

CONSTRUCCIÓN DEMOCRÁTICA DE UNA CULTURA TRIBUTARIA

DEMOCRATIC CONSTRUCTION OF A TAX CULTURE

M.Sc. Velia Govaere Vicarioli¹

Profesora Catedrática de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, Costa Rica

RESUMEN: El tema impositivo está en los orígenes mismos del sistema representativo. El tema tributario tiene enorme actualidad en Costa Rica por su crecimiento del endeudamiento y su déficit fiscal crónico. La evasión fiscal es componente decisivo de los problemas de la Hacienda Pública. El peso que se le otorgue al delito tributario forma parte del problema o de su solución. La tipificación, pena y persecución del delito fiscal son sus remedios preventivos y punitivos. Comisión e impunidad dejan presumir que la legislación falla en defender el bien jurídico que tutela y en cumplir con la labor educativa que le es central, como instrumento de prevención y disuasión. La legislación penal tributaria no ha logrado construir una cultura de responsabilidad tributaria.

PALABRAS CLAVE: delito tributario; delito aduanero; evasión fiscal; cultura tributaria; legislación penal tributaria.

ABSTRACT: The subject of taxation dates back to the origins of representative government. It is a topic of great interest in Costa Rica today because of Costa Rica's growing indebtedness and chronic fiscal deficits. Tax evasion is a key element of the problems of the Treasury. The importance given to tax fraud may be either part of the problem or part of the solution. Standardization, penalties, and

¹ Ex ViceMinistra de Ministerio de Economía, Industria y Comercio (MEIC)

Observatorio de Comercio Exterior (OCEX)

Universidad Estatal a Distancia, Costa Rica

vgovaere@uned.ac.cr

prosecution of tax fraud are both preventive and punitive remedies. The commission of fraud with impunity presumes that the legislation fails to defend the juridical good that it is designed to protect and to fulfill its educational function as an instrument of prevention and deterrence. Tax legislation has not managed to build a culture of tax compliance.

KEY WORDS: tax fraud, customs fraud, tax evasion, tax culture, tax legislation

Fecha de recepción: 16 de septiembre de 2013.

Fecha de aprobación: 27 de mayo de 2014.

1. LA PERSPECTIVA HISTÓRICA Y SOCIAL DEL DELITO TRIBUTARIO

El delito tributario tiene larga historia porque la materia fiscal es la base financiera operativa de la organización pública desde todos los tiempos. También son de vieja data los abusos del Estado en materia de impuestos. De ahí que opresión y libertad son conceptos que han ido siempre de la mano del tema tributario. En el Estado moderno, calificado de Derecho, por tener base constitucional debidamente establecida, incluso elementos tan importantes, como el debido proceso, nacieron de movimientos sociales que buscaban equilibrio entre la capacidad impositiva del poder público y los derechos propios de los súbditos administrados.

El marco jurídico de las sociedades democráticas estatuye los ingresos del Estado como bien jurídico tutelado (Cf. art 121, 124 y 140 CP de Costa Rica). Con el debido respeto por los derechos de los administrados, la obligatoriedad de contribuir al fisco forma un conjunto jurídico con debida tipificación y penas para el delito tributario.

No es una materia de importancia secundaria y en todos los procesos que fueron definiendo las sociedades democráticas, el tema fiscal fue uno de sus componentes decisivos, incluso originarios. La materia fiscal fue chispa de más de una revolución y tanto en Inglaterra, como en Estados Unidos y en Francia los tres grandes procesos históricos del sistema representativo democrático moderno surgieron del protagonismo civil frente a temas tributarios. En cada capítulo de las definiciones que fueron construyendo la visión actual del contrato social, el espacio de la ciudadanía se fue definiendo siempre acompañado de sus responsabilidades fiscales.

Si nos vamos muy atrás, el mismo concepto de representatividad electa nació de los esfuerzos por poner cotos al poder estatal y uno de los reclamos más universales fue siempre la arbitrariedad monárquica en materia tributaria. El tema impositivo estuvo presente desde los orígenes mismos del sistema representativo. Fue uno de los capítulos expresos desde sus albores anglosajones en la Revolución de 1688, también llamada por ellos Gloriosa, que culminó con la Declaración de Derechos (*Bill of Rights*) en 1689. Ella supeditaba la capacidad impositiva real a su aprobación parlamentaria, retomando expresamente una visión ya plasmada en la Carta Magna de 1215, es decir, casi 500 años antes.

Este vínculo, establecido expresamente en el “Bill of Rights”, asumió la forma de consigna que levantaría a las colonias inglesas en América, en la fundación de la primera república democrática moderna. La bandera inicial de la Revolución Americana de 1776 fue “*No taxation without representation*”, tema claramente tributario. Doce años después, la convocatoria de los Estados Generales, en Francia, tuvo su origen en una crisis fiscal que desembocaría en la Revolución Francesa, que conquistó derechos y deberes para la ciudadanía, aunque por muy breve duración.

Si queremos hacer un planteamiento actualizado del tema tributario y del delito fiscal en Costa Rica, es materia obligada volver sobre esos venerables orígenes, porque junto a esa evocación histórica, se reconstruyen también las

penosas circunstancias que acompañaron esos acontecimientos. Escondida entre sombras, en ese lienzo donde brillan casi siempre solamente los grandes emblemas de libertad, igualdad y fraternidad, pareciera prosaica la situación política que generó todos los tumultos: el déficit fiscal.

Cuando Luis XVI subió al trono, en 1774, Francia gastaba ya por encima de sus ingresos y para suplir su rampante déficit público echaba mano al endeudamiento. En 1788 la catástrofe financiera era inminente. Con una deuda pública 8 veces mayor que sus ingresos fiscales, el 62% de los ingresos del Estado francés estaba comprometido al servicio de esa deuda. Como el Estado gastaba el 30% de sus ingresos en la manutención de la Corte y la milicia, quedaba apenas un 9% para cubrir todos los otros servicios del Estado. Esta situación generaba un déficit fiscal de más del 30% anual, que se cubría con endeudamiento (Sandberg, 2010).

¿Nos suena familiar? ¿Qué dirían los cuadernos de dolencias si se escribieran en la Costa Rica de hoy?

2. LA GRAVEDAD DE LA SITUACIÓN FISCAL EN COSTA RICA

Se podría decir que las crisis fiscales son prolegómenos permanentes de las catástrofes sociales. En América Latina todavía resuenan los ecos de la crisis de los 80. Ella tuvo como componente primario el endeudamiento público y su consiguiente déficit fiscal rampante. Todo el resto, manejos cambiarios y agotamiento de viejas estrategias de desarrollo, tuvieron su vórtice en una crisis fiscal. Para resolverla se recurrió al fácil expediente de un recorte draconiano del gasto público, que afectó directamente las inversiones en educación y salud (Blanco y Garnier, 2010). También se buscó el aumento de ingresos estatales, vendiendo activos del Estado y aumentando los impuestos indirectos, la peor forma de gravar a los sectores menos privilegiados.

La Costa Rica que precedió la crisis de los 80, se había ganado el triste mérito de ser el país más endeudado per cápita del mundo. La inevitable crisis fiscal que siguió a esa “fiesta” redundó en una contracción del ingreso por habitante del 15%. Se recurrió al penoso expediente de declarar moratoria de pagos de la deuda pública y se vivió una inflación superior al 100% anual, una pérdida total del control sobre el tipo de cambio, que vio devaluado en más de 425%. Todo en el escaso período de tres años, imposible de amortiguar. (Chinchilla, 2012)

La crisis de entonces condujo a una década perdida, no sólo en términos de crecimiento económico, sino, lo más importante, produjo una decena de cohortes juveniles que quedaron fuera de las aulas. Costa Rica vio disminuidas sus ventajas competitivas en acervo humano y las capacidades productivas de un bono demográfico que no volverá. ¿Habremos aprendido algo, desde entonces? Esta pregunta debe ligarse a otra: ¿Por qué le resulta tan difícil a la clase política convencer a la ciudadanía de la urgencia del tema impositivo? El frío probablemente no esté en las cobijas y la desconfianza ciudadana en el buen uso de los ingresos del Estado o en la forma en que sus tributos le son retribuidos en servicios pesa tanto como al natural rechazo de ver disminuidos los ingresos disponibles. Lo uno se refuerza en lo otro.

Un breve recuento de la situación fiscal actual nos mostraría que sigue siendo plato del día pasar estafetas tributarias a las siguientes administraciones, posponiendo decisiones urgentes, sin asumir responsabilidades. En todo caso, cuando, cuando se intenta, el rechazo social y político rápidamente provoca un retroceso. Esta vez no son otros tiempos ni otras tierras, que nos advierten que la falta de atención administrativa, legal, cultural y cívica de los temas tributarios siempre termina en destinos no deseados.

En la Costa Rica de hoy, los ingresos tributarios son insuficientes para atender las obligaciones del Estado. Eso obliga a que más del 45% de los gastos públicos se financien con deuda. El total de esta deuda es casi ya la mitad del

valor de un año entero de producción nacional. Mientras tanto, seguimos siendo el país con mayor déficit fiscal de América Latina, por lo que nuestra deuda sigue creciendo más que en ninguna otra parte del hemisferio, incluyendo los países centroamericanos que han resuelto, mejor que nosotros, sus problemas fiscales. (Chinchilla, 2012)

Eso nos muestra que el tema tributario tiene una actualidad de enorme trascendencia nacional que va más allá de su mera perspectiva jurídica. Se podría decir que la legitimidad de la obligación ciudadana de contribuir al fisco tiene como contrapartida el deber de administrar eficientemente los recursos públicos. Sin duda debe existir debida proporción entre la base tributaria del país y su producto nacional. Por otra parte bien se quisiera que el Estado cumpliera todos sus compromisos y deberes con la mayor efectividad y el mínimo gasto público. De hecho, en sí misma, una necesidad no justifica el nivel de un gasto. Hay también en eso un tema de eficiencia y prioridades. Es terreno propio de la crítica social exigir a los administradores la debida discrecionalidad en el manejo del gasto público, teniendo en cuenta la plétora de necesidades nacionales y la permanente insuficiencia de los ingresos existentes para hacerles frente. Eficiencia en el gasto, transparencia y rendición de cuentas son exigencias propias de una ciudadanía empoderada en un Estado de Derecho. Difícilmente se encontrará ciudadanía alguna que proteste por tener un bajo nivel tributario porque la carga tributaria nunca es percibida como ligera. Tampoco que no se observen efectos de las políticas públicas y que se solicite la aprobación de más impuestos. Un caso relevante, en este sentido, es la permanencia de la pobreza y el incremento de la desigualdad, a pesar de aumentos en el gasto social, como ha sido apuntado repetidamente.

Pero cualquiera que sea la visión predominante existente, o el grado de satisfacción o descontento ciudadano con relación al espacio que debe ocupar el Estado en la vida social, siempre será ineludible, como elemento determinante de la problemática fiscal, el peso que se le otorgue al delito tributario. Sobre él versa el tratamiento penal de la protección del bien jurídico de los debidos ingresos del

Estado y la implementación del apropiado deber de vigilancia del cumplimiento tributario por parte de los organismos correspondientes. La ciudadanía que tributa debidamente exige también un mejor atendido deber de vigilancia frente al delito fiscal. En esa materia el debate público abarca la tipificación, pena y persecución del delito fiscal, en su expresión tributaria y aduanera.

En una situación como la que vivimos, de crecimiento del endeudamiento y de déficit fiscal crónico, es fácil acudir al primitivo expediente de elevar los impuestos. Es posible que eso sea necesario y no debatiremos sobre ese punto. El problema es que en las condiciones macroeconómicas actuales, la creación de nuevos impuestos tiene consecuencias económicas y sociales, que disminuyen los recursos disponibles de los hogares. Esa perspectiva de incremento impositivo debería ponderarse solamente después de hacer efectiva la captura de los tributos actualmente imponibles.

La evasión tributaria es un componente decisivo de los problemas de la Hacienda Pública, con graves repercusiones sobre toda la economía. En todas las áreas de la seguridad humana y del bienestar social, la actividad criminal de evadir el pago de los impuestos repercute en la estabilidad de becas para la educación, comedores escolares, guarderías infantiles y albergues de ancianos, bonos de vivienda, para no decir lo más evidente: la inversión en seguridad ciudadana de la que depende toda la población.

Esa es una valoración cuya trascendencia es de carácter universal. La inversión pública de todos los países democráticos del mundo depende de sus ingresos fiscales. La reciente globalización financiera ha conducido también a iniciativas internacionales de carácter fiscal. Los Estados Unidos de Norteamérica llegaron inclusive a promulgar una ley que obliga a todos los bancos del mundo a informar al fisco norteamericano los movimientos de capitales de los nacionales de ese país (Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) de 2010). Según esa normativa, ningún sistema bancario que quiera tener relaciones con la banca

norteamericana puede negar esa información al Fisco de ese país, el famoso y respetado IRS.

Recientemente la banca costarricense ha debido informar esa exigencia a sus clientes norteamericanos como condición para aceptar mantener sus cuentas (Deloitte, 2011). En ese mismo sentido, también la OCDE ha creado estímulos adicionales contra la evasión fiscal de los nacionales de sus países miembros, con sanciones económicas y comerciales a países que actúen como “paraísos fiscales”, concepto que se aplica a aquellos Estados que se prestan a que se trasladen impunemente valores que escapan del deber tributario de sus países de origen (Nocete y Merino, 2001).

La globalización de las economías del mundo, con la subsiguiente presencia de compañías transnacionales con sede en diversos países, ha creado situaciones legales de elusión tributaria. Se utiliza el mecanismo de transferencias de pagos con precios arbitrarios entre filiales de empresas ubicadas en diferentes jurisdicciones fiscales. Esta práctica cuasi-fraudulenta, se presta a abusos y permite desplazar beneficios, por concepto de pagos, evadiendo así incluso legalmente sus obligaciones fiscales. Esto muestra el carácter cada vez más internacional y globalizado de la materia fiscal.

Costa Rica concentra su estrategia de desarrollo en una inserción comercial y financiera globalizada plena. Eso la obliga a contraer compromisos de total cooperación interestatal contra la evasión fiscal, a suscribir tratados de asistencia mutua frente al delito tributario y a librarse de su mala reputación, situado en la lista negra de la OCDE por muchos años.

A pesar de esa trascendencia nacional e internacional, Costa Rica dista mucho todavía de tipificar, penar y perseguir el delito tributario de la manera que lo hacen las naciones más desarrolladas y más democráticas. No se podría decir que Costa Rica sea un país con reconocimiento internacional por la importancia que otorga al delito tributario.

3. APERTURA, COMPETITIVIDAD Y DELITO TRIBUTARIO ADUANERO

El espacio político, social y económico que ocupan las aduanas de un país está ligado a su modelo de desarrollo. De igual manera, los ingresos tributarios aduaneros dependen enteramente de la visión que tenga el país de su inserción en la economía mundial. Desde ese punto de vista, los ingresos tributarios aduaneros se inscriben en muy diferentes perspectivas históricas, si se toma como referencia el modelo anterior de desarrollo de las sociedades latinoamericanas, de antes de los años 80, concebido como sociedades dirigidas hacia adentro y el modelo surgido de los grandes cambios de la economía, la industria, la política y la técnica de la globalización, con sociedades fundamentalmente dirigidas hacia afuera.

En los últimos 20 años Costa Rica ha progresado bajo el nuevo esquema de su incorporación globalizada al comercio mundial. Este nuevo esquema ha cambiado la funcionalidad del deber de vigilancia aduanero y hecho más complejo el derecho tributario aduanero, que se vincula ahora de forma transnacional a tratados comerciales y regionales, a regímenes preferenciales y a legislación internacional.

Los impactos del comercio exterior con diferentes categorías de socios han incidido en materia de ingresos por concepto de aranceles, afectando la estructura productiva y tributaria, con diferente impacto y valoración entre los sectores sociales, los territorios y el tipo de empresa, así como en el encadenamiento del valor nacional producido. (Herrero, Fernando, 2002)

La "globalización" como concepto y realidad tiene diferentes apreciaciones, según sea el sector, beneficiado o perjudicado por ella. Para unos la globalización es claramente beneficiosa, como elemento decisivo del progreso de todas las naciones del mundo. Esos sectores la consideran al mismo tiempo irreversible y por tanto inevitable. Otros sectores afectados negativamente por ella la ven con

hostilidad. Analistas y organismos internacionales como CEPAL no dejan de percibir sus impactos en el crecimiento de la desigualdad interna de los países y no faltan quienes ven amenazados sus empleos, sus condiciones de vida y su progreso social (CEPAL, 2002). Una palabra resume esta problemática, es la palabra “apertura” y se refiere a las aduanas.

¿Significa esto que la “apertura” y la “globalización” han disminuido la importancia de la materia aduanera, fiscal aduanera y delitos conexos? Todo lo contrario. Es verdad que la desgravación arancelaria que ha acompañado el proceso de inserción en la economía globalizada ha disminuido proporcionalmente los ingresos fiscales por concepto de aranceles. Sin embargo, las aduanas siguen siendo el baluarte de cumplimiento de elementos centrales de los tratados comerciales, como lo son las “canastas” de desgravación, las reglas de origen, los contingentes de importación, las salvaguardas y las exclusiones. En cada uno de estos conceptos existen regulación, sanciones administrativas y delitos conexos. Por otra parte, y a pesar de su disminución relativa, los ingresos aduaneros siguen representando en Costa Rica más del 30% de los ingresos tributarios totales. (Ministerio de Hacienda, 2009)

Hay que tomar en cuenta, adicionalmente, que la competitividad nacional de las empresas depende mucho de los costos de los productos e insumos productivos importados, de manera que la elusión de tributos y el delito aduanero crean falsas condiciones de competitividad y distorsionan las relaciones internas de competencia, daños probablemente más decisivos que la disminución que provocan al erario público.

De esto se puede fácilmente inferir que la globalización de finanzas, comercio y producción son base de revisiones legislativas y administrativas, donde se pueden acusar las transformaciones más dinámicas de toda la administración pública. En ningún otro campo han tenido más rápido impacto las tecnologías de la información y comunicación. La cooperación internacional de países que son al mismo tiempo socios comerciales ha otorgado especial interés a la modernización

de la gestión aduanera. Como partes concernidas, su apoyo no ha faltado para el financiamiento de transformaciones tecnológicas de las aduanas, ya que su funcionamiento afecta también sus intereses.

Se puede decir que la modernización aduanera va en paralelo con nuestra inserción en la economía globalizada, cuya reforma institucional en 1990 corresponde al mismo año del ingreso de Costa Rica al GATT. Acompañó la aprobación de la Ley General de Aduanas en 1995 al primer tratado de libre comercio, que fue con México, y el año de creación de COMEX y de PROCOMER corresponde al primer año de vigencia de su Reglamento, normativa base del Servicio Nacional de Aduanas.

La modernización del sistema aduanero ha visto la sustitución de “papeles” por transferencia electrónica de datos, la delegación a Auxiliares de la Función Pública de responsabilidades de verificación y control y la agilización de todos los trámites aduaneros. En el nuevo milenio entra a funcionar el sistema informático TICA, con gestión de permisos, exoneraciones y pagos en línea.

Las nuevas prácticas tienden a un más eficiente cobro de tributos y aranceles, sin restar fluidez al flujo de mercancías y eso ha requerido modernizar también su marco legal para un mejor cumplimiento de sus cuatro grandes funciones: recaudador fiscal, controlador del tráfico de mercancías, facilitador del comercio y generador de información. De estas funciones, las dos primeras, recaudador y controlador, parecieran contradictorias con la tercera, facilitador. Pero, más que una contradicción estamos hablando de un proceso de diferenciación de la importancia de las funciones aduaneras de recaudación y control y una transformación de su espacio como facilitador del comercio.

Cada diez años, desde 1990, ha habido una disminución del 10% del peso relativo de los ingresos aduaneros en los ingresos totales. Esta tendencia se ha frenado solamente por el crecimiento constante de la factura petrolera y, aun así, representa actualmente un poco más del 30% de los ingresos del Estado

(Ministerio de Hacienda, 2009). La disminución del peso de los ingresos fiscales aduaneros tiene un impacto directo en el peso relativo que tienen que asumir los otros ingresos tributarios.

Los tres grandes capítulos de los delitos aduaneros son esencialmente de índole fiscal: el contrabando, la subfacturación y la infracción de las reglas de origen. En cada uno de estos campos, la modernización de los sistemas de gestión aduanera promete resultados directos que provienen más del control y transparencia del sistema en sí mismo que de la disuasión por multas o sanciones penales. En esta materia, la penalización efectiva del delito aduanero forma parte no tanto de una situación de emergencia tributaria nacional, sino de la construcción coherente de una cultura de cumplimiento tributario, que también está vinculada al cumplimiento de acuerdos internacionales y a la competitividad nacional, que les es conexas.

4. LA GRAVEDAD DESATENDIDA DEL DELITO TRIBUTARIO

En los Estados Unidos, la primer democracia moderna, criminales de la monta de Al Capone han podido escapar a la justicia por delitos contra la vida, pero no contra el fisco. En aquel país, la materia fiscal es de primera importancia desde la misma creación republicana de su constitución, la más vieja carta magna democrática del mundo moderno, en vigencia desde el mismo año de la revolución francesa, en 1789. Para entender el énfasis que los delegados constituyentes de 1787 le daban a la materia fiscal, uno de sus redactores, Benjamín Franklin, entonces embajador de Estados Unidos en Francia, había acuñado su famosa y miles de veces citada expresión: “Nuestra nueva constitución ha sido ya establecida y tiene una forma que promete permanencia. Pero, en este mundo nada puede decirse que sea seguro, salvo la muerte y los impuestos” (Franklin a Jean- Baptiste Leroy, 1789).

En Costa Rica existe una notoria sobrepoblación carcelaria, con un hacinamiento que ha sido considerado por la Sala Constitucional como violatorio de los derechos humanos de los reos. Esta situación es reflejo de abundancia de sentencias condenatorias de prisión por múltiples delitos y, por consiguiente, de delincuentes encarcelados. Pero los delitos penales económicos, en general, y en la materia fiscal, en particular, no son de ninguna manera componente de semejante escenario de insuficiencia de espacios carcelarios. De reputada impunidad, el delito tributario no ha puesto tras las rejas a una sola persona. Una sentencia reciente en ese sentido, se encuentra aún en apelación y es poco probable que grandes evasores y estafadores del fisco vayan pronto a prisión.

La materia penal de los delitos tributarios se reduce mayoritariamente a multas y cuando amenaza un resultado más grave, se resuelve siempre por conciliación. La protección del bien jurídico de los ingresos del Estado es prioridad de poca monta en el ordenamiento jurídico costarricense. Es así que el periódico El Financiero reportaba, en 2011, que de 398 denuncias por delitos tributarios, solo dos llegaron a condena. En el periódico digital el país, por su parte, se leía en Marzo de 2012 de un total de 78 denuncias penales, sólo 49 se encontraban activas, pero solamente una pasó a la etapa de juicio.

Nada extraño entonces que la evasión sea tan alta y frecuente. La Contraloría General de la República ha calculado que existe una evasión de un 30% frente al impuesto de ventas. El impuesto de renta es más veces evadido que cumplido, porque, según afirma la Contraloría, existe evasión de casi el 70% de los ingresos que deberían llegar al fisco por este concepto (Herrero, 2002). La evasión anual, según el FMI, es mayor en Costa Rica a su mismo déficit fiscal y aunque es común la evasión fiscal en los países latinoamericanos, Costa Rica está detrás de casi todos los países en sus deberes de vigilancia y control de los ingresos públicos. Por lo menos en el impuesto de ventas así lo consigna la CEPAL.

Aparte al delito propiamente dicho, nuestra legislación tributaria presenta portillos “legales” para eludir con facilidad las obligaciones fiscales. La última reciente propuesta legislativa en materia fiscal sufrió de muerte súbita, como ocurre frecuentemente en la eterna adolescencia de esta materia. Una larga historia de legislación, más veces frustrada que aprobada, incluía otra vez la tipificación de un delito, con pena de cárcel para los grandes defraudadores, pero con la “inocente” intención de no encarcelar a nadie, sino simplemente de servir de amenaza para incrementar las contribuciones a la Hacienda Pública. Así lo afirmó uno de los redactores de la fallida legislación de la Administración Chinchilla, en un reciente debate universitario: “No queremos meter a nadie a la cárcel, queremos plata en las arcas del estado” (Foro recaudación y evasión fiscal en Costa Rica. 2011).

Aquí esta conceptualización no es del todo exacta porque ninguna ley penal “quiere” cárcel. Ese no es su propósito. La pena es un medio no un fin en sí mismo. Las condenatorias tienen un objetivo educativo, preventivo, disuasivo y definitorio del valor de los intereses públicos que defienden. La evasión tributaria convierte al evasor en pasajero gratuito del sistema democrático. Su impunidad, la ligereza de las penas y la ineficiencia en su persecución son formidables desincentivos sociales para contribuir al fisco y elementos formadores de opinión y de cultura que minan los fundamentos del funcionamiento de la democracia.

5. HACIA UNA CULTURA DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Si no fuera otra cosa que por su considerable frecuencia apreciada por instrumentos de análisis y por el contraste que manifiesta la casi inexistencia de condenas, eso sería ya suficiente para sospechar que nuestro Estado no cuenta con una normativa que tipifique y penalice el delito tributario, con la importancia social, nacional e internacional que tiene. Comisión e impunidad son elementos suficientes para presumir que en este campo la legislación falla en defender el

bien jurídico que tutela, así como en cumplir con la labor educativa que le es central, como instrumento de prevención y disuasión.

Desde el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el famoso código tributario de los años 70, se viene discutiendo la insuficiencia sancionatoria en materia tributaria. Cada gobierno intentó, sin muchos resultados, mejorar nuestro sistema y cuando llegó la Ley 7535 de Justicia Tributaria se estimó que se había alcanzado, en palabras de la Contraloría de la República, un punto de inflexión hacia el fortalecimiento de un régimen sancionador. Se esperaba que el rigor de las nuevas sanciones administrativas y la amenaza novedosa de la pena de prisión por delitos tributarios tuvieran un impacto disuasivo que permitiera mejorar el desempeño recaudatorio.

No ocurrió así. Se mencionan decenas de circunstancias que ejercieron freno a su eficacia. Las deficiencias en el diseño legal es probablemente la más importante. Sucesivas sentencias de la Sala Constitucional así lo han hecho notar. Sin embargo, todas las administraciones hicieron esfuerzos para especializar nuestro sistema de justicia con la introducción y fortalecimiento sancionador de los delitos penales tributarios. Es el caso de la Ley 8275 de Creación de la Jurisdicción Penal de Hacienda y de la Función Pública, en 2002, que incluye la instalación de un Juzgado Penal de Hacienda y un Tribunal Penal de Hacienda, encargados de conocer causas por delitos penales tributarios y aduaneros.

Sin embargo, el posible entusiasmo por sus efectos decayó muy pronto y más probablemente se afianzó una vez más el escepticismo vigente sobre la eficiencia jurídica, sancionatoria y administrativa para conocer los delitos tributarios. En efecto, pocos acontecimientos han marcado la historia de los delitos penales tributarios. Año tras año, administración tras administración, siguen centenares de casos denunciados sin ser elevados a juicio y casi nadie ha sido condenado por ellos. En todo caso, las cárceles no tienen reclusos de cuello blanco tributario, como lo atestigua la información que ofrece el Ministerio Público.

20 años después de la penalización de ilícitos tributarios y de la tipificación de una serie de delitos penales tributarios, todavía no existe en el contribuyente sensación social de riesgo penal. Factores que han contribuido a este resultado han sido parcialmente resueltos por vía legislativa, nueva legislación ha sido propuesta, pero fundamentalmente la situación no ha variado. Se puede decir que la legislación penal tributaria no ha logrado asentarse con el peso suficiente para construir una cultura de responsabilidad tributaria.

6. INSATISFACCIÓN CIUDADANA Y DELITO TRIBUTARIO

El nuevo milenio arrancó en Costa Rica con frustración en la atención a la materia penal tributaria. Esa frustración de cuatro administraciones que han visto fracasar sus principales esfuerzos por una reforma tributaria integral no es resultado fortuito de tensiones entre el Legislativo y el Ejecutivo en esta materia, sino que se asienta en la forma en que los partidos políticos perciben el rechazo ciudadano a drásticas leyes tributarias y temen el castigo democrático del voto.

La Sala Constitucional, por su parte, ha hecho lo propio al dejar sin efecto regulaciones festinadas en la Asamblea Legislativa sin la calidad legal y el respeto a la norma constitucional, como lo fue, entre otros, la declaratoria de nulidad de la potestad del ente administrador de presumir ingresos a las personas de profesiones liberales.

Un estudio realizado hace una década por la Contraloría de la República muestra cómo, contrario a existir una cultura tributaria, entendida y compartida por la ciudadanía, se da, más bien, un imaginario colectivo de castigo fiscal ciudadano al Estado Nacional por las deudas vigentes de la democracia.

Entre ellas se encuentran la perenne y creciente desigualdad social, las deficiencias de gestión, la falta de transparencia, la ausencia de rendición de cuentas y la percibida corrupción en las más altas esferas de la administración

pública. Las responsabilidades contributivas percibidas como imperativos morales categóricos están vinculadas como contrapartida del cumplimiento del contrato social originario que demanda satisfacción de necesidades, eficiencia administrativa y limpieza de parte de los administradores. No se puede concebir que nadie sienta obligación moral de contribuir a la ganancia personal de administradores corruptos. Tampoco que sienta deber de financiar el desperdicio o contemple con indiferencia cómo aporta suficientes recursos a necesidades imperiosas, que son mal atendidas o no llegan a destino.

Desde esa perspectiva el concepto de “cultura tributaria” va más allá del mecánico conocimiento de la normativa fiscal y se extiende a las percepciones colectivas relacionadas con su experiencia sobre el desempeño de la administración pública. Un mayor peso sancionatorio y mayor eficiencia de la capacidad punitiva del Estado en materia de delitos tributarios no contribuiría a una mayor cultura tributaria sino a una mayor sensación de divorcio ciudadano con la cosa pública, si no se diera paralelamente honradez, eficiencia, pertinencia, transparencia y equidad social derivada de la administración pública.

En efecto, el estudio de la Contraloría muestra como la hostilidad hacia los impuestos, y en consecuencia a la materia penal tributaria, así como la preocupación por el tema de la equidad distributiva de los ingresos, son rasgos sobresalientes de la cultura tributaria del segmento de población que más forma opinión: la clase media urbana. También es la que más paga impuestos.

Sin un mejoramiento perceptible de la relación entre administradores y administrados, es poco probable que se supere la cultura de hostilidad tributaria y con ella el contenido nacional de las leyes de delitos tributarios y el fortalecimiento de su estructura sancionatoria.

REFERENCIAS:

Blanco, Laura y Garnier, Leonardo. "Costa Rica un país subdesarrollado casi exitoso". URUK Editores. San José. 2010.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. "Desigualdades y asimetrías del orden global", en "Globalización y desarrollo" Cap. 3. Brasilia. 2002.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe. "Implicaciones Fiscales de la Liberalización del Comercio Hemisférico para Costa Rica", México, 2007

Chinchilla, Laura. Discurso 1 de Mayo 2012, San José, 2012.

Chinchilla, Laura. Discurso 4° Foro Económico Internacional de América Latina y el Caribe "Haciendo exitosa la década de América Latina y el Caribe: Combinando crecimiento y bienestar", París, 25 de mayo del 2012

Deloitte. "Tax information reporting under the Foreign Account Tax Compliance Act". San José, 2011.

Foro recaudación y evasión fiscal en Costa Rica. Recuperado el 27 de marzo en: <http://www.ucr.ac.cr/noticias/2011/11/23/foro-recaudacion-y-evasion-fiscal-en-costa-rica.html>

Herrero, Fernando. El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional". Publicaciones Contraloría General de la República. San José, 2002.

Horejsh, Robert. "Death, taxes and procurement". iUniverse. New England. 2007.

Nocete, Francisco Y Merino, María “El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español. Instituto de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha. 2001.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. “Marco Fiscal Presupuestario de Mediano Plazo 2009-2013”. Ministerio de Hacienda, Publicaciones, CGR, San José, 2009.

Sandberg, Britta. “Der Weg in den Bankrott”. Spiegel-Verlag Rudolf Augstein. Hamburgo. 2010.

Smyth, Albert. “The writings of Benjamin Franklin” McMillan Co. London. 1907