ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTA RICA

PROYECTO DE LEY

ADICIÓN DE UN NUEVO CAPÍTULO IV AL TÍTULO IV DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.° 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971, Y SUS REFORMAS

FRANGGI NICOLÁS SOLANO
DIPUTADA

EXPEDIENTE N.° 21.716

DEPARTAMENTO DE SERVICIOS PARLAMENTARIOS
UNIDAD DE PROYECTOS, EXPEDIENTES Y LEYES

PROYECTO DE LEY

ADICIÓN DE UN NUEVO CAPÍTULO IV AL TÍTULO IV DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.° 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS

Expediente N.° 21.716

ASAMBLEA LEGISLATIVA:

Es innegable la problemática fiscal de nuestro país que se ha venido arrastrando y agravando durante las últimas tres décadas debido a la ineficiencia del gasto, la corrupción, la mala asignación de los recursos del Estado, la poca voluntad política, la falta de evaluación y la deficiente recolección de los tributos.

El resultado de ese escenario es que hoy se ejerce una gran presión sobre el Congreso para aprobar un conjunto de medidas para resolver los problemas heredados. A pesar de que todos los actuales legisladores cuentan con la voluntad y reconocen la urgencia de encontrar soluciones, también son conscientes de su obligación de valorar soluciones que equilibren equidad social y la imperiosa necesidad del Estado por contar con los recursos necesarios para su óptimo funcionamiento.

En el marco del Estado social de derecho, el deber de pagar impuestos se correlaciona estrechamente con el principio de solidaridad. Eso se debe a que, en un sistema democrático, que tiene por objeto garantizar los derechos fundamentales, la evasión y la elusión del pago de tributos socava la capacidad de atender las legítimas demandas de la población, poniendo en peligro la convivencia social al sabotear los instrumentos con que se cuenta, desde lo público, para combatir la inequidad, causa de grandes insatisfacciones y la falta de oportunidades que condena una parte importante de la población a condiciones de inamovilidad social, baja renta y ruptura de la cohesión.

En este sentido, Albano Santos afirma que:

> *"[…] en cualquier caso, conviene recordar que la indulgencia con la evasión de los impuestos contrasta notablemente con la práctica, muy generalizada, de atribuir al Estado la responsabilidad por actividades cada vez mayores para el desarrollo de la sociedad, creando así una incongruencia que desde entonces se ha llamado ´el dilema típico de nuestro tiempo´: se reclama lo máximo del Estado pero se rechazan las inevitables consecuencias económicas de esa actitud."*[1]

[1] Cfr. Santos, A. ***Teoría Fiscal***. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

El Estado funciona gracias a la hacienda pública y su capacidad de atender la prestación de servicios de los que todos somos beneficiarios legitima su propia existencia. Con cargo al erario se financian todos, salud y educación, seguridad o infraestructura, por ello, en la medida que corresponda, todos hemos de colaborar para robustecer su gestión; así, quien en el seno de nuestra sociedad recibe y reclama tales beneficios, pero no colabora para su sostén en proporción a sus posibilidades, debe ser perseguido y sancionado. Quien sabotea la acción estatal e impide alcanzar los objetivos públicos debe ser puesto en evidencia y penalizado.

Es en este espíritu que el presente proyecto de ley propone, fundamentado en antecedentes sociológicos, culturales, económicos, evidencia empírica y experimental, y derecho comparado, el refuerzo de la eficacia y transparencia en la recaudación tributaria, mediante un programa de delación premiada que provea incentivos financieros a los denunciantes que faciliten información que ayude a las autoridades a condenar a los infractores de la ley y que permita recuperar la propiedad pública, al tiempo que pretende establecer un conjunto de garantías para preservar la seguridad de los denunciantes por medio de la intervención de oficinas de abogados que colaboren con la administración al tiempo que velan por el mantenimiento del anonimato de los denunciantes. Como dice Schechter: "*Hay que abordar el problema de una forma realista: Nadie en una posición de seguridad haciendo dinero y que sea testigo de corrupción va a exponerla si con esto va a quedar en la total ruina financiera y sin amigos*".

La moral fiscal es entendida como la motivación intrínseca de pagar tributos. Existe una diversidad de factores que parecen incidir en el comportamiento de los contribuyentes hacia sus obligaciones tributarias: variables socioeconómicas (edad, religión, género, estatus laboral y educación recibida), variables de tipo institucional (satisfacción con la democracia, confianza en el gobierno, satisfacción con la calidad de los servicios públicos frente a los tributos aportados, la percepción de que las administraciones tributarias tratan a los contribuyentes de una manera justa y trasparente), la percepción de que otros están pagando lo que les corresponde en materia impositiva o el conocimiento de los contribuyentes sobre cómo pagar sus impuestos, entre otros.

Como lo señala Carlos Araya Leandro,[2] la cultura tributaria del costarricense es propensa al fraude fiscal, o sea, hay una baja moral fiscal. Esto se debe a que, por un lado, existe la percepción de que el fraude fiscal es un fenómeno generalizado y que el gobierno es incapaz de evitarlo y, por otro, la percepción de que el cobro de impuestos no es equitativo entre grupos de ingresos económicos similares y de que la corrupción en las esferas gubernamentales es un problema sin resolver que produce estímulos y justificantes para el fraude fiscal, así como una pobre percepción del retorno de esos impuestos.

---

[2] Araya Leandro, **El sistema tributario costarricense, análisis y contribuciones para su reforma**. InterSedes: Revista de Sedes Regionales, UCR, 2010.

Así, en Costa Rica impera una percepción que deslegitima la recaudación, donde se señala que: "…*si todos lo hacen (evadir/eludir impuestos) y si el gobierno no es capaz de evitarlo, ¿por qué no habría de hacerlo yo?*"[3]). Nos encontramos ante una especie de círculo vicioso en el cual los ciudadanos señalan que evaden o eluden porque el Estado no es capaz de cobrar los impuestos de forma eficiente a quienes en justicia tributaria deben de hacerlo y el Gobierno responsabiliza a los altos índices de fraude fiscal de la escasez de recursos para el cumplimiento de sus obligaciones.

Como lo señalan Herrero y Monge,[4] la principal tarea que enfrenta el Estado es recuperar el tono moral de la sociedad. Esto significa modificar la percepción en el sentido de que no es válido que la gente evada o eluda el pago de impuestos, donde resulte más fácil cumplir y donde las conductas lesivas de los infractores les representen un mayor riesgo de sanción efectiva y de reprobación social. (Alta moral fiscal).

Según Helio Fallas,[5] las mediciones generales de todo el sistema tributario no tienen una larga historia en Costa Rica. El primer estudio de incumplimiento tributario para el período 2010-2012 fue divulgado en 2014, estableciendo que para el año 2012, el nivel de incumplimiento en los principales impuestos se estimaba en un 7.75% del producto interno bruto (PIB), situando el incumplimiento a la fecha en un 8.22% del PIB, equivalente a más de ¢2 mil-millones en ese año, suma superior al déficit de entonces de 5.4% (¢1.3 mil-millones). En febrero del 2016 se amplió el estudio al 2013 incluyendo el no pago de los impuestos general sobre las ventas (IGV) y sobre la renta (ISR), que muestra la persistencia del problema.

En el primer estudio, en el impuesto general sobre las ventas, los contribuyentes incumplieron un 33.10% sobre su potencial recaudatorio, lo que significa un 2.36% del PIB (cerca de ¢582 mil millones para 2013) de impuestos no recaudados. Para el 2016 las estimaciones de un nuevo estudio[6] vinieron a cifrar en el 1.9% del PIB

---

[3] Herrero, Fernando y Monge, G. **Grandes retos de la política tributaria costarricense**. En El sistema tributario costarricense: contribuciones al debate nacional., San José, Contraloría General de la República, 2006.

[4] Herrero y Monge, Ibídem.

[5] El Financiero, 5 febrero, 2016. Entonces se desempeñaba como primer vicepresidente y ministro de Hacienda.

[6] Ueda, Junji y Miguel Pecho ***Costa Rica Programa de análisis de brechas tributarias en la administración de ingresos públicos: Análisis de brechas tributarias en el impuesto general sobre las ventas y el impuesto a la renta de las sociedades***. Fondo Monetario Internacional Washington, DC, 2018. p. 25. El estudio ofrece un cuadro de proyección de incumplimiento que elaboró el Ministerio de Hacienda, que confirma las tendencias encontradas en los estudios previos, en la página 73. Ratio de incumplimiento en Costa Rica, porcentaje del producto interno bruto por impuestos.

PIB	2010	2011	2012	2013
IGV	2,36	2,30	2,31	2,36
IRS	4,33	4,18	4,06	4,23
IRPF	1,52	1,50	1,44	1,63

Véase el estudio en la siguiente dirección electrónica:

la brecha de cumplimiento del impuesto de ventas. Con la transformación del impuesto en impuesto al valor agregado y la ampliación de la base de recaudación aún tendremos que esperar estudios que dimensionen el nuevo escenario. En cuanto al impuesto sobre la renta, las personas jurídicas, incumplieron un 70% sobre el potencial recaudatorio, lo que representa un 4.23% del PIB (más de ¢1 billón para el año estudiado) y las personas físicas incumplieron un 57.2% sobre su potencial recaudatorio, equivalente 1.63% del PIB, más de ¢400 mil-millones para el 2013. Fallas también reconoció lo complejo de las maniobras fraudulentas para evadir y eludir las responsabilidades fiscales y llamaba a la mejora de los controles y legislación tributaria.

> *"Si bien aún no tenemos cifras para el* 2014 y 2015*, sí contamos con los resultados de los planes de control y de las fiscalizaciones que venimos desarrollando en los últimos años, los cuales nos indican que no podemos bajar la guardia en esta lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Aun cuando los resultados al cierre del año pasado demuestran que hemos mejorado nuestros registros tributarios y aumentamos la carga tributaria del 13.2% al 13.8%, también seguimos encontrando maniobras fraudulentas, contrabandos, omisos, morosos y contribuyentes que haciendo uso de las debilidades que tienen nuestras leyes, siguen buscando la manera de incumplir con sus obligaciones, por eso nuestro objetivo de mejorar los controles y nuestra legislación tributaria."*

En un contexto donde se quiere elevar la moral fiscal, los programas de delación premiada juegan un papel importante. Un mayor riesgo a ser detectado es un disuasorio más eficaz para prevenir un delito que la amenaza de sanciones severas. Por otra parte, el académico mexicano Oscar Müller Creel[7] afirma que los programas de recompensas contribuyen a la participación de la sociedad civil en la lucha contra la corrupción institucionalizada y promoción de la transparencia:

> *"Los programas de recompensas, permiten la participación de la sociedad civil que –como un ente activo que se desarrolla fuera de los círculos políticos formales y también como un espacio en el que los ciudadanos, en lo individual, pueden incidir en la vida pública a través de presión política– se convierte en un arma fundamental de la sociedad vis à vis el poder público. De aquí que la sociedad civil constituya un instrumento efectivo para combatir la corrupción, lo que sólo puede suceder si existen figuras jurídicas que permitan a los particulares incidir en la función pública a través no sólo de una relación vertical que se da en el aspecto electoral, sino también de una relación horizontal en donde el ciudadano pueda comparecer ante los órganos del Estado y actuar para exigir que estos*

https://www.hacienda.go.cr/docs/5b22dabb60f20_Analisis%20de%20brechas%20tributarias%20en%20el%20impuesto%20general%20sobre%20las%20ventas%20y%20el%20impuesto%20a%20la%20renta%20de%20las%20sociedades.pdf?fbclid=IwAR38Us8imM3Btbiw-tiDrPxdbPQXqc37bLFtQoqzCBIa0WXalMGQoa7dqr4

[7] Muller Creel, Óscar. **La responsabilidad civil del servidor público en el combate a la corrupción**. Revista Mexicana de Ciencias Políticas y Sociales, 57 (214).

lleven a cabo las actividades necesarias para combatir a los funcionarios corruptos."

Se tiende, muy a menudo, a tachar al denunciante de soplones. Por el contrario, se trata de un ejercicio de control del cumplimiento de una conducta debida, porque lo que de verdad es poco ético es la corrupción, los corruptos y sus malas prácticas.

El acto de denunciar consiste en dar la alarma, poco importa si se trata de un empleado, un director o una persona externa, revelando abusos y descuidos en la forma de operar de una organización, un cuerpo gubernamental, una compañía o incluso un sujeto. Conductas que amenazan la integridad, la reputación y los intereses públicos. Esta información permite revelar fraudes, corrupción, malas gestiones y delitos en general que atentan contra la salud pública, su seguridad, derechos humanos, medioambiente y la ley.

El informante interno se ha convertido en una de las fuentes más significativas para detectar el fraude corporativo y corrupción institucional. Sin embargo, el denunciar no viene libre de riesgos. El denunciante paga un precio por su conducta, pues hay múltiples consecuencias por denunciar, incluyendo pérdida del empleo, estatus social, aislamiento social y otra variedad de ramificaciones negativas. En el caso de fraudes corporativos, los denunciantes son usualmente empleados o exempleados quienes normalmente después de haber reportado externamente las irregularidades, suelen ser sujeto de retaliación interna mediante sanciones, acoso por parte de sus superiores y hasta despedido. Lo anterior explica la causa por lo que los denunciantes buscan la anonimidad. Asimismo, existe una propensión de una firma auditora a perder un cliente ante el prospecto de denunciar las anomalías encontradas.

La conducta del denunciante casi siempre entra en conflicto con los intereses de su empleador y superiores, provocando en estos una amplia variedad de reacciones como ser tachado de incompetente, desleal, insubordinado o antisocial. Lo que es más importante, a manera de retaliación, el denunciante podría ser despedido o sujeto de hostigamiento laboral con el fin de castigarlo y ponerlo de ejemplo a otros. Es por esto que su conducta debe ser protegida y estimulada.

Es muy difícil proteger al denunciante de todas las posibles consecuencias a su conducta. En este contexto, una compensación financiera considerable es importante como incentivo fuerte que promueva la denuncia de irregularidades corporativas.

La evasión o elusión fiscal se han transformado en un fenómeno en mutación permanente, optimizando su capacidad de adaptación a toda clase de sistemas de control y cuyo progreso, en este siglo, se ha vinculado al arrasador avance informático y tecnológico. Su dinamismo ha adquirido tal versatilidad que no mide culturas, naciones ni creencias, y ningún sistema de control ha sido impedimento para vulnerar su avance.

Velia Govaere Vicarioli[8] asevera que 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.

La académica costarricense establece también que a pesar de que Costa Rica concentra su estrategia de desarrollo en una inserción comercial y financiera globalizada plena, dista mucho todavía de tipificar, penar y perseguir el delito tributario de la manera que lo hacen las naciones más desarrolladas. No se puede decir que Costa Rica sea un país con reconocimiento internacional por la importancia que otorga al delito tributario.

En la declaración final de la cumbre G20 de 2011, los países miembros avalaron los programas que estimulan la denuncia de fraudes como herramientas que pueden ayudar a combatir el crimen organizado, promueven la integridad y rendición de cuentas por parte de las instituciones públicas y fomentan una cultura con valores equivalentes.

La Organización de Estados Americanos (OEA) ha propuesto un Proyecto de Ley Modelo[9] para Facilitar e Incentivar la Denuncia de Actos de Corrupción y Proteger a sus Denunciantes y Testigos y propone en su artículo 15 normar la denuncia ciudadana y su incentivación bajo los siguientes términos:

> *"**Beneficios para el denunciante y/o testigo de actos de corrupción**. Las autoridades competentes podrán otorgar beneficios económicos a favor de los denunciantes y testigos de actos de corrupción cuando como producto de la información proporcionada se haya permitido la imposición de sanciones de reparación pecuniarias, o se haya aportado información veraz y útil que coadyuve a la identificación y localización de recursos, derechos o bienes relacionados o susceptibles de ser vinculados en operaciones relacionadas con actos de corrupción. El monto de la recompensa, corresponderá hasta el equivalente de… % del valor de lo recuperado, conforme a la tasación realizada por los peritos, y a la decisión de las autoridades competentes que valorarán la relevancia de la información proporcionada. De ser necesario se harán publicaciones*

[8] Govaere - Vicarioli, V. (2014). **Construcción democrática de una cultura tributaria**. *Revista Jurídica IUS Doctrina, 10*, 238 – 256. ISSN 1659 -3685. Recuperado de https://revistas.ucr.ac.cr/index.php/iusdoctrina/article/download/15625/14978

[9] La Ley Modelo fue elaborada por el Departamento de Cooperación Jurídica, de la Secretaría de Asuntos Jurídicos, en el ámbito de aplicación de la Convención Interamericana contra la Corrupción. El documento puede consultarse, en http://www.oas.org/juridico/ley_modelo_proteccion.pdf N.E.

expresas sobre el contenido de este artículo en medios masivos de comunicación. Este beneficio no se aplicará si en el transcurso de las investigaciones se determina que el denunciante y/o testigo ha tenido algún grado de participación en el acto de corrupción que lo haya beneficiado directamente o si este hecho no haya sido declarado inicialmente. Cuando la información a que se refiere este artículo sea proporcionada por un servidor público, su colaboración en la identificación o acreditación de las conductas de actos de corrupción serán objetos de un reconocimiento de carácter no económico".

Descubrir crímenes mediante información obtenida de testigos ha probado en muchos casos ser más eficiente que buscar la información desde cero mediante una investigación larga y costosa.

Al abordar la detección del fraude fiscal tenemos dos grupos de actores: el realizado por personas que se dedican a detectar el fraude, pues es su trabajo, y devengan un salario, y aquellas que no se dedican a detectar el fraude, pero que reciben una recompensa por hacerlo.

En el estudio Quién avisa sobre el fraude corporativo, Alexander Dyck, Adair Morse y Luigi Zingales[10] establecen que los primeros son responsables del 35% de la detección de fraudes, mientras que los segundos del 65%. Asimismo, establecen que esto puede deberse no solo al factor estímulo, sino también a que los segundos se encuentran en una posición privilegiada para detectar el fraude, mientras que los primeros buscan la "aguja en el pajar".

Es evidente, también, que las personas internas a la organización tienen más posibilidades de detectar irregularidades que las personas externas a la organización, situación que aumenta la probabilidad y velocidad de la revelación, resultando en costos y tiempo reducidos y mayores probabilidades de recuperar la propiedad pública.

Como toda política, los programas de recompensas tienen grupos a favor y en contra de su implementación. Aquellos que apoyan los programas de recompensas aducen que estos generan mayor número de denuncias de calidad que derivan en resultados oportunos que aumentan las probabilidades de recobrar la propiedad pública y penalizar a los infractores. También afirman que estimulan la transparencia reduciendo la corrupción en el sector público y privado y aumentando la moral fiscal. Su implementación es de muy bajo costo ya que por lo general el gobierno ya cuenta con las herramientas de canalización y control y se paga por resultados. Finalmente, reconocen que ante los retos de la globalización y la "creatividad" de los infractores a la hora de mover capitales, los programas de

[10] Dyck, A., Morse, A., & Zingales, L. (2009). **Who blows the whistle on corporate fraud?** Disponible en http://faculty.chicagobooth.edu/luigi.zingales/papers/research/whistle.pdf

recompensas vienen a nivelar el terreno para las autoridades que de otra manera estarían buscando la “aguja en el pajar”.

Los detractores de este tipo de políticas sugieren que estos programas socavan la moralidad a la hora de denunciar, generando información malintencionada y creando un ambiente de desconfianza. Y alegan la falta de pruebas en cuanto a sus bondades.

El primer argumento que se blandea en contra de los programas de recompensas es su inefectividad para incrementar la cantidad y la calidad de la información recibida, pero la evidencia desvirtúa este argumento.

Para que el denunciante califique como sujeto de recompensa, este debe proveer a las autoridades pruebas e información que no sea de conocimiento previo de las autoridades y que permitan iniciar una investigación. Solo un relato no sería suficiente. En realidad, es como si el denunciante realizara las primeras etapas de la investigación con la obtención de documentos, fotos, grabaciones de audio o vídeo y al entregarlas a las autoridades estas tendrían un caso real en sus manos para investigar.

Call, A., Martin, G., Nathan, S. &Wilde, J.[11] encontraron que cuando un denunciante aporta la evidencia en casos de tergiversación financiera, los procesos judiciales empiezan más rápido, las probabilidades de sanciones monetarias a la firma se incrementan en un 8.58%, la probabilidad de sanciones criminales aumentan en un 6.64% y los ejecutivos condenados reciben sentencias carcelarias más largas.

La evidencia sugiere que los programas de recompensas aumentan la cantidad y la calidad de la información recibida por las agencias. También, cabe mencionar el programa canadiense Offshore Tax Information Program (OTIP), al cierre del 2016 dicho programa contaba con más de una docena de contratos con denunciantes y estiman que su popularidad y efectividad irá incrementando conforme crezca el programa.

En los Estados Unidos se presentaron más de 4000 demandas entre 1986 y el 2011 con la colaboración de informantes.

En conclusión, la experiencia disponible de otras naciones sugiere de manera consistente que programas de recompensas bien sopesados, diseñados y administrados, incrementan la calidad y cantidad de la información develada a las autoridades reguladoras, siendo lo inverso verdad también.

---

[11] Call, Andrew. C., Martin, G. S., Sharp, N. Y. & Wilde, J. H. (2018). “**Whistleblowers and Outcomes of Financial Misrepresentation Enforcement Actions**”. Working Paper, forthcoming in the *Journal of Accounting Research, 56(1)*, 123-171. Recuperado de https://doi-org.ezproxy.sibdi.ucr.ac.cr/10.1111/1475-679X.12177

Las recompensas no solo son efectivas en estimular la denuncia, sino que disuaden el comportamiento delictivo mediante el temor a ser denunciado.

En particular, parece fundamental establecer la nulidad de los acuerdos de confidencialidad que las empresas obligan a firmar a sus colaboradores, como medio para cubrir su proceder inmoral e ilícito. En esa dirección hemos fijado una norma específica que declara nulos dichos acuerdos respecto de esas conductas que deben exponerse al servicio de la justicia tributaria.

El impacto de los programas de recompensas a la hora de desalentar el soborno conspirativo y la corrupción tiene un fuerte poder disuasorio sobre las transacciones ilegales.

El punto más álgido en el debate de este tipo de política y la preocupación que comúnmente es expresada por parte de sus opositores es el temor a que los incentivos financieros generen gran número de reportes "*maliciosos*" basados en información falsa o fabricada con el simple propósito de obtener la recompensa, venganza o como maniobra de la competencia.

Evidencia al respecto es difícil de encontrar, a juzgar por los reportes de las agencias en Estados Unidos de América (EUA), parece ser que reportes maliciosos y fraudulentos son raros y no parecen ser un problema para algunas agencias en EUA. Esto probablemente porque en ese país hacer reportes fraudulentos es un crimen y denunciantes que provean reportes fraudulentos o falsos se exponen a un proceso legal por parte del ofendido y adicionalmente sujeto de sanciones por perjurio y difamación. En nuestro caso, los denunciantes autores de estos reportes fraudulentos se exponen a un proceso por denuncia calumniosa y adicionalmente a una acción civil resarcitoria que indemnice el daño moral causado bajo la figura de denuncia y querella calumniosa y calumnia real, contemplada en el ARTÍCULO 319 del Código Penal que dice:

> "*Será reprimido con prisión de uno a seis años el que denunciare o acusare ante la autoridad como autor o partícipe de un delito de acción pública a una persona que sabe inocente o simulare contra ella la existencia de pruebas materiales. La pena será de tres a ocho años de prisión si resultare la condena de la persona inocente.*"

En Costa Rica también está tipificada la conducta del testigo, perito, intérprete o traductor que afirmare una falsedad o negare o callare la verdad, en todo o en parte, en su deposición, informe, interpretación o traducción, hecha ante la autoridad competente en el párrafo primero del artículo 318 del Código Penal, conductas castigadas con prisión de uno a cinco años. Si el falso testimonio fuere cometido en una causa criminal, en perjuicio del inculpado, la pena será de dos a ocho años de prisión. Así que disponemos de los mecanismos de disuasión a nivel nacional.

Los programas de recompensas han sido considerados a lo largo de la historia herramientas rentables para combatir el crimen económico organizado. Hoy, en

una era de políticas fiscales austeras y recortes en el gasto público, merecen más atención que nunca.

Ya existen si no todas, gran parte de las herramientas para echar a andar programas de este tipo: canales de denuncia, marco legal, instituciones responsables, personal investigativo capacitado, etc. De lo anterior se desprende que los costos administrativos no son, ni tienen por qué ser obstáculo para un programa de recompensas.

Sopesamos la relación costo-beneficio en términos de la calidad y cantidad de información obtenida, y comparamos los costos administrativos del programa de recompensas con el costo de métodos alternativos que arrojen la misma cantidad y calidad de información. Es evidente que si se ignoran los beneficios y se consideran solo los costos, la manera más eficiente de hacer valer la ley sería no hacerla valer del todo. La delación puede inclusive disminuir el gasto público ya que son menos costosos que los métodos investigativos tradicionales, e impulsarán investigaciones basadas en el acopio de evidencia e información que podría tener un alto costo de adquisición para la Administración por otras vías. Un cuerpo investigativo consume recursos reales mientras que un programa de recompensas hace una simple transferencia de riqueza si y solo si obtiene resultados.

Desde la perspectiva fáctica tenemos que las objeciones morales no producen evidencia, visto su carácter subjetivo, mientras que la relación costo beneficio sí ofrece parámetros objetivos cuantificables.

En EUA, el aumento en los incentivos financieros ha llevado a un número sin precedente de investigaciones y mayores recaudaciones fiscales; es innegable que el denunciante ha sido un valioso instrumento para proteger a los contribuyentes del costo del fraude.

Para que los incentivos financieros sean efectivos, estos deben ser lo suficientemente altos como para compensar los efectos de la retaliación pues a mayor costo personal, mayor tiene que ser la recompensa para inducir al sujeto a denunciar.

Firmas legales que trabajan con denunciantes alaban el programa de recompensas en EUA y la Dodd-Frank Act (DFA), afirmando que no solo incentivan a los denunciantes, sino que también combaten los estigmas que conlleva este actuar. Conforme el gobierno va tomando mayor y mejor control de estas herramientas, la conciencia pública aumenta en lo que respecta al impacto negativo del delito y motiva a más gente a denunciar.

Dado el alto riesgo involucrado para el denunciante, regímenes que esgrimen la moral como la motivación a denunciar y por ende menospreciando el requerimiento de una fuerte motivación financiera, están destinados a fracasar.

La mayor oposición a estos programas proviene de compañías con una gobernanza corporativa dudosa.

En términos generales y como respuesta a la globalización y escándalos corporativos como Enron, Parmalat, Worldcom, Siemens, Panamá Papers, Madoff, Volkswagen, Federación Internacional de Fútbol Asociación (FIFA), Odebrecht, Banco USB, etc. y maquinaciones como la manipulación del Libor y Forex, se debate hoy, a nivel global, la introducción de programas de recompensas como estrategia de detección de fraudes, tal es el ejemplo de Brasil, Suiza y Estados Unidos donde se ha aplicado la delación premiada.

En países donde se han instaurado programas de recompensas financieras como EUA y Canadá, el impacto ha sido profundo. Entre 1985 y 1987 se recuperaban a razón de fraudes civiles alrededor de $50 millones, pero desde que se ha implementado el programa de recompensas se han recuperado, en 30 años, alrededor de $10 trillones, lo que equivale al 69% de todas las recuperaciones por fraude.[12]

En el derecho comparado tenemos diferentes posturas adoptadas por diversos países ante los programas de delación premiada financieramente. Un vistazo ofrecerá un cuadro más claro de esta creciente práctica internacional.

En el caso de EUA, existen varias leyes que recompensan financieramente a aquellos denunciantes que suministren información que pueda ayudar al gobierno a recobrar dineros de compañías y/o individuos que comenten fraude.[13]

Los resultados obtenidos han sido ampliamente elogiados, como lo establece la Securities and Exchange Commision en su reporte anual al Congreso de 2017,[14] testimonios como los de un fiscal general asistente que afirma son "*la herramienta más poderosa con que cuenta el pueblo de los EUA para proteger al Estado del fraude*".[15]

Sin embargo, cuando el Congreso de EUA incluyó la DFA, el programa enfrentó una considerable oposición, mayormente de grandes bancos y grandes compañías junto a la cámara de comercio, quienes argumentaban que esta iba a crear un incentivo

---

[12] Cfr. https://promarket.org/author/asher-schechter/ 2017

[13] Entre otros tenemos la The False Claims Act; IRS Whistleblower Reward Program: The Securities Whistleblower Reward Program: Creado en 2010 mediante la Ley de Reforma a Wall Street y Protección al Consumidor (Dodd-Frank Act), provee recompensas financieras a aquellos denunciantes que suministren información a la Securities and Exchange Comission (SEC) concerniente a compañías que violen la Ley de Títulos Valores o que reporten el soborno de funcionarios extranjeros en violación de Foreign Corrupt Practices Act (FCPA). Se aplica solo en casos que excedan los $1 millones y el denunciante recibe una recompensa entre un 10% y un 30% sobre las sanciones monetarias recuperadas.

[14] https://www.sec.gov/files/sec-2017-annual-report-whistleblower-program.pdf

[15] National Whistleblower Center 2014, p.2 "the most powerful tool the American people have to protect the government from fraud".

"perverso." Hoy, sin embargo, ha probado ser un éxito rotundo, permitiendo recuperar casi mil millones de dólares de los infractores.

Desde hace más de cinco años, Canadá estableció un programa de delación premiada con el fin de combatir el fraude fiscal. Este es operado por el Offshore Tax Informant Program (OTIP), el cual incentiva económicamente a aquellos individuos que provean información al Canada Revenue Agency (CRA) respecto a contribuyentes canadienses que busquen evadir impuesto movilizando dinero al extranjero. Este programa dio inicio como parte del Plan de Acción Económica 2013 de esa nación, mediante el cual el gobierno se comprometió a combatir la evasión fiscal internacional y la evasión fiscal agresiva.

En Panamá, el 23 de junio de 2009, hace más de una década, publicó la Ley 31 de 2009, que modificó y adicionó artículos a la Ley 41 de 2004, sobre el Área Económica Especial Panamá-Pacifico. Decretó que se recompensará económicamente con el 25% de toda suma que el fisco recaude como consecuencia de una denuncia, con el incentivo adicional de que el denunciante no está obligado a pagar impuesto alguno sobre la recompensa que reciba.

Todo el proceso es confidencial, pues la misma Ley 31 de 2009 obliga a la Administración Tributaria a guardar reserva sobre la identidad del denunciado y demás hechos de la denuncia, aunque curiosamente no establece sanciones para quien rompa la reserva. En cambio, si el mismo denunciante rompe la confidencialidad puede perder la recompensa.

En Colombia se promulgó la Ley 863 de 2003 (Reforma Tributaria), la cual en su artículo 37 creó incentivos y recompensas por denunciar la evasión. Según el texto:

> "*quien denuncie hechos que constituyen inexactitud, aportando pruebas o información concreta que permita liquidar oficialmente los impuestos evadidos y sancionar al infractor, tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al 50% de las costas de fiscalización*".

En Perú, el 31 de marzo de 2003, se publicó la resolución de superintendencia N.º 075-2003/ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) donde se aprueba procedimiento sobre denuncias y recompensas económicas en aplicación de los artículos 14 y 17 del Decreto Legislativo N.º 815. El importe de la recompensa varía y si un hecho es varias veces denunciado se distribuirá en partes iguales al número de denuncias que no tengan causal de rechazo. Para este efecto, las denuncias por el mismo hecho y por el mismo denunciante se considerarán como una sola. Nos parece que debería sopesarse la oportunidad y la relevancia de la información aportada, debiendo siempre excluirse la prueba redundante y la que se refiera a los mismos hechos debería de aportar elementos novedosos. Adicionalmente, este tipo de decisiones corresponderían a las más altas autoridades del Ministerio de Hacienda.

El Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (Senae) aplica su propio plan de recompensas para quienes brinden información que permita detectar casos de contrabando y evasión tributaria. Con esta campaña se busca erradicar paulatinamente el contrabando y la evasión de tributos en el comercio exterior.

La entidad compensa con $10,000 a quienes proporcionen información sobre un barco que esté ingresando mercancía de contrabando; $6,000 por denunciar bodegas privadas clandestinas; $3,000 por un camión con mercadería de contrabando; $6,000 por un contenedor con carga no declarada; y por los autores del ilícito se cancelarán hasta $10,000. El pasado 11 de enero de 2018, Brasil con la promulgación de la Ley 13,608 / 18 reguló la cuestión de la denuncia y recompensa financiera para denunciantes que ayuden en las investigaciones policiales. La ley es que permite que la denuncia sea hecha de forma anónima, teniendo el secreto de sus datos garantizado y en casos de ofrecimiento de informaciones útiles, sea elegible para recibir una recompensa en dinero de la Unión, del Estado, del Distrito Federal o de un municipio.

El 3 de julio de 2014 entró en vigor el nuevo reglamento europeo sobre abuso de mercado,[16] conocido como MAR (Market abuse regulation),[17] que anima encarecidamente a los países miembros a facilitar la labor del denunciante y deja la puerta abierta a ofrecerles algún tipo de incentivo económico. Asimismo, el 17 de abril de 2018, la Comisión Europea propuso una directiva para promover las denuncias y a sus gestores.

Alemania no cuenta con una ley de recompensas per se, no obstante, ejemplos como el pago de las autoridades alemanas de 7.3 millones de euros a Heinrich Kieber, ingeniero informático del LGT Bank en Liechtenstein[18] que les facilitó información acerca de cientos de evasores demuestran que las recompensas funcionan.

La HMRC, la Hacienda del Reino Unido (RU), también tiene sus propios mecanismos de recompensa. En 2015, el diario The Guardian desvelaba[19] que **el** fisco había abonado a sus informantes un total de 605,000 libras (unos 800,000 euros de entonces). A diferencia de las leyes estadounidenses, en RU las recompensas no están regladas, sino que se fijan de manera discrecional por las autoridades.

En Costa Rica, en el Plan Nacional de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal (2009) se estableció que la función de inteligencia tributaria es detectar riesgos, que permitan orientar el control tributario, mediante una administración basada en la información, que asegure la calidad de los datos que producen las instituciones

---

16 Reglamento de Abuso de Mercado (Reglamento (UE) 596/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre el abuso de mercado.

17 https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2014/596/oj

18 https://www.dw.com/en/germany-punishes-first-of-liechtenstein-tax-dodgers/a-3493333

19 https://www.theguardian.com/politics/2015/jun/15/uk-tax-authorities-hmrc-record-informants

públicas y que la duración de las auditorías pueda reducirse con información previa (inteligencia tributaria) en poder del auditor fiscal.

Al respecto, la Contraloría General de la República ha dicho que:

> *La labor de inteligencia es muy importante en una Administración Tributaria. Es la dependencia que mediante la recopilación y centralización de información tributaria de los contribuyentes debe identificar los riesgos fiscales de cada una de las actividades y los sectores económicos en donde se debe intensificar el control tributario, para garantizar un mayor cumplimiento. Por esta razón, es muy relevante que la gestión que realice esta Dirección sea eficaz, para garantizar que los siguientes procesos del control tributario alcancen los resultados esperados.*

Para hacer más eficiente el control tributario e identificar los riesgos tributarios de manera oportuna y recobrar la propiedad pública con un costo razonable (mediante auditorías reducidas), se requiere inteligencia tributaria (información) de calidad, oportuna y con el contenido necesario. El Ministerio de Hacienda ha hecho un esfuerzo titánico para dotar a DGT con las herramientas necesarias para generar, mediante soluciones informáticas, información de calidad, oportuna y con el contenido necesario.

Sin embargo, las Direcciones Funcionales de Fiscalización, Recaudación y Control Tributario Extensivo afirman que este no ha sido enteramente el caso de la información que se les ha suministrado, debido en gran medida a la forma en que se manejan las bases de datos externas y deficiencias de orden operacional. Adicionalmente, hay un acervo de denuncias tributarias pendientes precisamente porque la información que reciben no es de la calidad y contenido optimo lo que los lleva a desperdiciar escasos recursos en el proceso investigativo de rigor.

En un contexto donde se quiere elevar la moral fiscal, los programas de recompensas económicas juegan un papel importante ya que contribuyen a la participación de la sociedad civil en la lucha contra la corrupción institucionalizada, promocionan la transparencia y son más efectivos a la hora de prevenir el delito fiscal que la amenaza de sanciones severas.

Los programas de recompensa han probado ser más eficientes que los métodos tradicionales, nivelando el campo de batalla a los investigadores. El informante interno se ha convertido en una de las fuentes más significativas para detectar el fraude corporativo y corrupción institucional. Sin embargo, el denunciar no viene libre de riesgos. El denunciante (y su familia), paga un precio por su conducta: despido, coacción a renunciar, demociones laborales, acoso, ser tachado de incompetente, desleal, insubordinado y/o antisocial. Es muy difícil proteger al denunciante de todas las posibles consecuencias a su conducta.

En este contexto, una compensación financiera considerable es importante como incentivo fuerte que promueva la denuncia de irregularidades aunado a la posibilidad del anonimato.

Los programas de recompensas bien sopesados generan mayor número de denuncias de calidad que derivan en resultados oportunos que aumentan las probabilidades de recobrar la propiedad pública y penalizar a los infractores.

Dichos programas estimulan la transparencia reduciendo la corrupción en el sector público y privado, aumentando la moral fiscal y desanimando el delito. Adicionalmente, su implementación es de muy bajo costo ya que por lo general el gobierno ya cuenta con las herramientas necesarias y se paga por resultados.

Es considerable el número de países que han adoptado o están en proceso de formalizar legislaciones para combatir la evasión fiscal mediante programas de recompensas. Cada país ha adoptado formas diferentes de proteger y pagar las recompensas a los denunciantes. Para el caso costarricense consideramos recomendable que el programe se auto financie y pague a partir de los resultados obtenidos.

Un programa de recompensas no tiene como objetivo promover el enriquecimiento indebido del eventual denunciante. Es una poderosa herramienta para combatir la elusión y evasión fiscal que permite proteger el patrimonio público, para perseguir a quién de verdad se está enriqueciendo mediante acciones criminales y optimizar el uso de los recursos disponibles para el escrutinio.

Por todas las consideraciones precedentes, fundadas en los estudios indicados y en la experiencia de otras naciones, evidenciada por medio del derecho comparado y el impulso de organismos internacionales, presento a la consideración de sus señorías el siguiente proyecto de ley.

LA ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPÚBLICA DE COSTAR RICA
DECRETA:

ADICIÓN DE UN NUEVO CAPÍTULO IV AL TÍTULO IV DEL CÓDIGO DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS, LEY N.° 4755, DE 3 DE MAYO DE 1971 Y SUS REFORMAS

ARTÍCULO 1- Adiciónese un nuevo capítulo IV al título IV del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.° 4755, de 3 de mayo de 1971, y sus reformas, cuyo texto se consigna a continuación y córrase la numeración de los artículos subsiguientes.

CAPÍTULO IV

Artículo 133- De las denuncias

Cualquier persona podrá denunciar ante la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda toda evasión, omisión, retención indebida, apropiación de tributos o cualquier otra infracción relacionada con la aplicación de las leyes tributarias.

El denunciante deberá presentar la denuncia por escrito y proporcionar información suficiente que conduzca a la sanción del ilícito. La denuncia deberá referirse necesariamente a hechos que desconozca la Administración Tributaria.

Cuando la denuncia esté relacionada con hechos de naturaleza penal la autoridad receptora trasladará el asunto a conocimiento del Ministerio Público.

Los acuerdos de confidencialidad, incluidas cualquier tipo de cláusula sancionatoria, no serán aplicables al denunciante y lo eximirán de toda sanción o indemnización civil cuando pretendan inhibir el conocimiento de conductas ilegales o delictuosas, obligando al silencio o cualquier clase de encubrimiento de la evasión o elusión fiscal de la contraparte.

Artículo 134- Medidas administrativas para facilitar la denuncia

Para asegurar la atención oportuna y confidencial de las denuncias de actos ilícitos tributarios, las autoridades competentes de recibirlas elaborarán protocolos de atención y realizarán como mínimo los siguientes cambios en el funcionamiento de la dependencia.

a) Designación de funcionarios especializados en la atención de las denuncias. Procedimientos de trámite y de custodia documental diferente del ordinario, incluyendo un recinto de acceso restringido.

b) Elaboración y entrega de un modelo de denuncia, tanto en físico como disponible en el sitio electrónico del Ministerio de Hacienda.

c) Asignación de un número telefónico específico para la atención de las denuncias con la debida seguridad y de un sitio electrónico para el mismo fin.

d) Creación de una cuenta de correo electrónico específica y con la debida seguridad para la atención de denuncias.

e) Posibilidad de denunciar por medio de un representante legal, sin revelar la identidad del denunciante.

Artículo 135- Reserva de la identidad del denunciante

Las denuncias presentadas con reserva de identidad serán registradas con un código numérico especial que identifique al denunciante.

Se mantendrá un registro cronológico de las personas que intervengan en el trámite de las denuncias presentadas con reserva de identidad, quedando impedidos de divulgar cualquier información relacionada con la identidad de los denunciantes.

El incumplimiento de las obligaciones consignadas en esta norma dará lugar a la inmediata separación del cargo y el inmediato inicio de los procesos tendientes a definir la responsabilidad administrativa, civil y penal que corresponda.

Artículo 136- Monto y plazo de pago de la recompensa

Le corresponderá al denunciante una recompensa equivalente al veinte por ciento (20%), sin límite de suma, del monto recaudado como consecuencia directa de la denuncia, incluyendo impuestos morosos, penalizaciones e intereses.

Cuando la denuncia permita establecer contrabando de mercancías, el denunciante tendrá derecho a una recompensa en dinero equivalente al tres por ciento (3%) del valor de la mercancía, establecido en la diligencia de reconocimiento y avalúo, pagadero con posterioridad a la definición de la situación jurídica de las mercancías.

Los ingresos recibidos por recompensa estarán exentos de todo tipo de impuesto. Dicha recompensa se pagará dentro de los treinta días siguientes a la recuperación de lo defraudado. En caso de que el ingreso se produzca en parcelas o tractos, el plazo se aplicará para cada pago recibido.

Cuando el denunciante no sea remunerado en el plazo indicado, el monto de la recompensa se acrecentará con intereses fijados según la tasa pagada por el Banco Nacional para los depósitos a seis meses y se iniciará un procedimiento administrativo contra los responsables del atraso.

Artículo 137- Formalidades de la denuncia

El denunciante deberá presentar la denuncia por escrito y proporcionar información suficiente que conduzca al descubrimiento del ilícito. Dicha denuncia podrá ser presentada personalmente o por los abogados que le representen, mediante un mecanismo que fijará el Ministerio de Hacienda para mantener la confidencialidad del denunciante.

La Administración Tributaria contará con un plazo de treinta días calendario para acoger o desestimar la denuncia. En caso de desestimarla y retomarla en un plazo de veinticuatro meses, deberá informarse por escrito al denunciante cuya denuncia se desestimó para que pueda ejercer las acciones pertinentes cuando considere que el rechazo y el posterior trámite le perjudican su derecho a recompensa.

Artículo 138- Coadyudancia y plazo para el pago en sede judicial

El denunciante podrá intervenir en el proceso administrativo como coadyudante, por sí o mediante un representante legal, el cual deberá mantener el anonimato de su cliente cuando este así lo solicite.

Cuando el dinero sea recuperado como consecuencia de la denuncia en sede administrativa el denunciante recibirá el monto que le corresponda en la cuenta que indique. Cuando sea recuperado judicialmente, la recompensa se pagará en los ocho días posteriores al ingreso del pago en las cuentas del Ministerio de Hacienda.

Artículo 139- Imposibilidad de beneficiarse del propio ilícito

Ningún autor intelectual o material en la perpetración del ilícito tributario denunciado podrá beneficiarse de la aplicación de esta ley.

Artículo 140- Prohibición de uso de información privilegiada

Ningún funcionario o exfuncionario del Ministerio de Hacienda tendrá derecho a la recompensa de que trata este capítulo, por una denuncia basada en información obtenida en el ejercicio de sus funciones.

Artículo 141- Indemnización por denuncia temeraria o mala fe

Habrá lugar a indemnización por daños y prejuicio si quedara establecido ante las autoridades judiciales competentes que hubo temeridad o mala fe de parte del denunciante. Además, podrá cobrarse, por concepto de costas del proceso, los gastos generados por el mal uso de los recursos públicos.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

TRANSITORIO ÚNICO- Reglamentación

Las entidades que tienen a su cargo la aplicación de la presente ley reglamentarán los aspectos organizativos y funcionales que sean necesarios, al interior de estas, y en su relación con terceros, para el cumplimiento adecuado de lo previsto en ella. Para esta labor contarán con un plazo máximo de tres meses a partir de su aprobación.

Rige a partir de su publicación.

Franggi Nicolás Solano
Diputada

4 de diciembre de 2019.

NOTAS: Este proyecto pasó a estudio e informe de la Comisión Permanente Ordinaria de Asuntos Hacendarios.

Este proyecto cumplió el trámite de revisión de errores formales, materiales e idiomáticos en el Departamento de Servicios Parlamentarios.