**Res: 2012-** **2092**

**Exp : 06-000003-618-PE (7)**

**TRIBUNAL DE APELACIÓN DE SENTENCIA PENAL.** Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las diez horas con cinco minutos del diecinueve de octubre de dos mil doce.

**RECURSOS** interpuestos en la presente causa seguida contra **M.**, […], por dos delitos de **INDUCCIÓN A ERROR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** en perjuicio de **EL ESTADO**. Intervienen en la decisión del recurso, la s jueza s Rosaura Chinchilla Calderón y Lilliana García Vargas y e l juez Edwin Salinas Durán. Se apersonaron en esta sede, el licenciado José Francisco Madrigal Madrigal, defensor particular de la imputada, ésta a título personal con la autenticación del doctor Gonzalo Castellón Vargas, el licenciado Javier Fallas Villaplana y la licenciada Karen Guzmán Carvajal, fiscales del Ministerio Público y los licenciados Mario Guzmán García y Juan José Soto Cervantes, Procuradores estatales y,

**RESULTANDO**:

**1.** Que mediante sentencia Nº 147-2012 de las trece horas del doce de abril de dos mil doce, el Tribunal Penal de Juicio del Segundo Circuito Judicial de San José, resolvió: *"POR TANTO: De conformidad con losartículos 36, 39 y 41 de la Constitución Política, 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 26 de la Declaratoria de Universal de Derechos Humanos; 1, 30, 71, 73, 74 del Código Penal, 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y las Reglas Vigentes para fijar el monto de la reparación civil del Código Penal de 1941; 1, 141, 143, 144, 258 en relación a los numerales 244 y 245, 324, 360, 361, 363, 364, 365, 367 y 368 del Código Procesal Penal; se declara a M. autora responsable de dos delitos de INDUCCIÓN A ERROR A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA que en perjuicio de LA HACIENDA PÚBLICA se le venía acusando, en virtud de ello se le impone la pena de cinco años de prisión por cada una de las delincuencias cometidas, para un total de diez años de prisión.La pena anterior la deberá descontar la sentenciada en el lugar y forma que así lo determinen los Reglamentos Carcelarios, previo abono de la preventiva que hubiere purgado con ocasión de la presente causa. Por no reunir los requisitos legales por ser la pena impuesta superior a los tres años de prisión, no se le concede el beneficio de ejecución de la pena. Comuníquese esta sentencia al Registro Judicial y al Jugado de Ejecución de la pena para lo de su cargo. Sin condenatoria en costas en cuanto a la acción penal.En cuanto a la acción civil resarcitoria promovida por la parte actora civil, en este caso el Estado, representado por la Procuraduría General de la República, cuyo apersonamiento estuvo a cargo de la licenciada Amira Suñol Ocampo, la misma se declara con lugar y en contra de los demandados civiles M. y* ***Estrella******Brillante*** *Sociedad Anónima, representada dicha entidad por M., entidad que responderá solidariamente. Se acogen los reclamos por daño económico pretendidos y que corresponden a los impuestos de renta y ventas evadidos ilícitamente en el período fiscal y en el año natural dos mil tres y se acuerda en consecuencia el pago de la suma de TREINTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL NOVECIENTOS TREINTA Y CINCO COLONES CON SESENTA CÉNTIMOS (por el impuesto sobre las ventas) y la suma de CIENTO CUARENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS UN MIL NOVECIENTOS SIETE COLONES CON TREINTA CÉNTIMOS (por impuesto sobre la renta), sumas que serán giradas a favor del actor civil. Se condena en costas personales a los demandados civiles por el ejercicio de la acción civil resarcitoria. Sin lugar la solicitud de prisión preventiva, en su lugar, se decreta en contra de la sentenciada el impedimento de salida del país y la obligación de presentarse a firmar cada mes ante el Despacho donde radica la causa. Sobre la pérdida o extravío de parte de la evidencia material, se ordena comunicar a la Inspección Judicial para lo de su cargo."*

( sic, folios 766 a 844 frentes y vueltos).

**2.** Que contra el anterior pronunciamiento, el licenciado José Francisco Madrigal Madrigal, defensor particular de la imputada y ésta, a título personal, mediante escrito autenticado por el doctor Gonzalo Castellón, interpusieron los recursos que aquí se conocen.

**3.** Que verificada la deliberación respectiva, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 466 del Código Procesal Penal *(reformado por leyes Nº 8837 y Nº 9021 y siguiendo la numeración indicada en la Fe de Erratas adoptada mediante acuerdo del directorio legislativo publicado en La Gaceta Nº 51 del 12 de marzo de 2012, que es la que se usará en este texto)*, el Tribunal se planteó las cuestiones formuladas en las impugnaciones.

**4.** Que en los procedimientos se han observado las prescripciones legales pertinentes.

Redacta la jueza **Chinchilla Calderón** y;

**CONSIDERANDO:**

**I.-**

El licenciado José Francisco Madrigal Madrigal, defensor particular de la imputada, plantea el presente recurso de apelación. En el **primer motivo** (folios 848 a 878) acusa la violación al debido proceso dada la atipicidad de la conducta, el incumplimiento del principio de adecuación y la errónea aplicación, o falta de ella, de los artículos 8, 92 y 103 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Señala que en esta normativa hay dos regímenes sancionatorios: uno de carácter administrativo con multas y otro de tipo penal con pena de prisión y que la diferencia entre ambos está en el monto en que se perjudique al fisco, según sea superior, o no, a los doscientos salarios base. Considera que ambos regímenes están precedidos por una fase de investigación denominada de Actuación Fiscalizadora, a fin de verificar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, lo que es un requisito de procedibilidad. En esa fase, el administrado, que está a merced de la Administración , quien cuenta con amplias potestades de fiscalización, debe darle toda la información requerida y no hay debido proceso, pero se sigue, conforme a l primer artículo de la ley especial citada, el principio de realidad económica , según el cual hay que separarse de las formas jurídicas para establecer la verdadera actividad desplegada por el contribuyente. Si la Administración concluye que la información suministrada es incorrecta debe hacer una determinación de oficio aplicando un sistema de base cierta o uno de base presunta y aquí es donde se fija el perjuicio, por encima, o no, de los doscientos salarios base. Si es inferior, se inicia un procedimiento administrativo con absoluto respeto al debido proceso, ocasión en la que se tiene posibilidad de impugnar el proceso de determinación de oficio realizado por la Administración, cuando ésta se apartó del principio de realidad económica, pero si el monto es superior, estima el recurrente que el asunto se traslada a la vía penal, sin que el administrado tenga posibilidad de impugnar la determinación de oficio efectuada cuando ésta violó el principio de realidad económica. Considera que el proceso penal no es un medio de subsanación para el debido proceso y que eso fue lo sucedido en autos, en donde nunca se le dio esa posibilidad de impugnar la determinación de oficio que la Administración hizo sin considerar el principio de realidad económica. Señala que eso no fue subsanado por el ente fiscal, el O.I.J. ni por los peritos, quienes hicieron una repetición mecánica del procedimiento empleado por Tributación Directa, a través de A., para indicar que las facturas , que respaldaban las compras de **Estrella** **Brillante** S.A. , tenían inconsistencias, por lo que se rechazaron, se eliminaron del cálculo de los impuestos de renta y venta y se elevó ficticiamente la base impositiva, pese a haber reconocido que la fiscalizadora tributaria nunca implementó los sistemas legales de determinación de oficio (de base cierta o presunta) y que tampoco echó mano a indicios para acercarse a la realidad económica de esa compañía y sustituir las compras por otro elemento que representara la verdadera utilidad, lo que los peritos consideraron que tampoco podían hacer por no poder basarse en presunciones, negando, la fiscalizadora A. y los peritos, que tuviesen impedimento legal para no aplicar esos sistemas establecidos en los artículos 116, 124 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, por lo que la desaplicación fue arbitraria y *contra legem* porque los funcionarios solo pueden hacer aquello que tienen expresamente autorizado. Señala que el error es tan obvio que en el 2005 la misma Administración Tributaria de Alajuela, con otra funcionaria fiscalizadora, rechazó y descartó, nuevamente, las compras de la empresa, pero sí implementó la determinación de oficio, sustituyendo las compras a través de indicios para obtener la utilidad real, tal y como consta a folios 553 a 641 del tomo II del expediente, en particular los folios 612-613. Agrega que esa determinación oficiosa no es facultativa porque, de serlo, se violarían dos principios básicos: la reserva legal en materia criminal y la prohibición de cárcel por deudas, al reservarse, la Administración, cuándo convertir un proceso cobratorio de impuestos en uno penal por deuda. No obstante, al no haber existido en sede administrativa un traslado de cargos, nada de ello pudo ser alegado por la representante legal de la empresa, la aquí encartada, de lo que también hizo caso omiso el Tribunal, cuyos jueces se limitaron a repetir la tesis pericial y de la fiscalizadora tributaria, omitiendo hacer un control de legalidad, pues lo delegaron en aquellos funcionarios. Se indica que, de igual forma, se violó el principio de realidad económica establecido en el numeral 8 del Código citado y desarrollado por el voto número 2639-98 de la Sala Constitucional. Señala que esa tesis se sustenta en una falacia que no contempla el numeral 124 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cual es considerar que solo hay determinación de oficio cuando no hay información contable o los datos contables son insuficientes. En este caso, considera que la Administración objetó las declaraciones juradas del impuesto de ventas de los años fiscales 2002-2003 por considerar que tenían información falsa, lo que encaja en el artículo 124 inciso 2 citado, pero el Tribunal consideró que esa determinación oficiosa solo podía hacerse en los casos de los incisos 3), 4) y 5). Por todo ello estima que se violó el debido proceso al no tenerse, ni en sede administrativa ni penal, la posibilidad de impugnar la determinación de oficio que realizara la Administración Tributaria. Deja alegada la inconstitucionalidad del artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al considerar que solo diez céntimos de colón hacen la diferencia entre una conducta punible y otra que no lo es. Solicita que, en esta sede, se revoque lo resuelto y se absuelva a la encartada o, en su defecto, se ordene el reenvío para nueva sustanciación. Al contestar el recurso, el fiscal del Ministerio Público pidió que se rechazara esta argumentación porque, en cuanto a la constitucionalidad de la norma, será la Sala Constitucional la que deba determinarla y si a tal acción no se le ha dado curso, debe emitirse pronunciamiento. Refiere que la Administración Tributaria tiene dos sistemas para fijar los tributos: el de base cierta o estimación directa que se hace a partir de la información suministrada por el contribuyente y el de base presunta o estimación indirecta, ante la imposibilidad de usar el otro y a partir de la vinculación o conexión normal entre circunstancias con el hecho generador. En el caso concreto, la empresa dio información para los tributos, aportando facturas de gastos para disminuir el monto a pagar, pero esa información era falsa pues no existían proveedores, no tenían actividad vigente, no existían las empresas que supuestamente confeccionaron las facturas, etc. por lo que se dejaron de lado esas compras y sobre el resto de la información dada por la misma empresa se fijó el tributo y se envió a sede penal pues el intentar reducir la base imponible con información falsa es un delito. Señala que eso sucedió en 2003 y para el 2005 la empresa fue fiscalizada pero dijo haber extraviado todos los libros, comprobantes, etc. por lo que esa vez sí se usó el sistema de base presunta, por lo que ambos períodos son totalmente diferentes. **Por unanimidad, e** **l motivo debe rechazarse.** Lo primero que es necesario indicar es que, por referirse este motivo a argumentos de fondo o de procedibilidad, se hace necesario conocerlo, al margen de lo que se indicará más adelante. Por otra parte, debe recordarse que la encartada fue condenada por el delito de "*inducción a error a la Administración Tributaria*" establecido en el numeral 92 d el Código de Normas y Procedimientos Tributarios que señala: " *Cuando la cuantía del monto defraudado exceda de doscientos salarios base, será sancionado con prisión de cinco a diez años* ***quien induzca a error a la Administración Tributaria, mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera o cualquier otra forma de engaño idónea para inducirla a error****, con el propósito de obtener, para sí o para un tercero, un beneficio patrimonial, una exención o una devolución en perjuicio de la Hacienda Pública. Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior debe entenderse que: a) El monto defraudado no incluirá los intereses, las multas ni los recargos de carácter sancionatorio. b) Para determinar el monto mencionado, si se trata de tributos cuyo período es anual, se considerará la cuota defraudada en ese período; para los impuestos cuyos períodos sean inferiores a doce meses, se adicionarán los montos defraudados durante el lapso comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre del mismo año. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los conceptos por los que un hecho generador es susceptible de determinación. Se considerará excusa legal absolutoria el hecho de que el sujeto repare su incumplimiento, sin que medie requerimiento ni actuación alguna de la Administración Tributaria para obtener la reparación. Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate"* (Así reformado por el artículo 2º de la ley Nº 7900 de 3 de agosto de 1999, las negritas no son del original). Es decir, no se ha acusado, ni sancionado, a la encartada por la no entrega de tributos, popularmente conocida como "evasión fiscal" sino porque a la Administración Tributaria se le dio información falsa. Se trata, entonces, de un tipo especial que puede desplazar, por concurso aparente de normas, a los generales contenidos en el Código Penal sobre “falsificación de documento” (público o privado), "uso de documento falso", "falsedad ideológica" o “estafa” (artículos 359 a 361, 365 y 216 del Código Penal) y es tan especial que, a diferencia de cualquier otro documento que se falsifique o sea usado , o al que se le inserte información falsa, que solo precisa la potencialidad de causar cualquier perjuicio, este tipo en particular requiere que ese perjuicio sea efectivo y, además, de una determinada magnitud (sobrepase los doscientos salarios base) y hasta prevé una excusa legal absolutoria (que no aplica a este caso desde que no se cumplen con los presupuestos de pago voluntario). Además, a diferencia de la estafa, los montos del perjuicio se amplifican, pues para la configuración se requiere un a afectación superior a los doscientos salario base, mientras que en la estafa mayor es de diez veces el salario base. Lo anterior brinda datos reveladores de política criminal que, sin embargo, no es este el momento para analizar, pero permite arribar a dos conclusiones: la primera es que, entonces, la conducta reprochada es dar información falsa a la Administración Tributaria (lo que hace que ésta incurra en errores al momento de fijar las obligaciones tributarias) y no la evasión en sí misma aunque, por supuesto, aquello genera ésto y, la segunda, que no es cierto el alegato del licenciado Madrigal que no hay parámetros objetivos para establecer la conducta delictiva por lo que *"diez céntimos hacen la diferencia entre un delito y una falta administrativa"* pues si bien una cifra y otra está marcada por diez céntimos, lo cierto es que esa ínfima suma debe verse en su contexto, es decir, que se sume hasta dar doscientos salarios base para hacer que algo sea delito tributario lo que, en materia no-tributaria solo requiere la potencialidad de daño, sin ninguna cuantía o los montos de ésta son menores. Es decir, en criterio de este Tribunal si hay alguna inconstitucionalidad en el tipo penal, ésta estaría dada en establecer las referidas cuantías para la comisión de este delito tributario, cuando el régimen corriente para otros sujetos activos o no las tiene o son mucho menores, dado que el bien jurídico no está en función de la magnitud del daño sino solo sobre la potencialidad de éste o en la inducción a error al tercero. En otro giro, si hubiese alguna inconstitucionalidad sería en perjuicio del resto de la ciudadanía y en beneficio de los acusados por estos delitos cuyo régimen punitivo se reservó particularidades respecto al atribuido generalmente. En todo caso, ese es un asunto que le corresponde a la Sala Constitucional determinar , dado que ese es el único órgano encargado del control de constitucionalidad concentrado (artículo 10 constitucional) y, a la fecha de esta decisión, no se le ha dado curso a ninguna acción de inconstitucionalidad en tal sentido, aunque es claro que el representante de la encartada sí presentó ante esa sede un alegato en tal dirección , sin que eso baste a los efectos de suspender esta decisión (artículo 81 de la ley de la Jurisdicción Constitucional). Así las cosas, el que se hayan establecido cuantías para diferenciar las faltas administrativas y las delictivas es un asunto de política criminal que no compete a esta Cámara, ni el procedimiento seguido para investigar y declarar una y otra afecta el debido proceso pues, tanto en sede administrativa como en la penal, la persona acusada tiene amplias potestades para ofrecer prueba , sin perjuicio de la obligación central del Estado de desvirtuar el principio de inocencia que cobija a todas las personas. Por ende, sin perjuicio de que, si en algún asunto concreto , se produzcan vulneraciones procesales que, entonces, cabe considerar caso por caso y no a partir de declaraciones generales , como la que pretende el recurrente. En otras palabras, si en este proceso , luego del análisis integral que deba hacerse de lo resuelto, se determinara que hubo vicios, deberán ser declarados en este asunto, pero ello no implica que la conducta atribuida sea atípica, ni que el procedimiento elegido no resguarde el debido proceso . Por otra parte, no es función fiscal o policial, ni mucho menos pericial, valorar la prueba o interpretarla, sino que ésto compete, en forma exclusiva, al Tribunal de Juicio, de modo que los alegatos que formula el recurrente (alusivos a la forma en que debió considerarse el tema de la realidad económica de las diversas empresas, tanto la representada por la aquí encartada como la de su esposo que, señala, constituyen un *holding*) deben reconducirse a ese tema de valoración de la prueba conforme a la sana crítica y, en tal medida, serán abordados en un acápite subsiguiente, bastando indicar, en este tema, que la policía y la Fiscalía hicieron acopio de elementos probatorios relativos a la falsedad de las facturas y en tal sentido se enfocaron los dictámenes periciales, sin que estos tengan vicios que obliguen a decretar su ineficacia sino que, se reitera, el tema de la forma correcta en que debieron ser valorados es asunto que compete al Tribunal y que deberá abordarse cuando se analice si los jueces aplicaron, o no, las reglas de la sana crítica en el escrutinio de todo ese material. Así las cosas, no observa esta Cámara que exista yerro alguno ni en la conclusión pericial de que las facturas tenían inconsistencias (como que la imprenta en que supuestamente se confeccionaron no las realizó; una de las empresas nominalmente proveedora se había fusionado años antes y a la fecha de esas facturas ya no existía; el número de oficio indicado en las facturas no correspondía, etc.: ver legajo de prueba 1, folios 5 y 6) ni, tampoco, en que, por la envergadura de estas debían eliminarse del cálculo de los impuestos de renta y venta de la sociedad representada por la encartada, temas sobre los que se pronunció la fiscalizadora A. y los peritos, sin que sea función de ninguno de ellos, de cara a este proceso penal, reemplazar sus conclusiones por presunciones, al margen de las competencias que, en su momento, tuviera la primera. Así las cosas, en tales temas, no hay yerro alguno, sin perjuicio de lo que se dirá luego sobre la forma en que debía valorarse esa prueba en conjunto con otras.

**II.-**

En el **segundo motivo** (folios 879 a 885) se alega la denegación de justicia, la lesión a la interpretación restrictiva, la inviolabilidad de la defensa y de la libertad probatoria. Dice que ofreció como prueba para mejor resolver un documento, denominado anexo al traslado de cargos Nº 27520000 consistente en 8 folios y del que se tuvo conocimiento en el transcurso del debate. Corresponde a un anexo de la actualización fiscalizadora principal iniciada contra las empresas Corporación André Internacional S.A. y **Estrella** **Brillante** S.A. durante el período fiscal 2002-2003, meses de octubre a diciembre de 2002 sobre el tema del impuesto de ventas que se calcula por año natural y no por año fiscal. No obstante, le fue rechazado por el Tribunal considerando que no era prueba pertinente ni parte del *thema probadum*, lo que es falso porque las conclusiones de ese documento son producto de la misma fiscalización tributaria, existiendo una conexión fáctica entre ambas piezas. Esa prueba se ofreció para demostrar que la operación de **Estrella** **Brillante** S.A. dependía, en su totalidad, del funcionamiento de Corporación André Sociedad Anónima, a manera de *holding*. Señala que la admisión de ese documento habría podido someter a escrutinio afirmaciones disímiles de la auditoría tributaria quien, para enviar el asunto a sede penal, negó el principio de realidad económica pero en aquel asunto lo invocó para negar la existencia de la empresa **Estrella** **Brillante** S.A. y endosarle toda su actividad comercial a la empresa Corporación André Internacional S.A., lo que evidencia, según refiere, la manipulación de los procedimientos administrativos efectuados por la Administración Tributaria pues mientras crea condiciones ficticias según las cuales **Estrella** **Brillante** S.A. tiene utilidades superiores al 68% de la ganancia y tiene deudas tributarias altas, a la vez, pero en otro asunto, señala que esa empresa tiene una función ínfima, casi nula en el comercio, desarrollado por el *holding* construído por el señor U. cc. […]. Con ello se afectó la defensa y el acceso a la justicia. Señala que tampoco era propio argüir la extemporaneidad de esa prueba pues no es ese el espíritu de las recientes reformas legales en materia penal, por lo que si se posibilita ofrecer prueba en instancias superiores no tiene sentido negarse a recibirla en las inferiores. Solicita la ineficacia del fallo. Subsidiariamente ofrece el citado documento como prueba ante esta sede, lo que le fue admitido mediante voto de esta Cámara número 2012-1357 (folios 991-992). Al contestar el recurso, el fiscal del Ministerio Público pidió que se desechara esta argumentación porque, aunque efectivamente la prueba fue rechazada, no tiene relación con el tema que nos ocupa ya que la encartada fue sentenciada por los impuestos de renta y ventas del año 2003, pero el documento es sobre las ventas de los últimos meses del año 2002. **Por unanimidad, e** **l motivo debe rechazarse.** Esta Cámara, en diversas oportunidades, citando e l voto número 1739-92 d e la Sala Constitucional, ha recordado cómo, en materia penal, rige la amplitud probatoria en favor de la persona acusada de la comisión de un delito, razón por la que, bajo la argucia del incumplimiento de formalidades, tiempos, etc. no es posible rechazar elementos probatorios que la defensa considere importantes. En otras palabras , se ha indicado que , en este tema , los jueces de instancia deben tener la mayor apertura posible a fin de que, si la persona es condenada, sienta, al menos, que no lo fue porque no tuviese oportunidad de ofrecer, y el Tribunal ponderar, prueba que estimara útil. Es cierto que, en el presente caso, hubo un ofrecimiento de prueba, por parte de la defensa, consistente en documentación de 8 folios que contenía un anexo al traslado de cargos Nº 27520000 con la actualización fiscalizadora principal iniciada contra las empresas Corporación André Internacional S.A. y **Estrella** **Brillante** S.A. durante el período fiscal 2002-2003, meses de octubre a diciembre de 2002 sobre el tema del impuesto de ventas. Es igualmente cierto que, pese a tratarse de prueba documental que la parte estaba aportando y que, por ende, no generaba ningún atraso al debate (lo que tampoco es causa para rechazar prueba útil de la defensa) e implicaba un mínimo esfuerzo intelectual adicional en su ponderación, fue rechazado pero, al margen de si los argumentos que se usaron para ese rechazo fueron procedentes o no, lo cierto es que, dado que esta Cámara aceptó la prueba en esta sede, según consta en el voto número 2012-1357, en el fondo no hay ningún agravio por este tema en particular y, entonces, corresponderá valorar, en otro aparte del recurso, si la información ahí contenida tiene como efecto el modificar la s conclusiones a las que se arribó en la sentencia. Entonces, al haberse subsanado cualquier afectación al derecho de defensa, el motivo debe rechazarse.

**III.-**

En el **cuarto motivo** **del recurso del defensor**, que por razones de orden lógico se conoce antes que su antecesor, alega la errónea aplicación de l os artículo s 30 del Código Penal y 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y vulneración del principio de legalidad, esta vez porque, luego de transcribir parte de la sentencia, el Tribunal *"...asumiendo una postura arcaica y superada en la teoría del delito* (...) *deriva la comprobación del dolo del conocimiento que atribuye a la imputada. Y lo que es aún peor: no se trata de un conocimiento relativo a un PLAN DE AUTOR. La mera firma al pie de algunos documentos (un escaso tercio de los mismos) es la que, según la sentencia, genera ese dolo. En otras palabras, el a quo nos anuncia el retorno a los funestos días del versare in reillicita. Esta postura claramente causalista, según la cual el hecho es doloso puesto que la imputada es la representante legal de* ***Estrella******Brillante*** *Sociedad Anónima, no solo conspira contra el principio de responsabilidad penal* (...) *sino que hace nugatorio cualquier intento de la Defensa por hacer prueba en contrario"* (folios 899-900). Señala que en juicio se recibió la declaración, sin juramento y asesorado por un profesional, de U. quien aceptó que él controlaba ambas empresas, pero el Tribunal lo descalificó denominándolo testigo complaciente, a pesar de que la conclusión suya era la misma de la Administración Tributaria que dijo que **Estrella** **Brillante** S.A. era una empresa de papel; se aportó el testimonio del contador quien dijo que M. no realizó actos de administración sino que las políticas y órdenes provenían de U., pero el Tribunal hizo un alambicado proceso para excluir la validez de ese testimonio y se dedujo la responsabilidad de la encartada de *"una dudosa prueba grafoscópica, basado en un cuerpo de escritura gestado con abierta violación al debido proceso* (...) *puesto que se realiza sobre un exiguo cuerpo de escritura* (...) *sólo una mínima parte de los documentos sometidos fueron 'realizados' por la acriminada"* (folios 901-902) por lo que, estima, el dolo surge de una mera vinculación psicológica entre acción y resultado, un mero delito formal, olvidándose el Tribunal que la jurisprudencia constitucional "proscribió la culpa *in vigilando*" en el Derecho Penal. Considera que no se probó el dolo de generar engaño en la Administración Tributaria sino que solo se presumió, sin que se siguiera el proceso contra quien tenía dominio del hecho como era U.. Considera que la supuesta firma de algunas declaraciones de ventas no puede usarse en contra de la encartada porque el cuerpo de escritura proviene de un medio de defensa (la firma en la indagatoria) y, además, la entrevista efectuada en sede administrativa y usada para sustentar este extremo, quebranta el principio de oralidad. Pide que se revoque la sentencia y se absuelva a la encartada por los hechos que se le vienen atribuyendo. Al contestar, el fiscal del Ministerio Público pidió que se rechazara el motivo porque no es cierto que se usara una teoría jurídica inadecuada para sustentar el dolo y se valoró correctamente la prueba. Refiere que si bien al juicio se hizo llegar a un contador, éste no fue el que fungía como tal para la empresa investigada en la fecha de los hechos, sino que pretendía pronunciarse sobre el dictamen efectuado por un perito, por lo que no pudo ser testigo en relación con el hecho de si la encartada realizó, o no, actos de administración. Asimismo, en el **segundo motivo** **del recurso de la encartada** se alega la ausencia de motivación o la fundamentación ilegal porque se usó, para sustentar el dolo, unas manifestaciones que se dijo que había efectuado la encartada en sede administrativa ante la autoridad fiscalizadora y que constaban en un informe, lo que es ilegal porque ella se abstuvo de declarar en juicio; en sede administrativa nunca se le advirtieron de sus derechos constitucionales (abstenerse, no autoincriminación, no incriminación a familiares, presencia de defensores) y se viola el principio de oralidad, porque la prueba documental se encuentra por debajo de la testimonial, tiene un valor indiciario y en el texto ni siquiera se indica quién contestó las preguntas que realizaban los investigadores fiscales, interpretando el Tribunal forzosamente que fue la encartada, lo que es un desacierto pues no se fundamenta de dónde o cómo se dedujo eso. Señala que esa prueba no podía incorporarse con carácter de confesional y que no está autorizado su uso en contra de la oralidad. Pide la nulidad de la sentencia. Al contestar el recurso, el fiscal del Ministerio Público gestionó que se rechazara esta argumentación porque señala que las investigaciones criminales se nutren de los expedientes administrativos. Que allí la encartada dio expresiones dentro del marco de competencias de la Administración Tributaria y se dieron elementos indiciarios tomados en la sentencia que no fueron exclusivos, sino uno más de los valorados. **Los** **motivos, por mayoría,** **debe** **n** **acogerse y se resolverán en forma conjunta por su estrecha vinculación .** Aunque no puede considerarse que la no aplicación de la determinación oficiosa de la renta e impuestos adeudados haya sido violatoria de los numerales 116, 124 inciso 2 y 125 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y, por ende, no se comparte que dicha omisión fuera arbitraria y *contra legem* ya que esta no es imperativa para la Administración, sino que las normas citadas por el defensor son claras al contemplar su carácter potestativo, sí hay vicios en la motivación de lo resuelto, incluyendo la referencia del Tribunal (folio 835) de que este no sea un supuesto en donde esa determinación de oficio *pueda* aplicarse, pues la norma sí lo posibilita. En realidad la sentencia de instancia incurre en varios vicios fundamentales en la valoración de la prueba: por un lado, en deducir, por la existencia de algunas firmas indubitadas en algunas declaraciones (que, en número, tampoco son representativas) que la encartada tenía dominio de la administración de la empresa cuando, y este es también un vicio, parece atribuirle la carga de la prueba a ella para desacreditar lo anterior y usa argumentos carentes de razonabilidad para negarle credibilidad a la declaración de su esposo, quien detalló que él era quien manejaba las dos empresas que, por lo demás, tenían actividades complementarias. Ese indicio, relativo a quién tenía dominio del hecho, podía no solo modificar la responsabilidad de la encartada de una autoría a alguna forma de complicidad, tema que nunca fue explorado por el Tribunal quien se limitó a señalar que fue la acusada quien "ideó" el plan (folios 801 vuelto y 824 frente), sino, inclusive, podría haberla exonerado de responsabilidad, al menos penal, toda vez que coincidía con la situación que la misma Administración Tributaria determinó, según se desprende de la prueba admitida en esta sede, para otros períodos fiscales (2005), oportunidad en la que consideró a ambas empresas como un *holding,* por lo que rompió la ficción jurídica de las personalidades jurídicas diferenciadas y las consideró una sola realidad económica, lo que no se ponderó en este caso y hubiese sido indispensable para fijar correctamente el perjuicio ocasionado. El Tribunal de mérito dedicó una buena parte de su esfuerzo en analizar la prueba pericial y el proceso administrativo para determinar un elemento esencial del tipo cual es que las facturas tenían inconsistencias serias, aspecto que no cuestiona la mayoría de esta Cámara. Sin embargo, no tuvo la misma destreza para fundamentar que, tratándose de Derecho Penal, los personeros de las entidades jurídicas no responden por ese solo hecho, pues ello sería una responsabilidad objetiva, sino que es preciso acreditar el conocimiento y voluntad de realizar la conducta tipificada, lo que debe hacerse con prueba lícita. En el presente caso, los jueces de instancia acreditan el dolo de la encartada a partir de algunas firmas indubitadas de sus declaraciones impositivas; de su declaración en sede administrativa (vgr. folio 814, 815 vuelto, 829 vuelto y 832 frente, en donde, inclusive, se califican las respuestas dadas en sede administrativa como un "coeficiente valioso", en el primer caso, para descartar la versión defensiva dada en juicio) y a partir de la consideración de inverosimilitud del dicho del esposo de la endilgada, pese a que, tanto la propia encartada como la misma Administración Tributaria, dieron elementos para considerar la existencia del *holding* y del manejo personal de ambas empresas por la endilgada. No obstante, no tomaron en cuenta, en primer lugar, que si esas firmas pueden generar un indicio contra la imputada, hay otras que no se acreditó fueran de ella y que, en consecuencia, generarían un indicio a favor de la tesis defensiva, lo que no se ponderó (ver folio 830 frente) y, en segundo término, que el dicho de la encartada en sede administrativa no puede ser valorado judicialmente, pues no forma parte de las excepciones a la oralidad que contempla el numeral 334 del Código Procesal Penal, máxime cuando no hay elementos para determinar que en aquella oportunidad se le hicieran las advertencias constitucionales relativas a la posibilidad de contar con un defensor y a su derecho de abstención, desde que se trataba de un proceso administrativo tendiente a aplicar sanciones, por lo que ambos derechos podía hacerlos valer. Además, que si se iba a valorar el dicho de la encartada en sede administrativa, debía hacerse integralmente y no solo en lo que a ella la perjudicara pues, desde entonces, la propia encartada refirió que los pagos los hacía la Corporación André y que era U. quien tenía la administración de ambas empresas (ver folio 816). Por otra parte se utilizaron argumentos incorrectos para descartar la credibilidad de la versión defensiva como, por ejemplo, que la experiencia señala que las labores empresariales y familiares pueden ser manejadas conjuntamente lo que, siendo cierto, inobserva, en el contexto en que se emitió la frase (ver folio 830 frente), que el dolo implica un conocimiento actual y no potencial (a diferencia del conocimiento de la ilicitud, analizable en la culpabilidad, que sí tiene tal condición) y que debe acreditarse en cada caso concreto y no a partir de máximas generales por lo que tal expresión no era válida para descartar la versión de la acusada de que, por sus actividades familiares y por la consideración de la empresa que representaba como "de papel" (lo que concuerda con los resultados de la investigación administrativa al comprobar que esa empresa no tenía personal ni cuentas), ella no ejercía control directo sobre lo ahí acaecido. Por otro lado, no se tomó en consideración que la sola firma en ciertos documentos, siendo indubitables, no significa necesariamente que la persona conozca el contenido de los mismos, como lo aceptó el mismo Tribunal (ver folio 832 vuelto) sino que puede haberlos firmado sin leerlos, conocerlos y demás, siendo el que nos ocupa un delito doloso y no culposo, por lo que tal firma no puede ser el único ni más valioso elemento para derivar que la encartada "*sí se mantenía a cargo de la empresa*" como se afirmó (ver folio 832 vuelto). Finalmente se le atribuyen a los testigos U. y L. (ver folio 8932 frente) la condición de complacientes, pero sin dar sustento a tales afirmaciones más que en "circunstancias indiciantes" (ver folio 832 vuelto) que, como se dijera atrás, no son válidas, como la entrevista administrativa, el peso de las firmas en las declaraciones impositivas o el descartar, desde generalidades, rol familiar de la encartada. Es claro, entonces, que el Tribunal no tuvo el mismo cuidado de fundamentar el dolo de la encartada respecto al que tuvo para acreditar la falsedad de los documentos y el perjuicio patrimonial, siendo los tres factores esenciales para la condena. Eso genera vicios formales, pero no puede conducir, como lo hace ligeramente el defensor, en afirmar que se esté frente a un proceso por deudas pues recuérdese que el grueso de la conducta es la inducción a error de la Administración Tributaria gracias al uso de información falsa, conducta que, de demostrarse y motivarse correctamente, no sanciona la deuda en sí, sino la inducción a error y la falsedad documental. Al existir deficiencias en la motivación del dolo de la encartada considera la mayoría (con el voto salvado de la jueza García Vargas) que, sin prejuzgar sobre lo que deba resolverse en cuanto al fondo del asunto sino solo sobre la necesidad de que la fundamentación sea completa, correcta y derivada de elementos legítimos, se deben acoger los recursos en estos extremos y anular la sentencia impugnada, ordenando el reenvío ante una diversa integración del órgano de instancia que deberá respetar el principio de prohibición de reforma en perjuicio.

**I** **V.-**

En el **sexto motivo** (folios 920 a 928)se acusa la ausencia de resolución de las excepciones planteadas por los demandados civiles, en conclusiones, en contra de la acción civil que fueron las de falta de derecho (porque la obligación tributaria fue ficticiamente determinada en contra del principio de realidad económica por lo que hubo abuso de derecho pues sí se desconoció la personalidad jurídica para cobrar impuestos de octubre a diciembre de 2002), falta de legitimación *ad causam* activa y pasiva y la gestión de tener por tácitamente desistida la pretensión civil debido a que l a representante de la Procuraduría General de la República, licenciada Amira Suñol, no concretó pretensiones (sesión vespertina del 10 de abril). Solicita decretar el desistimiento tácito o, en su defecto, se rechace la acción civil. Subsidiariamente pide que se anule la sentencia en este extremo. No hubo pronunciamiento sobre estos temas de las otras partes. **Por mayoría, se estima que e** **l motivo es parcialmente de recibo.** Es cierto que ni en el acápite VIII de la sentencia, ni en su parte dispositiva, se hace expresamente pronunciamiento sobre tales excepciones. No obstante, al haberse acogido la pretensión indemnizatoria, implícitamente se consideró que no existían objeciones de fondo a la sentencia, desde que dichas defensas son sobre presupuestos materiales, sin los cuales habría debido rechazarse la pretensión resarcitoria, que no fue lo que hizo el Tribunal, el cual razonó por qué sí procedía el reclamo indemnizatorio, alusión en la que, implícitamente, se dice por qué no son de recibo aquellas excepciones. Aunque, ciertamente, lo ideal es que hubieran recibido un pronunciamiento expreso, lo cierto es que la ausencia de este no invalida, por si misma, la decisión desde que, se insiste, en el fondo sí se establecieron razonamientos para la condena civil. Por otra parte, la Procuraduría sí efectuó conclusiones tanto en lo penal, cuanto en lo civil y costas (ver folio 762 y DVD), de modo que no se daban los presupuestos para un desistimiento tácito. Empero, dado que el vicio detectado en lo penal incide en la motivación de lo decidido sobre lo civil y, sobre todo, que si se llegara a considerar el principio de realidad económica de ambas empresas, como en otras oportunidades lo hizo la propia Administración Tributaria, esto podría afectar el monto efectivo del perjuicio sufrido por el fisco, lo procedente a fin de evitar pronunciamientos contradictorios y en criterio de la mayoría y con el voto salvado de la jueza García Vargas, es anular lo resuelto también sobre este aspecto, ordenándose el reenvío ante una nueva integración del órgano de instancia.

**V.-**

La mayoría considera que, en virtud de lo decidido, resulta innecesario pronunciarse sobre los restantes motivos de ambos recursos.

**VI.-**

**Voto salvado de la jueza García Vargas:** Comparto con mi compañera y compañero de Tribunal, que se deben declarar sin lugar los reclamos que ellos así convinieron, sin embargo, mi voto es para que se declare así todo el recurso. En ese sentido, tal y como se hace ver en el primer considerando al decir: "*no observa esta Cámara que exista yerro alguno ni en la conclusión pericial de que las facturas tenían inconsistencias (como que la imprenta en que supuestamente se confeccionaron no las realizó; una de las empresas nominalmente proveedora se había fusionado años antes y a la fecha de esas facturas ya no existía; el número de oficio indicado en las facturas no correspondía, etc.: ver legajo de prueba 1, folios 5 y 6) ni, tampoco, en que, por la envergadura de estas debían eliminarse del cálculo de los impuestos de renta y venta de la sociedad representada por la encartada"*. Aunque esto se dijo en función de otro reclamo, lo cierto del caso es que se establecen varios aspectos, en mi criterio esenciales, para declarar sin lugar todos los reproches, a saber: que no hubo ninguna duda respecto a que las facturas que se presentaron, para el caso que aquí interesan, fueron falsas; segundo, que la sociedad era representada por la aquí encartada y, por último, que las facturas falsas son las que debían considerarse para el cálculo de los impuestos de renta y venta de esa sociedad. Desde mi punto de vista, no hubo ningún vicio en que se utilizara la información que constaba en sede administrativa relativa a las manifestaciones que hizo la imputada. Esto porque ella, de manera espontánea, decidió brindar la información que luego utilizó el Tribunal, sin que se le debiera haber hecho prevención alguna para usar esa prueba y, en todo caso, la consideración de que su función era como representante legal de la empresa **Estrella** **Brillante** S.A. se podía establecer aun más allá de lo que ella informó durante la investigación administrativa, prueba que considero válida y que de ninguna manera violentó el principio de oralidad porque sí se incorporó como documentos aportados al proceso. Incluso, se estableció que esta empresa funcionaba en su propio domicilio así como que ella firmó algunas de las declaraciones impositivas que se investigaban. En este tema, tampoco comparto que se haya considerado un vicio de la sentencia porque no se aceptara que el esposo de la imputada era el responsable. Por el contrario, avalo lo que se resolvió, en el sentido de que ella sí tenía el manejo de su negocio y pleno conocimiento de que se estaban presentando facturas falsas con el fin de defraudar al Fisco, véase que esta acusada presentaba las declaraciones juradas sobre los impuestos (ver folio 830). Aunque no se pudiera acreditar que todas las firmas las hubiera estampado ella, tal y como lo consideraron los Juzgadores, las que sí se determinaron en esa condición, resultaron un indicio grave que permitía sostener que la encartada, tanto tenía conocimiento de los asuntos relativos a su empresa, como que era ella quien los cumplía. Es muy fácil ahora venir a escudarse en las dificultades que se pueden presentar para revelar quién o quiénes son las personas que aparecen detrás de una empresa comercial, sin embargo, en este caso se tuvo datos suficientes y válidos, para establecer que la aquí acusada era quien manejaba su empresa, esto sin perjuicio de que su esposo también tuviera conocimiento de la ilícita actuación. Aunque el Ministerio Público decidiera no perseguirlo penalmente, considero válida la afirmación de la sentencia, visible a folio 831 vuelto, en el sentido de que la imputada estaba a cargo de la empresa **Estrella** **Brillante** S.A. y, desde esta perspectiva, no había ninguna razón para dudar de que actuó con conocimiento y voluntad al presentar las facturas falsas que llevaron a inducir a error a la Administración Tributaria respecto a cuánto debía pagar esta empresa por concepto de impuestos. Tampoco comparto que se debiera haber considerado, para determinar el monto del perjuicio ocasionado, lo que sucedió en un período fiscal diverso al que aquí se estaba investigando. Por el contrario, la Administración Tributaria, en el período que encontró las falsedades fue entre los períodos de octubre de 2002 a setiembre de 2003. De manera que aun cuando para el año 2005 se hubiera considerado la empresa **Estrella** **Brillante** y la Corporación André, como una realidad económica, esto no eliminaba lo que ocurrió en el período 2003, concretamente respecto a la presentación de facturas falsas que hicieron que incurrir en error a la Administración Tributaria respecto al pago de impuestos que debía hacer la primera de estas compañías y cuya administración estaba en manos de la aquí encartada. Por último, como considero que se debió haber declarado sin lugar el presente reclamo, no comparto tampoco que se hubiera acogido lo relativo a la ausencia de resolución respecto a las excepciones propuestas por los demandados civiles y, por el contrario, estoy de acuerdo en lo se dice en el considerando IV en el sentido de que: *"Aunque, ciertamente, lo ideal es que hubieran recibido un pronunciamiento expreso, lo cierto es que la ausencia de este no invalida, por si misma, la decisión desde que, se insiste, en el fondo sí se establecieron razonamientos para la condena civil. Empero, dado que el vicio detectado en lo penal incide en la motivación de lo decidido sobre lo civil* ."

De manera que, al no haber detectado ninguno de los vicios, en lo penal, como lo decidió la mayoría, entonces tampoco considero que deba anularse esta parte de la sentencia. En definitiva, mi voto salvado es para declarar sin lugar todo el recurso.

**POR TANTO:**

Por mayoría, s e acogen parcialmente los recursos de apelación interpuestos por el licenciado José Francisco Madrigal Madrigal , defensor de la encartada y por ésta a título personal. Se anula integralmente la sentencia impugnada y el debate que le precedió , ordenándose el juicio de reenvío ante una nueva integración del órgano de instancia y con respeto al principio de prohibición de reforma en perjuicio. La jueza García Vargas salva parcialmente el voto. **NOTIFÍQUESE.**