

Paper/Make Up/ Fake Tax Compliance: ¿Defraudación fiscal como delito precedente del blanqueo de capitales? ¿Considerar defraudación fiscal como crimen organizado?

- Msc. Yelena Piedra Matsenko¹

I. INTRODUCCIÓN

El Derecho Penal Económico es producto de la modernización del Derecho Penal tradicional. La diferencia entre el Derecho Penal moderno y el tradicional se centra en la protección de los intereses supraindividuales. El concepto de Derecho Penal Económico se discute ampliamente en la doctrina, sin embargo, en un sentido amplio, es el predominante. El cual se puede definir como el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico, entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. No se trata de desproteger el intervencionismo estatal, sino de la actividad económica dentro de la economía del mercado. El orden económico se presenta como un bien jurídico de segundo orden, dentro de los intereses patrimoniales de los particulares.

La legitimidad de esto también se sustenta en el artículo 50 de la Constitución Política de Costa Rica, que establece un criterio importante en esta materia, dando fundamento constitucional a cierto grado de intervención del Estado en la economía, siempre que no sea incompatible con el espíritu y las condiciones del modelo de “economía social de mercado” constitucionalmente establecido. Es decir, la libertad económica se postula en esa norma, y en su contexto constitucional, pero en cierto grado de intervención estatal,

¹ Abogada y Notaria Pública en Costa Rica. Estudiante avanzada en la Especialidad de Práctica y Asesoría Tributaria por la Universidad FUNDEPOS. Máster en Derecho Penal Económico por la Universidad Internacional de La Rioja, España. *Compliance Officer* acreditado por la World Compliance Association. Conferencista a nivel nacional e internacional. Autora del libro: “La implementación del Compliance Penal en la Función Notarial Latino” publicado en Perú y Argentina y, ha escrito diversos artículos a nivel nacional e internacional de diversos temas relacionados con el Derecho.

razonable, proporcionada y no discriminatoria, permitiendo al Estado, dentro de tales límites, organizar y estimular la producción, así como asegurar una distribución “adecuada” de la riqueza. (Votos 550-95, 3120-95 y 311-97 de la Sala Constitucional de Costa Rica).

Ideológicamente, esto solo es combatido por los liberales más extremistas, que no aceptan el papel del estado como redistribuidor de riqueza o garante del funcionamiento del mercado. En Derecho Penal Económico existen varios delitos; pero el fenómeno de la expansión del Derecho Penal Económico hará que, cada vez más, se crean más figuras delictivas. Debe disolverse la idea de que el Derecho Penal Económico solo se explica por el sometimiento a regímenes políticos totalitarios. Es cierto que aquella evolución ideológica que pensábamos concluyentes en el origen del Derecho Económico hace reseña al cambio de una idea liberal de la economía con su *laissez-faire, laissez-passer, ne pas trop gouverner*, en su pensamiento basado, en la “fisiocracia” o “fisiocratismo”. Por su parte, el “Discurso anti-expansivo o Big Crunch” del gran maestro de Derecho Penal, Winfried Hassemer, de la escuela de Frankfurt; explica el origen de la expansión del Derecho Penal Económico y afirma que su gran expansión es consecuencia del populismo punitivo. Esto se debe a que, al reducir la barrera física entre los diferentes Estados, permitió una mayor integración entre pueblos y culturas, además del fenómeno de la globalización económica. La consecuencia fue la eliminación de distancias y el tránsito más efectivo de personas, servicios y objetos. Con estos cambios, también aparecieron nuevas formas de criminalidad, especialmente económica, con finalidad de lucro y con medios tecnológicos.

Bajo esto, existe una tendencia en la legislación penal a la invención de nuevos delitos penales o al agravamiento de los actuales. De esta forma, se busca una respuesta sencilla al conjunto de problemas sociales, movilizándolo para que todo se resuelva por la vía delictiva. La política criminal populista en los delitos económicos acaba por retirar la fiabilidad del Derecho Civil y Administrativo, para atribuirlo al Derecho Penal. Cuando

así un monopolio injusto, y violando el principio rector del Derecho Penal Económico denominado: “el principio de mínima intervención”.

II. DESAROLLO

El daño causado por los delitos económicos es inaudito. Daño morales como la pérdida de confianza en la circulación financiera, la distorsión del equilibrio del mercado, la eliminación de la competencia, el delito fiscal, la realización de monopolios; todo ello, son algunos de los ejemplos, con resultados que son menos notorios, pero menos concretos.

El sociólogo estadounidense Sutherland describe el delito económico – llevado a cabo por el delincuente de “cuello blanco”- como: “(...) *un delito que es cometido por una persona en consideración y alto estatus social en el marco de su profesión (...)*”². También el sociólogo y criminólogo Marshall Clinard y el político e historiador constitucional Friz Hartung, se alinean con la definición basada en el autor del delito, al considerar el delito de cuello blanco como una violación de la ley, por parte de “hombres de negocios”, productores libres, funcionarios y empleados de firmas comerciales. Sin embargo, en la actualidad, y de manera ascendente, la definición de “*occupational crime*” es máxime utilizado, que consiste en la criminalidad de los empleados que actúan en beneficio propio. Con este vinculo con el trabajo profesional y el trabajo económico, el rasgo del delito económico radica, hoy, menos en la personalidad del autor y su integración en la clase social alta económica, y más, en el modo específico de *modus operandi*, de la misma manera, en el propósito de su conducta.

Los delitos financieros, incluidos los delitos fiscales y el blanqueo de capitales, destruyen y/o merman los intereses políticos y económicos del país. Para poder desembolsar dinero de manera ostensible y sin pudor, los delincuentes se esforzarán para garantizar

² González, P. Pág 28. (s.f) Los delitos de cuello blanco. AECE CONT4BL3. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <file:///C:/Users/ypiedra/Downloads/Dialnet-LosDelitosDeCuelloBlanco-3816236.pdf>

que no se produzca un vínculo directo entre el fruto del delito y la actividades delictivas. También pueden intentar y crear una justificación acreditable de un motivo supuestamente legal por el dinero ilícito que poseen. Por tanto, los delincuentes buscan “blanquear” el producto del delito antes de intervenirlo en la economía legal.

El Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) es un organismo intergubernamental, cuyo propósito es crear y promover políticas destinadas a combatir el lavado de dinero y otras amenazas relacionadas a la integridad del sistema financiero internacional. Ha realizado una serie de recomendaciones que se consideran la norma internacional en lo que respecta a la lucha contra el blanqueo de capitales. Los delincuentes almacenan importantes sumas de dinero mediante la ejecución de delitos como tráfico de drogas, trata de personas, estafas, fraude a inversores, extorsión, soborno propio e indebido, apropiación indebida o fraude fiscal. El lavado de dinero otorga a los delincuentes la posibilidad de iniciar, continuar y expandir actividades en áreas legítimas de la economía. El fruto de estos delitos puede distorsionar la competencia entre empresa y emprendedores, ya que no estarían compitiendo “honestamente” dentro del mercado. El blanqueador de dinero da un origen legal ilusorio al dinero, creando un disfraz en las acciones que se basan en documentos falsos y elaborados, como escrituras públicas, asientos contables facturas y/o contratos.

Si bien es cierto, la evasión fiscal es la segunda mayor fuente de lavado de dinero³, contemplar que cualquier tipo de fraude fiscal como crimen organizado es excesivo y exagerado, ya que implicaría violar las garantías individuales de cualquier contribuyente. Una empresa que no declara renta, no se convierte en una persona jurídica vinculada al crimen organizado, la hace una persona jurídica que actuó indebidamente y aunque

³ Lopez, R. (s.p) 2019. La evasión fiscal es la segunda mayor fuente de lavado de dinero. ALD Antilavado de Dinero. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://www.antilavadodedinero.com/la-evasion-fiscal-es-la-segunda-mayor-fuente-de-lavado-de-dinero/>

es un defraudador fiscal, no tiene por qué estar necesariamente vinculada al crimen organizado.

Para definir sobre que es el “crimen organizado”, los criterios los encontramos amparados en el artículo 2 de la Convención de Palermo, artículo 1 de la Ley No. 8754. Ley contra Delincuencia Organizada de la Jurisdicción Especializadas en la Delincuencia Organizada (aún no ha entrado en rigor por falta de recursos económicos). Si bien es cierto, este término, va hacia el enfoque de la realización de un enlace con la precisión de coordinar personas y medios aptos para conseguir un fin. Por lo tanto, las jurisdicciones están estableciendo cada vez más una perspectiva estratégica para hacer frente a los delitos fiscales. Para ello, fundamentando con mayor detalle delitos específicos, cada uno con requisitos individuales en cuanto a las acciones precisas que configuren un delito. Pero, para ello, es necesario analizar como esto afectaría a los contribuyentes. No se puede dejar a los contribuyentes en un estado de inseguridad jurídica. La lucha contra el blanqueo de capitales es un objetivo monumental no solo para Costa Rica, sino para el mundo entero.

Para nadie es un secreto lo difícil que es la recaudación de impuestos para el Estado costarricense. Pero, llegamos a la siguiente interrogante ¿puede el evasor de impuestos enfrentar el delito de fraude fiscal y el blanqueo de capitales al mismo tiempo? Antes de responder a esta pregunta, veamos lo siguiente: La crónica de cualquier contribuyente – por ejemplo, el dueño de una “pulpería”-; como muchas personas, no siempre emiten un recibo o un “baucher” por cada servicio. Independientemente, el dueño es una persona sumamente responsable, trabajadora y honesta que, a lo largo de los años, acumulo sus “ahorros personales”. El suegro, le pide dinero prestado porque lo necesitaba; y finalmente, el suegro junto con el dueño de la “pulpería” comparece ante un Notario Público, a fin de firmar una escritura pública una hipoteca en garantía del capital adeudado. ¿Sabrá el suegro y el dueño de la “pulpería” que podrán advertir a la

Unidad de Inteligencia Financiera por constituir parte de un acto considerado como “actividad de riesgo”?

El dueño de la “pulpería”, como muchos otros contribuyentes, puede que no sepa que, en el peor de los casos, se podría indicar un proceso por “el delito de blanqueo de capitales”, meramente por este trámite previo que efectuaron ante el Notario Público. Aún así, el contribuyente que lleva su contabilidad detalladamente no está exento de este riesgo, simplemente que pueda presentar la prueba pericial contable y sus declaraciones de impuestos (incluso podría existir el delito de doble contabilidad”). En otras palabras, el riesgo es para todos. Para hacer eso, debe sustituir una diferenciación entre un contribuyente en incumplimiento y los delincuentes de blanqueo de capitales. El primero debe enfrentar el delito de fraude fiscal; el segundo, el operaciones con recursos de origen ilícito.

Empero, el “principio de inocencia”, jurisprudencialmente debe ser respetado, y especialmente, los relacionados con el delito de blanqueo de capitales. El delito del blanqueo de capitales no surge de la casualidad; tiene como origen otro delito: estafa, malversación de fondos, narcotráfico, manipulación de precios en el mercado de valores, entre otros.

Por tanto, conviene recordar que la carga de la prueba del origen ilícito de los recursos corresponde al acusador y no al “inculpado”. Repercutiendo de manera contraria al principio de presunción de inocencia, la obligación de demostrar la licitud de los recursos por parte del contribuyente. Si fuera lo contrario, el contribuyente se enfrentaría a un escenario que tendrá que demostrar su inocencia, que no esta relacionado con el crimen organizado y, además, que no blanquea dinero. Ya que, se interpretaría que existe una verdadera presunción de culpabilidad hacia el contribuyente. Con esto, existiría una gran inseguridad jurídica que tendrían los contribuyentes, por motivo de cuerpos normativos que se podrían llegar a legitimarse en el combate contra el blanqueo de capitales. ¿Sería una política adecuada criminalizar o hacer que la gente viva con miedo?

En Costa Rica hubo un diputado que presentó un proyecto de reforma de ley denominado: “Ley para Fortalecer el Combate al Delito de Fraude Fiscal”; en el cual, sugirió que, para la evasión fiscal con nuevas penas de cárcel por evasión fiscal, con pena de prisión de 4 a 5 años de cárcel por evasión entre 200 a 500 salarios base y de 5 a 10 años por evasión de más de 500 salario base. Asimismo, propuso sumar la pena de multa a 6 veces el monto defraudado. Llegando a la siguiente interrogante: ¿Acaso, no resulta mucho más ventajoso para las arcas del Estado, recibir 6 veces la cantidad defraudada por el evasor, que mantener a un preso en la cárcel a expensas del Estado durante años?

Es importante mencionar que, un delito fiscal no es un delito continuado, por ejemplo, presentar varias declaraciones de impuestos fraudulentas referentes a diferentes tipos de impuestos, por la regla general, se ejecutarán varios eventos independientes, incluso cuando las declaraciones se refieran a un mismo año fiscal. No se convertiría en delito, que, de otro modo sería, una pluralidad infracciones administrativas. Llegando a la siguiente interrogante, ¿se podrá implementar un programa de *Tax Compliance* que ayude a prevenir las infracciones administrativas o que sirva como medio de prueba ante la Administración Pública y atenuante de responsabilidad tributaria? ¿En un supuesto, daría la existencia de un proceso penal – utilizando como prueba el programa de *Criminal Tax Compliance*- de la prejudicialidad frente – utilizando como prueba el programa de *Tax Compliance* que ayudo a prevenir las infracciones administrativas- al Derecho Tributario Sancionador?

De acuerdo con lo anterior, también es necesario considerar el problema de las cuestiones que pudieran surgir en la extradición de personas investigadas en otros países por blanqueo de capitales, con origen en fraudes tributarios ocasionales, en términos de lo que se tipifica con respecto al fraude tributario y evasión fiscal, y elusión fiscal (no es considerado delito; en Costa Rica a partir del 01 de enero del 2020, entro a regir en el artículo 12, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, una

cláusula anti-elusiva general). Por tanto, existe una posición que se fundamenta en que los instrumentos internacionales deben sostenerse al margen de lo tributario (principio de territorialidad); pensamiento que se basa en una definición tradicional de soberanía, según la cual los estados son competidores entre sí.

En Costa Rica, en el artículo 69, de la ley 8204, *Ley sobre estupefacientes, sustancias psicotrópicas, drogas de uso no autorizado, actividades conexas, legitimación de capitales y financiamiento al terrorismo*; tipifica el delito de blanqueo de capitales, y establece: “a) *Quien adquiera, convierta o transmita bienes de interés económico, sabiendo que estos se originan en un delito que, dentro de su rango de penas, puede ser sancionado con pena de prisión de cuatro (4) años o más, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito, o para ayudarle a la persona que haya participado en las infracciones, a eludir las consecuencias legales de sus actos.*” (El resaltado no corresponde del original).

De acuerdo con lo establecido en el artículo anterior, la conducta sancionable como delito de blanqueo de capitales debe reincidir sobre los bienes originados en cualquier actividad delictiva, cualquier que sea y dentro de su rango de penas, podrá sancionarse con penas de prisión de 4 años o más. Así, con ello se abre la posibilidad de sancionar a quienes hayan cometido el delito anterior por blanqueo de capitales, con lo que el defraudador fiscal puede ser condenado simultáneamente por el delito fiscal.

El delito fiscal en Costa Rica está regulado por el sistema de cuotas de fraude, si no se viola ese monto previsto no existe delito, y, por lo tanto, no será objeto idóneo de una operación de blanqueo de capitales. O bien, ¿por qué no blanquear capitales por debajo de los montos inferiores establecidos en el umbral del artículo tipificado?

El español, Doctor en Derecho como Premio Extraordinario, catedrático de Derecho Penal, Gonzalo Quintero Olivares, señala que: “(...) *el objeto material del delito de blanqueo de capitales está constituido por bienes que el autor adquiere a raíz (exige*

*una relación causal) del delito previo, mediante el que “el autor obtiene algo que no tenía antes del delito. (...) el dinero (...) de quien no pagó sus impuestos no es un dinero producto del delito fiscal (...) y por tanto no puede ser objeto de delito de blanqueo. En definitiva, no hay origen ilícito porque el dinero no “procede” del delito”*⁴

Por consiguiente, el lucro de una actividad lícita no deviene ilícita por solo el hecho de que no se tribute por ella, ni siquiera porque se esconda con el fin de evitar el pago del tributo. Ello podrá dar espacio al delito fiscal o, también al delito de fraude de simulación. El delito antecedente debe producir un bien apto de ser blanqueado que debería ser decomisado en caso de, y una deuda fiscal no puede proceder en comiso. Puesto que la deuda fiscal grava al patrimonio del obligado. Existen opiniones doctrinarias que razonan que la sanción del blanqueo de capitales de la conducta de “convertir” o “transferir” “dinero negro” conjeturaría castigar dos veces la misma conducta, vulnerando el principio *non bis in idem*.

El principio de legalidad en el Derecho Penal es un principio esencial del Estado de Derecho. El delito de circulación de moneda falsa (artículo 367 del Código Penal costarricense), donde el concepto del reato vincula a múltiples acciones, a un proceso de hacer circular o lesionar, y en el caso de blanqueo de capitales, de transferir, convertir, ocultar. Sosteniendo diversos autores, en la posibilidad que la punición del blanqueo de capitales proveniente de la evasión fiscal componga una doble persecución prohibida. ¿Será legítimo requerirle al evasor que posteriormente no emplee el dinero derivado de la proporción fiscal evadida, motivándose así en la norma primaria del lavado de activos?

En Costa Rica, el 10 de julio del 2019, fue aprobado la Ley 9699 sobre la “Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno

⁴ Pág 214. Blanco, I. Caparros, E. Prado, V. Zaragoza, J. *Combate al Lavado de Activos desde el Sistema Judicial*. Tercera Edición. Editorial: Organización de Estados Americanos (O.E.A). Washington, Estados Unidos.

transnacional y otros delitos” el cual, tiene como objetivo regular la responsabilidad penal de las personas jurídicas respecto de los delitos contemplados en la Ley No. 8422 “Ley contra la Corrupción y el Enriquecimiento Ilícito en la Función Pública”; delitos contemplados en el Código Penal tales como: cohecho impropio, cohecho propio, corrupción agravada, aceptación de dádivas por un acto cumplido, corrupción de Jueces, penalidad del corruptor, enriquecimiento ilícito, negociaciones incompatibles (funcionario público), concusión, peculado, malversación, peculado y malversación de fondos privados y falsificación de registros contables.

Sin embargo, como vemos los delitos tributarios que se encuentran contemplados en el Título III, Hechos Ilícitos Tributarios del Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense, no se encuentran contemplados en esta ley; de este cuerpo normativo, se encuentran los siguientes delitos tributarios que hizo omisión la citada ley de responsabilidad penal de las personas jurídicas, tales como: lo estipulado en el artículo 90, que sanciona a quien induzca a error a la Administración Tributaria mediante simulación de datos, deformación u ocultamiento de información verdadera, 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; el artículo 91, que sanciona por no entregar los tributos recaudados dentro de un plazo debido a la Fisco; el artículo 92, que sanciona a quien pese a estar obligado a decir la verdad a la Administración Tributaria, altere la información (negándola, ocultándola o aporte de manera incompleta o falsa, información de trascendencia tributaria, sobre hechos o actuaciones de terceros, que le consten por mantener relaciones económicas y financieras, con ellos; el artículo 93, que sanciona quien oculte o destruya información, sobre libros contables, bienes, documentos, registros, sistemas y programas computarizados, soportes magnéticos u otros medios de trascendencia tributaria en las investigaciones y los procedimientos tributarios; entre otros artículos contemplados en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Si bien es cierto, esta ley tiene como fin que las personas jurídicas adopten un modelo facultativo de organización, prevención de delitos, gestión y control mediante un programa de *Compliance*, bajo llegando a la siguiente interrogante, ¿Qué es mejor, la “obligatoriedad” o la “facultad” de implementar el *Tax Compliance* por imperativo legal en las empresas? La respuesta sería que, es necesario. Necesario, la correcta implementación del programa *Tax Compliance* en el seno de las empresas independiente de su tamaño. La obligatoriedad en este caso no llegara exigida por el mercado. Ya que, en el artículo 7 de la Ley 9699 sobre la “Responsabilidad de las personas jurídicas sobre cohechos domésticos, soborno trasnacional y otros delitos” no obliga expresamente a implementar un programa de *Compliance* en las empresas, tampoco obliga a las empresas a no cometer delitos, sino que sancionara sí lo hacen. Visto así, la responsabilidad penal de los administradores en caso de cometerse algún delito tributario en el seno de la organización no recaerá, porque simplemente no lo contempla entre el listado de delitos. Al ser obligatorio y contemplarse los delitos tributarios, estas disposiciones tendrían carácter obligatorio y su inobservancia deviene en incumplimiento.

Asimismo, si se analiza desde la otra arista, ¿Por qué no implementar un sistema de *Compliance* completo que cubra los delitos económicos y las sanciones administrativas?

III. CONCLUSIONES

Se debería evitar que cualquier defraudación fiscal sea considerada un delito precedente del blanqueo de capitales y parte del crimen organizado. Porque, por ejemplo, en los procesos de insolvencias y quiebras fraudulentas, los bienes permanecen en el patrimonio del deudor; y a consecuencia de ello, no hay que frene pensar que, estos bienes proceden de un delito idóneo. Por lo tanto, de ser “blanqueados” ya que, entraron en la economía legal por esta vía.

El delito fiscal nunca pasara de moda. Hace más de 75 años, Alphonse Capone salió de Alcatraz, tras cumplir los 11 años de prisión que le fueron impuestos por 23 delitos de evasión fiscal.⁵ Diego Costa, el futbolista que juega en las filas del Atlético de Madrid, fue condenado en junio del 2020, a 6 meses de prisión por cargos de evasión fiscal.⁶

El delito fiscal no debe acatar reglas diferentes a los otros delitos. La reforma al delito fiscal requiere de criterios rigurosos. Si bien es cierto, el gobierno debe combatir la evasión fiscal, debe castigarse a quienes realmente violan la ley. En la existencia de las empresas fantasma que facturan miles de operaciones simuladas o inexistentes, para ello deben existir filtros antes de pensar un delito fiscal como delincuencia organizada. O también, se debe pensar que de aquellas empresas que utilizan el llamado “planeamiento fiscal agresivo” para un lado minimizar el pago de impuestos, pero, por otro lado, blanquear capitales. O incluso, se podría pensar que una empresa utilice un *Paper, Make Up o Fake Tax Compliance* para aparentar ante las autoridades respectivas que “realmente” implementaron el programa de cumplimiento, pero en el trasfondo, estén utilizando un “planeamiento fiscal agresivo”.

Imaginemos que, A esconde sus bienes con el objetivo de no declararlos a la Hacienda Pública en el ejercicio fiscal respectivo. Efectúa un sinnúmero de transferencias a cuentas bancarias diferentes antes de que venzan los plazos administrativos para declarar tales bienes. En este caso no cabra el delito de blanqueo de capitales, porque aún no ha nacido la cuota tributaria y, por lo tanto, no existen bienes idóneos para ser blanqueados.

⁵ (s.p) Luna, J. *Al Capone y el día que dejo de mandar*. Periodice, La Vanguardia- Internacional. 2014. España. Consultado el 08 de agosto del 2020. Accesible en: <https://www.lavanguardia.com/internacional/20141130/54420374597/al-capone-dia-dejo-mandar.html#:~:text=Hace%20ahora%2075%20a%C3%B1os%2C%20en,23%20delitos%20de%20evasi%C3%B3n%20fiscal.&text=La%20primera%20haza%C3%B1a%20de%20Al%20Capone%20no%20fue%20tal>.

⁶ (s.p).

La política criminal está experimentando trascendentales innovaciones en los últimos años. Se pueden alcanzar progresos valiosos a través de la elaboración de marcos jurídicos, institucionales, operacionales y culturales sólidos que aprueben combatir el Blanqueo de Capitales. La trascendencia del significado y consecuencias de las definiciones penales es un asunto excesivamente trascendental, como para consentir un análisis a la ligera y populistas. El gran jurista alemán Klaus Tiedemann, dijo que, en materia de Derecho Penal Económico, abarca la necesaria certeza del Derecho, leyes claras y simples para la prevención eficaz y la proporcionalidad que impone restringir la intervención del Derecho Penal.⁷

Finalmente, el “*behavioral compliance*” permite reforzar el *Tax Compliance* a través de la ética conductual. Eso quiere decir, que se tratan de conductas que altera el cumplimiento normativo y legal en el seno de las empresas, desde el enfoque de la razón y las emociones. Para el filósofo Arthur Schopenhauer (1788-1860), la voluntad funciona como un tribunal que siempre se inclina por el motivo más fuerte. No se sabe porque exactamente el ser humano prefiere algo; la preferencia proviene de carácter innato que los seres humanos no han elegido y podrán arrepentirse de la acción, pero no del querer. En el seno de la empresa, esto significa en conseguir un aumento, un ascenso, un bonus, entre otros⁸.

Mientras que, para el filósofo Georg Wilhelm Friedrich Hegel (1770-1831), en el delito contra la propiedad, además de lo material, están en juego lo público, la confianza, el honor, algo que no se repara con la restitución material y por tanto reclama justicia vengativa. La identidad y el honor lesionados son los que dan lugar al combate de vida

⁷ P.16. Tiedemann, K. *Derecho penal económico: introducción y panorama, en Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 1.ª ed., Idemsa, 2000.

⁸ Preziosa, M. (s.p) 2022. *¿Qué diría Schopenhauer sobre Compliance?*. EMPRESA. La revista digital de ACDE. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://empresa.org.ar/2022/que-diria-schopenhauer-sobre-compliance/>

o muerte -el máximo peligro para una persona⁹ ¿Moraleja? Schopenhauer nos diría: - Búsquense otro autor, el filosofastro de Hegel les va a decir que la justicia está en ambos lados¹⁰.

IV.BIBLIOGRAFIA

Abadi, F; García, R. *La defraudación tributaria como delito precedente del lavado de activos*. 2016. CEF (Centro de Estudios Fiscales). Uruguay.

Adrada de la Torre, J. *El delito fiscal como actividad delictiva antecedente al delito de blanqueo de capitales*. 2016. Noticias Jurídicas. Universidad Autónoma de Madrid. España.

Antilavado de Dinero, Gestión. 2019. *La evasión fiscal es la segunda mayor fuente de lavado de dinero*. Consultado el 08 de agosto del 2020. Accesible en: <https://www.antilavadodedinero.com/la-evasion-fiscal-es-la-segunda-mayor-fuente-de-lavado-de-dinero/#:~:text=Defraudaci%C3%B3n%20tributaria%20se%20convierte%20en,explican%20relevancia%20de%20delitos%20tributarios.>

Bajo, F, *Los delitos societarios en el nuevo Código Penal español de 1995*, en Rivista Diritto Penale Dell'Economia. IX, N.o 3, Editorial: Wolters Kluwer. Italia. 1996.

Blanco, I. Caparros, E. Prado, V. Zaragoza, J. *Combate al Lavado de Activos desde el Sistema Judicial*. Tercera Edición. Editorial: Organización de Estados Americanos (O.E.A). Washington, Estados Unidos.

Barroso, J. *Los delitos económicos desde una perspectiva criminológica*. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla. ISSN: 1870-2147. Año IX No. 35. 2015. Puebla, México.

Cervini, R. *Derecho Penal Económico*. Perspectiva Integrada. Revista de Derecho. Universidad de Católica de Uruguay.

Fernández, M. *El Derecho Penal Económico. Un estudio de Derecho positivo español*. (s.f). Universidad Autónoma de Madrid. España.

Francisco M. Abril (2011). *El delito, o sobre el reconocimiento desgarrado. La lectura de Axel Honneth del Sistema de Eticidad de Hegel*. IX Jornadas de Sociología. Facultad de Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://www.academica.org/000-034/85>

⁹ Preziosa, M. (s.p) 2022. *¿Qué diría Hegel sobre Compliance?* EMPRESA. La revista digital de ACDE. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://empresa.org.ar/2022/que-diria-hegel-sobre-compliance/>

¹⁰ Ibid.

GAFISUD. *Las recomendaciones de la GAFI*. GAFISUD 11/Plen 1. 2012. OCDE-GAFI.

González, P. Pág 28. (s.f) Los delitos de cuello blanco. AECE CONT4BL3. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <file:///C:/Users/ypiedra/Downloads/Dialnet-LosDelitosDeCuelloBlanco-3816236.pdf>

Hassemer, C. *Viejo y nuevo Derecho Penal, en la responsabilidad por el producto del Derecho Penal*. 1995. Editorial: Tirant lo Blanch. España.

Luna, J. *Al Capone y el día que dejo de mandar*. Periodice, La Vanguardia-Internacional. 2014. España. Consultado el 08 de agosto del 2020. Accesible en: <https://www.lavanguardia.com/internacional/20141130/54420374597/al-capone-dia-dejo-mandar.html#:~:text=Hace%20ahora%2075%20a%C3%B1os%2C%20en,23%20delitos%20de%20evasi%C3%B3n%20fiscal.&text=La%20primera%20haza%C3%B1a%20de%20Al%20Capone%20no%20fue%20tal>.

López, R. (s.p) 2019. *La evasión fiscal es la segunda mayor fuente de lavado de dinero*. ALD Antilavado de Dinero. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://www.antilavadodedinero.com/la-evasion-fiscal-es-la-segunda-mayor-fuente-de-lavado-de-dinero/>

Martínez Rodríguez, J. (1998). *Schopenhauer y la crisis del concepto moderno de razón*, Universidad de Murcia, España.

Preziosa, M. (s.p) 2022. *¿Qué diría Schopenhauer sobre Compliance?*. EMPRESA. La revista digital de ACDE. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://empresa.org.ar/2022/que-diria-schopenhauer-sobre-compliance/>

Preziosa, M. (s.p) 2022. *¿Qué diría Hegel sobre Compliance?* EMPRESA. La revista digital de ACDE. Consultado el 13 de marzo del 2023. Accesible en: <https://empresa.org.ar/2022/que-diria-hegel-sobre-compliance/>

Tiedemann, K. *Derecho penal económico: introducción y panorama, en Derecho penal y nuevas formas de criminalidad*. 1.ª ed., Idemsa, 2000.

Tiedemann, K. *El concepto de derecho económico, el Derecho Penal económico y de delito económico*. Universidad de Freiburg y Universidad de Munster. Revista Chilena de Derecho. Vol 10. No.1. Editorial: Pontificia Universidad Católica de Chile. 1983. Chile.

Torres, C; Tercero, L. *Política criminal aplicada en la creación del tipo penal de crimen organizado en Nicaragua*. Monografía para optar el Título de Licenciatura en Derecho. Universidad Nacional Autónoma de Nicaragua. 2015. Leon, Nicaragua.

Votos 550-95, 3120-95 y 311-97 de la Sala Constitucional de Costa Rica.