticinco por ciento del impuesto omitido que se determine; en ningún caso la multa podrá ser inferior a veinticinco colones. La resolución respectiva deberá expresar los requisitos ordenados en el inciso tercero del artículo siguiente.

Evasión intencional.

Art. 103. Cometan evasión intencional del impuesto los que con acciones u omisiones voluntarias, intenten perfeccionar la evasión total o parcial del impuesto por cualquier medio o hecho.

La evasión intencional del impuesto será sancionada con una multa de un veinticinco por ciento a dos tantos del impuesto evadido o tratado de evadir, sin que en ningún caso dicha multa pueda ser menor de cincuenta colones.

La resolución que imponga una multa mayor de cien colones, deberá justificarse, expresándose los elementos de convicción suficientes para establecer la razón de su imposición, la gravedad de la misma y demás circunstancias de la infracción, pena de nulidad.

Salvo prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el impuesto, cuando se presente cualquiera de las siguientes circunstancias:

a)- Contradicción evidente entre los libros, documentos o demás antecedentes, con los datos que surjan de declaraciones;

b)- Declaraciones que contengan datos falsos;

c)- Exclusión de algún bien, actividad u operación que implique una declaración incompleta de la materia imponible, salvo cuando, atendidos el volumen de ingresos del contribuyente y la escasa cuantía de lo excluido, pueda calificarse de simple olvido excusable;

d)- Suministro de informaciones inexactas sobre las actividades y negocios concernientes a ventas, compras, existencias o valuación de mercaderías, capital invertido o cualquier otro factor de carácter análogo o similar;

e)- Llevar, para una misma contabilidad, dos o más juegos de libros, autorizados o no, con distintos asientos, con perjuicio de los intereses fiscales.

Error Excusable.

Art. 104.- La diferencia de renta imponible que se origine de error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales, no será objeto de sanción. Queda a la apreciación del funcionario establecer, en cada caso particular, esta circunstancia, la cual deberá razonarse.