





**Marccello Franco Dell'Isola**

**DELITOS FISCALES  
COMETIDOS CONTRA  
LA ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA**

**Tributos y contribuciones de  
Seguridad Social recaudados  
por D.G.I. y B.P.S.**



MONTEVIDEO

2009

**ISBN: 978-9974-611-35-1**

Edición: mayo de 2009.

Derechos Reservados

© Carlos Alvarez - Editor  
Tristán Narvaja 1618  
Tel. 403 15 85  
e-mail: [caralva@hotmail.com](mailto:caralva@hotmail.com)  
Montevideo - Uruguay

IMPRESO EN URUGUAY  
PRINTED IN URUGUAY

*Me complace sobremanera dedicar este opúsculo a la memoria de mi padre, a mi madre por su eterna calidez, a Dita y a su familia por su incondicionalidad de siempre, a Sofía por ser la luz de la vida y fundamentalmente a todos mis queridos alumnos con quienes he compartido las aulas desde hace ya más de 15 efervescentes años.*

*Agradezco muy especialmente a la futura economista Tania María Mujica, quien con su enorme talento me entrego su invaluable y desinteresada colaboración en la confección de esta monografía.*



## ACTA

En la Facultad de Derecho de la Universidad de la República se reúne el Tribunal integrado Por los Profesores Dres. Milton Cairolí, Miguel Langon y Gonzalo Fernández, a efectos de evaluar la monografía presentada, conforme al Reglamento vigente, por el Aspirante a Profesor Adscripto en Derecho Penal, Dr. **Marchelo Franco D'Isola**, que versa sobre el tema “*Los delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria. Tributos y contribuciones de seguridad social recaudados por D.G.I. y B.P.S.*”. Leído y discutido el mencionado trabajo y estando acreditado el cumplimiento de todas las exigencias reglamentarias, el Tribunal resuelve: 1.º Aprobar la mencionada monografía con la nota de MUY BUENO SOBRESALIENTE (MB.MB.S.) por unanimidad. 2.º Cumplidas y acreditadas todas las demás exigencias reglamentarias restantes, oportunamente se solicitará al Consejo de la Facultad el otorgamiento del título Académico de Profesor Adscripto en la materia.

En Montevideo, 14 de octubre de 2008.

Prof. Dr. Milton Cairolí

Prof. Dr. Miguel Langon

Prof. Dr. Gonzalo Fernández





## PRÓLOGO

El Profesor Adscripto en Derecho Penal, Dr. Marccello Franco Dell'Isola, me ha solicitado, hiciera el Prólogo de la Monografía con la que culminó su Aspirantía en Derecho Penal, con excelente calificación, en la Carrera Docente de la Facultad de Derecho de la Universidad Mayor de la República, que, modificada y actualizada ha convertido en el libro que hoy se ofrece sobre “Delitos Fiscales cometidos contra la Administración Tributaria”.

Con mucho gusto, satisfacción y honra he aceptado el cometido propuesto, por cuanto me consta, y este material atestigua el aserto, la seriedad, compromiso y esfuerzo que el autor ha puesto en lograr la alta capacitación que exhibe en temas de nuestra especialización.

Destaca ante todo la subordinación que exige de la ley y de la administración al Estado Constitucional de Derecho, esa “arca sagrada de todas las garantías”, cuyo imperio irrestricto es lo único que puede en definitiva lograr, algún día, la expansión de una cultura tributaria que viabilice la solidaridad social que el impuesto significa, desde la voluntad de pago por convicción y no meramente como producto de la cruda represión.

Es en ese delicado equilibrio entre solidaridad social (impuesta) y garantismo que se generará la voluntad de pago, porque ese es simplemente el deber, legitimado por la actuación ponderada, austera y eficiente de un Estado confiable al que pueden verse parte de los ingresos, en la convicción de que serán correctamente utilizados en el bien común.

Por eso destaca el autor el principio de no confiscabilidad ya que aquí, tal vez como en ninguna otra parte del ordenamiento jurídico, se hace demasiado evidente que el Estado “es a la vez quien crea y promulga la ley, quien exige su cumplimiento y quien resuelve las controversias que se suscitan entre él mismo y los contribuyentes”.

Es constante su preocupación por proteger a los “peligrosos desamparados”, al decir de Navarrine, frente al poder y a las a veces irrazonables exigencias de la administración.

Ello porque es muy claro que en esta materia, como en otras relativas al derecho penal económico, se advierte con particular agudeza el componente ideológico-político de la normativa vigente, que será de uno u otro modo, según la orientación más o menos liberal o intervencionista (o estatista) que prevalezca entre los hacedores de las normas, que dependen del gobierno concreto que se encuentre en el poder y tenga voluntad y posibilidad de determinar la regla de derecho a aplicar.

De modo que la garantía de legalidad no es suficiente para preservar la legitimidad del sistema, sino que siempre debe tenerse la mirada puesta en la regularidad de la ley respecto del orden constitucional que la continenta.

Dentro de este marco general, que recoge en luminosas páginas, donde revista los conceptos de bienes jurídicos objetos de tutela y principios generales del derecho penal y procesal penal aplicables, es que formula lo que para mí es el cerne del libro, respecto del estudio detallado de todos y cada uno de los delitos tributarios vigentes en el Uruguay.

Incluye también profusa información sobre derecho y jurisprudencia extranjeros (de Perú, Nicaragua, Bolivia, Venezuela, Argentina, etc.) en forma un tanto abigarrada, pero que se constituye al cabo en un formidable reservorio de información útil, que sabrán valorar debidamente, no solo los operadores de la justicia sino incluso, en reformas futuras, que el autor anuncia y sugiere, los legisladores del mañana, que seguramente encontrarán aquí un reservorio de datos que serán sin duda útiles en la labor de actualización y modernización, dentro del garantismo, del sistema legal actual.

Más allá de compartirse o no todas las conclusiones a que arriba el autor respecto de cada tipo penal analizado en concreto, lo cierto es que detalla exhaustivamente los antecedentes y las polémicas suscitadas respecto de los principales asuntos a considerar, tales como los referidos a la denuncia por parte de la administración tributaria en lo que dice relación con el delito de defraudación o los problemas de la tentativa y de la participa-

ción, arribando en todos los casos a conclusiones personales, claras y fundadas que dan realce a una labor de investigación de gran aliento y esfuerzo, donde no está carente la originalidad del enfoque y la valentía de arriesgar opinión, aún en contra de la arraigadas convicciones vernáculas adelantadas por los más connotados profesores que se pronunciaron con anterioridad.

Así pasan ante nuestros ojos, no solo los temas ya relacionados, sino los referidos a la caducidad de la acción, la prescripción, el concepto de resolución fundada, la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la valoración de la prueba, en fin, todo lo que de algún modo tiene relevancia en la resolución práctica de los problemas, con lo que vengo a destacar la importancia que, para el ejercicio profesional, y para la mejor resolución de casos, tendrá en el futuro la consulta de este libro por parte de los operadores, estudiantes y público en general.

La exposición de ideas personales, tengo dicho, de gran valor, se advierte en el juzgamiento que hace, por ejemplo, del delito de instigación a no pagar tributos, que considera “un verdadero despropósito, ya que no puede configurar un delito la instigación a la realización de conductas que no son consideradas delictivas”, como lo es, sin dudas, el no pago de deudas tributarias.

Frente a un estudio verdaderamente conciso, que llama por eso mismo la atención en una obra de esta envergadura, respecto del delito de obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras, realiza un formidable despliegue de gran erudición, sobre las figuras de apropiación indebida por no vertimiento de aportes, en lo que constituye a mi juicio, el más acabado estudio nacional sobre el tema publicado hasta ahora.

Comprende la obra un estudio detallado del error y del secreto bancario y tributario referido a la ley de Reforma Fiscal 18.083, con críticas muy fuertes a ciertas disposiciones como el art. 54 que consagra, en su opinión, un “procedimiento abominable” para obtener el relevamiento del secreto bancario que “pauta una peligrosa tendencia dirigida a violar por esta vía el principio de igualdad de las partes ante la ley en favor del Estado, ya que privilegia los derechos de éste por sobre los particulares y en definitiva, con ello, no hace otra cosa que

contribuir a consolidación e incrementar, más aún, la hegemonía de la administración tributaria por sobre los contribuyentes y administrados”.

En suma una obra de gran interés científico, que preanuncia nuevos logros publicísticos de este inquieto y novel docente recibido en la Casa de Estudios, donde nos formamos todos los de la vieja generación, que estamos prontos a ceder el puesto a los que nos sucedan con honor.

Montevideo, noviembre de 2008.

**Miguel Langon Cuñarro**

Catedrático de Derecho Penal (UDELAR)

## A MODO DE PRÓLOGO

Asumimos con honesta satisfacción y orgullo la posibilidad de prologar la vasta obra del Dr. Marcello Franco sobre los delitos tributarios.

Hace veinte años la suerte nos deparó contar entre los alumnos de nuestro Curso ordinario de Derecho penal II, con un estudiante inquieto y removedor, al cual las simplificaciones dogmáticas no siempre satisfacían. Años después, en 1996, prologamos su primer obra de envergadura acerca del instituto de la prisión preventiva. Ya en ella, se vislumbraban las notas y singularidades de corte garantista, que desde siempre lo han singularizado, en particular su apego a los mandatos de la Constitución Nacional.

Hoy, tenemos a la vista una obra que no dudamos en calificar como abierta, ambiciosa, exhaustiva, y valiente. Comprometida con el propósito de mantener una suerte de equilibrio a través de una renovada y particular dinámica dogmática. Se trata de la Tesis con la cual el Dr. Franco ha culminado su Aspirantía accediendo al Cargo de Profesor Adscripto en Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la UDELAR, mereciendo la calificación unánime de muy bueno sobresaliente por parte de nuestros máximos Catedráticos.

En torno a esta obra podemos adelantar que algunas de sus conclusiones, son sin duda, discutibles ya que ponen en vilo asentados dogmas que por años han sido divulgados por nuestra doctrina nacional. Pero también merecedoras de una lectura profunda y de honesta reflexión; acorde a la coherencia que el autor mantiene con ahínco a lo largo de su profusa obra.

Es notable la riqueza del soporte bibliográfico y documental empleado, el abanico doctrinario que nutre al autor.

Sin embargo, el Dr. Franco tiene la virtud de trasladarse por las más encumbradas elaboraciones doctrinarias, sin contaminar sus convicciones jurídicas; coherente hasta el fin con sus creencias que conforman la impronta de su obra.

En fin, se trata de un texto que congloba las más importantes aristas del Derecho penal tributario, desde una perspectiva decididamente personal. Sin perjuicio de no desatender a un exhaustivo análisis de instituciones y regulaciones normativas acerca del Derecho tributario y del Derecho constitucional. A modo de recordar al lector, que el Derecho penal tributario, si bien continente de un dogma y una esencia propia, guarda una íntima e ineludible vinculación para con el Orden Normativo todo, y ni qué decir, respecto de las mencionadas ramas jurídicas. Tal vez allí se encuentre su valor más perdurable.

Más allá de nuestras apreciaciones preliminares, la obra se puede valorar desde su ambicioso alcance, visualizado a través de su contenido. El autor profundiza en el fenómeno de la evasión fiscal, en los principios propios del Derecho tributario y del Derecho penal tributario. Construye una concepción particularísima sobre el Bien jurídico penalmente tutelado, y monta sobre ella toda una construcción acerca del Derecho penal fiscal común, del delito tributario y de la vasta gama de infracciones tributarias.

A partir del Capítulo 15°, analiza pormenorizadamente los tipos objetivos, correspondientes, nutriendo su cuidada elaboración mediante aquel cuño constitucional que advertimos párrafos atrás.

Ésta visión constitucional del injusto, se extiende a su vez, al delito de instigación pública al no pago de tributos, y a la reforma tributaria (Ley 18.083) que en su artículo 83 incorpora la figura de la “Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras”; también al delito de apropiación indebida por no aportación de tributos (art. 19 de Decreto-Ley 15.294), como al delito de apropiación indebida por no vertimiento de aportes a la administración provisional previsto en el art. 27 de la Ley 11.496.

Asimismo, el autor incursiona en el análisis de extremos complejos e íntimamente relacionados con la subespecie, como ser: la teoría del error, la responsabilidad civil, el lavado de activos, el relevamiento del secreto bancario en materia tributaria; así como especialmente un acertado panorama acerca del fenómeno de la regionalización de la hacienda pública, así como la necesaria y definitiva revisión de la estructura represiva a los cánones del Derecho penal liberal y garantista.

Y como nota demostrativa de la valentía que aseveráramos supra, el autor con modestia y seguridad, congloba sus puntos de vista trasuntados en toda la obra, en un capítulo final; donde expone con contundencia y claridad el universo de sus conclusiones.

Aunque uno pueda discrepar puntualmente con algunas de las mentadas conclusiones, no puede dejar de elogiarse la honestidad intelectual que impregnan a las mismas y la convicción emergente del manifiesto esfuerzo que semejante emprendimiento significa.

Con la convicción personal, de que la presente no representa más que un nuevo paso en la sobresaliente y esforzada trayectoria del publicista; es que saludamos la nueva obra que viene a provocar renovadas discusiones y nuevas visiones sobre nuevos y viejos institutos, que viene a inyectar en definitiva, nuevo oxígeno para una saludable evolución la dogmática vernácula.

Ha sido un honor prologar esta obra. Es una tesis abierta. Contiene un conjunto de ideas que no sólo admiten sino que implícitamente reclaman el posicionamiento de cada lector, su argumentación en contrario o a favor, ambos son funcionales en la dialéctica del autor. Es una obra valiente pues está precisamente pensada para promover la discusión. Es garantista pues toda la creación dogmática gira y se enriquece con la matriz constitucional.

Montevideo, noviembre de 2008.

**Raul Cervini Sánchez**

Profesor Agregado, Grado 4 (UDELAR)  
Profesor Titular de la Universidad Católica del Uruguay.

Miembro de la Unión Internacional de  
Derecho Penal Económico.

## ABREVIATURAS

Banco de Previsión Social	B.P.S.
Código del Proceso Penal	CPP
Código Penal	CP
Código Tributario	CT
Constitución Nacional	CN
Derecho Económico	DE
Derecho Penal Económico	DPE
Dirección General impositiva	D.G.I.
Ley Penal Tributaria	LPT
Orden Público Económico	OPE
Sentencia del Tribunal Supremo	STS



## INTRODUCCIÓN

En esta monografía, con la que hemos pretendido, desde nuestra óptica garantista, efectuar un aporte al estudio de los delitos fiscales, fuente inagotable de riqueza para el análisis de la doctrina y la jurisprudencia, tanto vernácula como foránea, estamos dando cumplimiento al mandato reglamentario que nos impone la confección de un trabajo monográfico, una vez completadas las pruebas de conocimiento, para culminar el arduo trayecto que nos conduce al título académico de Profesor Adscripto de la Universidad de la República.

Más allá del inmenso honor que supone para quien es, aún hoy, un entusiasta estudiante de nuestra querida Casa Mayor de Estudios devenido en abogado acceder a tan invalorable logro en una carrera docente, esta monografía supone mucho más dar cumplimiento a un requisito puramente reglamentario, constituye la concreción de un anhelo personal académico que arrastro desde hace bastante tiempo y que tal vez su materialización se ha visto apresurada por la exigencia reglamentaria invocada.

Sólo espero que los pocos o muchos conocimientos sobre la materia que he podido acopiar, no sin relevante esfuerzo, al cabo de años de aprendiz de docente puedan permitirme confeccionar este opúsculo de modo acorde a mis expectativas, que confieso no son pocas, y en definitiva cuento con el generoso pláceme de quienes serán sus destinatarios, los lectores de siempre.



## PLAN DE LA OBRA

Consideramos que el estudio de los llamados delitos tributarios debe de estar imbuido de todos aquellos principios y dogmas del Derecho Tributario, del Derecho Penal Común y fundamentalmente gozar de una fuerte incidencia del Derecho Constitucional.

A la luz de esta premisa mayor, es que abordaremos el estudio de un tema, que curiosamente y pese a su fundamental importancia no ha sido objeto de estudios minuciosos y profundos por nuestra doctrina y jurisprudencia vernácula lo que ha ido en detrimento del desarrollo esperable para una disciplina tan compleja como es la del “Derecho Penal Fiscal y Previsional”.

Esto ha ocurrido, no obstante, el imponente desarrollo que el estudio de los delitos económicos, fiscales y previsionales ha registrado en el Derecho Comparado donde los más conspicuos exponentes de la doctrina Latinoamericana y Europea han abordado el estudio de muchas de las temáticas vinculadas a éstos.

Con el ánimo de contribuir a potenciar el Derecho Penal Tributario, a poner de manifiesto todas sus múltiples complejidades y a demostrar su creciente incidencia dentro del ordenamiento jurídico patrio es que nos habremos de abocar a estudiarlo en forma conciente y meditada.

Por ello efectuaremos primariamente una exposición acerca del fenómeno de la evasión tributaria, los lineamientos básicos para su persecución penal y de todos aquellos principios comunes y especiales que rigen la materia fiscal, con mención de honor para tres de ellos, que son la esencia misma en que asienta sus bases un Derecho Penal Liberal, Humanista y Democrático: *constitucionalidad, legalidad y tipicidad*.

Con el análisis minucioso de los principios generales y propios de la materia habremos de intentar delinear el perfil

ideológico, el cuadro de valores dentro del cual se insertará la tipología que será objeto de estudio.

Una visión a todas luces garantista nos ha llevado a remarcar con ahínco la necesaria subordinación del Derecho Tributario Común y Penal al Derecho Constitucional y a las soluciones, principios y dogmas emergentes de él, consagrando la ineludible jerarquía normativa que debe existir entre la Carta Fundamental y aquellas disposiciones propias del Derecho Fiscal.

Reivindicamos el rol protagónico de la ley como único instrumento, que con apego a los mandatos constitucionales, goza de la habilidad e idoneidad necesaria para imponer prestaciones de carácter personal y/o patrimonial y configurar a la vez un bastión o muro de contención para los embates draconianos del poder público imponiéndole límites cuya vulneración no supondrá otra cosa que la violación de los derechos humanos más fundamentales.

En segundo lugar habremos de ingresar a considerar toda la problemática del bien jurídico, razón de ser del Derecho Penal a nuestro juicio y al cual hemos visto revigorizado en los últimos tiempos para beneplácito de quienes bregamos por un garantismo penal que ultrapase lo meramente simbólico.

Habremos de tratar de descifrar cuáles son los bienes jurídicos realmente tutelados por los delitos fiscales.

Múltiples autores, con otras tantas posiciones, todas diversas entre sí, nos han estimulado a ahondar en un punto que primariamente se presenta como ambiguo y poco claro ya que los conceptos aparecen algo indefinidos y muchas veces parecen explicitar una suerte de confusión. En algunos casos se confunden los conceptos de economía y hacienda pública engendrándose así una similitud tal que le quita la autonomía conceptual que cada uno de ellos orgullosamente ostenta. Nuestro esfuerzo habrá de apuntar en este tópico a definir y distinguir ambos relevantes conceptos demostrando la íntima vinculación que existe entre ellos lo que no les quita su autonomía conceptual.

En tercer lugar nos proponemos estudiar el origen y fundamento de las facultades del Estado para aplicar penas por ilícitos fiscales. Como contrapartida a dichas facultades analizaremos los límites a los poderes de inspección del Estado a través de la

administración tributaria, las posibles soluciones a adoptar para evitar los probables abusos de la administración fiscal, el elenco de garantías procedentes a tener en cuenta para una codificación fiscal entendida en el marco de los derechos del administrado y la armonía y coherencia con la convención internacional de Derechos Humanos de las limitaciones fiscales esbozadas.

También estudiaremos el alcance y contenido de la presunción de inocencia en materia fiscal.

El cuarto punto a considerar será la caracterización del Derecho Penal Tributario, para ello estudiaremos si se trata de un derecho común o especial, un delito de infracción de deber o delito de posición, sus vinculaciones, coincidencias y disidencias con el Derecho Penal Económico.

Veremos el Estado actual de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de la naturaleza jurídica del delito tributario en el derecho comparado. La participación criminal en los delitos especiales propios, impropios y comunes, y prioritariamente la participación criminal en los delitos fiscales. Incursionaremos también en toda la problemática derivada de la denominación: ¿Derecho Penal Tributario o Derecho Tributario Penal? y en las consecuencias que engendran cada una de las posiciones en cuestión.

En quinto término habremos de fijar el ámbito de aplicación de la Ley tributaria, el ámbito de aplicación del Código Tributario y el concepto de tributo.

Ingresaremos al estudio de la naturaleza jurídica de los “delitos fiscales” y sus coincidencias y diferencias con las denominadas “infracciones tributarias”; es decir aquellas acciones u omisiones que agreden o atacan el Derecho del Estado a percibir los tributos, ya sean recaudados por la Dirección General Impositiva o por el Banco de Previsión Social, entiéndase la administración tributaria en general.

Ahondaremos en la problemática planteada respecto a sí ¿la aplicación del “principio de independencia de las vías” supone una violación del “*non bis ídem*”?

Veremos los caracteres de la Ley Penal Tributaria, la clasificación de los delitos tributarios en el fuero penal, la problemática

de la prescripción del crédito fiscal y prescripción penal propiamente dicha, y el régimen aplicable a los delitos fiscales.

En sexto lugar, nuestro dolo se habrá de dirigir al estudio, en forma ciertamente minuciosa, de los delitos fiscales propiamente dichos, a saber *la defraudación tributaria y la instigación pública a no pagar los tributos*, previstos en los arts. 110 y 111 del C.T., *la apropiación indebida por no vertimiento de impuestos*, prevista en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 del 23/VI/1982 y *la apropiación indebida por no vertimiento de contribuciones personales de seguridad social*, previstos en el art. 27 de la Ley 11.496 del 27/IX/1959.

Analizaremos los sujetos activos y pasivos de cada uno, su estructura típica, su evolución histórica, la valoración de la prueba en el delito fiscal y todos aquellos elementos sustanciales que han merecido una consideración relevante por la doctrina y la jurisprudencia al cabo de muchos años. Ahondaremos respecto del alcance de los conceptos de administración tributaria y control fiscal y en las relaciones de aquella con el sistema tributario. También incursionaremos en el análisis de la autonomía de la defraudación tributaria como delito y en la publicidad regulada para ella en la Ley 17.930. Estudiaremos el llamado “delito contable” como una modalidad de la defraudación fiscal en virtud del intenso desarrollo doctrinario que ha registrado en el ámbito del Derecho Comparado.

En séptimo término, abundaremos en aspectos procedimentales tales como la condición de procedibilidad, la caducidad de la instancia, las diversas posturas doctrinarias y jurisprudenciales existentes al respecto y fundamentalmente en la necesidad del debido proceso administrativo.

En octavo lugar abordaremos todo lo atinente al estudio de la responsabilidad por ilícitos fiscales, la responsabilidad por actos de los representantes y terceros responsables, la responsabilidad de entidades o personas jurídicas y los delitos cometidos a través de persona jurídica.

En noveno lugar ingresaremos al estudio de las vinculaciones existentes entre los delitos tributarios y la figura del lavado de dinero y las relaciones gestadas entre ésta y algunos aspectos fiscales.

Por último estudiaremos toda la problemática inherente al nuevo régimen de levantamiento de secreto bancario en materia tributaria introducido por la reforma fiscal (Ley 18.083 del 27/XII/2006) así como la regionalización de la hacienda pública.

El capítulo de las conclusiones será, a no dudarlo, un desafío relevante para este autor, donde trataremos de sintetizar nuestro pensamiento y habremos de explicitar todo cuanto podamos haber aprendido en la confección de este opúsculo.

Como colofón hemos considerado de utilidad para el lector colocar un apéndice normativo donde se menciona todo el conglomerado de disposiciones de diferente rango y especialidad que nutren jurídicamente el tema que nos ocupa.





# I

## EL FENÓMENO DE LA EVASIÓN FISCAL Y LOS LINEAMIENTOS BÁSICOS PARA COMPRENDER SU PERSECUCIÓN EN EL ÁMBITO PENAL TRIBUTARIO

La cuestión de como debe procederse con las personas, en sus distintos grados de responsabilidad, que han infringido las reglas básicas del cumplimiento tempestivo de sus obligaciones tributarias, formales o sustanciales, dañando o poniendo en peligro los bienes jurídicos protegidos por la sociedad, conforma el objeto principal de la política de criminalizar tales conductas.

El ámbito de vigencia de aquella política varía conforme la propia estructura ideológica de cada país, y es más o menos intensa acorde de lo que se entienda por bienes jurídicos protegidos en el campo de la tributación.

El tema en cuestión tiene una trascendencia especial en los tiempos actuales para lo cual se debe analizar las consecuencias de los incumplimientos tributarios dentro de su fenomenología social y su represión penal.

Ello lleva por lógica consecuencia a que se debe enfocar el marco global de principios y política criminal que entendamos más adecuado para dar respuesta al tema en sí mismo.

Dicha problemática es ardua ciertamente tanto en doctrina como en jurisprudencia habida cuenta que la definición de evasión fiscal en su aspecto ontológico es necesaria para dar soluciones posibles al tema que nos ocupa.

Para considerar los presupuestos idóneos de criminalización tributaria siempre se debe considerar las condiciones determinantes de la violación impositiva.

En los problemas de criminalización tributaria el delito fiscal constituye la violación del repertorio jurídico tributario.

La doctrina especializada ha realizado una investigación del concepto de delito tributario revalorada jurídicamente, donde aparece el aporte comunitario en igual dimensión, del derecho penal que el derecho tributario, a cuyo amparo se pueden obtener las conclusiones más sólidas sobre la política de la criminalización tributaria. Tal doctrina señala que la criminalización tributaria debe tener presente el complejo e irrenunciable ensamble del sector jurídico tributario y penal respectivamente, de cuya interdependencia se derivan los tipos penales, lo que indica que cada intérprete, al establecer sus premisas, tiene que volcar dentro del delito tributario, los problemas interpretativos de la problemática fiscal.

Cuando el derecho penal acude en apoyo del cumplimiento de lo tributario se debe investigar en igual alcance el injusto penal y el injusto tributario, por ser ésta la única forma que el aparato coactivo penal se enfila con rigorismo científico hacia la finalidad perseguida por el derecho tributario.

La idea de recurrir a la eficacia intimidatoria de la norma penal con el fin de erradicar o atenuar el área de la evasión fiscal no es un hecho nuevo.

La actual tutela penal del sistema tributario debe necesariamente tener fundamento constitucional.

En base a tal principio, en primer lugar, se debe recordar la función social del tributo, conforme los criterios jurídicos-orientadores de cada unidad política, y la necesidad o no de criminalizar las conductas disvaliosas de carácter tributario. Ello impone un análisis medular de lo que se entiende por evasión fiscal, tanto de la perspectiva económica y sus efectos, como de la perspectiva jurídico-penal, siendo también imprescindible distinguir la infracción tributaria administrativa de la de tipo penal.

También es de rigor introducirse en los principios liminares del derecho penal en su conexión a la criminalización de conductas tributarias. Para ello es necesario investigar en las fuentes constitucionales del derecho penal; la noción específica del delito tributario, el análisis de su perfil material, objetivo y subjetivo.

Aparece como imprescindible considerar toda la fenomenología criminal, en especial, el objeto jurídico del delito fiscal,

modalidad de la lesión de los bienes jurídicos protegidos en su reenvío a la norma tributaria, sus particularidades, y efectuar un detalle pormenorizado para considerar a la defraudación fiscal en sus técnicas de tutela para saber si se integra con acciones lesivas instrumentales penadas como actos preparatorios, o, solo se configura con conductas que su disvalor traduce un resultado defraudatorio.

Es necesario conocer la modalidad de realización de la conducta penalmente relevante y el momento penalmente significativo de ésta última como impedimento del cumplimiento fiel de la obligación tributaria.

Debe ingresarse al estudio de la persona física como destinataria de la responsabilidad fiscal y expresar opinión sobre la llamada responsabilidad penal de las personas morales de derecho privado y de derecho público, la responsabilidad del grupo de sociedades; el reparto de responsabilidad penal entre las personas morales y las personas físicas, responsabilidad del dependiente del sujeto; responsabilidad del administrador, responsabilidad del profesional externo, del asesor y/o consultante fiscal, del sindico societario, del auditor, la individualización del sujeto activo penalmente en un ente no comercial; la responsabilidad del administrador de hecho; del liquidador de la sociedad, etc. Ello nos lleva a la teoría de la esfera de custodia y administración del hecho imponible doloso como presupuesto de la responsabilidad penal en el ámbito de la empresa.

No podrá prescindirse de incursionar en el análisis de la procedencia o improcedencia de la existencia de procedimientos administrativo-fiscales y penales en forma concomitante y si las garantías del proceso penal rigen también para la prevención administrativa.

El derecho penal no se basta por sí mismo para acabar con la evasión, sino que requiere la existencia de una Administración tributaria idónea en la verificación de supuestos criminales con personal especializado en el conocimiento acabado tanto del derecho tributario como los conocimientos profundos del derecho penal.

Cuando el accionar de la Administración tributaria es sumamente efectivo constituye un elemento que sirve para disuadir conductas disvaliosas en la espera de beneficios de evasión.

Si no se mide el injusto penal con igual intensidad con el injusto tributario poco puede avanzarse en el terreno de la criminalización tributaria.

Cualquier desfasaje entre la cultura tributaria y la penal originará resultados ajenos a la verdadera persecución de las conductas disvaliosas originadas en el campo tributario, habida cuenta que el derecho penal no se basta por sí solo para dar respuesta a dicha persecución.

La doctrina penal italiana ha anticipado con suficiente anterioridad, y en relación a experiencia de su país, que los ordenamientos penales tributarios que no guardan en su valoración los propios problemas fiscales son proclives a generar condenas de dudosa validez jurídica, y que más que aplicar conceptos de derecho penal, los mismos se transforman en instrumentos de persecución política del gobernante de turno.

## II

# PRINCIPIOS COMUNES FUNDAMENTALES PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO PENAL FISCAL

Nuestro ordenamiento penal está sustentado en principios generales que constituyen garantías de la correcta administración de justicia.

Estos principios, que están reconocidos no solamente en nuestro Código Penal sino en nuestra Constitución Política del Estado como Garantías Constitucionales, son: finalidad preventiva y protectora de la persona humana de la pena; legalidad, según el cual la actividad sancionadora del Estado debe estar sustentado en una norma legal; prohibición de la aplicación analógica de la ley penal; principio de la lesividad o puesta en peligro de los bienes jurídicos para la aplicación de las penas; garantía jurisdiccional, las sentencias no pueden ser dictadas más que por juez competente; garantía de ejecución, exigencia que la pena se cumpla en el modo previsto por la ley; responsabilidad penal como fundamento de la aplicación de la pena; proporcionalidad de la pena y los fines de curación, tutela y rehabilitación de las medidas de seguridad; aplicación de las normas generales del Código Penal a las leyes especiales.

Todos los mencionados, cuya vigencia constituye un imperativo fundamental para garantizar los derechos humanos, afloran de un principio básico que ha sido objeto de reconocimiento universal como es el *Principio de Constitucionalidad del Derecho Tributario*.

Ahora bien, la potestad tributaria -como toda potestad- constituye un conjunto de facultades de actuación que el ordenamiento jurídico otorga al Estado y a la Administración, y que

les habilitan para obrar, confiriéndoles al efecto poderes jurídicos.<sup>1</sup>

En materia tributaria, la potestad de que hablamos comprende la atribución de crear tributos, la de determinación y liquidación de los mismos, a más del potencial ejercido de todos los mecanismos e instrumentos necesarios para su recaudación.

Todas estas prerrogativas se ejercen siempre con recaudos legales, mas existe siempre el llamado Principio de Constitucionalidad del Derecho Tributario, que implica “una sumisión a las características esenciales del orden jurídico que nos rige, pues se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico-tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar contradecirlos. Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa”.<sup>2</sup>

En nuestro orden jurídico es principio inconcuso que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe y que nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley.

Procedamos pues al estudio de los principios rectores de nuestro orden jurídico.

### 1) PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La Real Academia Española ha definido el vocablo “principio” en su acepción más aplicable al tema de estudio que nos ocupa como: “...máxima, regla de conducta... dicese lo que se acepta o acoge en esencia y no en sus accidentes...”.

---

1 García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, 5ª ed., Madrid, Civitas, 1980, pp. 440 y 441.

2 Rioja Viscaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ª ed., México, Editorial Temis, 1998, p. 237.

Por su parte, el ilustre maestro patrio Eduardo J. COUTURE, en su diccionario de “Vocabulario Jurídico”, define la “Legalidad” como: “...calidad o atributo que posee una conducta o acto jurídico realizados de acuerdo a lo establecido en la ley...”. Cita el maestro, un ejemplo feliz que explicitaba la necesaria subordinación de la administración al mandato de la ley, el art. 6 del Código de Organización de los Tribunales otrora vigente, “...la autoridad requerida en forma debe prestar su auxilio sin que le corresponda calificar el fundamento con que se le pide, ni la justicia o legalidad de la sentencia o decreto que se trata de ejecutar...”. Se vislumbra en los dichos del legendario profesor la necesaria subordinación de la autoridad administrativa a los mandatos legales o a aquellos provenientes de los jueces de la nación por expresa facultad legal.

Etimológicamente el vocablo legalidad proviene del latín medieval “legalitas”, derivado de “legalis”, y éste de “lex, legis, ley”.

El principio de legalidad de trascendencia universal es adoptado como eje rector de múltiples legislaciones, en el derecho francés “legalite”, en el derecho italiano “legalita”, en el portugués “legalidade”, en el inglés “legality” y en el alemán “gesetzlichkeit, gesetzmässigkeit”.

Desde la Revolución Francesa en adelante y los posteriores movimientos codificadores, se considera como un principio básico de derecho penal, haciendo así referencia a su contenido y significado con la clásica formulación latina acuñada por Paul Johan Anselm Von FEURBACH, “*nullum crimen, nulla poena, sine lege scripta, stricta, certa et previa*”, esto es, que ningún comportamiento puede ser calificado como delito, ninguna pena puede ser impuesta, sin que estuviesen fijados anteriormente en una ley formal precisa.

En Colombia con motivo del Primer Encuentro de la Comisión Redactora del Nuevo Código Penal Tipo Iberoamericano de 1995 se aprobó un artículo que a texto expreso recoge y reconoce este principio: “principio de legalidad. Un hecho solo puede ser objeto de pena o de otra consecuencia jurídica prevista en este código, si estas han sido previamente establecidas por una ley formal, proveniente de un órgano legislativo democráticamente legitimado”.

El principio de legalidad tiene un contenido plural, que puede sintetizarse en cuatro normas, cuatro prohibiciones que representan pues, formas típicas de vulneración, motivo de caracterización por la teoría.

a) Prohibición de fundar la represión penal de una conducta en normas distintas a las contenidas en una ley formal (*lex scripta*).

b) Prohibición de aplicar ley penal a supuestos no previstos por ella, es decir, la denominada prohibición de aplicación analógica de la ley penal (*lex stricta*). El Código Penal español de 1995 recoge a texto expreso este aspecto del principio de legalidad al establecer la siguiente prohibición, “las leyes penales no se aplicaran a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”, art. 4.1. Sin embargo parece confundir la exigencia de *lex stricta* con la prohibición de analogía *in malam partem*.

c) Prohibición de aplicación retroactiva y la prohibición de la creación de normas penales retroactivas que fundamenten o agraven la responsabilidad penal (*lex praevia*). Esta consecuencia del principio de legalidad implica la prohibición al legislador de crear normas penales con carácter retroactivo y a los jueces su aplicación retroactiva, salvo en ambas hipótesis que la aplicación de la retroactividad sea beneficiosa para el “reo”.

El art. 2.1 del Código Penal español señala que “no será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración. Carecerán igualmente de efecto retroactivo las leyes que establezcan medidas de seguridad”.

La excepción a esta prohibición garantista es que se pretenda aplicar retroactivamente una ley más favorable al reo que aquella que estaba vigente al momento de cometerse el delito. Esta excepción tiene un fundamento político social, dado que carece de sentido dictar o mantener la ejecución de penas por hechos que ya no se consideran delitos o cuando la gravedad de aquellas aparece como desproporcionada.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Silva Sánchez, Jesús María, “Legislación Penal socio económica y retroactividad de disposiciones favorables, el caso de las leyes penales en blanco”, *Hacia un derecho penal económico europeo*, Jornadas en honor al Profesor Klaus Tiedemann, 1995, pp. 667 y ss.



La garantía constitucional de la prohibición de la retroactividad de la ley penal tiene por finalidad “proteger al acusado frente al endurecimiento de las penas, pero no para impedir que se beneficie con una nueva situación legal más favorable”.<sup>4</sup>

d) Prohibición de crear leyes penales con contenido incierto o indeterminado (*lex certa*).<sup>5</sup> Esta exigencia es consecuencia de la prohibición de crear leyes penales en blanco, con contenido indeterminado, debiendo consistir necesariamente en un mandato de precisión en la configuración de la ley penal, tanto en lo atinente al hecho punible como a la consecuencia jurídico penal del mismo.

El hombre medio, a través de la *lex certa* podrá saber en forma precisa y determinada que es lo que puede hacer (ámbito de lo lícito, principio de libertad) y lo que no puede hacer (ámbito de lo penalmente prohibido).

Consideramos que carece de legitimidad constitucional todo precepto penal que contenga expresiones exageradamente amplias tales como los llamados “tipos abiertos”.

La descripción típica tiene que ser tan clara y determinada que el juicio de antijuricidad del legislador sea señalado por ella en forma inmediata.<sup>6</sup>

Resulta aleccionador al respecto lo sostenido por el Tribunal Constitucional Federal alemán: “...el individuo debe tener la posibilidad de conocer desde un principio lo que está prohibido penalmente para poder adecuar su comportamiento a ello. Sin embargo, no se debe extremar el mandato de la determinación de la ley, pues de lo contrario las leyes se tornarían excesivamente rígidas y casuísticas y no se podrían adecuar a la evolución de la vida, al cambio de las situaciones o características especiales del caso concreto. Este peligro surgiría si el legislador tuviera que concretar todo supuesto de hecho típico hasta sus últimos detalles. Por ello el derecho penal no puede renunciar a la utilización de conceptos generales que no pueden ser descriptos

---

4 Bacigalupo, Enrique, *Principios de Derecho Penal*, Akal, Madrid, 1990, 2ª ed., p. 70.

5 Vallejo, Manuel Jaen, *La Justicia Penal ante los nuevos retos de la actualidad*, FCU, 2001, p. 24.

6 Welsel, Hans, *Das Deutsche Strafrecht*, 11ª ed., 1969, p. 23.

formalmente con toda exactitud y que por esta razón necesitan en gran medida, una interpretación judicial...".<sup>7</sup>

Ningún principio jurídico ha despertado a través de siglos tantas adhesiones en la doctrina y en los derechos positivos como el principio de legalidad en materia tributaria. Como bien señala el profesor Víctor UCKMAR constituye un "*principio común de derecho constitucional tributario*".

El principio de legalidad en materia tributaria, divulgado a través del conocido aforismo "*nullum tributo sine legge*", es un típico ejemplo de la especificación en una rama jurídica determinada del principio fundamental en el Estado de derecho, de que "...nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe..." art. 10 inc. 2do. de la C.N..

Algunas Constituciones como la nuestra y la de nuestros hermanos argentinos y brasileros se limitan a hacer enunciaciones de carácter general, que han sido entendidas como de estricta aplicación en materia tributaria. Mientras tanto otras constituciones como las ecuatorianas de 1945 ratifican a texto expreso el precepto dentro de este sector.

El principio de legalidad está implícito en el desarrollo de la función legislativa. A tal punto que, algunas constituciones como la francesa de 1946, atribuyeron la función al Poder Legislativo sin explicitar dentro de sus facultades la posibilidad de establecer tributos porque se interpretó que estaba implícita en la función legislativa que se otorgaba.

Debemos partir de dos afirmaciones básicas, a mi juicio jurídicamente indiscutibles, la primera de ellas es que los únicos órganos competentes para "crear, modificar o suprimir" tributos son los parlamentos ya sean nacionales o locales. La segunda de ellas es que éstos se encuentran plenamente subordinados a la Constitución, o sea que no basta una ley, sino que ésta debe actuar dentro del marco constitucional.

Existen pues limitaciones constitucionales al poder de tributar lo que permite sostener que las garantías que se persiguen

---

<sup>7</sup> Albin, Eser y Burkhardt, Bjorn, *Derecho Penal. Cuestiones fundamentales de la teoría del delito sobre la base de casos de sentencias*, con traducción de Silvina Bacigalupo, Editorial Colex, Madrid, 1995, p. 53.

con el principio de legalidad encuentran una mejor formulación haciendo referencia a la noción más amplia de “principio de juridicidad” como lo propuso NEUMARK.

En octubre de 1986 se celebró un trascendente evento cultural como fue el “Simposio sobre el Principio de Legalidad en materia tributaria” en el que participaron encumbrados tributaristas de América Latina. En dicho evento se consagraron cuatro máximas fundamentales aplicables a este tema, a saber:

a) El principio de legalidad recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental de derecho público tiene especial gravitación en materia tributaria.

b) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos en las mismas.

c) La ley debe establecer todos los aspectos referidos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria.

d) Las excepciones a este principio deben limitarse al máximo, debiendo estar consagrados en los textos constitucionales.

El principio de legalidad en materia penal tributaria adquiere una significación muy especial en estos tiempos donde ha resucitado con singular vehemencia el interés del Estado en punir a los infractores de leyes fiscales a través de normas con contenido penal.

Los principios del derecho penal tributario se deben insertar armónicamente con los *principios generales* de Derecho Tributario. Esto es una manifestación de lo que LUDGENS denomina como el “paradigma de la continuidad jurídica tributaria”.<sup>8</sup>

Si bien el derecho penal tributario tiene peculiaridades propias, debe ser necesariamente reconducido al ámbito del derecho penal común y a sus principios generales.<sup>9</sup>

Reconocidos autores de la talla de MOCCIA y PALIERO, sostienen que un enfoque técnicamente aceptable del derecho

---

<sup>8</sup> Ludgens, Edwin, “Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado social de Derecho”, ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS, Nueva York, Julio 2006, p. 2 y ss.

<sup>9</sup> Paliero, Carlo Enrico, “Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en *Riv. Ot. Dir. Proc. Penal*, 1992, p. 510 y ss.

penal tributario presupone un vínculo continuo con los principios generales y con las categorías dogmáticas del derecho penal común.<sup>10</sup>

La gran mayoría de las constituciones modernas basan su sistema tributario sobre los principios de solidaridad equitativa, capacidad de contribución y redistribución racional y progresiva de la riqueza. Todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos teniendo en cuenta su capacidad contributiva, mediante un sistema tributario justo y sin ningún vestigio confiscatorio o expropiatorio.

Dada la estrecha vinculación existente entre el cumplimiento del principio de solidaridad por parte de los integrantes del colectivo y los fines propios del Estado social de Derecho, se ha afirmado razonablemente que el ilícito tributario configura una violación del deber genérico de solidaridad, consistiendo la misma esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas de dinero que deberían ser usadas a favor de la sociedad.

En similar sentido, se pronuncia J. J. QUERALT JIMÉNEZ al sostener que la razón jurídico política y político criminal de la incriminación estriba en el deber jurídico público de contribuir al levantamiento de las cargas públicas, de modo acorde con la capacidad económica de cada cual, sin que el sistema fiscal tenga en ningún caso alcance confiscatorio.<sup>11</sup>

Como denominador común, la gran mayoría de las constituciones modernas basan su tributación en los principios de “solidaridad equitativa, capacidad de contribución y redistribución racional y progresiva de las riquezas”.

Es decir, que todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio.<sup>12</sup>

La rigurosa correlación existente entre el cumplimiento de los deberes de solidaridad y los fines propios del modelo de Estado

---

10 Moccia, Sergio, “Riflessioni di Politica Criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del Diritto Penale Tributario”, en *Diritto Procesal Penal*, 1993, pp. 123 y ss.

11 Queralt Jiménez, J. J., *Derecho Penal Español*, Parte especial, p. 626.

12 Martins, Ives Gandra da Silva, *Teoria da impositao tributaria*, 2ª ed. actualizada, Editora Ltr, Sao Paulo, 1998, pp. 50 y ss.

social, ha permitido afirmar, con singular acierto, que el *ilícito tributario configura una “violación del deber de solidaridad”*, consistiendo esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas de dinero que deberían ser usadas a favor de la colectividad. Esa conducta evasiva constituiría un obstáculo relevante para la consecución de los fines estatales de carácter social.

El tributo es un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción, que nace de su poder de imperio y que se ejerce a través de la ley como expresión del poder legislativo, y como norma jurídica que define exhaustivamente los supuestos objetivos y subjetivos de la pretensión estatal y de la obligación correlativa del contribuyente.

El tributo exhibe dos caras, según se lo mire desde la perspectiva del operador económico o sujeto pasivo del mismo o desde la perspectiva del Estado.

En el primer caso, el tributo opera como una detracción o transferencia patrimonial del contribuyente hacia el fisco; en la segunda hipótesis, el tributo se integra a la acción presupuestaria (proceso ingreso-gasto público) sea con finalidad financiera de cobertura del gasto público, sea en función reguladora de la economía y la sociedad, en el caso de los impuestos de ordenamiento o finalidad extrafiscal, económica y social.<sup>13</sup>

En tal sentido se pronuncia también LEZON, quien sostiene que para la ética religiosa los fraudes fiscales constituyen infracciones morales y no solamente jurídicas e igualmente para la ética social. El delito fiscal implica por parte de su autor una infracción de la obligación que tiene éste, como miembro de la sociedad organizada, de contribuir con sus bienes a los gastos comunes. El fraude tributario perjudica a los coasociados, que se ven constreñidos a pagar de más, como forma de compensar lo que no pagan aquellos que incumplen con la obligación social de contribuir con las arcas estatales, resultando de esta forma lesionada, aún cuando de un modo indirecto, la justicia conmutativa y distributiva.<sup>14</sup>

---

13 Corti, Horacio, “De la autonomía del derecho tributario”, en homenaje al 50º aniversario del “Hecho imponible” de Dino Jarack.

14 Lezon, “Defraudaciones al Estado”, *Revista de los Tributos y de Legislación*, Madrid, 1915, XLIX, p. 157 y ss.

Es por ello que reafirmamos la vigencia del principio de solidaridad, que supone necesariamente que todos los integrantes del colectivo social contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario institucionalizado que será justo y estará desprovisto de cualquier sesgo confiscatorio.

Entiendo entonces, que una característica fundamental de un derecho tributario justo, es la adecuada fijación de la carga tributaria en base a una justa distribución de la presión fiscal en función de la riqueza.

Respecto a la capacidad contributiva o económica de los contribuyentes merecen señalarse los conceptos vertidos por BAJO y BACIGALUPO, respecto de la legislación fiscal de la madre patria; estos autores expresan que: “El hecho de que el Art. 31 de la Constitución Española imponga al ciudadano el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público conforme a su capacidad contributiva, no podría excluir la ganancia ilícita porque con dicha ganancia el ciudadano es más capaz. En este contexto se agrega que la licitud o ilicitud de las ganancias que producen riqueza no tienen ninguna influencia sobre la capacidad contributiva, ya que el incremento de riqueza es un mero dato económico, no jurídico”.<sup>15</sup>

Como señala la Sentencia 76/1990, del 26/IV/1990, del Tribunal Constitucional Español, la “lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración Tributaria”. Es decir, “no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a “un sistema tributario justo” como el que la Constitución propugna en el Art. 31.1”. “La Constitución Española establece entre los deberes de los ciudadanos el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio (art. 31).

---

15 Bajo, Bacigalupo, “Die ideale im recht und das steuerstrafrecht”, pp. 129 y 134.

El incumplimiento de este deber constitucional tiene su manifestación más reprochable en el fraude fiscal, expresión de una profunda insolidaridad social.

El Estado reacciona contra el fraude fiscal por medio de las potestades de investigación y regularización que atribuye a la administración tributaria, y especialmente, por medio de su *ius puniendi* o potestad sancionadora, tanto en el ámbito estrictamente administrativo (derecho sancionador tributario) como en el ámbito penal, a través singularmente de la figura del delito fiscal. Así, en la prevención y lucha contra el fraude, el delito fiscal, junto con otras modalidades de delitos en perjuicio de la Administración Tributaria, debe cumplir una función de cierre del sistema conforme a las finalidades retributiva y preventiva propias del derecho penal.<sup>16</sup>

Coincidimos plenamente con el querido Profesor Raúl CERVINI en cuanto a que el "...sistema penal tributario debe concebirse a nuestro juicio de modo bipolar como un estatuto global de solidaridad social y garantías, donde deben interaccionar en armonía los principios de los ingresos de derecho público cuya esencia recoge el Derecho Tributario y el cuadro de garantías que explicita con mayor rigor el derecho penal tributario...".<sup>17</sup>

La criminalización de las infracciones tributarias se debe llevar a cabo respetando las exigencias previas de un Estado Social de Derecho, contribuyendo al logro de una política criminal, admisible precisamente, en un Estado que pretenda jerarquizar por igual sus notas de *Social* y de *Derecho*. De lo contrario -ante el riesgo de que se desnaturalice su punición- es mejor que dichas infracciones permanezcan en la órbita de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando éste contenga una similar estructura de garantías para el concernido de la pretensión tributaria. En ausencia de las imprescindibles

---

16 Sentencia 76/1990, del 26/IV/1990, del Tribunal Constitucional Español citada en primer informe Diciembre 2006 del observatorio administrativo previsto en el convenio de 30/VI/2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el Fraude Fiscal.

17 Cervini, Raúl, *Os processos de descriminalização*, 2ª ed., Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2002, pp. 225 y ss.

garantías, el propio sistema de sanción administrativa carecerá de legitimidad.<sup>18</sup>

Toda sociedad, para hacer frente al gasto público, cuenta con el derecho de exigir la contribución directa y material de los sujetos, y la obligación de éstos no debería limitarse a cumplirla, sino que en buena medida han de colaborar en la verificación y fiscalización que lleva a cabo la Dirección General Impositiva (D.G.I.).

Textos fundamentales, como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en el artículo XXXVI determinan: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Principios como éste deben ser conocidos y aceptados por los ciudadanos, para posibilitar el normal funcionamiento de las finanzas públicas.

Con el fin de alcanzar la justa equidad que se encuentra en los fundamentos del régimen constitucional en esta materia, resulta imprescindible disponer de un organismo tributario cuya eficiencia garantice la imposibilidad de una desigual e injusta distribución de las cargas tributarias.

Llevar a cabo una tarea tan vasta de la mejor manera, requerirá recaudar lo que corresponde con el menor monto posible en costos y tiempo invertido.

Esta función específica del Estado tiene su origen en el texto de la Constitución Nacional. De que su desenvolvimiento se lleve a cabo del modo más responsable y correcto depende nada menos que la existencia de la Nación, ya que, sin los recursos indispensables, ninguna Nación tiene posibilidad de subsistir.

Los hechos que afecten el flujo normal de estos recursos producen una lesión en el cuerpo social, por lo que debe remarcarse expresamente el deber de veracidad por parte de los

---

18 Cervini, Raúl, *Os processos de descriminalizacao*, 2ª ed. revisada da tradução, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2002, pp. 225 y ss.; Cfme. Moccia, Sergio, “Die systematische funktion der kriminalpolitik. Normative grundsätze eines teleologisch orientierten strafrechtssystem”, en AA.VV., *Bausteine Des Eruopäischen Strafrechts*, pp. 65 y ss.



contribuyentes. Cualquier obstáculo en ese cuidadoso mecanismo, corre el riesgo de producir una inmovilidad en este aspecto que afecte al Fisco en su conjunto.

Resulta preciso insistir en que todo proyecto de sistema tributario se basa en ciertos fundamentos básicos, entre los que cuenta la certeza de que realmente entren al sistema los recursos previstos. En este contexto, es posible afirmar que, en principio, todos aquellos ámbitos a los que no llegue la recaudación potencial prevista, podrían ser eventualmente considerados bajo la categoría de evasión.

La más inmediata acepción del vocablo “evasión” lo refiere a “fuga”, y con este alcance ha sido considerado en distintos ámbitos.

Un concepto que debe estar en la mira de los administradores recaudatorios, ya que solo teniendo muy en cuenta esos principios, será factible esperar el alcance de resultados esperados de los proyectos más meticulosamente diseñados. De otro modo, los resquicios que aparezcan en el sistema, por más mínimos que parezcan, constituirán, quizás en breve lapso, aquellos por donde se filtren conductas que perjudiquen al conjunto del sistema social.

Asimismo no cabe duda de que cualquier plan económico que se pretenda implementar, no podrá llevarse a cabo exitosamente, si el ingreso de recursos no se cumple en la medida prevista en la concepción del mismo.

La totalidad de los principios generales del Derecho Tributario se relacionan estrechamente con el Derecho Tributario estructural, o sea como derecho vinculado a las propias raíces esenciales de la vida en sociedad, y otros aluden a los aspectos formales o procedimentales de la realidad tributaria. Unos y otros conforman una estructura de frágil equilibrio entre la *solidaridad reglada* y la *prepotencia tributaria*.<sup>19</sup>

El derecho fiscal, al igual que toda otra rama jurídica del ordenamiento, encuentra su validez o legitimación formal y sustancial en sus normas fundamentales, esto es, las cláusulas dogmáticas o preceptivas, orgánicas y axiológicas de la Constitución patria.

---

19 Martins, Ives Gandra Da Silva, *Teoría de la imposición tributaria*, pp. 50 y ss.

Es en este contexto, y sobre la base de esta estructura ideológica, que al amparo de un derecho penal garantista, se debe revigorizar y reivindicar a ultranza el primero y más relevante de los principios, el “*principio de legalidad o de reserva de la ley*”.

El **principio de “reserva de ley” o “legalidad”** se vincula fundamentalmente al aspecto instrumental del derecho tributario. Su estructura supone que “...ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley...”.

La fundamentación histórico-constitucional de los tributos tiene su raíz en que los mismos representan invasiones del poder público en las riquezas particulares; en un Estado de derecho éstas invasiones deben hacerse únicamente a través del instrumento legal, o sea, de la ley; el Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios de los particulares.

En ese sentido, y toda vez que la imposición de un tributo implica un acto coercitivo del poder público en cuánto manifestación del poder fiscal, debe establecerse por medio de una ley nacional, tanto en sentido formal como material.<sup>20</sup>

Será la ley y únicamente ella, la fuente legislativa idónea y constitucionalmente adecuada para exigir prestaciones patrimoniales a los particulares.

Solo la ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano. El sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la seguridad absoluta de que única y exclusivamente la ley podrá obligarlo a la contribución tributaria.

Se tratara de una ley emanada del poder legislativo en ejercicio de facultades indelegables.

Se excluye toda posibilidad de que por vía de decreto se puedan imponer obligaciones tributarias a los particulares, siendo ésta una práctica, a todas luces, contraria al alcance requerido que debe ostentar el principio de legalidad.

El principio de legalidad concibe al derecho como condición de la administración, tanto en su existencia como en su obrar.

---

20 Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Cima, Buenos Aires, p. 75.

Existe una “vinculación positiva” de la administración al derecho ya que se exige un apoderamiento legal habilitante en favor de la administración para que ésta pueda actuar.

Esta posición se apoya naturalmente en la naturaleza propia de las funciones estatales.

Ninguna persona o conjunto de ellas, ni magistratura alguna, podrá autoatribuirse, ni aún a pretexto de circunstancias extraordinarias, otra autoridad o derechos que los que expresamente se les hayan conferido por las LEYES. Todo acto contrario a lo precedentemente expuesto será necesariamente NULO y violatorio del principio en examine. En materia tributaria y como consecuencia del régimen de separación de las funciones en los tres poderes del Estado, nuestro sistema, en lo que respecta a la creación, modificación o supresión de tributos se rige estrictamente por el principio de legalidad.

Esta afirmación encuentra su fundamento más relevante en la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, cuya fuente es una norma que tiene la característica de ley en sentido material. De acuerdo a nuestra Carta Magna en su art. 83, su sanción compete en forma exclusiva al poder legislativo y para esto no es necesario que exista una disposición expresa, bastando solo el reconocimiento que la función legislativa pertenece a la Asamblea General.<sup>21</sup>

Toda la fundamentación precitada obedece a que una característica fundamental del tributo es la “génesis coactiva”, derivada de la supremacía e independencia del poder soberano, en cuanto atributo del poder político y específicamente, como expresión de la potestad tributaria del Estado.

Esta “génesis coactiva” se trasunta en el ejercicio del poder de imperio del Estado que genera unilateralmente obligaciones de sus ciudadanos de dar sumas de dinero.

La única forma posible de legitimar esa coacción es la expresión normativa de la imposición, es decir, la existencia de una ley que fije los límites del poder de imperio del Estado y que haya sido confeccionada, en su forma y contenido, teniendo

---

<sup>21</sup> Valdés Costa, Ramón y Peirano, Juan Carlos, *Manual de derecho financiero*, Vol. 1, p. 29.

presentes los principios constitucionales sin cuya contemplación, solo tendremos una burda manifestación de ejercicio abusivo de poder estatal.

En este sentido, en nuestro derecho positivo, el requisito de la ley como fuente de obligaciones está expresamente previsto en los textos constitucionales. Así el art. 10 de la Carta Magna vigente recoge el principio general que "...ningún habitante de la República está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe..."; en buen romance esto significa que solo la ley puede imponer obligaciones a los particulares y este requisito es, obviamente, también aplicable a toda obligación tributaria.

El precedente más remoto de este principio lo ubicamos en el art. 30 del estatuto albertino, en un contexto y con una finalidad muy diferente a la actual. Contemporáneamente las disposiciones constitucionales y la reserva de la ley en ellas contenidas, se vinculan con el propósito de "...equilibrar el orden de los poderes para garantizar la integridad patrimonial de los individuos respecto del soberano...".<sup>22</sup>

Las recomendaciones de la doctrina latinoamericana han sido recogidas con buen tino por el MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMÉRICA LATINA, el cual ha tenido una incuestionable influencia en los códigos aprobados desde 1966 en adelante.

El referido modelo de código expresa, entre otras cosas que "...los principios jurídicos fundamentales que son esenciales para el fortalecimiento de los países de América Latina con miras al desarrollo económico y social *no deben sacrificarse so pretexto de que constituyen una traba a los principios de la política fiscal o de la eficiencia de la Administración Tributaria...*".

Algunos estados de América Latina tales como Brasil, Costa Rica y Venezuela, han reivindicado a ultranza la vigencia de los principios generales de derecho fiscal y han contemplado la recomendación realizada en las IV Jornadas de Derecho Tributario de Punta del Este acerca de que "...los principios funda-

---

<sup>22</sup> Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, BdeF, Montevideo - Buenos Aires, 2006, p. 18.

mentales de derecho tributario se consagren en el orden jurídico con una jerarquía superior a la de la ley ordinaria, de acuerdo con el sistema constitucional de cada país, a fin de asegurar su debida permanencia...”.

Es incuestionable la íntima vinculación existente entre el derecho tributario y el constitucional, y más incuestionable aún, principio de jerarquía normativa mediante la subordinación del derecho tributario al derecho constitucional.

Es evidente que existe en cierta forma una relación de subordinación del derecho tributario a las “soluciones y principios” consagrados en la Carta Magna. Son estos últimos los que delimitan la esfera de acción de las normas tributarias y los que establecen los márgenes dentro de los cuales deberá moverse el legislador en materia fiscal.

La inferioridad jerárquica de las normas tributarias respecto de la Constitución y su necesaria dependencia y sujeción con ésta, nos ha llevado a enunciar el denominado “*principio de subordinación constitucional del derecho tributario*”, el cual constituye la base ideológica fundamental sobre la cual se asientan nuestros postulados expuestos en el presente trabajo monográfico.

El principio de legalidad, es un principio de Derecho Constitucional y no un principio particular y específico del Derecho Tributario. La subordinación de la ley a la Constitución no está circunscripta, únicamente, a las limitaciones expresas en ella contenidas, sino que se hace extensiva a la totalidad de los principios que en ella se consagran.

A nuestro juicio, en nuestro derecho, la subordinación de la legislación a la Constitución trasciende las limitaciones taxativamente mencionadas en ella y se extiende a todos aquellos derechos que, aún no estando expresamente previstos en la misma, son inherentes a la personalidad humana, o se derivan de la forma republicana de gobierno, ya fuere que estén reglamentados o no.

El Principio de Constitucionalidad abarca diversos aspectos, que no se limitan a la sola determinación de quienes ostentan la potestad tributaria y dentro de qué límites. Tal postulado se extiende a la definición teleológica del tributo y los derechos y obligaciones del contribuyente, que son propias de un régimen tributario, correctamente articulado.

Como bien lo señala VALDÉS COSTA, “todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos -a los cuales corresponde la calificación de fiscales o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones e incentivos-, provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobre imposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuestos progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco)”.<sup>23</sup>

La Constitución italiana, aunque conteniendo pocas normas específicas en materia tributaria y siendo excesivamente parca en disposiciones tendientes a regular las relaciones tributarias entre el Estado y los particulares, explicita su intención de proteger los derechos de los particulares de los embates de la Administración Tributaria.

Para ello, aún en forma esquemática, contiene disposiciones que son suficientes para identificar los elementos característicos del derecho tributario.<sup>24</sup>

La primera disposición fundamental que concierne directamente al fenómeno tributario es la del art. 23 de la referida Constitución itálica que expresa “...ninguna prestación personal o patrimonial puede ser imponible sino sobre la base de la ley...”.

En igual sentido se pronuncia el art. 256 de la Constitución de la República de Ecuador que instituye los principios básicos del régimen tributario de aquella nación: igualdad, proporcionalidad y generalidad; además de que establece la finalidad esencial del tributo. La citada disposición se complementa con la enunciación del Principio de Reserva de Ley o Principio de Legalidad del art. 257 -contemplado también en el art. 3 del C.T., que su parte medular dice: “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer, modificar o extinguir

---

23 Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., Temis, Bogotá, 1996, p. 8.

24 Pistone, “L’Ordinamento Tributario”, citado por Lo Monte, Elio, en *Principios de Derecho Penal Tributario*, pp. 16 y 17.

tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”.

La base legal de toda obligación de naturaleza personal o patrimonial engendra un marco relevante de garantías para los administrados. Con ello se siembra la certeza que solo la ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano.<sup>25</sup>

Los jueces constitucionales han sostenido que se satisface la reserva de la ley en materia de imposiciones cuando se establecen criterios aptos para delimitar la discrecionalidad del ente impositor, de modo que se excluya la posibilidad de un ejercicio arbitrario del poder a él atribuido.

Pero el cometido más relevante de la disposición contenida en el art. 23 de la Carta Magna italiana se ve satisfecho en la medida que con él se tiende a impedir que la administración pública o los entes locales desprovistos de autonomía legislativa, limiten la libertad personal al exigir sacrificios económicos a sus ciudadanos, sin que exista una determinación legal preexistente.

La reserva de la ley tiene como fin tutelar al ciudadano y de esa manera evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales o las incriminaciones conexas se *utilicen como instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales*.<sup>26</sup>

En el campo del derecho penal, siendo absoluta la “reserva legal”, se establece sin excepciones que toda prestación u obligación fiscal o tributaria debe tener su fuente únicamente en la ley. En ningún caso el sacrificio económico del contribuyente puede depender de la voluntad discrecional de los gobernantes de turno. El actuar de la administración será reglado y estará subordinado en plenitud al mandato legal.

A nuestro juicio el principio de “legalidad o reserva de ley” constituye un freno, un muro de contención, ante los sistemáticos embates de la administración que pretende avasallar, por vía administrativa y otras alternativas a ella, ese bastión inexpugnable que encierra este supremo principio en estudio, que es el de las “garantías individuales” de los administrados.

---

25 Dell'Ano, Tito, *I reati tributari in materia di imposte dirette e iva*, Milán, 1992, p. 3.

26 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, ut supra citado, p. 19.

Es “condición sine cuanon” para la defensa integral e irrestricta de este principio, limitar sus excepciones al mínimo e instrumentar mecanismos y condiciones para evitar que por la referida vía se termine desvirtuando el principio general.

Entendemos que el principio de legalidad contamina de garantías todo el sistema, por ello engendra a la vez otras expresiones, como la “irretroactividad de la ley” y “la no conveniencia de realizar interpretaciones legales a contrario sensu”.

A su vez la no retroactividad de la ley tiene como corolario la *aplicación retroactiva de la ley penal más benigna* consagrada en el art. 8 del C.T. que reitera la concepción expuesta en el art. 15 del C.P. (“...cuando las leyes penales configuran nuevos delitos o establecen una pena más severa, no se aplican a los hechos cometidos con anterioridad a su vigencia. Cuando se suprimen, en cambio, delitos existentes o se disminuye la pena de los mismos, se aplican a los hechos anteriores a su vigencia, determinando la cesación del procedimiento o de la condena en el primer caso, y solo la modificación de la pena en el segundo en cuanto no se hallare fijada por sentencia ejecutoriada...”).

Consideramos fundamental esta extensión relevante del principio de legalidad, ya que permite abortar toda iniciativa de la administración, tendiente a “imponer prestaciones personales o patrimoniales” *con efecto retroactivo o a justificar su existencia y exigencia por el mecanismo del contrario sensu*.

Podemos afirmar que la retroactividad de la ley y la realización masiva de interpretaciones a “contrario sensu” no riman con el principio de legalidad.

En materia de “principio de irretroactividad” como una manifestación del de legalidad, aunque no surge expresamente previsto en nuestra C.N., debe considerarse inserto en nuestro orden jurídico, como una “garantía implícita” derivada del art. 72 de la misma. La referida disposición determina que, todo derecho, deber y garantía inherente a la persona humana o derivado de la forma republicana de gobierno debe considerarse como no excluida de la Constitución.

Otra forma de explicitar el principio de legalidad es denegar toda forma de tipificar por exclusión, es decir crear tributos,



tipificar delitos, mediante la designación de lo que no constituye “hecho gravable o hecho punible”.

El derecho penal general, y aún el especial en materia fiscal, deberá indicar lo que está prohibido en forma expresa y no lo que está permitido, dado que la libertad es la regla y la prohibición su excepción. No hay razón lógica de designar expresamente lo que es lícito dado que será lícito todo aquello que no esté prohibido a texto expreso por la ley (consagración del principio de libertad).

El profesor Alberto Ramón REAL citado por Milton CAIRO-LI en su “Manual de Derecho Penal” sostiene que la irretroactividad de la ley es un derecho derivado del propio principio de legalidad, porque si nadie está privado de hacer lo que la ley no prohíbe ni obligado a hacer lo que ella no manda, “...no es posible que mediante decisiones del poder público, posteriores a ciertos hechos de conducta humana, se conviertan en ilícitos y punibles, hechos que eran lícitos en el momento de su realización...”.<sup>27</sup>

En nuestra legislación tributaria, el art. 2 del C.T., recoge en forma por demás coherente a nuestro texto constitucional el principio de legalidad, fundamental y de secular tradición en materia de tributación, al expresar en su art. 2: “...SOLO LA LEY PUEDE... 1- Crear tributos, modificarlos o suprimirlos...; 4- Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones...”.<sup>28</sup>

Los diferentes proyectos que precedieron a la sanción del Código Tributario fueron coincidentes en enfatizar la necesidad de este principio y pautaron la concordancia y firmeza de nuestra doctrina especializada en la materia.

Similar postura respecto del principio de legalidad ha adoptado el **Código Tributario de la República de Nicaragua** que en su art. 3 estableció que “...Sólo mediante ley se podrá: a) crear, aprobar, modificar o derogar tributos; b) otorgar, modifi-

---

<sup>27</sup> Real, Alberto Ramón, *Los principios generales de derecho en la Constitución uruguaya*, Montevideo, 1958, p. 54; Cairoli, Milton Hugo, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. I, Parte general, FCU, p. 22 y 23.

<sup>28</sup> Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*. Anotado y Comentado, AMF, p. 122.

car, ampliar o eliminar exenciones, exoneraciones, condonaciones y demás beneficios tributarios; c) definir el hecho generador de la obligación tributaria; establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable; la responsabilidad solidaria; así como fijar la base imponible y de la alícuota aplicable; d) establecer y modificar las preferencias y garantías para las obligaciones tributarias y derechos del Contribuyente; y e) definir las infracciones, los delitos y las respectivas sanciones...”

No podemos dejar de mencionar la enfática regulación del principio de legalidad o reserva de ley que ha dispensado el **Código Tributario boliviano**, sancionado por Ley N° 2.492 del 2/VIII/2003 que en su art. 6° establece que sólo la ley puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo. b) Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. c) Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios. d) Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones. e) Establecer los procedimientos jurisdiccionales. f) Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones. g) Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias. h) Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.

Sin embargo el derecho comparado ofrece en las últimas décadas múltiples hipótesis de atenuación de este principio de reserva legal, siendo algunos ejemplos realmente significativos, como la Constitución Italiana de 1946, la Constitución de la República Federal Alemana de 1948 y las Constituciones Francesa y Española de 1948 y 1978 respectivamente, donde se prevén “institutos de delegación de facultades”.

Estas dos últimas Constituciones han introducido conceptos sumamente cuestionables desde el punto de vista jurídico, que suponen formas debilitadas del principio de reserva legal, ellos son los de “legalidad flexible o atenuada”.

La doctrina latinoamericana ha desechado estos conceptos y se ha pronunciado por formas más rígidas de expresión del principio de legalidad estableciendo que “...todos los elementos que integran los conceptos de existencia y cuantía de la obligación tributaria solo pueden ser establecidos por la ley...”.

La función administrativa “...en la materia tributaria es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y discrecional...”.<sup>29</sup>

No obstante la reivindicación plena del principio de reserva legal, nuestro ordenamiento jurídico ha registrado múltiples hipótesis de apartamientos relevantes de este principio rector y que han configurado flagrantes violaciones de la Constitución Nacional, dichas desviaciones se han explicitado en las denominadas “delegaciones de competencias legislativas”.

A través de éstas se ha dejado fuera del ámbito de la ley, la determinación de aspectos sustanciales, que únicamente deberían ser reservados a ella, confiriéndole a la Administración facultades discrecionales superiores a las que habitualmente se conceden en el ámbito del derecho comparado.

A título de ejemplo nada más mencionar los decretos-leyes 14.629 y 14.988 sobre IMADUNI (Impuesto Único Aduanero a las Importaciones), texto ordenado 1991, título once, art. 1 sobre IMESI que otorgan una discrecionalidad al poder ejecutivo.

Otro tanto ocurre en los arts. 437 y 552 de la Ley 15.809, del 8/IV/1986, donde se crea por el primero de ellos un impuesto a los servicios registrales, estableciendo que “...el poder ejecutivo fijara su monto y exoneración...”, y el segundo de ellos, al referirse a la exoneración de tributos judiciales en su literal f, expresa que “...los jueces por razones fundadas podrán establecer otras exoneraciones...”.

Aquí se pone de manifiesto una evidente debilitación del principio de legalidad, cuando por “vía de delegación de competencias legislativas” se confiere a la administración, potestades que “deberían ser privativas de la ley”.

La delegación de competencias legislativas ha resultado un mecanismo frecuentemente usado para flexibilizar o elastizar de algún modo la rigidez que es inherente al principio de reserva legal.

El maestro VALDÉS COSTA expresaba que “...la delegación de esa competencia en el Poder Ejecutivo solo se justifica en regímenes constitucionales que lo autoricen o que establezcan

---

29 Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, pp. 26 y 27.

un concepto elástico de la reserva de la ley. Pero ésta doctrina no es aplicable a la Constitución Uruguaya...”<sup>30</sup>

Por su parte JIMÉNEZ DE ARÉCHAGA sostenía que “...debe recordarse que todas las competencias atribuidas al poder legislativo son absolutamente indelegables y que él no puede atribuir su ejercicio efectivo a otra autoridad pública porque quebrantaría los equilibrios previstos por el constituyente al organizar la separación de poderes...”<sup>31</sup>

No obstante ello, nuestra jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia reconoce la raigambre constitucional del principio de reserva de ley, expresando entre otras cosas que “...no constituye otra cosa que el desarrollo o reglamentación legal de preceptos constitucionales...”<sup>32</sup>

En similar sentido se pronuncia nuestro T.C.A. al sostener que “...atendiendo a la materia tributaria, hay todo un ámbito excluido de la potestad reglamentaria, como potestad normativa inicial, reserva que puede esquematizarse en los siguientes rubros: *limitación de los derechos, deberes y garantías de los ciudadanos*, el régimen financiero tributario...”<sup>33</sup>

A nuestro juicio, nuestra carta fundamental consagra en forma por demás clara el principio de legalidad sobre la base del carácter rígido que le atribuye a la separación de funciones. En principio estas pertenecen al órgano correspondiente salvo “...disposición constitucional expresa...”.

En nuestra Constitución no hay posibilidad de delegación de competencias, a diferencia de lo sucedido en otras constituciones europeas y latinoamericanas contemporáneas.

En consecuencia, toda prestación personal o patrimonial debe ser fijada únicamente por ley la que determinara, en forma precisa, todo lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación.

---

30 Valdés Costa, Ramón, citado por la Suprema Corte de Justicia en fallo de fecha 2/IX/1987, publicado en Revista Tributaria N° 81 y LJU, tomo 97, Caso 11.000.

31 Jiménez de Aréchaga, Justino, citado por la Suprema Corte de Justicia, ídem anterior.

32 Ver sentencia de la Suprema Corte de Justicia N° 22 de 10/IV/1980, publicada en *Revista de Derecho Tributario*, título XIX, N° 110, 1992, p. 387.

33 Ver sentencia del T.C.A. N° 851 del 16/X/1991.

La problemática del principio de legalidad adquiere una trascendencia fundamental en el ámbito del derecho tributario, ya que a diferencia de otras disciplinas del derecho, en este caso el Estado es el que crea el tributo a través de la ley, es el propio Estado el acreedor del contribuyente en el sinalagma propio de la relación jurídico tributaria y por último es el Estado a través del Poder Judicial quien dirime y resuelve las controversias entre el contribuyente y la administración tributaria.

Nada engendra mayor nivel de “seguridad o certeza jurídica” como una aplicación plena e integral del principio de legalidad.

La certeza jurídica es una condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuales son sus derechos y obligaciones, sin que el capricho, torpeza o arbitrariedad de los gobernantes pueda causarles perjuicio.

La seguridad jurídica, es consecuencia de la aplicación del principio de legalidad en su vertiente procesal (garantía jurisdiccional), que supone la garantía constitucional del debido proceso como elemento configurador sustancial del derecho a la defensa.

Esta veta del principio de legalidad engendra una seguridad jurídica que emerge del hecho que nadie podrá ser sancionado sino en virtud de un proceso desarrollado conforme a las reglas de procedimiento, emanadas de un texto legal en el cual se contemplan las garantías constitucionales.<sup>34</sup>

Por último, bien vale señalar que una reafirmación del principio de legalidad surge explicitado a través del instrumento de la “integración analógica” (art. 5 del C.T.). En base a ésta, que supone la existencia de un procedimiento admisible para colmar vacíos legales, se pueden llenar éstos, pero en ningún caso crear tributos, infracciones ni exoneraciones.<sup>35</sup>

---

34 Tribunal Constitucional de Bolivia, sentencia constitucional del 20/VI/2006, resolución 0584/2006 – R.

35 Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 25.

## 2) PRINCIPIO DE TIPICIDAD.

Este principio de naturaleza conexa e íntimamente ligado al de reserva legal, se vincula al igual que el prenombrado, al aspecto puramente instrumental.

Supone necesariamente que la obligación tributaria emanada de la Ley (principio de legalidad), no puede constituir un mandato genérico ni admitir interpretaciones flexibles o dotadas de maleabilidad exegética.

La obligación tributaria no puede provenir de normas aisladas o de un elenco de éstas cuyo contenido sea el de vagas descripciones genéricas desprovistas de precisión.

Para decirlo con las palabras acertadas de MORONI, la tipicidad supone la existencia de "...una obligación plasmada con la adecuada certeza, aquella inherente al marco de rígidas garantías que se expresa necesariamente en una estructura típica..."<sup>36</sup>, o sea aquella surgida de una topología cerrada.

Con ello se busca lograr la mayor certeza jurídica, "...el saber a que atenerse..." en la clásica expresión de Fernando SAINZ DE BUJANDA.

Tanto BAYARDO BENGOA como SOLER, coincidieron en designar la *tipicidad* como una cualidad que reviste cada uno de los elementos del delito<sup>37</sup>, diferenciándola de la adecuación típica que supone el encuadramiento de una conducta en el tipo legal.<sup>38</sup>

El *tipo penal* es el que cumple una función claramente delimitante, ya que fija e identifica las conductas humanas penalmente relevantes.

Se trata de un instrumento legal emergente de una ley nacional, en el que se individualiza, caracteriza y formula de modo preciso aquella conducta, entendida como acción u omisión, a la que atribuye relevancia jurídico penal.

---

<sup>36</sup> Moroni, Silvano, "Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie", en *Riv. italiana de Diritto Procesal Penal*, 1998, pp. 36 y ss.

<sup>37</sup> Soler, Sebastián, *Derecho Penal*, T. 2, p. 151 y ss.; Bayardo Bengoa, Fernando, *Derecho Penal Uruguayo*, T. II, p. 179 a 199.

<sup>38</sup> Cfme. Bayardo, ídem anterior, p. 182.

La necesidad de un tipo penal cerrado surge de la trascendencia de éste, puesto que es quien fija cuales son las conductas penalmente relevantes, sea por acción o por omisión, y determina las sanciones aplicables para los responsables de éstas.

Es una explícita manifestación del garantismo penal legislar en esta materia, sobre la base de “tipos herméticamente cerrados”, donde se describa la prohibición en forma concreta y específica, dicho de otro modo a la manera de un verdadero dogma.

Esta afirmación resulta por demás lógica, dado que solo puede determinarse lo prohibitivo de una conducta cuando tenemos un tipo penal preexistente que contiene en forma específica dicha prohibición.

Como bien señala CAIROLI, el tipo cerrado es el que no admite otra conducta distinta a la que está ceñida en la individualización que el ha realizado.

Se ajusta al tipo una conducta determinada pero ninguna otra por más parecida, similar o análoga que pueda ser con ella.<sup>39</sup>

Una vez pronunciados a favor de la tipificación en tipos legales cerrados consideramos necesario desechar toda suerte de tipificación bajo formas “abiertas” o al tenor de la “formulación de reglas generales” cuya finalidad será redondear la prohibición.

Nos oponemos de plano al discurso ensayado por Manuel DE LARDIZABAL y URIBE acerca de que hay oportunidades en las que es preciso *dejar librado a la prudencia del magistero judicial la aplicación de la ley*. Son aquellos casos en que el pensamiento del legislador no se refleja literalmente en sus palabras, pues las leyes no pueden abarcar todos los casos que pueden ocurrir en la vida práctica.<sup>40</sup>

Consideramos hartamente inconveniente dejar librado al prudente arbitrio de los decisores de turno la creación de tipos penales con prescindencia de textos legales precisos y con contenido predeterminado y preexistente a la realización de cualquier conducta humana.

---

39 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal*, T. I, Parte general, p. 167.

40 Lardizabal y Uribe, Manuel de, “Discurso sobre las penas contraído a las leyes criminales de España para facilitar su reforma”, reedición a cargo de Salillas, en Biblioteca Criminológica y Penitenciaria, Madrid, 1916.

Solo concebimos a los jueces como intérpretes y aplicadores de normas jurídico penales plasmadas en tipos cerrados, cuyo único origen sea la ley y ningún otro.

No puede admitirse de modo alguno, ninguna inferencia que suponga la extensión del tipo penal a otras conductas que no se hallen expresamente insertas o previstas en él. De ahí la prohibición, no susceptible de ser cuestionada, que impone *no tipificar por analogía*.

Los sistemas penales modernos se presentan como una pluralidad de figuras cerradas, cada una determinante una acción delictiva, no se suman entre sí, cada cual desempeña una función particular y donde no existe el tipo, ninguna puede por extensión, ocupar ese vacío.<sup>41</sup>

Dentro del ámbito del principio de *tipicidad* no podemos obviar hacer mención al denominado "*juicio de tipicidad*".

La explicitación del tipo penal en una figura legal de estructura cerrada no tendría sentido alguno ni razón de ser en la medida que no existiera un encuadramiento típico de la conducta con la estructura legal preexistente a ella.

Con singular acierto el Profesor ZAFFARONI expresa que "...el juicio de tipicidad cumple una función fundamental en la sistemática penal. Sin él la teoría quedaría sin base, porque la antijuridicidad deambularía sin fijeza y la culpabilidad perdería sustentación por desdibujamiento de su objeto...".<sup>42</sup>

Las conductas humanas, sean comitivas u omisivas, no se califican como delitos por su aproximación al tipo legal preexistente sino por la existencia de una exacta y precisa concordancia con éste.

Como bien señalaba el maestro SOLER, para la ejecución del juicio de tipicidad no es posible decir que alguien cometió un delito y luego averiguar que delito es, sino que debe procederse de manera inversa: primero detectar la norma tipo y segundo investigar si la conducta reproduce las condiciones que ella exige para castigarla.<sup>43</sup>

---

41 Cfme. Soler, Sebastián, ídem anterior N° 20, p. 151.

42 Zaffaroni, Eugenio, *Tratado de derecho penal*, p. 171.

43 Cfme. Soler, ídem anterior, N° 22, p. 152.



Efectuar un juicio de tipicidad en base a una conducta que resulta ser parecida a la que aparece descripta en un “tipo penal legal” preexistente a ella nos llevara inexorablemente a la *atipicidad* o *ausencia de tipicidad* como consecuencia de dicho análisis.

El principio de tipicidad tiene como consecuencia fundamental generar “seguridad jurídica” o “certeza jurídica” en los integrantes de la comunidad.

RADBRUCH sostenía que la seguridad es uno de los elementos esenciales a la idea del derecho, junto con la justicia y la adecuación teleológica. Es preciso que el derecho esté plasmado en fórmulas legales, que esa formulación se haga sobre el fundamento de hechos y no de estimaciones personales del juez.<sup>44</sup>

A nuestro juicio, tanto el juicio de tipicidad como la tipicidad misma como elemento del delito, configuran “instrumentos idóneos y necesarios para garantizar la seguridad y la certeza jurídica” para la protección de los más elementales derechos, que se conjugan en una convivencia social pacífica.

Resulta necesario recordar que el principio de tipicidad no es patrimonio exclusivo del derecho penal, pero es en esta rama del derecho donde juega un rol protagónico en la defensa del principio de libertad frente al poder punitivo del Estado.

Por último queremos señalar que los principios *ut supra* mencionados deben ser interpretados como máximas que verdaderamente son. Dicha interpretación depende de un análisis sistemático que tome en consideración un universo de reglas jurídicas.

Así como una proposición prescriptiva de derecho no puede ser apreciada independientemente del sistema al que pertenece, otro tanto ocurre con los valores jurídicos insertados en las estructuras normativas.

En un determinado sistema jurídico tributario en el que resultan recogidos los principios de legalidad, tipicidad, igualdad, irretroactividad de la ley, etc. siempre está presente el ineludible objetivo de dotar de seguridad jurídica a todos los integrantes de la comunidad.

---

44 Radbruch, Gustavo, *Introducción a la filosofía del derecho*, Breviario del Fondo de Cultura Económica, México - Buenos Aires, 1951, p. 40.

La vigencia de los principios referidos como eje central del Estado de Derecho y componente fundamental de un derecho penal garantizador, debe estar más allá de cualquier vejación, afectación o trasgresión circunstancial que se efectúe por parte de cualquier administración.

La violación circunstancial o sistemática de todos o cualquiera de estos principios no supone un deterioro o debilitación de su valía en el mundo jurídico, menos aún del rol protagónico que debe jugar en toda estructura jurídica propia de un Estado de Derecho; en tales casos será un elemento relevante para la supervivencia y vigencia de éstos la puesta en práctica y el funcionamiento a plenitud de los instrumentos tendientes a lograr el más pronto “reestablecimiento y ulterior fortalecimiento” de los principios ofendidos.

### III

## OTROS PRINCIPIOS RELEVANTES PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Antes de ingresar al estudio de aquellos principios que son propios y específicos del derecho penal tributario, no podemos soslayar otro elenco de éstos que tienen una superlativa importancia para delinear el perfil del “derecho tributario común”, y que trascienden la especificidad de aquellos que son privativamente aplicables al “derecho penal fiscal”.

#### 1) CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

Se refiere ésta a la real y efectiva posibilidad que posee el contribuyente obligado al pago del tributo de contribuir a incrementar las arcas dinerarias del Estado.

La prestación pecuniaria exigida al contribuyente por la administración tributaria sobre la base de un mandato legal expreso, será proporcional a su patrimonio y en ningún caso, por su volumen, cuantía o entidad, constituirá una hipótesis de mera confiscación o expropiación.

Este principio explicita un parámetro en virtud del cual se dispone que la contribución a las cargas públicas se haga en consideración a las efectivas y concretas posibilidades patrimoniales de los obligados a formularla.

Naturalmente, los criterios en base a los cuales se determina la denominada “capacidad contributiva” deben ser fijados apoyándose sobre pilares imbuidos de razonabilidad y desprovistos de cualquier manifestación de discrecionalidad del poder público.

De la mano de este principio aparece otro que se ha ido abriendo camino con fuerza básicamente en la doctrina y jurisprudencia argentina y que en nuestro derecho puede vincularse

a la protección constitucional del derecho de propiedad (art. 32 de la Constitución) como es el principio *de la no confiscatoriedad*.

## 2) REDISTRIBUCIÓN EQUITATIVA DE LAS RIQUEZAS.

Debe entenderse sobre la base del necesario reciclado que el poder público haga de sus ingresos por concepto de tributos volcándolos en beneficio de la comunidad en su conjunto en forma razonablemente equilibrada evitando así provocar trastornos gravosos en los diversos estratos sociales.

En el derecho tributario, nos recuerda el citado SILVA MARTINS, los principios de capacidad contributiva y de redistribución de riquezas están en la propia esencia del llamado derecho de naturaleza estructural.<sup>45</sup>

Se entiende como función redistributiva de riquezas la finalidad estatal de reciclar sus ingresos tributarios, permitiendo que sectores socialmente pauperizados se vean beneficiados por políticas sociales activas, sin perjudicar la capacidad contributiva de aquellos que crearon originalmente los recursos.

## 3) VOCACIÓN COMUNITARIA (DEBER DE ASISTENCIA O COLABORACIÓN DEL OBLIGADO A CONTRIBUIR CON LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA).

Se vincula a la faz instrumental o procesal. Se encuentra previsto en muchas legislaciones como la italiana, brasileña, uruguayana (art. 70 del C.T.) y la propia legislación argentina en los arts. 33 a 40 de la Ley 11.683.

Este principio observa en el derecho comparado variadas manifestaciones, entre ellas, el deber de veracidad de los obligados al pago de los tributos. El mismo tiende a proteger la correcta y oportuna exteriorización de los hechos imposables como medio de asegurar la recaudación, mediante una declaración jurada que no es constitutiva, sino meramente declarativa de la deuda que por ella se reconoce.<sup>46</sup>

---

45 Gandra da Silva Martins, Ives, *Teoria da impositao tributária*, 2ª ed. revisada e atualizada, Editora LTR, Sao Paulo, 1998, pp. 50 y ss.

46 Pereira Torres, Jorge, "La esencia de la defraudación fiscal", en *Rev. de Der. Penal Tributario*, publicación editada por el Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año II, N° 3, Buenos Aires, junio 1994, pp. 33 y ss.

Pero el mismo deber de colaboración también alcanza aspectos más críticos. A tenor de lo dispuesto por dichas normas, la AFIP de Argentina, en la etapa de inspección puede requerir del contribuyente que presente documentos, responda preguntas y dé explicaciones sobre los hechos que dicho organismo investiga.

La falta de cumplimiento de esos requerimientos es punible con pena de prisión o multa en Italia y en la Argentina mediante multa (art. 39).

Esta manifestación del principio genera un profundo debate en Italia y Francia<sup>47</sup>, ya que la documentación del tal forma obtenida por la Autoridad Tributaria habrá de ser utilizada como prueba en la causa penal. Esto puede interpretarse como una violación a la garantía de la defensa en juicio y más específicamente al derecho de no declarar contra sí mismo. Entiendo que la jurisprudencia de los tribunales argentinos admite en las causas que se tramitan por aplicación de la ley penal tributaria los documentos presentados por el contribuyente como resultado de los requerimientos de la AFIP, sean utilizados como prueba en contra del investigado. Esto resulta francamente polémico. En nuestro concepto, *el deber de colaboración no puede ser absoluto*, debe deslindarse racionalmente su ámbito, al punto de no confundirse con el deber de auto incriminarse. El derecho de defensa y la exhibición de documentos confidenciales jamás pueden integrar ese deber de colaboración. De lo contrario, aún en el contexto de un procedimiento administrativo, se violentarían principios de raigambre constitucional, como el de no estar obligado a producir prueba en su contra, e incluso, el privilegio de la comunicación confidencial con el asesor.

La vocación tributaria del contribuyente se inspira necesariamente en el deber de solidaridad social, entendida ésta como el ánimo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las cargas sociales.

---

47 Cerni, Paolo, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Acertamento típico*, Meroni Editori, Milán 2001, p. 56; Dovere, Salvatore, "I nuovi reati tributari. Commento al d. lgs 10 marzo 2000, N° 74", Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2000, p. 45 y ss.; Bacrie, Estephane y Gavin, Paul, "La estructura del tipo tributario y la necesaria certeza impositiva en el estado democrático social de derecho", en *Revista mexicana de Ciencias Penales*, año 3, T. VI, Monterrey, 2005, p. 145 y ss.

La inexistencia de esa vocación contributiva redundaría negativamente obstaculizando el derecho del Estado a percibir los tributos y en definitiva impidiendo que éste de cumplimiento a sus fines primarios y secundarios.

Sin perjuicio que el tributo sea una prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio y siempre sobre la base de un texto legal expreso, no podemos considerar que sea éste el único fundamento en que se asienta el deber de “solidaridad social”, por lo que incuestionablemente debe adicionarse a aquél una verdadera “cultura de la regularidad tributaria”, que habrá de inculcarse a la comunidad en su conjunto y que se ubica en la médula misma de la vocación solidaria.

La tendencia socialmente solidaria del contribuyente debe ubicar sus bases no solo en un texto legal expreso sino en una verdadera cultura de la tributación.

El Estado debe de promover en forma progresiva una verdadera cultura de la regularidad tributaria sobre la base de un referente comunitario.

No puede la solidaridad social basarse únicamente en un mandato legislativo explícito, prescindiendo de un modelo cultural acerca de la tributación y sus fines comunitarios con índices crecientes de concientización grupal, puesto que de lo contrario, la sociedad percibirá al tributo exclusivamente como una obligación propia del derecho público, debiendo el Estado supeditar su éxito recaudatorio a niveles cada vez más intensos de control social.

Es indudable que una eficaz y razonable política fiscal debe tener claramente definido su referente comunitario, sin el cual el poder de imperio del Estado se convierte en mero ejercicio de poder.<sup>48</sup>

#### 4) CONTRADICTORIO EFECTIVO.

Es un principio puramente instrumental que refiere al apego a las formas como instrumento revigorizador de las garantías sustanciales.

---

48 Blovich, Saúl y Cervini, Raúl, “Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas”, ponencia en evento del ICEPS, Nueva York, Diciembre de 2005, sobre “Derecho Penal Tributario del Tercer Milenio”.

El contribuyente deberá gozar del derecho a ser oído, a formular sus descargos antes de ser sancionado, siendo éste, un derecho inherente a la personalidad humana.

Debe otorgarse vista al inculpado para que pueda deducir sus defensas y aportar pruebas.

El argumento de que el inculpado pudo oponer descargos durante el decurso de la inspección, como forma de legitimar el actuar unilateral de la administración tributaria, debe ser rechazado, dado que en tales oportunidades no se está en condiciones adecuadas de desarrollar una defensa idónea.

Configura un requisito indispensable, el contar con una asistencia letrada que confiera un asesoramiento integral a los efectos de esgrimir una defensa adecuada contra los actos de la administración.

El principio de contradicción constituye una exigencia ineludible vinculada al derecho a un proceso con todas las garantías para cuya observancia adquiere singular relevancia el deber de los órganos judiciales de posibilitarlo.

De modo tal, que solo la incomparecencia en el proceso, ya sea judicial o administrativo, debida a la voluntad expresa o tácita de la parte o a su negligencia, podría justificar una resolución del decisor competente sin haber oído sus alegaciones y examinado sus pruebas. Por ello es que la defensa contradictoria representa una exigencia ineludible, para que las garantías constitucionales del proceso resulten aseguradas por el órgano judicial actuante.

Resultará vulnerado el derecho a la tutela del contradictorio efectivo, toda vez que se coloque a un sujeto en estado de indefensión y ello ocurrirá cada vez que se prive a éste de la oportunidad de alegar y probar sus derechos en el proceso y que resulte afectado por la materialización de esa conducta ilegítima, perpetrada por el órgano decisor de turno.

## 5) OBLIGATORIEDAD.

La obligación de tributar de parte del contribuyente emerge de una ley, cuya forma y contenido, armoniza íntegramente con los principios y soluciones jurídicas contenidas en la Constitución (principio de subordinación constitucional del derecho tri-

butario), la que establece que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, por lo que se concluye sin mayor hesitación que nadie está obligado a tributar y en consecuencia a contribuir con su aporte dinerario a las cargas públicas sin un texto legal expreso que así lo disponga.

Se entiende que en el derecho tributario la voluntad del contribuyente que sufre la exacción o coerción tributaria es ajena a la producción de la obligación jurídica. Precisamente, el carácter obligatorio distingue los ingresos de derecho público, como los tributos, de los del derecho privado, cuya fuente es un negocio jurídico. Esta línea de pensamiento, tan afirmada en el derecho tributario clásico, sufre actualmente ciertas relativizaciones conceptuales en el campo del derecho penal tributario de inspiración garantista, fundamentalmente por aplicación de principio de protección de la dignidad de la persona humana, que veremos más adelante.<sup>49</sup>

Agrega LO MONTE que la obligatoriedad, además de representar un requisito connatural del tributo, también define en su conjunto la disciplina de la relación tributaria. Al ser expresión de la soberanía del Estado, que se plasma en el momento generatriz de la obligación, el tributo impide que el mandato autoritario se extienda a la disciplina de la relación jurídica subyacente. Por ello, la obligatoriedad abarca no solo la imposición del tributo sino que debe alcanzar, como medio de certeza y explícita garantía, a la regulación detallada de cada aspecto de la relación tributaria, monto, tiempos, modo y consecuencias derivadas del incumplimiento. Todo ello debe surgir necesariamente, de forma explícita, en consonancia a los principios de reserva de ley y taxatividad.<sup>50</sup>

## 6) IGUALDAD Y DESIGUALDAD SELECTIVA.

Este principio encuentra su expresión más adecuada en el

---

49 Moccia, Sergio, "Die Systematische Funktion...", Op. cit., ut supra, p. 74; Peruchin, Vitor Antonio Guenzzelli, "O crime de evasao: Dificuldades definitorias e de controle", Vers. Mim. de su disertación en programa de Post-Graduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Río Grande do Sul, Porto Alegre 2006.

50 Lo Monte, Elio, *Principios del Derecho Penal Tributario*, Editora BdeF, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2006, p. 18.



art. 8 de nuestra Carta Magna, que señala que “todas las personas son iguales ante la ley no reconociéndose otra distinción entre ellas que la de los talentos y las virtudes”.

Este paradigma de igualdad resulta difícil de acomodar con la generalidad de las políticas fiscales, que persiguiendo razonables objetivos de justicia social suelen recurrir frecuentemente a un “tratamiento de desigualdad selectiva” capaz de armonizar el principio de capacidad contributiva con el de la equitativa distribución de las riquezas.<sup>51</sup>

Este principio comprende un doble aspecto, por un lado, la igualdad de los contribuyentes entre sí o sea igualdad ante las cargas públicas; por otro lado, la igualdad de los contribuyentes con el fisco, o sea la igualdad de las partes, en la relación jurídica patrimonial de crédito y débito.

#### 7) SUPREMO INTERÉS ESTATAL.

En la esencia misma del propio derecho tributario está el poder de imperio del Estado como una manifestación explícita de su soberanía.

Es un derecho irrenunciable del Estado percibir los tributos, éste tiene un verdadero poder-deber al respecto y a la vez es el componente fundamental que asegura el acceso a su objetivo prevalente que no es otro que dar cumplimiento a sus fines esenciales.

#### 8) TERRITORIALIDAD.

El ámbito espacial de aplicación de parte del Estado del ejercicio de su poder de imperio es coincidente con aquél sobre el cual ejerce su soberanía.

Este principio se basa en tres factores: a) los tributos se deben a un ente público, b) hallan su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado, c) se decide imponerlos con el fin de proveer los medios para las necesidades financieras de la hacienda nacional (el Estado).

---

<sup>51</sup> Baccaro, Marco, *Ordine público e riforma del diritto tributario*, Editorial Macciardi, Padova, 2004, p. 81.

La potestad cuasi-discrecional del Estado en el diseño de sus políticas tributarias es la confirmación más evidente de la territorialidad.<sup>52</sup> Aludimos a una potestad cuasi-discrecional en atención a que tal potestad tributaria no es infinita, pues tiene límites constitucionales, dogmáticos y otros impuestos por la realidad fiscal global.

#### 9) PRINCIPIO DE LIMITACIÓN CONSTITUCIONAL DEL PODER DE IMPERIO DEL ESTADO.

Este último no es una potestad discrecional e ilimitada del Estado, sino un poder reglado derivado de la Constitución y sujeto a las limitaciones que imponen las normas y principios emergentes de ésta.

Todo ejercicio o manifestación de poder estatal que se distancie, en todo o en parte, de los lineamientos, principios y soluciones constitucionales, configura un ejercicio arbitrario de poder, cuya constatación pone en vilo los cimientos y pilares fundamentales del Estado de derecho, único entorno en el cual podemos concebir la existencia y desarrollo de un derecho penal fiscal intrínsecamente garantizador.

#### 10) TUTELA JURISDICCIONAL, JURISDICCIONALIDAD Y DEBIDO PROCESO.

Toda discrepancia existente entre la administración tributaria y los contribuyentes debe ser dirimida siguiendo las garantías del debido proceso, en forma privativa por los órganos jurisdiccionales. Este principio adquiere prioritaria importancia en la relación jurídico tributaria, ya que el Estado es a la vez quien crea y promulga la ley, quien exige su cumplimiento y quien resuelve las controversias que se suscitan entre el mismo y los contribuyentes.

La imposición de penas por el mismo órgano que percibe los tributos, investiga la violación de las normas e instruye el proceso administrativo, no resulta coherente con este principio esencial del derecho sancionatorio.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Lo Monte, Elio, *Principios...*, op. cit. ut supra, p. 13 y ss.; Pedrazzi, Cesare, "...Qualche riflessione sulla frode fiscale", en *Dir. Prat Trib.* 1988, p. 260 y ss.

<sup>53</sup> Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios*, p. 30.

La concentración de poderes y funciones en un mismo órgano, configura un resabio del poder de imperio del Estado pre-moderno que se trata de justificar, apelando a la necesidad de rapidez, efectividad y especialización de la administración, elementos que podrían conseguirse sin detrimento de las garantías de los administrados, creando órganos de decisión independientes para dirimir las controversias entre la administración y los contribuyentes.

La tutela jurisdiccional está ligada al debido proceso cuya finalidad última es la búsqueda del orden justo.

El debido proceso es una garantía constitucional recogida además por el Pacto de San José de Costa Rica, y asegura a las partes el conocimiento de las resoluciones pronunciadas por los órganos judiciales o administrativos actuantes durante el proceso, a los efectos que éstas puedan comparecer en el juicio y asumir la defensa de sus derechos pudiendo hacer uso efectivo de los recursos que la ley prevee.

Los órganos jurisdiccionales que conozcan de un proceso deben observar los principios, derechos y normas que resguardan la garantía del debido proceso, infiriéndose que toda vulneración de alguno de ellos, supone la conculcación de la referida garantía.

La tutela jurisdiccional y la garantía del debido proceso no es solamente poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento, sino buscar un proceso justo, para lo cual deben respetarse los principios procesales de publicidad, inmediatez, sana crítica como regla de valoración de la prueba, así como los derechos fundamentales de defensa, igualdad, etc.

Los referidos derechos no pueden ser ignorados ni obviados bajo ningún justificativo o excusa por autoridad alguna, pues dichos mandatos constitucionales son la base de las normas adjetivas procesales en nuestro ordenamiento jurídico, por ello los tribunales y jueces a quienes les compete privativamente impartir y administrar justicia, tienen entre sus múltiples obligaciones, la de cuidar que los juicios se lleven sin vicios de nulidad y la de adoptar las medidas tendientes a asegurar la igualdad efectiva de las partes protagonistas del proceso.

El respeto a las garantías del debido proceso supone la vigencia de un derecho fundamental y humano en el “Estado de

Derecho”, siendo inexcusable su observancia y exigibilidad en toda actividad sancionatoria, sea en el ámbito judicial o administrativo. Toda actividad sancionatoria del Estado, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo, debe ser impuesta, previo proceso, en el que se respeten todos los principios inherentes a la persona humana.

El Código Tributario de la República de Nicaragua, aprobado por Ley No. 562, del 28/X/2005, publicado en La Gaceta N° 227 del 23/XI/2005, en su exposición de motivos señala, “... que el Código Tributario dedica especial atención a los derechos y garantías de los contribuyentes, lo que, obviamente, viene a reforzar los derechos sustantivos de estos últimos y a mejorar sus garantías en el seno de los distintos procedimientos tributarios. De forma correlativa, la norma delimita, por cierto con bastante claridad y precisión, las pertinentes obligaciones y atribuciones de la administración tributaria. Ello resulta esencial para materializar aquellos que, con toda certeza, se consagran como principios jurídicos rectores del sistema tributario: el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad de la tributación.

Que por seguridad jurídica ha de entenderse la posibilidad de prever las consecuencias y el tratamiento tributario de las situaciones y actuaciones de los contribuyentes, pudiendo pronosticar, de previo, las correspondientes decisiones administrativas y judiciales sobre tales situaciones y acciones. Sobra decir que, en la medida en que se observe dicho principio se promueve la plena confianza de los ciudadanos en sus instituciones y se les protege de la arbitrariedad.

Que la manifestación tributaria del principio de igualdad se concibe como el deber de garantizar una imposición justa, en el sentido de procurar un tratamiento igual para todos los iguales, que, adicionalmente, debe tomar en cuenta las desigualdades existentes. Así, se lesiona el principio en cuestión cuando la igualdad o diferenciación en el tratamiento tributario, establecida por una norma, carece de justificación razonable, es decir, cuando pueda tildarse de arbitraria.

Pero, aún peor, para asegurar la efectiva vigencia del principio de igualdad de la tributación, es imprescindible garantizar, no sólo la existencia de un sistema tributario que lo observe formalmente, sino que, también, éste debe contener aquellos instrumen-

tos vitales para materializarlo, entre otros, normas que regulen de forma satisfactoria la relación Administración tributaria-contribuyente, o, dicho de otra forma, que a la vez que salvaguardan los derechos y garantías del contribuyente, permitan a la Administración tributaria, tanto aplicar el sistema tributario de forma eficaz como cumplir con su cometido esencial...”.

El derecho a la tutela judicial efectiva, y más en concreto el derecho a un proceso público con todas las garantías, no solo incluye el derecho de acceso a la justicia, sino también, como es obvio, el de hacerse oír por ésta y por tanto el de ser emplazado en la forma legalmente prevista, para así poder comparecer en aquellas actuaciones judiciales cuya finalidad es precisamente la de dar a las partes la ocasión de hacerse escuchar, de expresar cuando convenga a la defensa de sus derechos e intereses legítimos.

La omisión de tal emplazamiento, cuando no es suplida por la actividad espontánea de las partes, a la que en modo alguno están obligadas, vicia las actuaciones judiciales realizadas sin el concurso de la parte ausente y entraña, en consecuencia, la inconstitucionalidad de las decisiones adoptadas.

Nadie puede ser condenado, si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse, pues ello es necesario para poder ejercer el derecho de defensa de existencia irrenunciable.

El derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, comprende el de ser informado de toda acusación o denuncia formulada contra una persona, por lo que un proceso seguido con todas las garantías supone inexorablemente que el acusado o denunciado pueda conocer la acusación o denuncia realizada contra él, para poder defenderse de manera contradictoria frente a ella.

Cualquier vicio constatado durante el trámite de la actividad jurisdiccional que suponga un detrimento de las garantías para los involucrados en una acusación o denuncia, implicará una vulneración de la presunción de inocencia y en consecuencia del principio de legalidad.

La protección del derecho a la presunción de inocencia comprende no solo que la actividad probatoria se ha practicado con las garantías necesarias para su adecuada valoración y para la preservación del derecho de defensa (aspectos básicos del

debido proceso legal), sino además que el órgano de enjuiciamiento exponga las razones que le han conducido a constatar el relato de los hechos probados a partir de la actividad probatoria practicada.

En múltiples fallos el Supremo Tribunal Español ha considerado que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia por falta de prueba de cargo, cuando la inferencia sea tan abierta que en su seno quepa tal pluralidad de conclusiones alternativas que ninguna de ellas pueda darse por probada (sentencia T.C.E. N° 105/1988; 174/1985; 186/1998; 189/1998).

El derecho a la defensa y a la asistencia letrada tiene por finalidad asegurar la efectiva realización de los principios procesales de igualdad y contradicción, que imponen a los órganos jurisdiccionales el deber positivo de evitar desequilibrios ante las respectivas posiciones de las partes en el proceso o limitaciones en la defensa que puedan inferir, a alguna de ellas, un resultado de indefensión constitucionalmente prohibido. El derecho a la defensa idónea y a la asistencia letrada obligatoria, en su carácter de derecho fundamental reconocido constitucionalmente, impide ser considerado como un mero requisito formal, cuyo incumplimiento obsta a la prosecución del proceso.

En sentencia N° 47/1987, fundamento jurídico tercero, el Supremo Tribunal Constitucional Español sostuvo "...que la necesidad constitucional de asistencia letrada viene determinada por la finalidad que ese derecho cumple. Si se trata de garantizar la igualdad de partes y la efectiva contradicción para el correcto desarrollo del debate procesal, será constitucionalmente obligatoria la asistencia letrada allí donde la capacidad del interesado, el objeto del proceso o su complejidad técnica hagan estéril la autodefensa que el mismo puede ejercer mediante su comparecencia personal...".

## 11) LA PROPORCIONALIDAD Y LA EQUIDAD

El art. 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que: "Son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ..."

Esta disposición establece un criterio seguido por la gran mayoría de las Constituciones modernas y es que las contribuciones, para ser consideradas como tales, deben contener los principios jurídicos fundamentales de proporcionalidad y equidad.

El primero se refiere a que los sujetos del impuesto, “contribuyentes”, deben pagar la contribución de acuerdo con sus posibilidades económicas, es decir, proporcionalmente a la renta que reciben bajo la protección del Estado, consecuentemente pagará más impuesto quien recibe más renta y menos quien recibe menos renta.

El segundo se refiere a que la contribución impuesta a los ciudadanos debe ser fijada por el Estado de modo cierto, no arbitrario, la cuota, la época, el modo de pago, etc., deben ser establecidos con claridad y precisión, para que el contribuyente esté en condiciones de conocerlas, evitando de esta manera, que el Estado se convierta en un dictador en materia tributaria.

El principio de proporcionalidad, está relacionado con la capacidad contributiva del sujeto, con su riqueza. El impuesto debe ser en las mismas circunstancias igual para todos los contribuyentes.

La igualdad fiscal permite: a) La discriminación entre los distintos contribuyentes siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable (principio de razonabilidad: no es un principio propio del derecho tributario sino que es común a todo el derecho, es un principio general y como tal afecta también al derecho tributario). b) La progresividad del tributo. c) La exigencia de la igualdad en todo el territorio nacional implica la uniformidad y generalidad en todo el país de los impuestos que se establezcan.

## 12) PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Estrictamente relacionado con el principio de propiedad, puesto que el tributo toma parte de la riqueza del contribuyente y cuando este “quantum” es sustancial, se dice que configura una confiscación inconstitucional o una suerte de expropiación arbitraria.

### 13) PRINCIPIO DE FINALIDAD

Implica que todo tributo tenga por fin el interés general, no tiene por objetivo enriquecer al Estado sino el logro de un beneficio colectivo, común o público. Puede asimismo tener una finalidad extrafiscal de regulación económica o social (sea de fomento o de disuasión) así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

### 14) PRINCIPIO DE LA INTERRELACIÓN ESPACIAL DE LA IMPOSICIÓN.

En el mundo actual surge con toda evidencia que *un Estado no puede vivir en el plano económico sin mantener relaciones internacionales*. En la medida en que, en ejercicio de su soberanía el Estado imponga un exceso de tributación a sus ciudadanos, los colocará fuera de la relación internacional condenándolos a un desarrollo menor y con ello a una reducción sensible de su capacidad de generar nuevos tributos. Por ello, el poder de imposición de cada Estado tiene una limitación natural en los poderes impositivos de los demás Estados, debiendo tomar en cuenta las técnicas reductoras o estimuladoras tributarias de aquellos países con los cuales se relaciona.<sup>54</sup>

### 15) PRINCIPIO DE LA FUNCIÓN INTEGRATIVA.

Contemporaneamente son de creciente aplicación los acuerdos generales, regionales o sectoriales de carácter económico como por ejemplo, el del GATT, ALADI, MERCOSUR, Nafta, Unión Europea, Pacto Andino, etc. También se suelen implementar acuerdos contra la doble tributación a partir básicamente del modelo de la organización for Economic Corporation and Development (OECD); procuran igualar las legislaciones a nivel internacional, la búsqueda de integración impositiva, etc. Estas manifestaciones de la función integrativa son básicas para acompañar el dinamismo propio de la inversión internacional, que exige crecientemente un standard mínimo de adecuación o armonización legislativa tributaria de los países receptores de la misma.<sup>55</sup>

---

54 Gandra da Silva Martins, Ives, *Teoria da imposicao...*, op. cit. ut supra, p. 62 y ss.

55 Meliton, Janio, *Principios del Derecho Tributario Internacional*, Ed. EVSA,



#### 16) PRINCIPIO DEL SUPERIOR INTERÉS NACIONAL.

Este principio general responde a la génesis del propio Derecho Tributario como afirmación de soberanía fiscal. Hoy día se ve crecientemente debilitado por acuerdos como la Ronda de Tokio. Por ello entendemos que, el derecho tributario contemporáneo solamente puede ser comprendido a partir de una visión integrativa del derecho económico-financiero. Todo ello sin perjuicio de la inherente raíz territorial de la propia imposición tributaria.<sup>56</sup>

#### 17) PRINCIPIO DE LA CULTURA DE LA LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Los más recientes aportes sobre el tema ponen acento en la necesaria conformación de una cultura de la legalidad tributaria. El Estado debe promover con apoyo de sectores significativos de la propia comunidad, el desarrollo progresivo de una cultura de la legalidad tributaria que alcance a largo plazo el nivel de referente comunitario. Los ciudadanos contribuyentes deben introyectar los principios de solidaridad tributaria. Esto solamente se podrá lograr si el colectivo percibe prudencia y transparencia en la administración de los tributos por parte del Estado. Por el contrario, si la sociedad ve al tributo exclusivamente como una obligación de Derecho Público, la eficacia de las políticas de hacienda pública estará supeditada a niveles crecientes de control y represión. Esta estrategia tiene un límite, trasvasado el cual, el Derecho se transforma, el mero ejercicio de poder y la pretensión tributaria entra a confrontar los principios de garantía del propio Estado Democrático Social de Derecho.<sup>57</sup>

#### 18) PRINCIPIO DE LA REALIDAD ECONÓMICA.

Surgió como norma de imputación de los efectos jurídicos a las actividades económicas.

---

México, 2003, p. 147 y ss.; Gandra da Silva Martins, Ives, *Teoria da impositao...*, op. cit. ut supra, p. 66 y ss.

56 Moccia, Sergio, "Die Systematische Funktion...", op. cit., ut. supra, p. 81; Gandra Da Silva Martins, Ives, *Teoria Da Impositao...*, op. cit. ut supra, p. 70 y ss.

57 Blovich, Saul y Cervini, Raúl, "Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas"; doc... ICEPS, Bv/586/ 2005. Ponencia en evento conjunto del ICEPS y el Morton Banking Center sobre "Derecho Penal Tributario del Tercer Milenio", Nueva York, Diciembre 2005, p. 10 y ss.

La aplicación de esta norma a la potestad tributaria, significa que los tributos deben gravar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, con prescindencia de las formas o modalidades que hayan querido darles los contribuyentes.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

#### 19) PRINCIPIO DE LA PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA.

El principio de la capacidad contributiva no puede por sí sólo disciplinar la igualdad de hecho entre los ciudadanos.

Para eliminar los obstáculos económicos y sociales que se interponen en la afirmación plena de la dignidad humana y para garantizar los deberes de solidaridad política, económica, y social, el legislador puede y debe realizar tratamientos diferenciados para determinar a favor de los ciudadanos, esa igualdad de hecho planteada en las disposiciones constitucionales.

El principio de la progresividad tiende a salvaguardar las diversas condiciones subjetivas de la persona sometida a la soberanía del Estado.

Para instaurar una justicia tributaria es necesario tener en cuenta que la utilidad marginal que le aporta al individuo la posesión de la riqueza, varía en sentido inverso a la cantidad de riqueza disponible.<sup>58</sup>

También debe decirse, que la progresividad no se refiere a los tributos individuales, sino al entero complejo tributario, de ello deriva que la eventual presencia de impuestos proporcionales en el sistema tributario no perjudica al criterio de progresividad que caracteriza la imposición fiscal.

Es importante que la aplicación conjunta de impuestos proporcionales y progresivos logre como resultado final una efectiva progresividad fiscal.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> Lo Monte, Elio, *Principios de derecho penal tributario*, p. 26.

<sup>59</sup> Valarel Lejeune, *Tratado de derecho tributario*, p. 379; Lo Monte, Elio, *Principios de derecho penal tributario*, p. 27.

## IV

# PRINCIPIOS Y CARACTERES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Siguiendo el índice temático razonablemente adoptado, corresponde que ingresemos al estudio de aquellos principios, cuya aplicación se circunscribe al ámbito específico del derecho penal común y en consecuencia se trasladan íntegramente al derecho penal tributario.

Como gusta decir a mi querido amigo y Profesor Raúl CERVINI debemos recurrir a los “conceptos de portada general” y ello nos indica que, pese a sus múltiples particularidades, el derecho penal tributario debe ser reconducido necesariamente al ámbito del derecho penal común, a sus pautas dogmáticas y principios generales.

*De modo tal que serán de recibo en el derecho penal tributario todos los principios y las categorías intradogmáticas y formales propias del derecho penal común, principalmente aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectiva de los derechos de la persona humana.*<sup>60</sup>

La adopción de la totalidad de los principios garantistas asegura la vigencia plena de las libertades individuales y de los derechos inherentes a la persona humana y como contrapartida fijan límites a la actuación del poder público institucionalizando la sujeción de este a los postulados constitucionales.

La consagración de un elenco de fórmulas garantistas elevadas al rango de principios, permite ensamblar una sólida arquitectura, cuyo fin prevalente será proteger al individuo frente a la progresiva voracidad fiscal.

---

60 Moccia, Sergio, “Riflessioni di Politica Criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del Diritto Penale Tributario”, en *Diritto Procesal Penal*, 1993, pp. 123 y ss.

Estamos ante un instrumento de protección de las libertades individuales que son un componente ineludible de un Estado de derecho.

Se trata de conformar un cúmulo sistemático de principios liberales y democráticos, cuyo ámbito de aplicación ultrapasa el propio de la materia penal tributaria para servir de fundamento integral a un orden jurídico sustancialmente democrático.

En síntesis se debe establecer lo que el profesor JUAREZ TAVARES denomina "...una red de principios penales democráticos..." aplicables a todas las gamas de ilícitos inclusive a la materia tributaria.<sup>61</sup>

Los principios de mayor trascendencia dogmática son aquellos en que funda su existencia el Estado democrático de derecho, tales como la observancia y protección de la persona humana y el bien jurídico, la necesidad y proporcionalidad de la pena y la mínima intervención.

Dentro de este elenco se incrustan inexorablemente aquellos que consagran y promueven el apego a la legalidad y las consecuencias que de ella devienen como la estructuración de los delitos en tipos penales herméticamente cerrados (tipología cerrada).

En el Estado Democrático Social de Derecho, la posibilidad de ejercicio del *jus puniendi* está especialmente limitada en base a principios intradogmáticos y adjetivos inherentes a la construcción y legitimación, y conservación del propio Estado Democrático Social de Derecho.

Por consiguiente, un enfoque en clave de eficiencia y garantías del Derecho Penal Tributario presupone un vínculo continuo con los principios y con las categorías intra-dogmáticas y formales del Derecho Penal Común, principalmente con aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectiva de los derechos de la persona humana. Como hemos adelantado, la más prestigiosa doctrina penal de corte garantista confirma esta postura.<sup>62</sup>

---

61 Juarez Tavares, Marcelo, "Principios formales e intradogmáticos de cooperación judicial penal internación en el protocolo del Mercosur", Editora Revista de los Tribunales, San Pablo, 2000, pp. 171 y ss.

62 Moccia, Sergio, "...Riflessioni di politica criminale...", op. cit. ut supra, p. 123 y

La adopción de dichos principios, que son principios dogmáticos rectores de la actividad estatal, importa una sumisión del poder público a las garantías concretas de respeto a la libertad individual y a la estructura democrática del Estado.

Se procura, en definitiva, establecer lo que JUAREZ TAVARES denomina una red de Principios Penales Democráticos, aplicables a todas las variedades de ilícitos, inclusive al área penal tributaria. Es efectivamente difícil establecer una sistematización de esos principios, porque no son únicamente preceptos del Derecho Penal, sino fundamentos para un orden jurídico democrático. Son, antes que nada, preceptos político-jurídicos, de estructuración del Estado y del orden jurídico, a los cuales se deben subordinar tanto la creación legislativa como las actitudes de los poderes ejecutivo y judicial.

Analicemos por su orden estos principios:

#### 1) PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS INHERENTES A LA PERSONA HUMANA.

En el ámbito de un derecho penal antropológicamente fundado, del hombre y para el hombre, debemos considerar dignos de la mayor protección todos aquellos derechos, ya sea consagrados en forma explícita o implícita por los textos constitucionales, que hacen a la esencia misma del ser humano.

La protección irrestricta de los derechos individuales constituye un supuesto básico para la existencia, desarrollo y consolidación de un Estado democrático de derecho.

La materialización de la referida protección se explicita en la conformación de un vallado seguro y sólido que torne estéril cualquier intento de avasallamiento de las libertades individuales de parte del poder público.

---

ss.; "...Considerazioni de lege ferenda....", op. cit. ut supra, p. 415; Paliero, Carlo Enrico, "Metodologie de legge ferenda....", op. cit. ut supra, p. 510 y ss.; Lo Monte, Elio, *Principios...*, op. cit. ut supra, p. 4 y ss.; Pedrazzi, Cesare, "...Profili problematici del diritto penalee d'impresa", en *Riv. Trim. Dir.Pen.Ec.*; 1988, p. 160 y ss.; Pisani, Michele, "Delitti de frode fiscale: Le nozione de elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti", en *fisco*, 2004, p. 6667 y ss.

La pretensión concreta y no puramente abstracta de garantizar la vigencia plena de los derechos sustanciales del ser humano, debe plasmarse materialmente en la prohibición de sancionar normas penales de contenido irracional y arbitrario, de corte discriminatorio, de formulación imprecisa y vaga, tales como los tipos abiertos, de tenor abusivo o violatorio del principio de igualdad (casos en que se habilita mutar la multa por prisión equivalente, obviando considerar la capacidad económica del presunto infractor).

Solo sobre el montaje de estas premisas podrá construirse un bastión lo suficientemente consistente como para garantizar la plena vigencia de todos aquellos derechos sin los cuales no se concibe al hombre como tal.

## 2) TUTELA DEL BIEN JURÍDICO U OBJETIVIDAD JURÍDICA.

En consonancia con los principios de legalidad y tipicidad *ut supra* analizados, el Estado de derecho determina el conjunto de bienes que por su particular relevancia dentro del sistema social considera, conveniente en unos casos y necesario en otros, que sean objeto de tutela jurídica penal.

La criminalización de las conductas humanas solo tendrá sentido si tienen como objetivo fundamental la protección concreta de los distintos bienes jurídicos.

Deberán desecharse aquellos bienes concretamente aprehensibles, que carezcan de la relevancia social necesaria como para ser objeto de protección penal.

Como bien señala CERVINI la construcción de un tipo penal no sigue un procedimiento puramente casual. El legislador al considerar una conducta como prohibida, lo hace teniendo en cuenta su realidad social, su conflictividad que implica la consideración del disvalor que ella tiene en sí misma y en su manifestación (disvalor de acto) y en la producción de sus efectos (disvalor de resultado).<sup>63</sup>

---

63 Cervini, Raúl, Contribución inédita para *Revista Arbitrada* (Texto Revisado), Universidad Católica del Uruguay, Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Democrático Social de Derecho.

En síntesis, la prohibición de determinadas conductas tiene como supuesto ineludible, que la acción u omisión que explicita la misma, se manifieste como integrante de una relación social conflictiva que implique una lesión efectiva o tan solo una puesta en vilo valores concretos y específicos del ser humano, referidos como bienes jurídicos.

La mención a valores concretos de naturaleza humana no significa que el bien jurídico se identifique con el objeto material del delito.

En el caso de los delitos fiscales, consideramos que el bien jurídico está en el interés del Estado de recaudar tributos, engrosando así las arcas públicas de modo tal, que la mayor o menor ofensividad o dañosidad de una conducta se medirá teniendo en cuenta dicha finalidad estatal.

En la medida que concebimos al patrimonio público estatal como un bien jurídico concretamente aprehensible, legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria, deberemos considerar como potencialmente lesivas aquellas conductas idóneas para poner en vilo el referido bien jurídico.

Eso sí, solo serán pasibles de reproche penal, aquellas conductas lo suficientemente dañosas para el bien jurídico que se hallen previamente estructuradas como delito y cuyo diseño responda a una tipología cerrada.

La represión tributaria ejercitada en el ámbito penal debe circunscribirse únicamente a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscalmente relevantes. Se trata que el derecho penal tributario solo albergue aquellas conductas potencialmente ofensivas para lesionar el derecho del Estado, consagrado constitucionalmente, de percibir los tributos (**ofensividad de las conductas**).

El derecho penal solo debe intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables al bien jurídico.<sup>64</sup>

---

64 Roxin, Claus, "Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales", en *Problemas básicos de Derecho Penal*, traducción de Luzón Peña, Editorial Reus, Madrid, 1976, pp. 200 y ss.

La contracara de esta natural limitación del derecho penal tributario será la renuncia a la criminalización de todas aquellas violaciones meramente formales o administrativas.

El principio liberal del bien jurídico (“*nullum crimen, nulla poena sine injuria*”) supone un complemento fundamental para el principio de legalidad. Según el mismo, es función esencial del derecho penal la protección de bienes jurídicos, ya que no hay delito sin ofensa, como lesión o como puesta en peligro, del bien jurídicamente protegido.

Para que una conducta sea delictiva, además de ser un comportamiento externo descrito en una ley formal previa, debe dañar u ofender el bien específicamente protegido por la norma.

La máxima “*nullum crimen sine injuria*” implica que en un Estado Democrático Social de Derecho el legislador, al momento de producir normas penales, sólo puede llegar a tipificar con tal carácter, aquellas conductas graves que lesionan o colocan efectivamente en peligro auténticos bienes jurídicos.

Uno de los mecanismos de limitación reside precisamente en el principio de ofensividad. Expresa FERRAJOLI que el referido principio tiene el valor de un criterio polivalente de minimización de las prohibiciones penales. Eso equivale a un principio de tolerancia tendencial de la desviación, idóneo para reducir la intervención penal a un mínimo necesario y, con ello, reforzar su legitimidad y fiabilidad, pues si el Derecho Penal es un remedio extremo, deben estar privados de toda relevancia jurídica los hechos de mera desobediencia, degradables a la categoría del daño civil en lo que refiere a los perjuicios reparables y al ámbito de los administrativo sancionador, en la medida en que lesionen bienes considerados como no esenciales o que son, sólo en abstracto, presumiblemente peligrosos.<sup>65</sup>

Corresponde seguidamente determinar si en un Estado Democrático Social de Derecho, al momento de elaborarse los tipos penales, el legislador debe privilegiar la protección de la sociedad o la del individuo.

---

<sup>65</sup> Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón: Teoría del garantismo penal*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 479.



Consideramos que la persona es el punto de referencia fundamental, en torno al cual se orientan todos los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal.

Este criterio conocido como “monista individualista”, otorga a los bienes jurídicos el papel de medio para el desarrollo personal del individuo, siendo concebido también el Estado, como un instrumento al servicio prioritario de las personas.

En el fondo de toda norma con cerne constitucional, derivada de la protección a la dignidad de la persona humana y de los objetivos fundamentales del Estado Democrático Social de Derecho, subsiste, como principio implícito la protección del bien jurídico, tomado en sentido de objeto concretamente aprehensible.<sup>66</sup>

La construcción de un tipo no sigue un procedimiento puramente causal. El legislador, al considerar una conducta como prohibida, lo hace teniendo en cuenta su realidad social, su conflictividad. Esto implica la consideración del disvalor que ella tiene en sí misma, en su manifestación (disvalor de acto) y en la producción de sus efectos (disvalor del resultado).

El bien jurídico debe tener papel preponderante, en la solidificación de los principios de identidad y especialidad, imponiendo al poder judicial una interpretación limitadora de los pedidos de enjuiciamiento penal que envuelven la persecución de hechos que, en sí, sólo reflejan intereses formales y no la solución de conflictos en función a un bien jurídico concreto.

En el caso de los delitos tributarios, las reflexiones sobre el bien jurídico tutelado redimensionan su importancia. Si se considera que el bien jurídico está en el interés público en el cobro de los impuestos, la categoría de la ofensividad se medirá en relación a dicha finalidad. Si se identifica al patrimonio del Estado como bien jurídico legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria, tendremos que el daño se aprecia concretamente en la limitación causada al bien o a su funcionalidad.

---

66 Hassemer, Winfried, “Theorie Und Soziologie Des Verbrechens, Ansatze Zu Einer Praxisorientierten Rechtsgutslehre”, Frankfurt Am Main, Europaische Verlagsanstalt, 1973.

### 3) PRINCIPIO DE NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LA PENA.

Esta última parece ser la consecuencia inexorable, una vez configurados los supuestos del hecho punible (tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad), toda vez que no existan causas que obsten a la punibilidad. Concebida en estos términos, la culpabilidad parece ser el único presupuesto o fundamento de la pena.

No obstante este planteo tradicional, el mismo se ha visto atenuado en la medida que se ha entrado a considerar si esa consecuencia inexorable que parece ser la pena, es de aplicación necesaria o no.

La aplicación de la pena se asienta en una estructura compacta, cuyas bases son cuatro principios fundamentales, a saber: legalidad, subsidiariedad, necesidad y proporcionalidad.

a) La legalidad como hemos reseñado anteriormente supone el patrimonio exclusivo de la ley, para crear infracciones, tipificar delitos y determinar sus sanciones, cuyo contenido no se oponga a los principios y dogmas provenientes de la Constitución.

El conocido aforismo “...*nullun crimen sine legge, nullum pena sine legge...*”, explícita que es resorte exclusivo de la ley nacional en consonancia con los principios constitucionales y al amparo de éstos la existencia, determinación de la naturaleza de las penas y la cuantía de las mismas.

b) Por su parte la subsidiariedad significa que la norma penal ejerce una función protectora adicional y suplementaria a la protección jurídica general.

La imposición de sus sanciones será legítimamente válida cuando los mecanismos de protección del bien jurídico instrumentados por otras ramas del derecho resulten estériles o inoperantes para su efectiva salvaguarda.

La norma penal será el último instrumento al cual el sistema deba recurrir para proteger bienes jurídicos considerados socialmente relevantes, solo cuando hayan fallado otros muchos dispositivos de protección debidamente estructurados con el objeto de tutelar dichos bienes.

Por eso lo de la subsidiariedad de la norma penal, solo debe recurrirse a ella como último recurso.

No es el sistema penal un plus de represión que tiene instaurado el ordenamiento jurídico, sino el último instrumento al cual recurrir para proteger bienes jurídicos que resultan, presunta o efectivamente desprovistos de tutela, por haber fallado los otros mecanismos de prevención y protección que el propio orden jurídico debe poseer.

Lo que no puede el Estado social de derecho es renunciar a la creación, consolidación y desarrollo de dichos mecanismos de prevención y protección, diversos y alternos al sistema penal, en aras de considerar a éste último el instrumento universal más adecuado para la protección integral de los bienes merecedores de tutela jurídica.

c) Entendida la pena como una expresión de poder del Estado, y en consideración a la debida racionalidad que debe preceder su aplicación, debe existir una relación lógica de proporcionalidad entre la entidad de la misma y la dañosidad social causada por la conducta responsable de ella.

Cuando existe una manifiesta desproporción entre la punición y los hechos que motivaron su aplicación, podrá válidamente cuestionarse la legitimidad de la disposición que instituyó la punición en términos tan abusivos.

El principio de proporcionalidad sienta el límite del poder punitivo de la norma, ya que, es requisito necesario para su aplicabilidad la razonabilidad que debe imperar entre la entidad de la pena, los hechos que ameritaron su imposición y la dañosidad social causada.

En esta triade se funda una aplicación racional y equilibrada de la pena, desechando así cualquier vestigio de arbitrariedad atentatoria de los derechos humanos fundamentales.

El Tribunal Constitucional Español ha sostenido en sentencia 65/1986 respecto al principio de la proporcionalidad penal que "...el juicio sobre la proporcionalidad de la pena, tanto en lo que se refiere la previsión general en relación con los hechos punibles, como a su determinación en concreto, en atención a los criterios y reglas que se estimen pertinentes, es competencia del legislador en el ámbito de su política criminal, siempre y cuando no exista una desproporción de tal entidad que vulnere el principio del Estado de derecho, el valor de la justicia, la dignidad de la

persona humana y el principio de culpabilidad penal derivado de ella ...”<sup>67</sup>

#### 4) PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY O LEGALIDAD.

Sobre este principio hemos abundado generosamente en la parte primera de este trabajo por lo que sin perjuicio de la respectiva remisión a ella nos limitaremos a recordar que, la reserva de ley tiene como cometido tutelar los derechos individuales evitando que la imposición de prestaciones personales y/o patrimoniales tengan su génesis, su origen en una voluntad de la administración desprovista de límites, que resulte ser un instrumento de mera opresión del individuo y un mecanismo de restricción arbitraria o aún de conculcación de sus derechos fundamentales.

El principio de legalidad de los delitos y de las penas (*nullum crimen, nulla poena sine legge*) es considerado como característico del derecho penal del Estado de Derecho.

En su esencial formulación significa que no existen delitos ni penas fuera de los que se encuentran expresamente previstos y penados por la ley penal. El mismo se encuentra establecido en nuestra Carta Magna.

La ley es la única fuente de delitos y de penas (*nullum crimen, nulla poena sine lex scripta*). El principio se concreta como monopolio normativo a cargo del poder legislativo, es decir, la creación de delitos y de penas es monopolio exclusivo del parlamento.

La ley penal tiene por una de sus características esenciales, que por ella misma cada uno de los habitantes puede conocer, antes de decidirse a realizar una acción, si ésta está prohibida y amenazada con pena.

La exigencia constitucional de que la ley penal sea pública, escrita y previa al hecho que se califica de delictivo, constituye la garantía para que cada uno de los miembros de la sociedad se encuentre en condiciones de poder saber las consecuencias adversas de sus decisiones.

---

67 Sentencia 65/1986, Tribunal Constitucional Español, de fecha 22/V/1986, sala segunda, magistrado D. Angel Latorre Segura.

El Estatuto de Roma de la Corte Penal Internacional en su parte tercera denominada “De los Principios Generales de Derecho Penal”, incluye en el art. 22 a texto expreso el principio de legalidad, al establecer que “nadie será penalmente responsable de conformidad con el presente estatuto a menos que la conducta de que se trate constituya, en el momento en que tiene lugar, un crimen de la competencia de la Corte”.

En el numeral segundo de este artículo afina aún más los conceptos y delinea con singular precisión el verdadero alcance del principio objeto de análisis al establecer que “la definición de crimen será interpretada *estrictamente* y no se hará extensiva por *analogía*. En caso de *ambigüedad*, será interpretada a favor de la persona objeto de investigación”.

#### 5) PRINCIPIO DE LA NECESARIA OBSERVANCIA DE LA ESTRUCTURA TÍPICA.

Es un principio íntimamente ligado al de legalidad. En materia de delitos fiscales es frecuente encontrar manifestaciones legislativas relativamente ambiguas o imprecisas, carentes del contenido inequívoco, que exige una tipología cerrada. Se recurre habitualmente a terminologías tales como “...otros documentos..., contribuciones de análogo carácter..., similares..., etc.”

Es por ello que una manifestación del garantismo penal supone la configuración de estructuras típicas acuñadas en tipos cerrados y susceptibles de ser percibidas y comprendidas por los sujetos de la relación jurídica tributaria, evitándose así los desbordes propios del actuar discrecional de la administración fiscal.<sup>68</sup>

El denominado principio de determinación o de tipicidad (*nullum crimen, nulla poena sine lex certa*) busca concretar la certeza a la que tiende el penalismo liberal y tiene relación con el principio de reserva legal consagrado por la Constitución Nacional. El mandato de determinación se refiere a la formulación de los tipos y exige la regulación taxativa de los delitos y de las penas, es decir, la descripción exhaustiva de las conductas punibles y su pena correspondiente, a través de su tipificación.

---

68 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2006, p. 132 y ss.

#### 6) PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN.

Es éste, un principio de orden público que exige que previamente a la creación de cada tipo penal se formule un análisis tendiente a comprobar, de modo fehaciente, si esa nueva norma armoniza o no con los postulados emergentes de la Carta Magna, las convenciones internacionales sobre derechos humanos y los principios en los que se estructura el Estado de Derecho.

Una vez efectuado ese juicio de comprobación, procede analizar si la creación de esa norma es ineludiblemente necesaria para dar respuesta a problemas carentes de solución.

Específicamente en el ámbito del derecho penal tributario, debemos tener en cuenta que la creación de nuevas normas que contienen sanciones de tenor penal, sólo debe ser acogida cuando se demuestra racionalmente su utilidad, en última instancia, como instrumento hábil para cohibir.

#### 7) SUBSIDIARIEDAD.

Porque al derecho penal sólo debe recurrirse cuando la protección al bien jurídico no pueda efectivizarse, de manera apropiada, acudiendo a otros medios de solución de que disponen las otras ramas del ordenamiento jurídico. El derecho penal es un instrumento o un recurso de "*última ratio*".

#### 8) FRAGMENTARIEDAD.

El Derecho Penal no pretende alcanzar con sus efectos a toda la gama de conductas ilícitas, sino solo aquellas que constituyen ataques intolerables en contra de bienes jurídicos cuya subsistencia es capital para la preservación de la convivencia pacífica. Lo que se castiga son nada más que fragmentos de lo antijurídico. No todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, sólo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su empleo.

Al derecho penal le sería atribuido el carácter de "*última ratio*", por lo que su función quedaría limitada a la censura social extraordinaria de hechos caracterizados por un disvalor particular.

### 9) PRINCIPIO DE PERSONALIDAD.

La relación de imputación es, en el derecho sancionatorio, esencialmente personal. Salvo excepciones expresamente establecidas por ley, la responsabilidad por infracciones es *personal*.

Las excepciones deben ser analizadas en cuanto a su alcance para apreciar si pueden ser idóneas o no para desvirtuar el contenido del principio general. Las excepciones al principio general deben estar taxativamente enumeradas y ser de interpretación y aplicación restrictiva, ya que no puede por vía del incremento desmedido de excepciones provocar un debilitamiento relevante de aquél.

### 10) NECESIDAD DEL ELEMENTO SUBJETIVO EN EL SUJETO ACTIVO.

El elemento subjetivo es de existencia necesaria en el responsable de un ilícito para que éste pueda ser sancionado, siendo un axioma propio del derecho penal liberal de base subjetiva, que recoge nuestro orden jurídico penal en el art. 18 del C.P..

Si bien el principio de culpabilidad constituye el eje central de nuestro sistema penal de base eminentemente subjetivo, el Código Tributario patrio no ha consagrado la exigencia del elemento subjetivo en forma expresa, aunque un estudio detallado de las disposiciones contenidas en éste, permite inferir que el referido elemento subjetivo debe estar presente para que pueda imponerse una sanción.

El modelo de Código Tributario para América Latina había consagrado en forma expresa la necesidad del elemento subjetivo como elemento indispensable de la infracción tributaria, no obstante ello, nuestro código se apartó de esa solución, optando por su no adopción en forma expresa.

La aplicación de los principios reseñados acarrearán efectos inmediatos, tales como: a) la imposibilidad de que sobrevivan disposiciones coercitivas que no respondan a topologías cerradas o contengan textos ambiguos y confusos; b) el reconocimiento explícito de la conducta humana -acción u omisión-, como objeto exclusivo de regulación de la norma penal incriminatoria; c) la jerarquización absoluta de la ley imbuida de principios constitucionales como único instrumento para limitar los derechos indi-

viduales y consagrar la obligatoriedad de las prestaciones personales o patrimoniales.

No podemos dejar de mencionar dos principios intradogmáticos con clara tendencia decriminalizadora que consideramos fundamentales: a) como consecuencia del principio de subordinación constitucional del derecho tributario entendemos que deben decriminalizarse aquellas conductas previstas en los textos penales tributarios que sean manifiestamente contrarias a claros e inequívocos preceptos constitucionales; b) debe existir una necesaria adecuación de las disposiciones propias del derecho penal fiscal a los textos internacionales, sean bilaterales o multilaterales, en materia tributaria, incorporados al ordenamiento jurídico interno por ratificación legal, con la sola salvedad que éstos no contradigan el orden público interno o internacional del Estado.<sup>69</sup>

#### 11) DERECHO PENAL DE ACTO Y NO DE AUTOR.

Un Derecho Penal es *de actos* cuando lo que en él se castiga son las conductas ejecutadas por el sujeto, con prescindencia de las características personales de éste. Se describen los hechos en que consiste cada uno de esos delitos.

Un Derecho Penal *de autor* es el que se refiere no a las conductas punibles, sino a descripciones de las características personales o modos de vida a las cuales se conecta la reacción punitiva o la medida correctora o segregadora.

#### 12) PRINCIPIO DE PROHIBICIÓN DE RETROACTIVIDAD (*NULLUM CRIMEN, NULLA PENA SINE LEX PREVIA*).

Constituye el indispensable complemento de la tipicidad y supone la prohibición de retroactividad con la cual aparece unido el principio de legalidad.

La prohibición resulta de la exigencia de la ley anterior al hecho del proceso contenida en de la Constitución Nacional.

Por lo tanto, la ley que define delitos y establece penas criminales ha de ser, además de estricta y cierta, también previa.

---

<sup>69</sup> Cervini, Raúl, *Los procesos de decriminalización*, p. 125 y ss.



13) PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ANALOGÍA (*NULLUM CRIMEN, NULLA PENA SINO LEGGE STRICTA*).

Se vincula con el de tipicidad, indicando la interdicción de la analogía como fuente de delitos y penas, es decir, supone el imperio riguroso de la ley estricta. Debe quedar claro que lo que se prohíbe es el procedimiento analógico como instrumento creador de delitos y de penas en manos del juez.

14) PRINCIPIO DE MATERIALIDAD O EXTERIORIDAD DEL HECHO (*NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINO ACTIONE O SINE CONDUCTA*).

Es sobre el cual debe asentarse toda la construcción teórica y legal del concepto de delito.

Según este principio, para que pueda hablarse de delito debe existir un acto humano, un comportamiento, una conducta y no hay conducta humana sin participación interior del agente en lo que hace u omite.

De esta manera podemos definir, siguiendo a FONTÁN BALESTRA, a la acción o conducta como el *movimiento* corporal voluntario, que mediante una relación causal produce una modificación del mundo exterior perceptible de ser apreciado por *los sentidos*, que se denominan resultados.

Los elementos de la acción o conducta son: Movimiento corporal voluntario, es aquél realizado por el sujeto con ánimo de realizarlo y que no haya habido ningún factor o elemento ajeno a él, que lo haya impulsado. Resultado, es la modificación del mundo exterior susceptible de ser apreciado por medio de los sentidos. Relación causal, es el vínculo entre el movimiento corporal y el resultado.

De acuerdo con este principio se debe asegurar que sólo se exija responsabilidad penal tributaria por conductas externas y concretas. La principal consecuencia de esta premisa fundamental es la consagración de la impunidad del mero pensamiento. Las actitudes o decisiones que no se plasmen en una conducta externa han de quedar libres de cualquier responsabilidad penal, ni la disposición genérica de evadir, ni las actitudes o decisiones que no trascienden al exterior.

15) PRINCIPIO DE CULPABILIDAD (*NULLUM CRIMEN, NULLA POENA SINE CULPA*).

La culpabilidad es el último y decisivo fundamento de la pena, ya que contiene la participación subjetiva en su plenitud valorativa (acto interior reprochable), convirtiendo el puro hecho (ejemplo, la muerte de un hombre) en un hecho humano susceptible de valoración ético social. La culpabilidad en este proceso, es su esencia misma de la concreta responsabilidad penal, ya que como indica STRATENWERTH “el hecho que el individuo tenga que responder por su hacer u omitir como persona, es una de las reglas fundamentales de nuestro orden social”.

Por el principio de culpabilidad resulta que no basta para exigir responsabilidad con que se pueda atribuir subjetivamente a una persona, el hecho, por ella materialmente producido.

Es preciso además atender al proceso de motivación que le ha llevado a tomar la decisión de realizar ese comportamiento.

La sociedad está dispuesta a renunciar a hacer responsable a una persona de comportamientos que le son imputables si, en alguna medida socialmente asumible, se puede afirmar que no pudo evitar tomar tal decisión, o le resultó especialmente difícil evitarla.

Este principio tiene como presupuesto la arraigada convicción ética de que el ser humano en condiciones normales dispone de un importante margen de libertad a la hora de tomar decisiones.

El derecho penal moderno es un derecho de culpabilidad y de acto, no de autor, en el que se determina la pena según la culpabilidad de éste en la comisión de un hecho, no en atención a la personalidad del reo o al carácter del autor o a la conducta de su vida.

La esencia de la culpabilidad reside en el hecho mismo, en la posibilidad de haber actuado de otra manera en el caso concreto y no en la presunta peligrosidad del delincuente, como así lo entendían los positivistas naturalistas tales como FERRI, LOMBROSSO, GARÓFALO.

El principio de culpabilidad es un principio estructural básico careciendo toda legitimidad un derecho penal basado en

la autoría en que la determinación de las penas se haga tomando en consideración la personalidad del reo.

La interpretación de las leyes por los jueces y tribunales de alzada, debe ser respetuosa de los principios de culpabilidad y proporcionalidad de las penas que de él deriva.

En igual sentido el Tribunal Constitucional Español en sentencia de su sala segunda del 28/X/1991 sostuvo que "...los tribunales están limitados en la interpretación de las leyes por los principios de derecho penal de culpabilidad y por las exigencias de la proporcionalidad con el principio de culpabilidad, además de la justicia y el estado de derecho, dado que lo que se impone en la Constitución al legislador, debe regir también con relación a la aplicación de las leyes...".<sup>70</sup>

Un mecanismo para lograr una aplicación del derecho ajustada al principio de proporcionalidad, no es otro que el que deriva de la libertad interpretativa, de la que, por lo general gozan los tribunales en la aplicación de la ley.

En este sentido entendemos que si una interpretación gramatical o literal conduce a resultados desproporcionados, debe recurrirse a otro método de interpretación, como el teleológico.

En realidad el principio de proporcionalidad debe operar como límite de aquella libertad interpretativa del juzgador de turno.

Con singular la Comisión Redactora del Código Penal Tipo Iberoamericano, en su 2º y 3º encuentro, celebrados en Canarias y Panamá respectivamente, ha aprobado un artículo que consagra a texto expreso el principio de culpabilidad estableciendo que "no hay pena sin culpabilidad", optándose por una redacción más acertada que la contenida en el art. 5to. del Código Penal Español de 1995 que parece identificar el principio de culpabilidad con una de sus consecuencias, al señalar que "no hay pena sin dolo o imprudencia".<sup>71</sup>

Sin perjuicio de lo expresado ut supra en lo que refiere al tema en análisis, compartimos el pensamiento de MOCCIA<sup>72</sup> y

---

70 Recurso N° 291, ponente magistrado Enrique Bacigalupo Zapater.

71 Manuel Jaen Vallejo en "La justicia penal", p. 40, F.C.U, 2001.

72 Nota Moccia, Sergio, "Riflessioni Di Politica Criminale...", op. cit. ut. supra, p. 126.

LO MONTE<sup>73</sup> en el sentido de que los delitos tributarios sólo deben ser imputados a título doloso.

#### 16) PRINCIPIO DE OBSERVANCIA DE LA TAXATIVIDAD.

En un sistema codificado la taxatividad/determinación es un atributo del Principio de la legalidad. Es frecuente que el legislador, en materia de delitos tributarios tienda a violar este principio con fórmulas equívocas como la alusión a “otros documentos”, “contribuciones de análogo carácter”, etc.

El principio de taxatividad como realización garantista del canon de fragmentariedad, impone que se formulen figuras muy claras, comprensibles para todos los contribuyentes y cerradas, para evitar los excesos de discrecionalidad de la administración y de los jueces, en atención a la tutela de la libertad del individuo.<sup>74</sup>

#### 17) PRINCIPIO DE LA RACIONALIDAD DEMOCRÁTICA.

Siguiendo el pensamiento de DÍEZ RIPOLLÉS, podemos señalar que en el campo del control social jurídico sancionador, el principio de la racionalidad democrática sería la capacidad para elaborar en el marco de ese control social una decisión legislativa de corte democrático, atendiendo a los datos relevantes de la realidad social y jurídica sobre los que aquella incide.

En el ámbito del Derecho Penal Tributario, de un modo u otro, la racionalidad democrática legislativa penal supondría el punto de llegada de una teoría de la argumentación jurídica, a desarrollar en el plano del proceder legislativo penal, que garantiza decisiones legislativas susceptibles de obtener amplios acuerdos sociales por su adecuación integral a la realidad social en que se formulan y con la cual interactúa.<sup>75</sup>

Finalmente, se impone preguntar cómo incide el principio de la racionalidad democrática en el campo de la elaboración

---

<sup>73</sup> Lo Monte, Elio, *Principios del Derecho Penal Tributario*, BdeF, Montevideo - Buenos Aires, 2006, p. 18, p. 95 y ss.

<sup>74</sup> Idem anterior.

<sup>75</sup> Díez Ripollés, José Luis, *La racionalidad de las leyes penales*, Editorial Trotta, Madrid, 2003, p. 86 y ss.

legislativa penal tributaria. Se trata de asegurar lo más posible en el ámbito jurídico penal tributario una respuesta positiva a una serie de exigencias mutuamente entrelazadas planteadas a la norma: a) Que el mandato o la prohibición sean susceptibles de ser cumplidos, satisfaciendo así la función de la norma como directiva de conducta, o sea, que luzca como seriamente presumible que el directo cumplimiento de la norma produzca los efectos de tutela perseguidos. b) Que la aplicación contrafáctica de la norma va a producir indirectamente esos mismos efectos de tutela. c) Que se va a estar en condiciones de reaccionar al incumplimiento del mandato o la prohibición mediante la aplicación coactiva de la ley, satisfaciendo así su función como expectativa normativa, en todo caso manteniendo su aplicación dentro del marco de garantías inherentes al Estado Democrático Social de Derecho.

#### 18) PRINCIPIO DE LA “SUBSIDIARIEDAD EN CONCRETO” COMO SUPERADOR DEL FALSO DILEMA EFICACIA/GARANTÍAS.

Actualmente, en el plano político criminal el aspecto más significativo de la subsidiariedad se encuentra en la efectividad de la intervención estatal. Precisamente, la expresión “subsidiariedad en concreto” expresa el dato según el cual la intervención penal sólo se debe activar después de haberse creado otros instrumentos alternativos de control, como pueden ser mecanismos de frecuente control preventivo, indicaciones explicativas, procedimientos de reinserción en la legalidad, etc. Sólo después de haber accionado esas medidas de ataque diversas a lo penal y después de haberse verificado en el campo la insuficiencia de tales medios alternativos, se justificará el recurso al sistema penal. De esta manera el Principio de subsidiariedad, al vincularse con el de efectividad, requiere también las soluciones alternativas que se inspiren en parámetros de evaluable efectividad.<sup>76</sup>

#### 19) PRINCIPIO DEL RESPETO A LAS CATEGORÍAS LÓGICO-OBJETIVAS.

En el ámbito específico del Derecho Penal Tributario, una vez identificado el elemento lógico-objetivo que preside su tutela,

---

<sup>76</sup> Severin, Louis W., “Recent Developments...”, op. cit. ut. supra, pp. 79 y ss.

no será lícito que el legislador desatienda ese elemento, por tratarse de un fundamento positivo al contenido ético de esos actos.

Se puede decir, que los tipos penales tributarios deben tener presente la posibilidad física de la consecución de sus efectos sobre los destinatarios, de modo que no se desvinculen del hombre como persona, no establezcan contradicciones en sus valoraciones y puedan hacer de ello producto del ejercicio de ciudadanía, esto es, que su contenido pueda ser internalizado por todos como resultado de la más amplia participación social.

De ello resultan efectos inmediatos, como la imposibilidad de que subsistan normas coercitivas de texto absolutamente confuso, la necesidad de utilización de una terminología jurídica compatible en el entendimiento de los ciudadanos de los respectivos países, el reconocimiento de la conducta humana exteriorizada como objeto exclusivo de regulación de la norma penal incriminatoria, la necesidad de diferenciación para hacer posible la armonía social entre las diversas conductas incriminadas y sus elementos estructurales. Por ello, entre otros factores, se propende a que los delitos tributarios no sean punibles a título de tentativa. Este criterio está fundado en razones de política criminal y social, conducentes a la rectificación en el actuar del contribuyente hacia la legalidad.<sup>77</sup>

## 20) PRINCIPIO DE LESIVIDAD.

Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan al orden público, ni a la moral pública y tampoco perjudican a los terceros, están absolutamente exentas de la autoridad de los jueces. Con ello se otorga prevalencia a la moral individual por encima de la política moral del estado.

Ya decía el maestro ZAFFARONI, "...el Estado que pretende imponer una moral es inmoral, porque el mérito moral es producto de una elección libre frente a la posibilidad de elegir otra cosa: carece de mérito el no pudo hacer algo diferente...".<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> Cervini, Raúl, Contribución inédita para *Revista Arbitrada* (Texto Revisado) Universidad Católica del Uruguay, Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Democrático Social de Derecho.

<sup>78</sup> Zaffaroni, Eugenio, Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª ed., Ediar, Buenos Aires, 2002, p. 127.

Por esta vía se consagra la libertad como pilar del Estado de Derecho y límite material al ejercicio del poder punitivo de éste, “la libertad para hacer lo que se quiera sin más límite que la libertad de los otros”.<sup>79</sup>

El corolario del principio de libertad como límite del derecho penal es la consagración del “Principio de Lesividad”, como consecuencia del cual ningún derecho podría legitimar la intervención punitiva del Estado cuando no se presente, como mínimo, un conflicto jurídico, esto es, la afectación de un bien jurídico total o parcialmente.

En consecuencia, si no existe afectación a terceros, en cualquiera de sus formas, a un determinado bien jurídico, entonces aquellas acciones deberán permanecer totalmente por fuera del derecho penal.

A modo de *conclusión* respecto de los principios reseñados precedentemente podemos formular las siguientes consideraciones:

a) Los principios del derecho penal tributario deben estar en consonancia con los principios del derecho tributario y del derecho penal común y éstos a su vez con los preceptos constitucionales como expresión ineludible del “paradigma de la continuidad jurídica”.

b) Son de recibo en el derecho penal tributario todos los principios y dogmas del derecho penal común y del derecho tributario.

c) Los principios prenombrados tienen como cualidad más relevante la de construir criterios de limitación formal y material, que deben guiar siempre la elaboración de figuras penales y los procedimientos de la administración tributaria.

d) El deber de solidaridad social que inspira la obligación tributaria debe asentarse en una *cultura de regularidad o legalidad tributaria*.

e) El derecho penal tributario, al igual que el derecho penal común, debe montarse y estructurarse sobre la base de un número mínimo de tipos legales, todos ellos inculminables únicamente a título de dolo.

---

79 Silvestroni, Mariano, *Teoría constitucional del delito*, Del Puerto, Buenos Aires, 2004, p. 145.

Es posible que la eficacia del derecho penal tributario guarde estrecha relación con la escasa cantidad de tipos penales dolosos que lo conformen.

f) Solo aquellas conductas pasibles de provocar una gran dañosidad social y una efectiva afectación o lesividad del bien jurídico tutelado deben ser pasibles de una punición adecuada y proporcional, debiendo quedar excomulgadas del fuero penal todas aquellas violaciones de escasa dañosidad social o nocividad comunitaria que no justifican de modo alguno el encuadre típico.

g) La normativa constitucional proporciona fundamento y límite a la potestad tributaria.

h) Del principio de legalidad se desgajan otros principios fundamentales, como son el de seguridad o certeza jurídica íntimamente ligado al principio de tipicidad y el principio de no retroactividad de la ley.



## V

# EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN LOS DELITOS PERPETRADOS CONTRA LAS HACIENDAS PÚBLICAS Y DE SEGURIDAD SOCIAL

Nuestro Código Penal aglutina los tipos penales en mérito a los bienes jurídicos tutelados por cada uno de ellos. El esquema de nuestro ordenamiento penal responde al criterio de conjuntar los delitos en función de la objetividad jurídica común, ya sea la propiedad, la libertad, la vida, la hacienda pública, la fe pública, etc.

Hay ciertos entes por los que el legislador se interesa en una norma jurídica, es decir, “son bienes jurídicos” que cuando son tutelados penando su violación pasan a ser “bienes jurídicos penalmente tutelados”.

El delito se manifiesta en el cuerpo social y sin el concepto de bien jurídico desaparece todo contenido del delito y la tipicidad queda privada de todo asidero racional, porque el fin del tipo es la tutela del bien jurídico, que no es un abstracción sino una realidad, cuya indeterminabilidad ha venido a constituir uno de los principales riesgos contra la seguridad jurídica.

El derecho no es un mero instrumento coactivo, sino un orden referido a valores, y es la aspiración fundamental materializar esos valores en la vida social lo que constituye la esencia misma de las normas jurídicas. El derecho quiere realizar el valor, pero no aislado, sino más bien como una serie de valores polarizados en torno del valor “decisivo”.

Este valor “decisivo” es el bien jurídico, y constituye el criterio de selección para elaborar el concepto penal individual (figura delictiva). Los bienes jurídicos desempeñan en la teoría del tipo un papel central al dar el verdadero sentido teleológico a la ley penal.

No son, en ese sentido, objetos aprehensibles del mundo real, sino valores ideales del orden social, sobre ellos descansan la seguridad, el bienestar y la dignidad de la existencia de una comunidad.

El criterio del **bien jurídico**, pergeñado por la doctrina alemana (VON LISZT, BINDING, MERKEL) y ulteriormente definido por ROCCO, con meridiana claridad y singular precisión, es el usado en nuestros tiempos por prácticamente todos los códigos del mundo para clasificar los delitos de la parte especial, nuestro país también se afilia a dicho criterio.

El concepto debe ser entendido en un sentido puramente normativo, ya que cuando un interés ha sido considerado socialmente relevante y en consecuencia merecedor de tutela penal, aparece el instrumento de la norma para plasmar dicha pretensión de tutela. Dicha norma no es una disposición aislada sino que debe considerarse formando parte de un orden jurídico global.

La vigencia de los principios expuestos en este opúsculo, con especial referencia a los de legalidad, culpabilidad y tipicidad o descripción exhaustiva de las conductas punibles y su pena correspondiente, no garantiza a la persona contra posibles excesos del poder punitivo del Estado, debiéndose complementar la legalidad con el principio del bien jurídico, ya que el legislador no está facultado para castigar conductas no lesivas al mismo. En suma, para que una conducta sea delictiva no solamente es indispensable que sea un comportamiento externo, sino que además debe dañar u ofender de manera indefectible el bien específicamente protegido por la norma.

Toda conducta típica afecta a un bien jurídico, ya que esa afectación es indispensable para configurar tipicidad. Por ello, el bien jurídico tiene un papel central en la teoría del tipo. Definimos entonces que “bien jurídico penalmente tutelado, es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado que revela su interés mediante la tipificación penal de conducta que le afecta”.

Por ejemplo, el bien jurídico no es propiamente el honor sino el derecho a disponer de dicho honor; como el bien jurídico no es la propiedad sino el derecho de disponer de los propios bienes patrimoniales.

El ente que el orden jurídico tutela no es la cosa en sí misma sino la relación de disponibilidad del titular con la cosa; o sea, los bienes jurídicos son los derechos que tenemos a disponer de ciertos objetos.

#### 1) LEY PENAL Y BIENES JURÍDICOS.

La ley penal tiene por una de sus características esenciales, que por ella misma cada uno de los habitantes puede conocer, antes de decidirse a realizar una acción, si ésta está prohibida y amenazada con pena.

La exigencia constitucional de que la ley penal sea pública, escrita y previa al hecho que se califica de delictivo, constituye la garantía para que cada uno de los miembros de la sociedad se encuentre en condiciones de poder saber las consecuencias adversas de sus decisiones.

La pérdida de referencias acerca de los bienes que el Estado debe proteger viene generando un clima de ambigüedad y confusión conceptual donde ya no se sabe muy bien donde están los límites de lo justo y de lo injusto. La incertidumbre respecto del orden jurídico, deriva casi necesariamente en inseguridad de cada quien sobre sus derechos, y ni siquiera del derecho a tener derechos.

#### LOS VALORES Y LOS BIENES PENALMENTE TUTELADOS

La creciente problematización del bien jurídico prefiguraba el “drama del tipo penal”, que significa el drama de la seguridad jurídica. El tipo penal es una muestra de la vida y del estado de civilización de un pueblo en un momento de su historia. Los tipos penales son los portadores de valores que los caracterizan. No se puede pensar en el tipo penal sino con criterio de valor. El bien jurídico, no puede entenderse más como expresión de un derecho penal subalterno a la moral y a la política, y en el marco de un determinado contexto cultural.

Toda la temática de los delitos concretos y de peligro se basa en la noción de bien jurídico.

La categoría de Bien Jurídico nace con la codificación del Derecho Penal, y sus bases más sólidas son desarrolladas en Alemania por BIRBAUM y FEUERBACH, quien la sistematiza.

Esta noción es la base o centro de la teoría del tipo penal. El legislador se dedica a desarrollar las normas que tienen por objeto la protección de esos valores, y haciendo una selección, de una posible afectación.

## 2) LOS BIENES JURÍDICOS SE AGRUPAN EN TIPOS PENALES.

Para una consideración estrictamente teórica, más allá del derecho penal positivo, es necesario considerar el orden moral natural que condiciona la política. Los valores seleccionados son decisivos para la elaboración de figuras penales.

Hay tres aspectos a considerar con relación al Bien Jurídico: noción, forma de protección, y función.

## 3) LA NOCIÓN DE BIEN JURÍDICO.

Para IHERING es un interés al que se le asigna protección. Solamente es aplicable a bienes materiales, debe entenderse que es un concepto restringido; no permite elaborar los delitos de pura actividad, los límites de esta noción son insuperables.

Además de los objetos materiales se trata de incorporar a la noción objetos inmateriales, es decir se busca una objetivación de la materialidad.

Para ZAFFARONI la noción de Bien Jurídico no está referida a la cosa material o inmaterial. El legislador pretende mantener libre la relación de disponibilidad entre la cosa y el titular o poseedor de la misma.

Para la Iglesia, PÍO XII elabora una interpretación similar, es decir a partir de una noción de disponibilidad.

Esta noción de libre albedrío, implica: a) Disponer del bien, o de realización o de disposición de cosas o derechos. b) Estas facultades implican que el que dispone del bien jurídico y no puede ser molestado en el ejercicio. c) Requiere como facultad la protección por parte del Estado en el ámbito en que se trate.

## 4) FORMA DE PROTECCIÓN.

Existen tres conceptos para evaluar cuando un bien jurídi-

co está penalmente protegido: a) Importancia del valor protegido. b) Facilidades para la vulneración de los bienes. c) Pluralidad de ataques.

##### 5) FUNCIONES DEL BIEN JURÍDICO.

El bien jurídico, fundamento de la teoría del tipo, cumple tres funciones trascendentales:

- Material-Objetiva: fija los valores a los que la sociedad reconoce la necesidad insoslayable de protección.

- Axiológica-Interpretativa: dentro de cada tipo, se debe interpretar que es lo que se protege.

- Garantista: nos da las pautas de garantía de derechos de los ciudadanos, y se complementa con otras normas.

El profesor español J.J. QUERALT JIMÉNEZ ha ubicado a los delitos perpetrados contra las haciendas públicas y contra la seguridad social dentro de aquellos que atacan el “sistema socio económico”.<sup>80</sup>

En éste capítulo se analizan conductas punibles que atentan contra el sistema económico en conjunto, más que contra una porción del mismo, puesto que su práctica generalizada, en algunos casos como en los delitos fiscales, puede suponer una crisis endémica del sistema.

Estamos en presencia de conductas que agreden primariamente los ingresos públicos, por lo que existe una íntima imbricación con el sistema económico globalmente considerado ciertamente evidente.

Esta característica le atribuye la dimensión colectiva que va mucho más allá, cualitativa y cuantitativamente, de lo económico, dinerario y patrimonial.

En los delitos contra la hacienda pública, estamos en presencia de un bien jurídico puramente instrumental, pero de imprescindible utilidad en la sociedad moderna, como es la capacidad recaudatoria de las haciendas públicas y de la seguridad

---

80 Queralt Jiménez, J.J., *Derecho Penal Español*, Parte Especial, p. 626 y 627.

social, entes que la legislación española denomina “in genere” como cajas públicas.<sup>81</sup>

Otro sector relevante de la doctrina española ha entendido que, respecto del bien jurídico protegido, actualmente existen dos enfoques complementarios sobre lo que ha de entenderse como bien jurídicamente protegido en el delito fiscal.

Para el primero, el bien jurídico protegido es el erario público, entendido como el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación de recaudación completa de los diferentes impuestos.

Para el segundo, el bien jurídico protegido son los valores constitucionales, consagrados en el art. 31.1 de la Constitución española, incluido el justo reparto de la carga tributaria. Desde esta perspectiva lo que se protege a través del delito fiscal no es sólo la actividad puramente recaudatoria sino la función que nuestro ordenamiento atribuye a los tributos y que, no sólo es la de ser medios para recaudar los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos sino también la de servir como instrumentos de la política económica general y para atender a la realización de los principios y fines constitucionales.

Las conductas antijurídicas descritas en las normas constituyen verdaderos ataques contra la capacidad económica de ingresos de dichos entes públicos.

Porque habrá que convenir en que al disminuir de manera drástica los ingresos tributarios a causa concreta de la evasión, nos encontramos ante una fuerte repercusión en la estructura misma del Estado, viéndose afectada incluso la generación de los planes económicos más eficaces.

Conocido resulta el hecho de la existencia de ciertos rechazos por parte del contribuyente hacia el cumplimiento de sus obligaciones, ya sea esto por desacuerdos ideológicos con el sistema o régimen tributario vigente, o, simplemente por el intento de no ver mermado su patrimonio.

Podría considerarse la naturaleza de este rechazo desde dos aspectos a fin de proceder a su descripción. Uno sería económico y el otro jurídico.

---

81 *Idem* anterior, p. 627.

El primero se produce de un modo tácito, siguiendo el juego de fuerzas generado por el mercado, y en este caso el contribuyente no desempeña un rol necesariamente voluntario.

Pero en lo que se refiere al aspecto jurídico, tomado de modo indicativo, corresponde citar el uso de medios jurídicos para aligerar o suprimir la carga tributaria. Y estos medios son lícitos.

En esta instancia surge la forma denominada “elusión fiscal”, en la cual, quien elude el tributo no ha llegado a ser sujeto pasivo, por lo cual el hecho imponible no se configuró.<sup>82</sup>

Cualquier fraude tributario supone un atentado no sólo contra el orden económico sino esencialmente contra los principios constitucionales que imponen la contribución de todos al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Es precisamente la consecución de esta exigencia constitucional la que respalda y justifica la instrumentación de la figura del delito fiscal como mecanismo de cierre del sistema tributario que procura la persecución penal de las conductas defraudatorias más graves.

El delito fiscal puede ser considerado como uno de los más característicos y, a la vez, con mayor peso específico dentro de la delincuencia económica.

Para la mejor comprensión de este subtema, hay que conceptualizar el bien jurídico.

En derecho, el bien está representado por el interés que alguien tiene, y se llama jurídico porque al derecho corresponde su protección; luego, el bien jurídico es aquello a que se tiene derecho.

En el fondo del interés jurídico hay un derecho subjetivo o facultad que debe apoyar el derecho objetivo. Seguramente hemos de preguntarnos: ¿en el campo del derecho fiscal, cuál será ese bien jurídico?

Indirectamente quedó la respuesta en el punto introductorio de este desarrollo, cuando indicamos que la vida económica del Estado la dan todos los obligados con el pago de las contribucio-

---

82 Manonellas-Leonetti, “El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, p. 173.

nes; es decir, la sostienen todos los que se ubican en el hecho generador del crédito fiscal, por lo que si alguien afecta esa vida económica con la evasión fiscal, está afectando a todos los que sí cumplen; se trata de lo que se suele llamar “interés difuso”, pues corresponde a todos y a cualquier causante cumplido, y aún a quienes sin ser causantes reciben el beneficio de los servicios que presta el Estado apoyado en la economía de la hacienda pública.

La “*culturalización tributaria*” se traduce en una concientización de que la verdadera propietaria de los impuestos es la comunidad misma, con el fin de que sea ésta la que se transforme en la primera defensora de sus propios intereses.

Aquí, la idea del “bien jurídico protegido” queda expuesta en su mayor crudeza, poniéndose de manifiesto que resultan vitales para el individuo y la sociedad y que nacen con la vida misma.

La puesta en riesgo de bienes jurídicamente protegidos, su eventual lesión, dan lugar a la existencia de la antijuridicidad que será la que genere la fuerza del derecho.

Sobre este punto, VIDAL ALBARRACIN sostuvo que la falta de convencimiento general acerca de la obligación de tributar genera el impulso de la evasión fiscal, y por lo tanto como los bienes jurídicos son intereses de la sociedad protegidos por el derecho, debe concluirse en la falta de bien jurídico para el derecho penal tributario y por lo tanto el incumplimiento tributario se vería imposibilitado de asumir categoría de delito.<sup>83</sup>

MANONELLAS y LEONETTI en su obra “El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, sostienen que “...pareciera pues, en principio, que el bien jurídico protegido en los delitos fiscales es la “propiedad” que tiene la sociedad sobre los dineros destinados al cumplimiento de los fines de la colectividad y que se ponen en manos del Estado en su carácter de administrador..., sin embargo y más allá de ese parecer consideramos que en el caso de la evasión fiscal, el bien jurídico “primordial” que se protege es el sistema de recaudación de tributos, toda vez que en esta figura el dinero correspondiente al Fisco no ingresa debidamente.

---

<sup>83</sup> Vidal Albarracin, “El Nuevo Régimen Penal Tributario y Previsional”, en la Ley 1990, pp. 826 y ss.



Volviendo entonces a la relación fisco-contribuyente, deseo apuntar que, esta relación se produce esencialmente entre cada contribuyente o responsable y el resto de la comunidad, más que entre éstos y un organismo recaudador, tratándose de esta manera de una relación de “justicia legal que exigirá la vindicta pública para los transgresores”.<sup>84</sup>

M. BAJO y S. BACIGALUPO han sostenido que el *bien jurídico* que se protege en el *delito fiscal* es el patrimonio, concretamente en este caso el *Erario Público*, como patrimonio de las Haciendas Públicas, directamente lesionado por el delito en cuestión.

Porque, efectivamente, debe tomarse en consideración que el delito fiscal no solo genera una disminución del Erario Público, sino que como delito económico afecta a toda una política social económica que repercute sobre las inversiones, los ahorros, la distribución de la Renta Nacional, etc.

Algunos autores pretenden instalar cierta similitud entre este delito y el delito de estafa, pero la única proximidad observable es que en el delito fiscal existe una defraudación, no habiendo otro punto de contacto. De cualquier modo, es innegable que lesionar el Erario Público afecta a todo el conjunto del orden socioeconómico, lesionando las posibilidades de alcanzar y llevar a cabo una política financiera y fiscal justa.

Vale decir que es destacable la necesidad de mantener un equilibrio tanto del Estado como del contribuyente a fin de no caer en un desorden económico que podría estar motivado en una parte por el incumplimiento fiscal de los contribuyentes y por otra, por una represión injusta del fraude fiscal. O sea, el Erario Público será “digno de protección a través del delito fiscal en la medida en que represente intereses colectivos reconocidos en la Constitución.”<sup>85</sup>

En los delitos fiscales y contra la seguridad social el patrimonio de la administración pública será el bien jurídico protegido.

---

84 Manonellas-Leonetti, “El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, p. 180.

85 Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, *Delitos contra la Hacienda Pública*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, p. XIV/XV.

La objetividad jurídica que se pretende tutelar en estos delitos es el erario público.<sup>86</sup>

Joaquín DELGADO GARCÍA ha expresado que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios y previsionales es la hacienda pública nacional, la que no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales. Esto requiere que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo a nuestra particular capacidad económica. En consecuencia, estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socio-económicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares.<sup>87</sup>

PEREYRA TORRES afirma como indudable que en forma mediata o inmediata, el objeto de protección resulta la intangibilidad de la recaudación de los tributos y los del sistema nacional de seguridad social.<sup>88</sup>

Por su parte, MACCHI, considera que el bien jurídico protegido no puede ser un concepto abstracto de carácter macroeconómico, como la economía pública o la actividad financiera, sino que se encuentra “afincado en premisas constitucionales, que imponen la necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra. La seriedad, importancia y gravitación que tienen para la persona exigen extremar su protección.”<sup>89</sup>

Entre tanto CHIARA DÍAZ afirma que el bien jurídico tutelado resulta complejo pero existe, “abarcando por un lado la protección de la intangibilidad de la recaudación de los tributos y de los recursos destinados a la seguridad social por el fisco... a fin

---

86 Manonellas-Leonetti, “El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, p.180.

87 Cfme. Delgado García, Joaquín, *El Delito Fiscal*, Madrid, Colex, 1996, p. 23.

88 Pereyra Torres, Jorge, “La esencia de la Defraudación Fiscal”, *Revista de Derecho Penal Tributario*, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año II, N° 3, 1994, p. 33.

89 Macchi, Miguel Á, “Sistema penal tributario y previsional social”, p. 106, citado por Lalanne, Guillermo A., “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”, conferencias del Seminario Nacional sobre régimen penal tributario, Mar del Plata, 5 y 6 de Septiembre de 2003.

de permitirle al Estado cumplir con sus objetivos específicos de bien común o bienestar general... y, por el otro, tiende a reafirmar la vigencia del régimen impositivo y previsional para inducir su mayor cumplimiento por el universo de obligados, aunque además se quiera amparar la fe pública respecto de las maniobras, artilugios y conductas dirigidas a incumplir total o parcialmente los tributos y aportes previsionales”.<sup>90</sup>

Las distintas posturas respecto del bien jurídico se encuentran ampliamente tratadas por MEDRANO quien sintetiza los diversos pareceres, que van desde quienes pregonan la inexistencia de bien jurídico alguno, pasando por los que lo identifican como el deber de colaboración de los contribuyentes, o la economía nacional, o el erario público/patrimonio del Estado, o la actividad económico financiera del Estado (hacienda pública en sentido dinámico o la función tributaria), hasta la “efectiva realización de la recaudación tributaria”.<sup>91</sup>

Por su parte, BAJO y BACIGALUPO indican como doctrina dominante, la que sostiene que el bien jurídico protegido es un patrimonio concreto: el erario público, sostienen que el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito fiscal es el patrimonio de las haciendas públicas.

Sostiene BACIGALUPO que hay una violación del “deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado”.<sup>92</sup>

En similar sentido se pronuncian CÓRDOBA RODA, MARTÍNEZ PÉREZ, MORALES PRATS, MORILLAS CUEVA, RODRÍGUEZ MOURULLO, SUÁREZ GONZÁLEZ.

Otra corriente doctrinal entiende que es la hacienda pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público (BOIX, MUÑOZ

---

90 Chiara Díaz, Carlos A., “Ley Penal Tributaria y Previsional: Bien Jurídico Protegido. Los delitos de evasión simple y agravada”, Conferencia del Seminario Nacional sobre régimen penal tributario, Mar Del Plata, 5 y 6 de Septiembre de 2003, p. 2 y 3.

91 Medrano, Pablo H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, *Revista de Derecho Penal Tributario*, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año I, N° 1, 1993, p 29 a 52.

92 Bajo, Miguel - Bacigalupo, Silvina, *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. 45.

CONDE, GRACIA MARTÍN). También se sostiene que se protege las “funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de derecho” (ARROYO ZAPATERO, PÉREZ ROYO); o la “aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos” (AYALA GÓMEZ, MESTRE DELGADO).

Por su parte, BUJÁN PÉREZ, también realiza un exhaustivo análisis de la situación en la doctrina española y sigue la tesis patrimonialista (aunque indica que el orden económico sería un bien jurídico mediato o general, pero no el que en sentido dogmático sirve de criterio interpretativo rector del tipo), señala que ésta sería la mayoritaria también para la doctrina y jurisprudencia alemanas.<sup>93</sup>

El profesor Jorge DAMARCO se cuenta entre quienes sostienen que los delitos fiscales protegen la hacienda pública nacional y las rentas de la seguridad social nacionales. En cuanto a la primera, indica que la “hacienda pública” es una expresión utilizada desde el siglo pasado para denominar las obras que estudian los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, que es la nueva denominación de la “economía financiera”. Apunta que los fenómenos financieros se estudian desde distintos puntos de vista (político, económico, jurídico, sociológico, administrativo y psicológico), pero la mayoría de las obras que analizaron esos fenómenos son de economía financiera o de derecho financiero.

En este orden de ideas, afirma que “en definitiva, todas las disciplinas estudian la actividad que desarrolla el Estado para obtener y realizar gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas. Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado. No cabe duda que bajo dicha expresión lo que quiere asegurarse es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. Es en definitiva proteger al Estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos. De ahí, que se haya dicho que no se protege el “patrimonio” del Estado, pues ya está protegido por el Código Penal, o bien que el

---

93 Martínez-Buján Pérez, Carlos, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, T. XVIII, Universidad de Santiago de Compostela, 1994/1995, p. 123 a 195.

Código Penal protege el patrimonio del Estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la “hacienda pública”, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan del Estado”. Finalmente, concluye que si se profundizara en el desarrollo del concepto y se atendiera al carácter teleológico de la actividad financiera del Estado se pondría el acento en los fines de carácter económico y social que persiguen los Estados contemporáneos y en el fondo del análisis hallaríamos la solidaridad social, en tanto, el Estado de nuestros días persigue el desarrollo de la economía y una mejor distribución del ingreso nacional.<sup>94</sup>

Entre tanto, ROMERA destaca que la “característica esencial de los delitos fiscales, es la afectación de un interés supraindividual. Es decir, la lesión no consiste en sí misma en lo que el Estado dejó de percibir, sino y fundamentalmente, en la lesión a un interés colectivo conectado al funcionamiento íntegro del orden socioeconómico”.<sup>95</sup>

Algunos autores han sostenido que el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales no es otro que el poder tributario del Estado.

Se pretende con esta concepción, por medio del derecho tributario, eliminar la contraria voluntad del contribuyente frente al poder fiscal estatal y fundamentalmente frente a la potestad de la administración de hacer efectiva la reclamación de los tributos creados por el poder legislativo.<sup>96</sup>

Expresamos nuestra contrariedad frente a esta tesis, ya que desde ella se termina por identificar la conducta delictiva con una suerte de desobediencia de los ciudadanos a la voluntad del Estado de imponer sus tributos.

Como bien sostiene PÉREZ ROYO, por esta vía se confunde el objeto jurídico de los delitos fiscales con el objeto genérico de todo el derecho penal, que es la protección del ordenamiento jurídico.

---

94 Damarco, Jorge H., “Los bienes jurídicos protegido por el derecho penal tributario”, publicado en el sitio web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales: [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar), sección doctrina.

95 Romera, Oscar E., “La nueva ley penal tributaria: una aproximación”, *JA*, 1997-II-736/744.

96 Gurfinkel de Wendi, Russo, Eduardo y Lilián; *Los ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 7.

Estimamos que de modo alguno puede concluirse atinadamente, que por los delitos tributarios se protege al Estado en cuanto depositario del poder originario de establecer tributos.

Otro sector doctrinario ha entendido que el bien jurídico protegido es el deber de colaboración de los contribuyentes.

Si se pretende que la relación entre el Estado que impone un tributo y el contribuyente que está obligado a pagarlo, se encuentra estructurada o construida sobre la base de un deber de colaboración de éste para con aquél, entonces la violación de toda norma de derecho penal tributario implica, concomitantemente, una violación de ese deber genérico de colaboración, o como sostiene, SPISSO, "...una violación de los deberes de lealtad o veracidad de su comportamiento frente al sujeto recaudador que es la hacienda pública".<sup>97</sup>

Esta posición colocaría a los delitos tributarios como delitos de desobediencia de los deberes fundamentales de colaboración que habrían sido establecidos en beneficio del interés superior del Estado.

No podemos dejar de mencionar al Profesor PEREZ ROYO, quien sostiene que el bien jurídico es el correcto desarrollo y desenvolvimiento de la función tributaria.

La hacienda pública es considerada como titular de funciones públicas y específicamente la suya será la efectiva actuación de las normas tributarias, por medio de las potestades, derechos y deberes que se atribuyen a la administración.

Asimismo, la violación de las normas de derecho penal tributario afectaría el interés de la administración pública, al regular y normal desenvolvimiento de las actividades de liquidación, recaudación y control que a aquella le fueron conferidas.<sup>98</sup>

La doctrina italiana, durante la vigencia de la Ley 516/82, identificaba el bien jurídico, a veces con el interés del erario en el correcto cumplimiento de las obligaciones de un determinado

---

<sup>97</sup> Spisso, Rodolfo, *Principios constitucionales de derecho penal tributario*, El Derecho, Buenos Aires, p. 959-967.

<sup>98</sup> Pérez Royo, Fernando, "Los delitos y las infracciones en materia tributaria", Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 63.

sujeto<sup>99</sup>; a veces con la transparencia fiscal del contribuyente, a fin de permitir a los organismos financieros conocer las sumas correspondientes a terceros<sup>100</sup>; y otras veces con el interés de regular la percepción del tributo<sup>101</sup>.

La Ley delegación 205/1999 en su art. 9no. requería que se activara la intervención penal para sancionar conductas caracterizadas por “una relevante ofensividad a los intereses del erario”. En esta norma se explicita claramente el principio de ofensividad, que en la óptica del legislador debía impregnar todo el sistema penal fiscal.

A partir de la vigencia del Decreto 74/2000, se asiste una especie de abandono de intereses tales como la “transparencia fiscal”, para optar por una suerte de patrimonialización del bien jurídico, recuperándose entidades caracterizadas por un sustrato materialista.<sup>102</sup>

Después de la promulgación del Decreto legislativo 74/2000 la doctrina italiana llegó a la conclusión de que la objetividad jurídica tutelada, no era otra que, “la percepción completa y oportuna del tributo” o también “el interés estatal en la recaudación tributaria”.

No pueden existir dudas respecto a que luego del decreto legislativo 74/2000 el tema se orientó en el sentido de una patrimonialización del bien jurídico, y por lo tanto se demostró una aversión hacia los delitos instrumentales.<sup>103</sup>

**En el ámbito de nuestra prestigiosa doctrina vernácula**, el profesor Miguel LANGON sostiene que estamos en presencia de bienes jurídicos de tipo institucional o supra individual, y se concreta en el orden financiero del Estado, las finanzas públicas, la renta estatal percibida para satisfacer las necesidades colectivas de la población.<sup>104</sup>

---

99 Lemme, “El fraude fiscal”, p. 128.

100 Di Amato, *Derecho penal de la empresa*, p. 398.

101 Zanotti, “I reati previsti en el artículo 2 de la ley 516/82”, p. 79.

102 Lo Monte, Elio, *Principios de derecho penal tributario*, p. 181.

103 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 184; Napoleoni, *Derecho penal tributario*, pp. 47 y 194, 157 y 170.

104 Langon, Miguel, *Código Penal*, anotado y comentado, T.2, Vol. 2, p. 59.

Para la Profesora ADELA RETA, en los delitos tributarios, y fundamentalmente en la “vedette” de éstos, que no es otra que la Defraudación Tributaria (art. 110 del C.T.), se tutela el derecho del Estado a percibir tributos.

Su opinión se circunscribe básicamente al ámbito del Código Tributario destacando que las normas del derecho penal tributario, no tutelan la totalidad de los tributos, ya que de acuerdo al art. 1 del C.T., no se aplican estas figuras, cuando se trata de tributos aduaneros o departamentales.<sup>105</sup>

Sin perjuicio de ello, debe tenerse en cuenta el inc. 3ro. de la referida disposición que establece “...no obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicaran a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional...”.

Para la Dra. RETA el bien jurídico tutelado no es otro que el derecho del Estado a percibir los tributos a los que se les aplica el Código Tributario.<sup>106</sup>

Por su parte, el Profesor CAIROLI, considera que lo que el tipo penal protege es la hacienda pública o finanzas del Estado que está compuesta por todo aquello que constituye la riqueza del Estado y que éste obtiene en gran parte, de la recaudación de sus tributos. Refiriéndose a la defraudación tributaria afirma que esta es una norma penal que en su propia redacción incluye la objetividad jurídica tutelada, pues dice claramente que, el enriquecimiento indebido del sujeto activo del delito debe ser a expensas de los derechos del estado a la percepción tributaria.<sup>107</sup>

En tanto BAYARDO BENGGOA, sostiene que hay conductas que ofenden el interés social en mantener una economía y hacienda públicas saneadas. Junto a la organización jurídica del Estado deben ser suficientemente garantizados sus ordenamientos económicos y financieros, como manera de que la economía y la hacienda pública puedan desarrollar regularmente sus fines.

Un orden económico financiero de la sociedad, desenvuelto bajo el influjo de turbaciones profundas no se puede tener la

---

105 Citado por Preza, Dardo, “Delito de defraudación tributaria”, en *Revista INUDEP*, p. 65 y ss.

106 Reta, Adela, *Anuario de Derecho Penal*, T. III, p. 109.

107 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal*, T. III, p. 89 y 90.



garantía de una base política estable y duradera sobre la que se puede asentar el Estado.

El ordenamiento económico financiero y el político se integran y se complementan recíprocamente; la estabilidad y el regular desenvolvimiento de las relaciones económico financieras constituyen requisitos básicos para el desarrollo del Estado.<sup>108</sup>

La economía pública es el complejo de las relaciones entre los hombres que tienen por objeto la satisfacción de las necesidades materiales. Cuando la riqueza se considera en función de la sociedad nacional se tiene lo que ha dado en llamarse la “Economía Pública”.

Por su parte, la hacienda pública está constituida por todas las contribuciones, impuestos, rentas, propiedades, valores y derechos que pertenecen al Estado.<sup>109</sup>

Señala el profesor patrio, que la hacienda pública no es otra cosa que las finanzas del Estado, y citando a GRISSIOTTI, sostiene que consiste en un conjunto de operaciones preordenadas por el Estado como modo de procurarse los medios para los gastos públicos y la consecución de sus fines.<sup>110</sup>

La riqueza considerada en el plano social nacional, en función de la sociedad nacional, se llama Economía Nacional, que es la que nuestra ley penal ampara en forma preferencial.<sup>111</sup>

Por su parte, el Profesor Gabriel ADRIASOLA al analizar la hacienda pública como objeto de tutela penal y sus problemas de sistematización, ha señalado que la protección penal de la hacienda pública tiende a tutelar la seguridad de la recaudación tributaria estatal, entendida tal hacienda como el sistema de ingresos y gastos del Estado.<sup>112</sup> En la gran mayoría de los países son los denominados delitos tributarios o fiscales los que se

---

108 Bayardo, Fernando, *Tratado de Derecho Penal Uruguayo*, T. VI, Parte Especial, Vol. 3, p. 191.

109 Idem anterior, p. 192.

110 Bayardo Bengoa, Fernando, *Derecho Penal Uruguayo*, T. VI, Vol. 3, p. 192, citando a Griziotti, *Principios de Ciencias de las Finanzas*.

111 Bayardo Bengoa, Fernando, *Derecho Penal Uruguayo*, T. VI, p. 192.

112 Adriasola, Gabriel, “Los delitos contra el orden tributario. Algunos problemas generales”.

estructuran en orden a ese “interés recaudatorio del Estado”. Esto último constituye un motivo de tentación para que los gobernantes recurran al derecho penal como un instrumento asegurativo de tales fines.<sup>113</sup>

El maestro italiano Giuseppe MAGGIORE, define a la Economía Pública, como el conjunto de relaciones humanas que tiene por objeto satisfacer, mediante la riqueza, cuyo ciclo se desarrolla a través de cuatro momentos, a las necesidades materiales. Esos cuatro momentos son: la producción, circulación, distribución y consumo. La economía pública comprende el dinamismo de la riqueza, en cuanto se produce, circula, se reparte y se consume, con el mayor provecho para la sociedad y los individuos.<sup>114</sup>

Por su parte, MANZINI expresaba que la hacienda es la actividad de la administración pública concerniente a los ingresos del Estado. La potestad de hacienda es la manifestación del poder público dirigido a tutelar los intereses relativos a los ingresos del Estado. El presupuesto jurídico constitucional de la actividad y de la potestad de hacienda está dado por el deber general, de todos los súbditos, de contribuir a los réditos del Estado y de respetarlos.<sup>115</sup>

Para este autor, en el Estado moderno existe un deber ético, moral de contribuir con la hacienda estatal como una expresión de respeto al colectivo social. La omisión de contribuir supone una falta de respeto a los demás integrantes del conglomerado social ya que la contribución es en beneficio de todos y su ausencia representa un agravio también para todos. Esta concepción ética del derecho de hacienda está implícita en la idea del Estado constitucional. La orden de hacienda es la declaración de voluntad del Estado dirigida a determinar imperativamente la conducta del súbdito en beneficio de la recaudación del Estado.<sup>116</sup>

**Nuestra opinión:** El concepto Economía Pública es indudablemente, un concepto macro, conceptualmente conexo al de Hacienda Pública.

---

113 Tiedemann Klaus, *Lecciones de derecho penal económico*, p. 40.

114 Maggiore, Giuseppe, *Derecho Penal*, T. IV p. 3.

115 Manzini, *Tratado de derecho penal*, p. 171.

116 Manzini, *idem anterior*, p. 171.

Esta última, está constituida por el derecho legítimamente concedido por la Carta Magna, que el Estado tiene de percibir prestaciones pecuniarias denominadas “tributos”, ya sean tasas, impuestos o contribuciones especiales, con el fin de dar cumplimiento a los fines primordiales que aseguran su existencia y supervivencia.

Si se considera a la hacienda pública como persona jurídica, podemos concluir que ella es el Estado mismo, ya que éste ejerce derechos y obligaciones referentes a su vida económica, atiende a sus gastos, administra sus bienes, recibe ingresos, compra y vende, contrae deudas y concede créditos.<sup>117</sup>

Los llamados delitos fiscales, ya sea los que afectan los derechos de percepción y en definitiva las arcas de la Dirección General Impositiva o del Banco de Previsión Social, ofenden simultáneamente dos bienes jurídicos de singular relevancia dentro del ámbito del ordenamiento jurídico, como son, la hacienda pública y economía pública.

Por eso se trata de delitos de naturaleza pluriofensiva pues ofenden o atacan pluralidad de bienes jurídicos, en este caso, dos de ellos, están íntimamente ligados y vinculados, conceptual y materialmente entre sí.

MAURACH, ha sostenido que cuando concurren en una misma figura delictiva diversos bienes jurídicos susceptibles de tutela penal, será uno de ellos quien tenga la “dirección dogmática”, frente al otro que quedará naturalmente relegado.

No obstante la mención reseñada por el autor alemán, debemos tener presente que la concurrencia de pluralidad de bienes jurídicos en una misma conducta, no supone necesariamente un orden de mayor o menor gravedad de uno sobre otro.

Nada impide que dos bienes jurídicos estén dotados de análoga importancia, tengan igual valor o sean tan heterogéneos que no pueda subordinarse uno al otro en un orden de importancia.

No siempre, a nuestro juicio, aparece tan claro en los delitos pluriofensivos el carácter prevalente de un bien jurídico sobre otro.

---

117 Santamarina de Paredes, *Curso de derecho administrativo*, citado por Bayardo Bengoa en *Derecho Penal Uruguayo*, T. VI.

En los delitos fiscales resulta por demás arduo atribuir mayor o menor prevalencia a uno de ambos bienes jurídicos que resultan ofendidos.

En ambos casos, en forma directa o indirecta, el sujeto pasivo es siempre la comunidad social y en última instancia el Estado como persona jurídica mayor, pareciera que son bienes jurídicos que van de la mano y si bien son pasibles de conceptualizaciones y tutelas autónomas, no pueden desconocerse los abundantes puntos en común que existen entre ellos.

A nuestro juicio, los delitos fiscales transgreden, a modo de conclusión, en primer lugar a la hacienda pública, por obstaculizarle al Estado su legítimo derecho a percibir los tributos, y en segundo lugar, a la economía pública pues a falta de recaudación por no pago de tributos, las cajas públicas quedan acéfalas de contenido y ello atenta contra el equilibrio y la estabilidad de la vida económica, quedando privado el Estado de poder cumplir con sus fines, cuyo renunciamiento le está vedado pues algunos de ellos constituyen su esencia, su razón de ser misma.

En ilustrado fallo, la Cámara Nacional de Casación Penal Argentina, expresó que "...el bien jurídico es de carácter macro social y económico, siendo definible como la hacienda pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económica financiera del Estado y que se constituye mediante la dinámica en dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, unidos de hecho por la actividad económica del Estado moderno. Hay que buscar el bien jurídico en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la hacienda pública, pero no en un sentido de patrimonio del fisco sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público, o sea bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad quede asegurado con el régimen de tributos...".<sup>118</sup>

Los delitos tributarios en general, con prescindencia del cual sea el agente recaudador del Estado encargado de su percepción, ofenden incuestionablemente sin excepciones a la ha-

---

118 Cámara Nacional de Casación Penal Argentina, Sala 1, autos "Amoreno, H.J.", 17/11/1996; Sala 2, autos "Etime S.R.L.", 29/08/1996 y autos "Pardo García, H.", 11/08/1998.

cienda pública, pues agreden, interfieren y obstaculizan, de forma ilegítima, el derecho de éste de cobrar los mismos, lo que repercute negativamente en un aspecto sustancial como es el cumplimiento de los fines propios del Estado social de derecho.

La objetividad jurídica hacienda pública está inserta dentro del concepto macro de economía pública, ya que la afectación de la primera tiene incidencia prioritaria y fundamental en la afectación de la segunda.

Los perjuicios causados al Estado al verse impedido éste, en forma ilegítima, de percibir las rentas de origen legal que aseguran su subsistencia, repercuten de forma directa y negativa en la economía pública, ya que afectan su equilibrio y estabilidad, componentes fundamentales y de presencia ineludible, cuando se la quiere sólida.

El desequilibrio de la economía pública genera, como consecuencia más visible, incertidumbre e inseguridad económica y por consiguiente jurídica, ello redundando en un descrédito de los inversores, que a causa de la inestabilidad adoptan posturas reticentes y conservadoras, tendiendo paulatinamente a retirarse del mercado.

Puede decirse con relevante asidero, que la hacienda pública nutre en forma enérgica a la economía pública, dotándola de la potencialidad necesaria para garantizar la subsistencia integral de sus dos pilares esenciales, que son el equilibrio y la estabilidad.

Resulta poco aconsejable al ingresar al estudio de esta clase de delitos, analizar ambos bienes jurídicos en forma paralela e independiente, desconociendo el vínculo o ligamen casi inescindible que existe entre ellos.

Estamos en presencia de delitos que atacan a la sociedad en su conjunto, a la comunidad social, unos lo hacen en forma inmediata y los otros lo hacen a través del ataque a los bienes de los individuos que la integran.<sup>119</sup>

En el estudio de los delitos contra las haciendas públicas y la seguridad social se percibe la nota “primigeniamente comuni-

---

119 Beccaria, *De los delitos y las penas*, capítulo 3.

taria” que confiere a estos delitos su especial carácter, su dimensión esencialmente pública y colectiva. Se trata de figuras legales que tienen una clara tonalidad socio económica.

La razón jurídico-política y político criminal de las incriminaciones en el campo fiscal radica en el deber jurídico público de contribuir al levantamiento de las cargas públicas en forma acorde con la capacidad económica de cada uno, sin que el sistema fiscal pueda tener en ningún caso alcance confiscatorio.

En nuestra opinión, en el ámbito propio y específico de los delitos fiscales es que la doctrina debe bregar por la creación o elaboración de un nuevo bien jurídico, deslizarse pronunciadamente a la protección de un bien jurídico supraindividual a través de la penalización de conductas que lesionan de manera grave, o bien la actividad reguladora del Estado en la economía, o el abuso de los instrumentos de la vida económica.

Cuando se afirma que el objeto del delito fiscal está representado por el funcionamiento correcto del sistema fiscal o por el derecho a la imposición fiscal o aún por la denominada, doctrina italiana, “transparencia fiscal”, se corre el riesgo de aceptar una concepción meramente metodológica del bien jurídico.

Se debe limitar la intervención del legislador penal, circunscribiendo el número de los hechos merecedores de pena a las solas acciones socialmente nocivas, ofensivas de entidades reales del mundo externo, salvaguardando la esfera de libertad del individuo.<sup>120</sup>

Preconizamos la definición del bien jurídico, pero con una clara e inequívoca orientación y vocación constitucional, como única garantía de cumplimiento del principio de libertad.

La correcta identificación del objeto de tutela requiere, como primer elemento, un ordenamiento normativo institucional expresivo de los valores del Estado social de derecho.

El ordenamiento debe resultar funcional a la tutela de la libertad y la personalidad del individuo plasmando un planteo solidarista.

---

120 Santamaria, D., *Per una teoria del bene giuridico*, 1964, p. 301 y ss.

Debemos tener presente el enfoque Roxiniano, para el cual el bien jurídico representa un símbolo para designar lo que puede ser legítimamente tutelable, sobre la base de las funciones reconocidas al Derecho Penal que derivan del ordenamiento constitucional.<sup>121</sup>

A la Constitución le asignamos el poder de forzar y obligar al legislador ordinario a perseguir las finalidades estatales que emergen de ella, tanto explícita como implícitamente, así como a no incriminar hechos que concretan el ejercicio de derechos constitucionales o a incriminar hechos que lesionan los bienes que cuya tutela sirve de límite respecto de los derechos mismos.<sup>122</sup>

De los principios constitucionales derivados en preceptos concretos se hace derivar el hecho que la sanción penal debe infligirse como “*última y extrema ratio*”. Es decir, que el ilícito penal puede concretarse exclusivamente en una lesión significativa de un valor constitucionalmente relevante. De modo tal que, cuanto más alto es el nivel que ocupa el bien en la escala de los valores contenidos por la Constitución, tanto más se justifica la aplicación de la pena para aquellos comportamientos caracterizados por una efectiva peligrosidad social.<sup>123</sup>

Por el contrario, cuanto más desciende el nivel del bien en la tabla de valores, tanto más la intervención penal debe colorearse de *extrema ratio*.<sup>124</sup>

El legislador debe actuar sobre la base de criterios tendientes a la elaboración de un sistema que tenga como fin perseguir objetivos reales de efectividad, comprensibles por los destinatarios, desterrando toda suerte de penalización sistemática.<sup>125</sup>

La propia Carta Magna tiene la virtud de fundar una clave de lectura válida para todos los hechos de relevancia penal y por lo tanto resulta aplicable al fuero penal fiscal.

---

121 Roxin, Claus, “Fragwürdige Tendenzen in der strafrechtsreform”, en *Radius*, 1966, p 34 y ss.

122 Bricola, *Teoría general del reato*, p. 14.

123 Idem anterior, pp. 15 y 16.

124 Idem anterior.

125 Pulitano, *La teoría del bien jurídico*, p. 118 y ss.

Desde el punto de vista político criminal, la punibilidad de comportamientos que se sustancian en simples transgresiones del dictado normativo sin ofensa alguna del bien jurídico, parece inepta para fundar la función de límite al poder estatal, que necesariamente debe derivar de la Ley fundamental.<sup>126</sup>

La limitación de los derechos fundamentales del individuo puede suceder solo en presencia de aquellas garantías, formales y sustanciales, que pretende el sistema en su conjunto.

Debe diseñarse un aparato punitivo que haga propia las exigencias de fragmentariedad, taxatividad y ofensividad. La anticipación de la tutela, más allá de los límites signados por el peligro concreto, debe seguir mecanismos de control basados en instrumentos alternativos a los clásicos de tipo penal, si no se desea llegar a la aceptación de una concepción del delito como "riesgo social".<sup>127</sup>

El pleno respeto del principio de ofensividad no permite la anticipación del umbral de punibilidad mediante la criminalización de comportamientos solo lejanamente agresivos de bienes de titularidad difusa o de amplio radio.<sup>128</sup>

En cuanto a los recursos de la seguridad social, señala LITVIN que en una concepción moderna la seguridad social, es un derecho indeclinable del ser humano y una garantía para la consecución de bienestar de la población y factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo económico de la sociedad; y que bajo esta premisa el Estado es el responsable primario para la atención de los riesgos que afectan al ser humano a lo largo de su vida. Con acierto, destaca el nombrado que, este bien jurídico protegido está asumido desde la misma Constitución, y en los tratados internacionales (así, por ejemplo, reconocen derechos de las personas a la seguridad social el art. 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos).<sup>129</sup>

---

126 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 204.

127 Sgubbi, *Il reato, come rischio sociale*, p. 7 y ss.

128 Pedrazzi, "Intereses económicos y tutela penal", en AA.VV. *Bene giuridico e riforma della parte speciale*, p. 304.

129 Litvin, César, "Delitos relativos a los recursos de la seguridad social", en [www.aef.org.ar](http://www.aef.org.ar), Sección Doctrina.



Con respecto a los delitos contra la seguridad social, resulta posible transpolar las distintas posturas precedentemente expuestas, siempre y cuando se tenga en cuenta que no se tratara de recursos del Estado propiamente dichos, sino de los trabajadores que podrán ser administrados por este mismo o por las AFAPS, sin que por ello se altere la naturaleza jurídica tributaria de los aportes y retenciones de seguridad social.

Si entendemos que la seguridad social es un sistema o instrumento de protección obligatorio contra las consecuencias económicamente desfavorables de los riesgos sociales, evidentemente, el fundamento básico de la seguridad social no es otro que la solidaridad social.

En consecuencia, la evasión de aportes previsionales está afectando a la seguridad social, que protege a toda la población de las contingencias biológicas, patológicas y/o económico sociales, mediante una socialización de los riesgos que debe sufrir el hombre durante su vida.<sup>130</sup>

Por ende, bien puede concluirse, que el aspecto prioritario a tutelar es la conservación de la regularidad en el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar los gastos relacionados con la seguridad social, por lo que puede trazarse un paralelismo con la totalidad de los conceptos vertidos *ut supra* respecto a la hacienda pública, como objetividad jurídica tutelada en los delitos tributarios.

---

130 Macchi, Miguel Angel, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Abaco, Buenos Aires, 1999, p. 210.



## VI

# FACULTAD DEL ESTADO PARA APLICAR PENAS POR ILÍCITOS FISCALES

Es evidente que, así como al crear el Estado hemos dado al mismo la facultad de imponer contribuciones, también se la hemos dado para cobrarlas.

Al Estado lo hemos hecho soberano, y como tal lo hemos investido de ese supra poder para hacer efectivas las contribuciones. Por supuesto, el ejercicio de la soberanía debe realizarse dentro de los cauces que el derecho determina.

Dino JARACH comienza el capítulo II del primer libro de su obra Derecho tributario, indicando: “El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno, dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico”.

Este poder fiscal no sólo abarca el simple derecho de cobrar las contribuciones, sino de cobrarlas por la fuerza, y en caso de incumplimiento de los obligados para cubrir las, aplicar las medidas que los constriñan a hacerlo.

Estas medidas deben ajustarse a derecho, pues no debe haber discrecionalidad absoluta de la autoridad; el legislador da un límite inferior y un límite superior; la autoridad que debe aplicar la pena tendrá que razonar adecuadamente su arbitrio y actuar dentro de esos límites.

Las leyes que regulan la materia fiscal y la penal, tienen exactamente la misma jerarquía legal. Ambas resguardan actos que el Estado considera de suma importancia para la sociedad. Tanto el derecho fiscal como el penal pertenecen al derecho público, por lo tanto, imaginémosnos la fuerza obligatoria y de sanción que estas dos ramas jurídicas logran sumar cuando se unen.

El legislador, consciente de esta suma de fuerzas, así como de los aspectos tan sensibles que cada una de estas ramas del derecho regula, como son el aspecto patrimonial y la libertad, respectivamente, impuso dos severas condiciones sin las cuales nunca se podrán aplicar dichas disposiciones.

La primera de ellas es que todas las fórmulas que creen o sancionen, tanto tributos como delitos, siempre deberán estar contempladas en ley de manera previa a la realización de los actos. De allí que los romanos establecieran el aforismo “*nullum tributum sine legem y nullum pena sine legem*” (no hay tributo sin previa ley y no hay delito ni pena sin previa ley).

Y la segunda, tan relevante como la anterior, es que la conducta realizada se encuadre exactamente en lo dispuesto por la hipótesis normativa. Esta segunda característica es conocida, tanto en materia fiscal como penal, como tipicidad y es de aplicación estricta.

Como destaca CHIARA DÍAZ, no se ha logrado una cultura de cumplimiento de las obligaciones previsionales y tributarias en todos los sectores sociales y esto obstaculiza que el Estado pueda cumplir con sus objetivos básicos.<sup>131</sup>

Desde la perspectiva temporal, bien recuerda ROMERO VILLANUEVA, que el problema de la evasión fiscal no es reciente, y ya en Roma se la castigaba como parte de los crímenes de lesa majestad, con el extrañamiento del evasor, su venta en servidumbre y la confiscación de su patrimonio.

En la Edad Media, si el siervo de la gleba evadía la obligación de contribuir con su señor, éste le privaba de la ocupación de sus tierras, lo que resultaba imprescindible para su subsistencia.<sup>132</sup>

## 1) LA BIBLIA Y EL TRIBUTO.

Así le propusieron a Jesús una cuestión en estos términos: Maestro, bien sabemos que tú hablas y enseñas lo que es justo y

---

131 Chiara Díaz, Ley penal tributaria y previsional: bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada, p. 8.

132 Romero Villanueva, Horacio J., “Una aproximación a la nueva reforma a la ley penal tributaria”, La Ley 25.874, JA, 2004-I-760.

enseñas el camino de Dios según la verdad: ¿nos es lícito a nosotros, el pagar tributo a César o no? Más Jesús conociendo su malicia, les dijo: ¿Para qué venís a tentarme? Mostradme un denario: ¿de quién es la imagen e inscripción que tiene? Respondieronle: De César. Díjole entonces Jesús: “Pagad, pues a César lo que es de César, y a Dios lo que es de Dios” (Lucas XX, 20-26).

Justamente, la Encíclica de Juan XXIII, “*Pacem in terris*” acentúa la fundamental importancia de equilibrar derechos y deberes de ambas partes: los ciudadanos y el Estado. Dentro de este equilibrio imprescindible, el documento evoca el principio jurídico según el cual, cuanto más amplio sea el derecho de una de las partes, más amplia es, al mismo tiempo, su obligación de no perder de vista el valor justicia, en el que aquél encuentra su apoyo.

De este modo, la idea de justicia es la que debe presidir el quehacer en general, creando normas ajustadas y de aplicación correcta a fin de encauzar acciones y corregir irregularidades.

Y se trata aquí de principios que rigen tanto para el Derecho en su sentido amplio, como para el ámbito del Derecho Tributario.

El Estado es el que tiene, pues, la obligación de respetar estrictamente el marco legal, y el contribuyente, por su parte, de “contribuir” en la justa medida.

## 2) LÍMITES A LOS PODERES DE INSPECCIÓN DEL ESTADO A TRAVÉS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La expresión “potestad fiscal o tributaria”, generalmente vinculada al poder estatal de instituir tributos, se vincula íntimamente con el concepto de soberanía, porque cuando el Estado ordena pagar impuestos se vale de un poder propio, llamado poder de imperio, que está incito en su propia existencia.

Junto a la mencionada expresión, suelen usarse frecuentemente las de “potestad de imposición”, que evidencia el poder de crear normas con las cuales nacen nuevos tributos, y “poder de supremacía o hegemonía tributaria” que se refiere al poder de

producir efectos jurídicos en el ámbito de la relación tributaria que existe entre el Estado y el contribuyente.<sup>133</sup>

En síntesis, la potestad tributaria no es otra cosa que la manifestación de un poder de imperio estatal, que debe ser ejercido dentro de los límites marcados por los principios fundamentales, la Constitución y la Ley.

El poder de imperio del Estado no es infinito, sino limitado y esencialmente reglado, y dichos caracteres deben adornar, de manera ineludible, a la “potestad tributaria” como “condición *sine cuanon*” para evitar que ésta se convierta en mero ejercicio abusivo de poder.

Un primer límite fundamental, para delinear con absoluta precisión la forma y contenido de la potestad fiscal, surge de la Carta Constitucional.

Las disposiciones constitucionales funcionan como presupuesto que legitima la imposición tributaria, caracterizada por la obligatoriedad, y operan como “norma y límite”, tanto para los funcionarios llamados a la aplicación de la Ley, como para el legislador mismo.<sup>134</sup>

La referencia al dictado constitucional parece fundamental ya que muchas veces la disposición fiscal sólo tiene por finalidad exclusiva, tutelar el interés estatal en la imposición tributaria.

El alcance del principio constitucional de la “capacidad contributiva” expresa el criterio de repartición de las cargas públicas y por lo tanto una exigencia de justicia.<sup>135</sup>

La justificación de la imposición fiscal y por lo tanto el ejercicio del poder de imponer tributos, dependen de la capacidad contributiva de la persona, en el sentido de que el Estado halla un límite insuperable en la capacidad contributiva de un sujeto de participar en los gastos públicos; la norma constitucional proporcióna, entonces, fundamento y límite a la potestad tributaria.

---

133 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 15.

134 Kauffman, citado por Elio Lo Monte en *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 15.

135 Fantozzi, *Derecho tributario*, p. 12 y D'Amati, *Derecho tributario*, Turín 1988, pp. 1244 y ss.

De ello descende el límite posterior según el cual el legislador no puede superar niveles que lleven al contribuyente por debajo del denominado “mínimo vital”, en el sentido de que la aptitud económica para contribuir a los gastos públicos subsiste sólo después de que el contribuyente ha satisfecho sus propias necesidades básicas y el sustento familiar.<sup>136</sup>

La mejor referencia para determinar el grado de penetración del Derecho en las estructuras del poder político y administrativo la constituye el análisis de las garantías que el administrado dispone frente a la actuación administrativa, tanto en la impugnación de los actos administrativos, como en punto de obtención de las correspondientes indemnizaciones, en aquellos supuestos en los que la actividad administrativa ha lesionado los derechos, bienes, libertades e intereses de los administrados.

Aceptando la premisa que la inspección tributaria es la mayor intromisión de la Administración en la vida privada del contribuyente, enfoco este trabajo en el ámbito de las garantías de los derechos fundamentales del administrado que presiden la vida en un Estado auténtico de Derecho lo cual se debe reflejar en la codificación a establecer.

Es preciso definir en tal sentido, que la función inspectora es, en principio, una actividad que pertenece al campo filosófico de la critereología, que ejercida por el poder público debe estar revestida de un conjunto de garantías para el inspeccionado dado, que se realiza invadiendo la esfera jurídica del particular o en otras palabras, se trata de una actividad tendiente a la verificación y comprobación de los hechos imponibles.

Con singular tino, sostenía el maestro Ramón VALDES COSTA, que el pensamiento del Estado de Derecho requiere ante todo, una delimitación y fijación lo más exactas posibles de las facultades del poder administrativo.

Para el logro de este cometido, estimo desacertado seguir el Modelo de Código Tributario del Centro de Administradores Tributarios (C.I.A.T), en razón que está estructurado desde la óptica e interés de las Administraciones Tributarias, mientras que considero fundamental proceder a una revitalización del

---

136 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 16.

Modelo de Código Tributario para América Latina a tenor de la evolución científica y jurisprudencial habida en la materia de las funciones y límites de la inspección tributaria.

En su dimensión objetiva, los derechos fundamentales que conforman todo el ordenamiento jurídico, se constituyen en componentes estructurales básicos del mismo, en razón que son la expresión jurídica de un sistema de valores que por decisión del constituyente informan el conjunto de la organización jurídica y política.

La significación que estos derechos adquieren dentro del orden constitucional imponen al poder público y en especial a la administración tributaria, el deber de garantizar su efectiva vigencia en forma cierta y no puramente ficticia.

Es imprescindible que las prerrogativas de la administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales.

Cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente es de rigor remitirse al principio de la buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria bajo el principio jurídico que la administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe, donde queda interdictado el abuso del accionar de la susodicha inspección.

Para ello, cabe recordar que la buena fe como las buenas costumbres, es siempre una vía de comunicación del Derecho con la moral. Lo que antecede, me permite sostener que no participo de las escuelas, que al amparo de teorías puramente artificiales, se anclan en las dictaduras econométricas que postulan, sin el menor respeto constitucional, que la prioridad recaudatoria prevalece sobre cualquier garantía de los administrados.

Ningún método instrumental que supone un ejercicio abusivo de las atribuciones de verificación administrativa de una situación tributaria, se puede anidar en el modelo de paz jurídica que exige el Estado de Derecho.

No en vano destacada jurisprudencia en el ámbito del Derecho Comparado ha consagrado en forma expresa que el



sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, y ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse para violar dichos límites.

Es estéril pretender aceptar que el accionar procedimental de la inspección fiscal se pueda desentender de las conquistas doctrinarias y legislativas más modernas que imperan el mundo occidental, y que supeditan el actuar de la administración tributaria al previo respeto por ésta de los derechos y garantías del ciudadano consagrados en la Constitución y la Ley.

Hemos asistido, con creciente preocupación, a un endurecimiento de los mecanismos sancionatorios en el terreno fiscal y a la ampliación del ámbito de operatividad del instrumento penal, fundado en exigencias meramente preventivas fundadas en hipótesis de peligros presuntos.

Al peligro presunto se contraponen el peligro concreto, y mientras para este último las mayores dificultades tienen que ver con la correcta identificación de los criterios de verificación del peligro mismo, el primero provoca no pocas dudas respecto del principio de necesaria lesividad, entendido en una acepción comprensiva tanto de la lesión como de la efectiva puesta en peligro del bien jurídico protegido.<sup>137</sup>

La anticipación de lo considerado “oficialmente” como penalmente relevante se concreta en los hechos con persecución de comportamientos proclives a la evasión, recurriéndose de manera particular, a la categoría de los delitos de peligro, y de manera especial, insertando las figuras jurídicas incriminadoras individuales en esquemas formales o de pura conducta, como si fueran delitos de “mera sospecha”.

La anticipación del umbral de punibilidad en materia de infracciones fiscales ultrapasando los límites observados en general por la propia Ley penal, nos obliga a formular una reconsideración respecto de la autonomía del Derecho Tributario, respecto del Derecho Penal Común y prioritariamente respecto de los principios fundamentales.

---

137 Moccia, Sergio, *Il diritto penale tra essere e valore*, p. 185 y ss. análisis de la problemática del peligro presunto y la función constitucional de la pena.

En el terreno político criminal, ello tiene que ver con el problema relativo a la plena funcionalidad de la intervención estatal penal en la lucha contra la evasión tributaria, en presencia de una renovada adhesión, basada en general en presupuestos de tipo casi irracional, a las virtudes terapéuticas del instrumento represivo.<sup>138</sup>

En lo que concierne al ámbito del Derecho Penal Fiscal, el incremento de los poderes tributarios de la administración se ha caracterizado por una cada vez más creciente extensión de la punibilidad.

El actual sistema legal, al potenciar más allá de los límites de lo razonable los medios de protección de los “intereses del fisco”, termina por restringir en forma injustificada los derechos fundamentales del individuo.

Consideramos relevante destacar, que toda restricción de la libertad individual, protegida constitucionalmente, se justifica solamente frente a comportamientos ofensivos anclados a una lesión o al menos a una grave puesta en peligro de una objetividad jurídica tutelada, entendida como una entidad de valor tal que merece una tutela penal.

Frente a los posibles abusos de la administración tributaria siempre contrarios a los intereses del inspeccionado, se debe ubicar a la Constitución, que en su verdadera esencia, fue dictada para garantizar al ciudadano un freno a los excesos usuales y reiterados del poder público.

Como bien afirma KONRAD HESSE “la posible colisión o conflicto entre bienes constitucionalmente protegidos, singularmente el deber de contribuir y los derechos fundamentales, ha de resolverse mediante una adecuada ponderación sin que, en cada caso, la prevalencia de uno vacíe de contenido al otro”.<sup>139</sup>

Nuestra tesis parte del principio que el entorno jurídico al que pertenece el accionar de la administración activa y en especial, el ejercicio de las funciones de la inspección tributaria,

---

138 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 5.

139 Citado por Alvaro Rodríguez Bereijo en Zornoza Pérez Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, p. 15.

no difiere del mundo jurídico general, salvo, que se admita que el Estado de derecho proclamado con tanta insistencia no tiene el equilibrio que la sociedad reclama, en cuyo caso, debemos hacer un enfoque de autoritarismo antes que de derecho.

Si nos abstenemos de indagar en el marco constitucional para brindar la respuesta adecuada a la problemática subyacente, daríamos razón a quienes postulan que en las relaciones jurídicas que emanan del ejercicio de las facultades de verificación fiscal siempre debe prevalecer una supremacía del poder público, aunque ello pueda parecerse a una “limitación o supresión de la democracia.”<sup>140</sup>

Es necesario que el Estado moderno asuma aquellos límites que el constituyente ha impuesto a su libertad de acción, con el fin de garantizar los derechos del contribuyente tal asunción no es otra cosa que codificar, con arreglo constitucional, las atribuciones y los límites de la inspección antes referida.

Desde ya rechazo que pueda existir un mandato constitucional que contenga una “reserva de configuración legal” en la forma que lo suele interpretar la autoridad tributaria; y también rechazo de plano que la voluntad del constituyente pueda ser sustituida, como sucede frecuentemente en nuestra época por cambiantes mutaciones de “necesidad y urgencia”, dictados a medida y apetito del recaudador de turno.

Tampoco creo que exista válidamente un derecho concurrente de la administración tributaria, que sea idóneo para debilitar los derechos fundamentales de los inspeccionados.

Debemos propender a reflejarnos en una vigencia plena de algo idéntico a lo regulado en “taxpayers bill of rights”, en el cual está previsto resarcir al contribuyente del daño causado al mismo por los procesos indebidos y abusivos de inspección.

A través de ello se supera la vocación excesivamente autoritaria de la administración, y se destierra el síndrome de persecución sin causa al contribuyente.

---

140 “Prólogo” de Gabriel Casado Ollero a la obra *Jurisprudencia Constitucional Tributaria* de Luis Manuel Alonso González, Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Madrid, y “El Principio de la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria”, XV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, Caracas, 1991.

Tengo presente para ello las brillantes exposiciones de Rodolfo SPISSO y Juan José FERREIRO LAPATZA realizadas durante el debate de las XVIII jornadas en la cual estos calificados profesores subrayan que “es imprescindible que las prerrogativas de la administración se vean compensadas por garantías establecidas a favor de los particulares, de modo de buscar el justo equilibrio que permita la realización de los fines estatales sin desmedro de los derechos individuales”.<sup>141</sup>

Cuando se analiza la vigencia de los derechos y garantías a favor del contribuyente, es de rigor remitirse al principio de la buena fe que subyace en el accionar de la inspección tributaria, bajo el principio jurídico que la administración debe ejercer sus derechos conforme a las exigencias de buena fe, donde queda interdictado el abuso del accionar de la susodicha inspección.<sup>142</sup> Para ello cabe recordar que la buena fe como las buenas costumbres, es siempre una vía de comunicación del Derecho con la moral.

No en vano la jurisprudencia más combativa de los excesos de la administración ha consagrado en forma expresa que el sistema de fiscalización tributario no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a cualquier actividad estatal, y ni siquiera el noble propósito de combatir la evasión puede esgrimirse para violar dichos límites.<sup>143</sup>

Se debe ser equidistantes en las ideas “pro fisco”, atendiendo lo necesario de reparar que, la Constitución en su verdadera esencia, fue dictada, en la exacta advertencia de GARCÍA DE ENTERRÍA, para garantizar al ciudadano un freno a los excesos usuales y reiterados del poder público.

La relación existente entre el fisco y los contribuyentes encuentra un límite preciso en el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia que asiste a estos últimos, de los cuales deriva el principio de no autoincriminación forzada.

---

141 Anales Oficiales de las XVIII Jornadas Del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

142 Jesús González Pérez, *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Civitas, y *La desviación de poder*, Civitas.

143 “Juzgado en lo Penal Económico N° 3 Causa “Yu Lim S/Infracción Ley 11.683”, Sentencia del 24/V/99, Buenos Aires.

En este sentido, el ejercicio del derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, imponen al acusador la obligación de abstenerse de cualquier tipo de coacción orientada a la declaración o confesión de culpabilidad del acusado.

El art. 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, incluye entre las garantías judiciales el derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo, ni a declararse culpable, lo que conlleva la imposibilidad de volcar en las sentencias judiciales y aún en los actos administrativos de carácter sancionatorio para el administrado, el contenido de declaraciones y confesiones autoincriminatorias obtenidas por la actuación de la autoridad inspectiva.

Como señala FOLCO, “los elementos probatorios colectados por la administración tributaria en procedimientos administrativos no pueden sin más ser extrapolados a un proceso penal, so pena de nulidad, toda vez que resulta de rígida aplicación la regla de exclusión...y ello resulta también aplicable a toda probanza conexa que directa o indirectamente derive de la prueba ilícita”.<sup>144</sup>

Todo contribuyente, ante el requerimiento efectuado por el organismo recaudador para que suministre algún tipo de información o documentación que resulte autoincriminatoria, se encuentra amparado por las disposiciones constitucionales.

Entendemos que el deber de colaboración de los contribuyentes y terceros con la administración fiscal, si bien es impuesto por disposiciones legales, encuentra su límite en los derechos fundamentales del administrado, entre los cuales se halla el de no autoincriminarse. El deber de colaboración debe cesar y por tanto deja de ser sancionable la negativa a prestar colaboración, toda vez que surja riesgo de autoincriminación.

En consecuencia, cuando durante un procedimiento administrativo, en base a las inspecciones practicadas, aparezcan indicios de la existencia de infracción o delito, el contribuyente debe ser advertido de ello para poder ejercer su derecho a no colaborar.

Debe existir un punto medio, un punto de equilibrio en función del “principio constitucional de razonabilidad en el ejercicio de

---

144 Folco, Carlos Maria, *El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva*, Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2004, p. 31.

las facultades por parte del fisco y razonabilidad en la ponderación de los derechos individuales de los contribuyentes".<sup>145</sup>

PALAO TABOADA señala que debiera procurarse no caer en extremos: ni el sacrificio de las exigencias de la gestión tributaria ni de los principios esenciales del derecho sancionador.<sup>146</sup>

Coincidimos plenamente con SOLER en cuanto a que "las manifestación efectuadas por el contribuyente o responsable por escrito como respuesta a requerimientos formales del organismo fiscal y los elementos materiales o informaciones aportados por aquellos en el curso de una inspección de rutina orientados a mostrar la situación en que se hallan con relación a sus obligaciones fiscales, sin que haya mediado por parte del ente administrativo alguna advertencia a los inspeccionados acerca de la razonable sospecha sobre la existencia de alguna infracción y de su derecho a no declarar contra sí mismo, solo tiene virtualidad jurídica a los fines del reclamo de la obligación tributaria y sus accesorias, de corresponder, más no podrán utilizarse como medio de prueba a los fines penales por estar teñido de inconstitucionalidad el modo de adquirirlas".<sup>147</sup>

Consideramos que toda prueba obtenida durante el procedimiento administrativo en violación directa o indirecta, de normas constitucionales que tutelan derechos fundamentales, debe ser declarada nula y carecer de efectos en la misma vía en la que fue obtenida, y con más razón aún debe carecer de todo valor como para ser utilizada en el ámbito penal por ser su origen vehementemente espurio.

La máxima constitucional que impone que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo no admite reservas y se aplica de igual manera en todos los procesos a que pueda estar sometida una persona y el fiscal no es la excepción.

---

145 Alvarez Etchague, Juan Manuel, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, 2001, p. 169.

146 Palao Taboada, "Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes", citado por Straccia, Verónica, *Derecho Penal Tributario*, p. 30.

147 Soler, Osvaldo H, "Derechos y defensas en contra del contribuyente frente al Fisco", *La Ley*, p. 83.

Si el contribuyente no accede voluntariamente a colaborar con la administración fiscal, entonces ésta deberá recurrir al juez competente para solicitar las medidas que estime pertinentes dentro del marco legal, pero en ningún caso se podrán avasallar los derechos del contribuyente en aras de saciar el hambre fiscal de la administración tributaria.

Todo testimonio autoincriminatorio, u obtenido por la inspección tributaria en forma compulsiva al administrado y sin respetar las garantías del debido proceso (entiéndase la asistencia profesional idónea al contribuyente a la hora de declarar, testimoniar o formular descargos) no puede ser utilizado como soporte de una ulterior persecución penal tributaria, ya que de esa forma se está vulnerando la presunción de inocencia.

Si bien el proceso penal tiene por finalidad la búsqueda de la verdad, las garantías constitucionales imponen límites y restricciones a dicha búsqueda, por eso desechamos toda forma de autoinculpación por parte del administrado.

Le asiste razón al tribunal español cuando afirma que si bien la aportación de datos por el contribuyente no es una declaración en que se admite la culpabilidad, “no es menos cierto que el poner de manifiesto la realización de hechos impondibles no declarados en su día, aportando además la documentación justificativa de los mismos, constituye indefectiblemente una declaración de conocimiento con aportación de pruebas sobre la comisión de conductas de infracción tributaria”.<sup>148</sup>

En consecuencia, toda vez que esa declaración de conocimiento sea autoincriminatoria para el contribuyente debe ser declarada nula, por infringir el precepto constitucional que prohíbe la autoinculpación.

### 3) POSIBLES SOLUCIONES A ADOPTAR PARA EVITAR LOS PROBABLES ABUSOS DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL.

Un primer y fundamental elemento a considerar consiste en la recuperación de la categoría de la ofensividad.

---

148 Citado por Soler Roch, “Deberes Tributarios y Derechos Humanos”, *Rrtd*, N° 30, pp. 112 y 113, Año 1995.

Ello supone limitar la represión penal solo a hechos directamente relacionados, tanto en lo objetivo como en lo subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales, reduciéndose el elenco de figuras incriminadoras y renunciándose a toda forma de criminalización de las violaciones meramente formales y/o preparatorias.

Un segundo y no menos prioritario elemento es a nuestro juicio, el dictado de un “Código Tributario” en la parte procedimental, como un cuerpo autónomo de normas tendientes a proteger los derechos del administrado.

Sin perjuicio de ello, creo que deben existir normas constitucionales que debidamente aplicadas en tiempo preciso por la Justicia, sean suficientes para impedir los gruesos excesos del poder administrador.

Ello me hace inclinar en lo imperativo, necesario e imprescindible, que se instrumente una Codificación Fiscal en concordancia plena a las garantías constitucionales y a aquellas emanadas de los tratados internacionales.

Dicho imperativo viene dado porque todo el sistema procedimental y aún sustantivo está plagado de deberes a satisfacer por el contribuyente, pero son escasas las referencias explícitas que hacen mención a los derechos y garantías que se proyectan sobre los mismos.

Merece resaltarse cuan necesaria resulta la existencia de un Código Tributario, para hacer mensurable la actuación pública y para operar como el principio de “prohibición del exceso de las funciones de verificación”.

Una tarea de inspección debe tener claramente determinado el límite de sus atribuciones, y su ámbito de actuación debe respetar los derechos personalísimos del inspeccionado, como también de su intimidad que es la zona del administrado que se halla protegida constitucionalmente.

Es necesario precisar que dicho ámbito de intimidad está vedado al acceso de la inspección por ser los derechos personalísimos el marco más importante y extenso del secreto de la vida privada del administrado y ello involucra no sólo el contorno de la vida personal, sino la familiar y la profesional del inspeccionado.



La violación al derecho a la intimidad no sólo se configura con la publicidad de los hechos por parte de la administración, sino con la misma realización de los actos producidos por la inspección que implican una intromisión en la esfera reservada e íntima del inspeccionado.

Como en todo proceder inquisitivo administrativo están en juego los principios sacros de seguridad jurídica, va de suyo que la administración debe facilitar al contribuyente el pleno ejercicio de sus derechos, y en tal alcance es imperativo que el organismo tributario sea transparente en sus planes de verificación y sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones de los inspectores.

Resulta por demás necesario establecer que en el procedimiento tributario no se admitirán medidas coercitivas contra el obligado tributario, ni cualquier forma de compulsió tendiente a que éste se impute contra sí mismo un delito fiscal o una infracción administrativa, un buen ejemplo al respecto es la Ordenanza Tributaria alemana en el art. 393.

En las constataciones verbales que se practiquen a un inspeccionado, le debe estar vedado a la administración fiscal exigirle al contribuyente absolució de posiciones (prueba de confesión), porque ello importa declarar contra sí mismo en abierta vulneración de la garantía constitucional (prohibición de autoincriminación).

En efecto, dicha prohibición del actuar de la inspección viene dado porque cuando se pregunta bajo forma de juramento a un inspeccionado un hecho de trascendencia tributaria, la respuesta del contribuyente por el principio de adquisició, importa el reconocimiento de un hecho, y ello se transformaría en una afirmación, confesaría del ponente, con la consecuente violación de la garantía constitucional precitada.

No es posible que inspectores, cumpliendo funciones administrativas, utilicen las mismas con el propósito de construir un proceso penal, más cuando los inspectores intentan ejercer sus poderes para obtener confesiones.

Entendemos necesario fijar un plazo máximo de duració de los procedimientos de inspección, excepto supuestos de casos excepcionales, y no es legal mantener al administrado en la incertidumbre del procedimiento dispendioso y sin plazo fijos de

la inspección, razón de orden constitucional, que llama a establecer “el principio de caducidad de inspección” cuando la administración abandona por un tiempo la tarea de verificación que está ejercitando contra un contribuyente determinado.

En las constataciones verbales o toma de declaraciones que se practiquen a un contribuyente sujeto a inspección fiscal, debe de estar vedado a la administración exigirle al mismo, confesión de parte o cualquier forma de autoincriminación, porque ello importa declarar contra sí mismo, en abierta vulneración de la garantía de la Constitución Nacional del art. 20 que reza que, “quedan abolidos los juramentos de los acusados en sus declaraciones o confesiones sobre hecho propio, y prohibido el que sean tratados en ellos como reos”.

Parece incuestionable que la función de inspección es una función verificadora bajo las atribuciones inquisitivas de la Ley administrativa, pero ello no es ni puede ser, asimilada a una función judicial.

El principio de inmunidad de declaración adquiere especial relevancia cuando se trata de ejercer el derecho constitucional a no autoincriminarse.

Toda vez que existe intercomunicabilidad entre el procedimiento administrativo y el penal y los antecedentes de aquél son usados para iniciar y fundar el proceso criminal deberá el juez competente del fuero penal efectuar un severo control de garantías revisando la regularidad de las formas usadas para la recepción de los elementos incriminadores del administrado debiendo desechar y declarar nula toda aquella prueba o testimonio obtenida en infracción de preceptos constitucionales.

Merece muy especial análisis al respecto, en la República Argentina, el dictamen producido por el señor agente fiscal, con fecha 10/VIII/1999 en la causa caratulada “Hightech Cosmetical Corp s/ infracción art. 8 de la Ley 24.769”, este fallo es digno de incorporarse en el catálogo o manual de derechos y garantías del administrado.

En dicha causa el señor fiscal en lo penal económico, en defensa del principio de legalidad, propicia la nulidad del proceso penal. en razón que un inspector tributario realizó un requerimiento de tipo incriminatorio a dicho contribuyente, intimándole

a presentar declaraciones juradas de las retenciones previsionales no ingresadas al fisco en término, lo cual equivale a compeler al contribuyente a declarar contra sí mismo, dejando constancia expresa el Señor Fiscal que dicha conducta de la inspección ha vulnerado el resguardo de la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra uno mismo, lo cual exterioriza un total desconocimiento del derecho al debido proceso legal que tiene todo habitante de acuerdo a las garantías acordadas por la Carta Magna.

En igual sentido, corresponde tener presente que las normas imperantes en el “United States Department of the Treasury”, imponen al inspector tributario la obligación de avisar al contribuyente que la inspección está colectando datos para una investigación criminal, donde se lo debe informar en forma cierta, que tiene el derecho de consultar a su asesor fiscal y el derecho de no producir información que lo pueda incriminar.<sup>149</sup>

Esta garantía surge ínsita del fallo “United States v. Dickerson” entre otros, donde el Tribunal razona que la mera presencia de un inspector tributario opera como una coerción similar a un interrogatorio.<sup>150</sup>

De ello aparece incuestionable que la función de inspección es una función verificadora bajo las atribuciones inquisitivas de la ley administrativa, pero ello no es ni puede ser asimilada a una función judicial.

La función de inspector es en esencia verificar y descubrir hechos tributarios, pero no es función de los mismos tomar decisiones o valoraciones de conducta a priori.

En la misma dirección y fijando el alcance y trascendencia de la prohibición de autoincriminación, el fallo del Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre dictado el 17/XII/1996 en la causa “Saunders”, considera que el privilegio de no autoincriminarse forma un importante elemento de salvaguardia individual ante la opresión y coerción que puede ejercer la

---

149 La conocida cláusula “Miranda” que proviene del fallo “Miranda V. Arizona” 384 U.S. 436 del año 1966.

150 Darrel Mc.Gowen; Daniel G. O! Day And Kenneth E. North “Criminal Tax Fraud”, Tº 1, p. 99, The Michie Company, Charlottesville, Virginia.

inspección tributaria, lo que se inserta en el principio de presunción de inocencia.

Más aún, señala que el art. 6.1 de dicha Convención ampara contra la obligación de declarar contra uno mismo, y que tal conducta del administrado resulta ajustada a derecho.

Lo que antecede, importa alertar que todo testimonio obtenido por la inspección tributaria bajo compulsión en una actuación no criminal, no puede ser utilizada como soporte de una persecución penal tributaria, y sobre todas las cosas, el interés público no puede ser invocado para justificar el uso de respuestas obtenidas compulsivamente en una actuación no judicial con el fin de incriminar al verificado mediante juicio penal tributario.

Entendemos que, la inmunidad de declarar contra sí mismo es un avance respecto a la dignidad humana, y por lo tanto ello traduce una garantía que no puede ser violada por actuaciones coactivas administrativas.<sup>151</sup>

El punto de contacto entre dos ramas del derecho, no legitima a que pueda entenderse, que la administración se encuentre autorizada a manipular los procesos penales tributarios, abusando de la discrecionalidad administrativa.<sup>152</sup>

Como lo afirma JAMES MARINS, debe existir una inequívoca tutela de los derechos de los administrados como anticipo de una propia tutela del procedimiento administrativo de la inspección fiscal.

Nuestro único y fundamental objetivo es poner de manifiesto la exigencia de concordancia y armonía del régimen jurídico de los procedimientos de la inspección con los principios constitucionales; ello no debe ser considerado superfluo o baladí, dado que la Constitución, bien entendida, ha sido dictada para garantizar a los ciudadanos de los excesos de la administración.

Adriano DI PIETRO, sostiene sin claudicación alguna que la actividad de control de la posición del contribuyente mediante el ejercicio de poderes instructorios de inspección debe regirse

---

151 Juzgado en lo Penal Económico N° 6 Autos "Papazian Mario Tomás S/Ley 11.683" Sentencia del 19/III/99)

152 Loic Philip, *Droit Fiscal Constitutional*, Económica, Paris.

por el principio de legalidad, no en su sola acepción formal, sino también en la sustancial, donde la actividad de la inspección debe ser imparcial al igual que se exige a cualquier otra actividad administrativa.<sup>153</sup>

El rol cada día más intenso de la posición del contribuyente y las garantías de transparencia de las funciones de la inspección fiscal a favor del primero, se insertan en la coexistencia del principio de legalidad, donde este último se valora en forma prioritaria sobre las llamadas exigencias de flexibilidad operativa.

El Tribunal Constitucional Europeo de Derechos Humanos en el caso “saunders versus united kingdom” expreso que: “el derecho a no declarar contra sí mismo constituye una derivación del derecho a un juicio justo e impide que la prueba de cargo sea obtenida a través de métodos coercitivos o de opresión sobre la voluntad del administrado”.<sup>154</sup>

El mismo Tribunal en el caso “Funke versus Francia” expreso: “las autoridades aduaneras provocaron la condena del señor Funke con el fin de obtener ciertos documentos cuya existencia presumían aunque no tenían certeza de ello. Pero las características especiales de las leyes sobre derechos de aduana no pueden justificar una infracción del derecho de toda persona a no declarar y a no contribuir a su propia incriminación”.<sup>155</sup>

Consideramos que la presunción de inocencia y la prohibición de autoinculpación no engendran un genérico derecho del administrado o contribuyente a la reserva de sus datos económicos frente a la administración fiscal, pero si consagran la obligación institucional que esa reserva solo sea transgredida de plena conformidad con los lineamientos y formalidades, que no son otra cosa que una garantía para el administrado, impuestos por la norma fundamental.<sup>156</sup>

---

153 AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, 2ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

154 Herrera Molina, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra si mismo en el procedimiento inspector”, en *Impuestos*, Nº 15 y 16, p. 141, 1997.

155 Párrafo 44 de la Sentencia. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 236, Año 1995, p. 488.

156 Sentencia 76/90 del Tribunal Constitucional Español y Sentencia Nº 695/1985 - Recurso de Inconstitucionalidad.

En consecuencia, solo puede ser valorada para fundar un juicio de reproche, aquella declaración obtenida, en cualquier ámbito, por un procedimiento respetuoso de estas reglas y de otras que imponen asistencia técnica profesional idónea y conocimiento previo de los hechos y la imputación.<sup>157</sup>

En el estado actual de garantías debemos tener presente como mínimo la prohibición de todo compelimiento o actuación bajo amenaza de represiones ulteriores, la prohibición de efectuar manifestaciones autoinculpatorias, la necesidad de que toda confesión o testimonio como forma de colaboración activa sea realizado en presencia de un asistente profesional idóneo y la consagración del derecho a permanecer callado o derecho a guardar silencio, sin que ello implique una presunción en su contra.

LINARES QUINTANA y la CORTE SUPREMA DE LA NACION ARGENTINA, han sentado como regla que la prohibición de autoinculpación solo rige en materia penal.<sup>158</sup> Sin embargo BIDART CAMPOS sostiene que dicho derecho debe extenderse a todo tipo de causas.<sup>159</sup>

Entendemos que, de acuerdo a las múltiples situaciones que pueden plantearse, una correcta lectura del principio no debería limitar su aplicación al ámbito del fuero penal exclusivamente, pues la “garantía de no ser obligado a declarar contra uno mismo no surge del hecho de que una persona sea formalmente imputada. Al contrario, toda vez que la información que alguien podría aportar al proceso puede causarle un perjuicio directo o lo pueda poner en riesgo de ser sometido a un proceso penal, la persona tiene derecho a negarse a declarar”.<sup>160</sup>

La comprensión de los principios y caracteres del procedimiento de gestión tributaria tiene un punto de partida común a

---

157 Maier, Julio, *Derecho Procesal Penal Argentino*, T. 1 B, Fundamentos, Hammurabi, Buenos Aires, p. 330, 1989.

158 Linares Quintana, *Tratado de Ciencia del Derecho Constitucional*, Alfa, Buenos Aires, T. 5, p. 308.

159 Corte Suprema de la Nación Argentina Fallos N° 238:416; 240:416; 253:493; 259:287.

160 Binder, Alberto, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, 2ª ed., Buenos Aires, p. 182.

todo el derecho tributario: el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El sistema tributario y el deber de contribuir a los gastos públicos tiene que tener necesariamente sustento constitucional y se construye a partir de los principios de igualdad y de capacidad contributiva.

La potestad tributaria como atributo soberano del Estado, se manifiesta no solo en la creación unilateral de los tributos (siempre por ley), sino también en el poder de percibirlos y de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes.

Para cumplir con ese poder-deber la administración tributaria cuenta con una serie de atribuciones emanadas de la Constitución y la Ley sin las cuales sería inviable la gestión y cobro de los tributos.

No obstante ello, la propia Constitución y la Ley contienen limitaciones para ese ejercicio de poder de la administración fiscal, consagrando una serie de garantías para los contribuyentes que deben conformar una suerte de bastión inexpugnable si se pretende considerar al orden jurídico como sustancial y formalmente justo.

Por ello la administración fiscal en el curso de un procedimiento de fiscalización y verificación tributaria podrá requerir los documentos y la información necesaria y legalmente exigible, para verificar y/o posibilitar la exacta percepción de los tributos, pero ello no alcanza, ni implica obligar al contribuyente o tercero a que efectúe manifestaciones o que aporte elementos de prueba que supongan su propia incriminación.

A título de conclusión podemos expresar que:

a) Es necesaria la existencia de una codificación tributaria que establezca que “las funciones de la inspección tributaria solo pueden operar legalmente como instrumento jurídico que se expresa precisamente en los marcos delimitados por la Constitución Nacional, todo lo cual está constreñido a la limitación del poder a ejercer por la administración, visto que ésta última limitación es de carácter originaria y esencial y no accesoria, en el marco constitucional a favor de los contribuyentes”.

b) Los valores constitucionales a favor del inspeccionado no son simple retóricas, no son simples principios “programáticos” sin valor normativo de aplicación, por el contrario, son justamente la base entera del ordenamiento que debe prestar a éste su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación. Es decir, que el orden constitucional tutela los derechos y garantías de los administrados ante los permanentes desbordes ilegales del ejercicio de sus atribuciones por la inspección tributaria.

c) No podemos obviar la excelsa pluma de Susana NAVARRINE cuando nos enseña que los contribuyentes, frente al fisco, deberían llamarse los “peligrosos desamparados”, visto que su protección es difusa y que cuentan, a criterio de la administración, con escasas normas que fijen los límites para las irrazonables exigencias de la administración.<sup>161</sup>

d) Como lo afirma James MARINS, debe existir una inequívoca tutela de los derechos de los administrados como anticipo de una propia tutela del procedimiento administrativo de la inspección tributaria.<sup>162</sup>

e) Corresponde tener en cuenta que, existen múltiples de campos de actividad que dan lugar a relaciones intensas y frecuentes entre administración y los particulares, pero tal vez ninguno de ellos implique relaciones tan extensas y dotadas de una supervalorada supremacía pública, adjudicada muchas veces de propia mano, como la que se observa en el ámbito jurídico-tributario.<sup>163</sup> Nuestro cometido es poner de manifiesto la exigencia de concordancia y armonía del régimen jurídico de los procedimientos de la inspección con los principios constitucionales; ello no es baladí, ni superficial porque la Constitución, bien entendida, ha sido dictada para garantizar a los ciudadanos de los excesos de la administración. Nos hacemos eco de la inquietud del Profesor Rafael BIELSA de como equilibrar el poder inquisi-

---

161 “La Red de Asistencia Recaudatoria del Estado”, Periódico Económico Tributario, *La Ley*, 1998, p. 347.

162 1º Congreso Internacional de Direito Tributario “Justicia Tributaria”, Vitoria, Brasil, 1999.

163 Angel Aguella Avilés, “El contribuyente ante la hacienda pública”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, de Javier Lasarte, Salvador Ramírez y Angel Aguella, Tecnos, Madrid.



tivo fiscal con las garantías jurisdiccionales del contribuyente, donde, en la opinión de este ilustre autor, la Constitución debe prevalecer sobre todo régimen impropio para resguardo del administrado.<sup>164</sup>

#### 4) GARANTÍAS PROCEDENTES A TENER EN CUENTA PARA UNA CODIFICACIÓN FISCAL ENTENDIDA EN EL MARCO DE LOS DERECHOS DEL ADMINISTRADO.

Esta debería contener las siguientes garantías mínimas:

a) La facultad a favor de todo contribuyente, en la ocasión de una verificación impositiva, de ser asistido por un asesor fiscal, abogado o contador, so pena de nulidad de la verificación, si la administración no hace constar expresamente tal derecho o posibilidad al inspeccionado.

b) La inspección fiscal está obligada en toda verificación que practique, a notificar al inspeccionado que dicha verificación puede tener consecuencias penales tributarias a efectos que el administrado pueda ejercer conductas no auto-incriminatorias.

c) No podrán librarse, por parte de la autoridad, requerimientos de captación o suministro de datos de trascendencia fiscal con exigencia coactiva de respuesta inmediata.

d) Todo inspector tributario, puede ser recusado con causa, cuando en su proceder excede los límites que autorizan su accionar.

#### 5) CONSIDERACIONES ACERCA DE LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO COMO INSTRUMENTOS PARA SU PROTECCIÓN EFECTIVA.

Dentro del catálogo, elenco de normas y principios o contenido de una codificación fiscal, se debe prever todo lo atinente a la presunción de inocencia del inspeccionado, dado que dicha garantía no es tan solo privativa del campo penal, sino que

---

164 Referenciado por Alberto Martín Gorosito en "Límites Constitucionales y Procesales de las Facultades Inquisitivas de la DGI", XVII Jornadas Tributarias, Mar Del Plata, 1987.

opera con igual intensidad en cada una de las fases del campo administrativo.

En el enfoque moderno de la doctrina y jurisprudencia internacional, el principio de inocencia no pertenece tan solo al ámbito jurisdiccional penal, sino que se extiende en todos los órdenes jurisdiccionales, donde se incluyen todas las fases o etapas del procedimiento administrativo.

Ello significa que nunca puede sustraerse a los administrados de un mínimo de garantías que son ínsitas en todo proceso: la presunción de inocencia.

La presunción de inocencia más que un principio general del derecho se ha transformado en un derecho fundamental que está ínsito en el campo de una convivencia democrática. Por lo tanto, no cabe confundir presunción de legalidad con presunción de certeza. En principio todos los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad pero no todos tienen la presunción de veracidad o certeza, pues para que esto último suceda, debe desvirtuarse la presunción de inocencia consagrada en la Constitución Nacional.

Dicho de otro modo, todo acto administrativo nace “prima facie” con la presunción de legitimidad, pero si la administración no aporta ningún elemento probatorio, no cabrá que pueda enervarse la consideración de inocente de la que goza el administrado.

A nuestro entender, el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo de enjuiciamiento penal, sino que también rige y preside la adopción de cualquier resolución administrativa que se base en la condición o conducta del contribuyente y de cuya apreciación se derive un resultado limitativo de sus derechos o sancionador. Esta interpretación se inserta comodamente en la más reputada doctrina internacional y jurisprudencia existente en la materia.

La presunción de inocencia aparece recogido como derecho fundamental en el art. 24.2 de la Constitución Española así como también en el art. 6.2 de la Convención Europea de Derechos Humanos, que establece que “...toda persona acusada de una *infracción* se presume inocente hasta que su culpabilidad haya sido legalmente establecida...”.

No cabe duda alguna que la presunción de inocencia representa una de las características más significativas del derecho procesal penal liberal y del actual modelo de debido proceso.

La presunción de inocencia que versa sobre los hechos, pues solo éstos pueden ser objeto de prueba, es de naturaleza “*iuris tantum*”, que exige para ser destruida la existencia de un mínimo de actividad probatoria de cargo producida con las debidas garantías procesales.

Dado que la presunción de inocencia opera a favor del acusado, es claro que la carga de la prueba corresponde necesariamente a la acusación.

El derecho a la presunción de inocencia, conduce inexorable e inexcusablemente, a que sea el acusador quien deba probar el hecho por el que acusa a una determinada persona.

El acusador, hasta el momento de dictarse la sentencia, deberá considerar de modo relevante el status de inocente del cual goza su acusado.

Ninguna persona puede ser tratada, en ningún proceso, sin importar su naturaleza, ya sea penal, infraccionario, administrativo fiscal, etc., como culpable, dado su estado de inocencia y por ello no podrá ser obligada a declarar contra si mismo y menos aún le deberá ser exigida la probanza de su inocencia.

Es en el ámbito del derecho penal donde se hace más necesaria la construcción de un sólido elenco de garantías para que el enjuiciamiento de un individuo, sea realizado en un marco de justicia, sin que resulten avasallados, de modo impune, los derechos más básicos de éste, entre los cuales se halla, la presunción de inocencia que siempre existe a su respecto hasta tanto, la misma, no sea destruida por una sentencia condenatoria, que halla quedado ejecutoriada y que halla sido dictada por un juez competente, como corolario de un proceso seguido con la intervención activa, efectiva y preceptiva del enjuiciado.

Es por ello que la preocupación de los más prestigiosos penalistas del orbe radica esencialmente en las garantías del proceso penal.

Le asiste razón al Profesor ROXIN cuando expresa que "...el derecho procesal penal es el sismógrafo de la Constitución..."<sup>165</sup>

Un derecho procesal liberal y propio de un Estado social de derecho por contraposición al derecho penal de corte autoritario, ha de reconocer con mayor amplitud las garantías procesales del presunto acusado.

El derecho penal y el procesal penal, están irremediablemente unidos, tanto en la teoría como en la práctica, y muy probablemente uno de los aspectos de mayor relevancia en esta recíproca relación es el de la prueba, porque solo a través de ésta, con pleno respeto de los principios y garantías, es posible destruir la presunción de inocencia que asiste a todo acusado.

Es un Estado social de derecho, con bases democráticas consolidadas, el juez jamás tiene ante sí a un delincuente, sino a un hombre inocente, y ese "status jurídico" dura hasta tanto se dicte una sentencia condenatoria debiendo aguardarse además que la misma pase en autoridad de cosa juzgada.

Un garantía fundamental para todo proceso, de cualquier naturaleza que fuere, es la aplicación efectiva del "principio de contradicción" que es inherente al derecho de defensa por parte del acusado de un presunto hecho.

Con toda rotundidad el Tribunal Constitucional Español en sentencia 176/1998 ha sostenido que "...el principio de contradicción constituye una exigencia ineludible vinculada al derecho a un proceso con todas las garantías, para cuya observancia adquiere singular relevancia el deber de los órganos judiciales de posibilitarlo..."<sup>166</sup>

## 6) ARMONÍA Y COHERENCIA CON LA CONVENCION DE DERECHOS HUMANOS DE LAS LIMITACIONES FISCALES ESBOZADAS.

Todo lo que antecede se inscribe en las corrientes doctrinarias y jurisprudenciales más modernas y actuales que hacen al

---

165 Roxin, Claus, "Strafverfabrensrecht", 25ª ed., 1998, citado por Manuel Jaen Vallejo en la Justicia penal ante los nuevos retos de la actualidad, F.C.U., 2001,

166 Sentencia Nº 176/1998, del Tribunal Constitucional Español.

respeto de las convenciones de los derechos humanos por parte de las administraciones tributarias.

Sobre ello existen calificados encuentros internacionales que avalan lo *ut supra* expuesto. Citaré a simple título de ejemplo el Seminario realizado durante el 41º Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) realizado en 1987 en Bruselas, Bélgica, sobre el tema “Taxation and Human Rights” y “Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos” celebradas en Lima, Perú, en 1990 por la Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, con más el Seminario en el Congreso de la IFA en Munich, Alemania en el año 2000 y las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario realizadas en Bahía, Brasil, en diciembre del 2000.

En los Estados Unidos de Norte América y por directa aplicación de la Organización de los Estados Americanos se ha establecido entre otros, en resguardo de la garantía de los administrados la imparcialidad de los Tribunales en las decisiones de cobro y devolución de impuestos.

Asimismo, bajo la regulación de la “Privacy Act” está prohibido dar a conocer cualquier información del contribuyente en poder de la administración, sin el previo consentimiento escrito del administrado, es decir que, no se puede aplicar la “Freedom of Information act” para obtener tal clase de información.

Bajo la protección de la Cuarta Enmienda Constitucional el contribuyente americano está garantizado de los excesos de inspección bajo el principio “unreasonable searches and seizures”.

Por otra parte son suficientemente conocidos los fallos “Saunders”, “Funken”, “Bendenoun” y “Miaihe” entre otros, del Tribunal Internacional, en los cuales, de neta trascendencia del proceder de la inspección fiscal, se ha descalificado lo realizado por las administraciones fiscales de Inglaterra y Francia, en razón que sus procedimientos eran violatorios del art. 6.1 de la Convención de los Derechos Humanos Europeos.

## 7) CONCLUSIONES.

Si la inspección fiscal es un medio o instrumento para lograr el efectivo cumplimiento de la obligación fiscal, va de

suyo, que corresponde ejercerla dentro de los límites que preservan los derechos y garantías del administrado.

La forma de ejercicio del poder de inspección, debe de estar limitada al respeto irrestricto al orden constitucional, desterrándose toda forma de prepotencia y abuso de exigencias desmedidas contra el inspeccionado que causan agravios a los particulares y resultan incompatibles con un sistema democrático de gobierno.

Una codificación tributaria que recoja claramente los derechos y deberes de los administrados y pautе de modo inequívoco los límites del actuar de la administración fiscal es indispensable para abolir el manto de incertidumbre jurídica que hoy se abate contra el contribuyente nacional ante interpretaciones poco garantistas que se hacen de las normas vigentes, en aras de fundamentar el afán recaudador del Estado.

El uso abusivo de las funciones inspectivas de la administración fiscal trasunta una afectación de grado sumo al orden constitucional y deben ser vista desde dicho prisma para su real consideración.

Las relaciones entre la administración y los administrados son relaciones no ciertamente plenas de igualdad, lo que se vuelve más alarmante por la idea de "imperium" que suele circunvalar los procedimientos de verificación fiscal, cosa que no sucede en la práctica jurídica de los Estados Unidos de Norte América donde con base en el contenido de la Cuarta Enmienda y con raíces constitucionales muy distintas a la nuestra, la relación fisco-contribuyente reconoce la primacía de los derechos individuales donde se considera la actividad administrativa de ejercicio limitado.

## VII

# EL DERECHO PENAL FISCAL: UN DERECHO COMUN O ESPECIAL

Se dice que el derecho penal es la rama del derecho público integrada por las leyes que tipifican la conducta ilícita de las personas, establecen las consecuencias jurídicas de ellas derivadas, y el procedimiento y órganos estatales para la aplicación de las penas que amerita dicha conducta. Conviene aclarar que, este concepto se apoya en un criterio tradicional genérico que tienen los estudiosos del derecho penal.

La ilicitud constituye, en sentido amplio, el calificativo de una conducta que en la materia fiscal se manifiesta en infracciones o en delitos. Las infracciones o los delitos fiscales pueden ser tanto de ejecución como de omisión; ambos punibles.

En la materia fiscal es muy frecuente la ilicitud por omisión, que constituyen las infracciones, se pudiera decir que estas infracciones cubren una buena parte de la totalidad de las violaciones a las leyes respectivas.

En el derecho penal fiscal más que la rehabilitación del delincuente interesa punir aflictiva o represivamente, intimidar a los posibles futuros infractores y producir escarmiento. En esta rama lo más importante es la protección del interés económico del Estado.

La gran interrogante se plantea en determinar si el derecho penal fiscal forma parte del derecho penal común y constituye una especificación de éste, o bien, se trata de una disciplina autónoma e independiente de aquél.

Aboquémonos pues, al estudio de tan controvertido tema. Emilio MARGAIN MANAUTOU nos indica al respecto que “Mucho se ha discutido sobre si el derecho penal es uno solo o si debemos hablar de un derecho penal tributario, autónomo del derecho penal común. Sobre esto se coincide con aquellos que

sostienen que el derecho penal es uno, por cuanto que sus principios generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley.”

Los delitos comunes, corresponden a la mayoría de los tipos penales que acuña el Código Penal, siendo definidos como aquellos que pueden ser cometidos por cualquiera. Alguna doctrina además, señala que responden a la fórmula anónima “quien”, “el que” u otra semejante en el encabezamiento de la mayoría de las descripciones típicas, para caracterizar al sujeto activo.<sup>167</sup>

Afirmación que no compartimos, ya que como advierte GRACIA MARTÍN, en los delitos especiales, la restricción a la autoría también podría articularse mediante la redacción de la conducta típica.<sup>168</sup>

Los delitos especiales por el contrario, han sido entendidos tradicionalmente como aquellos en los cuales se presenta una restricción del círculo de posibles autores, dada una serie de elementos exigidos por el tipo.<sup>169</sup>

El derecho tributario penal comprende el conjunto de normas jurídicas referidas a la tipificación de los ilícitos tributarios y a la regulación de sus sanciones.

Así algunos autores sostienen que esta rama del derecho forma parte del derecho penal, denominándola “derecho penal tributario”; mientras que otros expresan que se encuentra dentro del derecho tributario y la denominan “tributario penal”.

El tema no es sencillo y ha generado varias discusiones doctrinarias sobre si el ilícito tributario debe ser asimilado a los delitos comunes, formando parte del derecho penal común, o si por el contrario constituye una categoría especial que de lugar a la existencia de un “derecho penal administrativo”.

---

167 Politoff Lifschitz, Sergio; Matus Acuña, Jean Pierre; Ramírez G.; María Cecilia. *Lecciones de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 2ª ed., Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2003, p. 186.

168 Gracia Martín, Luis, *El actuar en lugar de otro*, Prensas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 1985, p. 355 y ss.

169 Quintero Olivares, Gonzalo. *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho Penal español*. Barcelona, Editorial Cymys, 1974, p. 15. Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, Buenos Aires, Editorial Tea, 1989, p. 295.



De lo expuesto anteriormente se distinguen dos posiciones que son denominadas penalistas y administrativistas.

1- En primer término, encontramos la tendencia penalista que surgió en Alemania, sus autores sostenían que la represión de los ilícitos fiscales pertenecían al ámbito del derecho penal ordinario, y como fundamentos sostienen: a) que el legislador fiscal como el penal persiguen el mismo objetivo; b) que los ilícitos tributarios constituyen delitos contra el patrimonio, dado que los ingresos son la fortuna de la comunidad; c) el infractor trata de eludir una disminución de su patrimonio, afectando el funcionamiento del Estado, lo motivan los mismo móviles de las penalidades ordinarias.

2- Por otro lado, la tendencia administrativista que también nació en Alemania, impulso la creación de un derecho penal administrativista, que luego derivó en el llamado derecho penal económico. Esta postura sostiene que el accionar del infractor implica la omisión de prestar ayuda a la administración en su búsqueda del bien común.

3- También existe una tercera posición llamada “dualista” sobre el tema que nos ocupa. Aquí encontramos a) delitos tributarios, que son reprimidos con sanciones previstas en el Código Penal. b) Infracciones contra disposiciones administrativas, que le son aplicables sanciones administrativas de carácter pecuniario, recargos, clausura de establecimientos, etc. todo lo cual se halla fuera del ámbito del Código Penal.

Independientemente de los enfoques expuestos, no hay duda que el “derecho tributario penal”, o, “el derecho penal tributario”, como se quiera denominarlo, presenta características propias.

En tal sentido, SUAY RINCÓN expresa que los principios básicos del derecho penal común, aplicables a todos los ámbitos del derecho penal constituyen un importante instrumento mediante los cuales puede llegar a controlarse de modo efectivo el poder sancionador de la administración.

Entre los principios del derecho penal común más comunmente aplicados en el ámbito de los ilícitos fiscales, encontramos el de legalidad, el de la irretroactividad de la ley penal, el de retroactividad de la ley penal más benigna, el “*in dubio pro reo*”, el del derecho de defensa, el de tipicidad, etc.

En nuestra opinión, debemos desterrar toda hipótesis tendiente a atribuirle al derecho penal tributario un rango de autonomía tal que lo aparte o desgaje de los principios constitucionales, de los principios comunes al derecho penal y al tributario y de los principios propios aplicables a cada una de estas disciplinas, todos éstos deben conformar una estructura básica sólida que sirva de punto de partida y a la cual podrán adicionársele aquellas peculiaridades propias del derecho penal fiscal que en ningún caso podrán contrariar los supuestos básicos garantistas que configuran sus cimientos.

Indudablemente el derecho penal fiscal tendrá características y particularidades propias, pero esa misma condición, no supone de modo alguno un apartamiento de los principios constitucionales y generales de la materia fiscal y criminal sino un afianzamiento de éstos.

La profesora Adela RETA afirma que el capítulo VI del Código Tributario se denomina “Derecho Penal Tributario” y contiene la descripción de dos figuras delictivas y la remisión de a los principios generales del derecho penal como normas subsidiarias.

En base a esa realidad legislativa no puede ni siquiera decirse que el derecho penal tributario es realmente, en nuestro ordenamiento jurídico, un derecho especial respecto al derecho penal, pues no contiene ningún concepto ni principio propio que denote la especialidad. Es sencillamente el desarrollo de la tutela penal del derecho del Estado a percibir los tributos que le permiten cumplir con sus fines constitucionales.<sup>170</sup>

El art. 109 del C.T. establece que “...son aplicables al derecho tributario las normas del derecho penal, con las excepciones establecidas en el capítulo VI...”.

Vale destacar que esta disposición va más allá de la sanción de la especialidad del derecho penal fiscal pues regula las deficiencias del derecho tributario en su globalidad. Por otra parte, en el referido capítulo VI no se encuentra ninguna disposición especificante pues solo contiene figuras penales.<sup>171</sup>

---

170 Reta, Adela, *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, Doctrina, N° 3, p. 105.

171 *Idem* anterior.

El maestro VALDES COSTA al referirse al referido art. 109 del C.T. sostiene que "...la solución guarda paralelismo con las consagradas en el art. 43 del C.T. para el procedimiento administrativo y en el art. 85 para el derecho penal tributario. En los tres casos las normas incluídas en el Código son excepciones frente a las establecidas en las respectivas ramas jurídicas autónomas, derecho administrativo, procesal y penal...".<sup>172</sup>

Sostiene además que en materia penal no hay prácticamente excepciones al derecho penal común. La relevancia sustancial de este artículo radica en que, a pesar de hallarse ubicado en el capítulo VI, que es el dedicado al derecho penal tributario, extiende la aplicación de las normas generales del derecho penal a todo el derecho tributario.

Parece claro que si bien el Código Tributario, distingue con notable claridad y precisión los delitos de las infracciones fiscales, el art. 109 del referido cuerpo normativo, consagra la aplicación de las normas generales del derecho penal común en caso de deficiencias en las normas tributarias de contenido sancionatorio.

El sistema aplicable sería el siguiente: a) en materia penal fiscal son de aplicación, sin ninguna clase de excepción, las normas generales del derecho penal común; y b) en materia de derecho tributario sancionatorio, son de aplicación las normas generales del derecho penal común, con solo aquellas excepciones establecidas en el propio capítulo V del Código Tributario.

Véase que el art. 109 del C.T. se refiere al derecho tributario y no al penal tributario cuando dice "...son aplicables al *derecho tributario* las normas del derecho penal, con las excepciones establecidas en el capítulo V...".

Esta posición recogida por la profesora RETA fue la posición dominante en la doctrina especializada de fines de la década de los años sesenta y resultó consagrada a texto expreso en el art. 95 inc. 3 del proyecto del C.T. del año 1970.

No obstante lo precedentemente expuesto la historia legislativa en la materia conduce a otras soluciones diferentes a la citada *ut supra*.

---

172 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario Anotado y Comentado*, p. 380.

La disposición consagrada en el proyecto del año 1970 fue literalmente suprimida en los proyectos del Poder Ejecutivo y en los reiterados informes de la Dirección General Impositiva de fecha 6/VIII/1971 y 14/II/1974. El argumento usado para abortar dicha norma fue que "... en cuanto a las normas aplicables en subsidio, se excluyó en mérito a que se entendió más aconsejable dejar el punto librado a la doctrina. Fijar un criterio en la ley podía importar un retroceso en el caso de que los especialistas lleguen a conclusiones que se alejan de las que predominan en el pensamiento jurídico actual...".<sup>173</sup>

Entendía el maestro VALDES COSTA que "...las infracciones tributarias tienen un régimen propio, en el cual las normas y principios del derecho penal común solo serán aplicables en caso de silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley y en cuanto sean compatibles con la naturaleza y fines del derecho tributario...".<sup>174</sup>

Dicho de otro modo considera que el art. 109 del C.T. solo rige en materia de derecho penal fiscal; que las normas generales de derecho penal común deben aplicarse con carácter subsidiario en la órbita del derecho penal sancionatorio.<sup>175</sup>

Sin perjuicio de todas las posiciones expuestas no podemos olvidar que el art. 5 del C.T. establece que "La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones ni exoneraciones. En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de este código o por las particulares sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente las normas análogas y los principios generales de derecho tributario, y en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines".

En el delito tributario, y en general, en el derecho penal común, la intencionalidad es esencial y sólo reconoce límite frente a las eximentes o a las causales de exención de responsabilidad, que hacen desaparecer la ilicitud del acto mismo o a la conducta del agente, a través de la eliminación de la antijuridicidad o del elemento culpabilidad.

---

173 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario Anotado y Comentado*, p. 331.

174 Idem anterior.

175 Reta Adela, *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 107.

El carácter penal que indudablemente posee el delito tributario y su sanción, hace necesario que esta figura quede encuadrada dentro de los principios de la Constitución Política y del Código Penal, como los son: la legalidad, la tipicidad de los delitos y las penas, las reglas penales en materia de prescripción, la exigencia de la antijuridicidad, etc.

No existen, en principio, inconvenientes para dar al delito tributario el carácter de delito común, sin perjuicio de reconocerle su autonomía típica y las particularidades o especialidades propias de la rama fiscal, pero no podemos soslayar que es, en su esencia, una trasgresión dolosa de las normas impositivas.

No obstante lo expuesto, un relevamiento por el derecho comparado me ha permitido constatar que múltiples autores se refieren a los Delitos Especiales como aquellos en los que “no toda persona puede ser autor”, sino que dicha autoría está limitada a determinados sujetos a diferencia de los delitos comunes que pueden ser cometidos por cualquier persona, el delito especial sólo podrá ser cometido por sujetos que reúnan ciertas características o condiciones. Fundamentalmente se trata de personas sometidas a un deber.

En general las figuras individuales que integran el sistema represivo fiscal tienen como denominador común la circunstancia de que la identificación del sujeto penalmente responsable se produce mediante el uso de expresiones típicas propias de los delitos comunes, aunque la gran mayoría de los delitos tributarios se plantea y desarrolla en el cuadro de los delitos propios.<sup>176</sup>

Si bien parece adecuarse a la típica descripción de un delito común, lo cierto es que su realización requiere una determinada figura del sujeto activo.<sup>177</sup>

Es conocida la distinción entre delitos comunes y propios, ya que en los primeros, el hecho típico puede ser realizado por cualquier persona carente de particulares calificaciones jurídicas o naturalísticas; mientras que los segundos solo puede ser cometidos por determinados sujetos.

---

176 Lanzi, “Reati tributari”, en AA.VV., *Estudios en honor de G. Vassalli*, Vol. 1, p. 742.

177 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 153.

En otros términos, el delito propio se caracteriza por la específica cualidad o posición del sujeto activo, que lo pone en una relación particular con el bien protegido por la norma.<sup>178</sup>

Asimismo esta clase de Delitos Especiales se dividen en:

#### 1) DELITOS ESPECIALES PROPIOS.

Son “aquellos que no tienen correspondencia con un delito común”, porque “la *calidad* especial del sujeto activo es determinante para la existencia del delito, de tal forma que faltando la misma el hecho sería atípico”, es decir, en el delito especial propio el hecho tiene que ser cometido por un sujeto que reúna las características específicas, de no ser así el hecho es atípico. Ejemplo: en el caso del prevaricato tenemos la hipótesis del art. 194 del C.P. (Asistencia y consejo desleal) y la del art. 196 (otras infidencias del abogado o procurador) donde necesariamente el sujeto activo ha de ser un abogado o un procurador.

#### 2) DELITOS ESPECIALES IMPROPIOS.

Son “aquellos que tienen correspondencia con un delito común”, pero su realización por sujetos especialmente calificados hace que éste se convierta en un tipo autónomo distinto.

En estos casos existe un delito común subyacente que puede ser cometido por cualquier persona, sin embargo si es cometido por alguno de los sujetos especialmente calificados se produce una modificación del título de imputación derivándose hacia el delito especial impropio.

En el caso de los delitos especiales impropios, se utiliza en forma redundante, por los distintos autores, como ejemplo, el delito de peculado, cuyo sujeto activo es un funcionario público, pero si la conducta por él tipificada fuere desarrollada por un sujeto activo que no revistiera esa condición o calidad, esto es, se tratase de un particular, entonces, tal peculado no sería atípico, sino que el título de imputación variará al de apropiación indebida.

---

<sup>178</sup> Fiandaca – Musco, *Diritto Penale*, p. 154; Mantovani, *Diritto Penale*, p. 146; Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, p. 154.

Entendemos que esta consideración, en nuestro ordenamiento jurídico, merece padecer la salvedad de establecer que el peculado no es la apropiación indebida del funcionario público como indebidamente se ha dicho por algún sector de la doctrina.

En los delitos especiales impropios, existe un “residuo” o común denominador de ilicitud, un delito -tipo básico- con respecto al cual la calidad personal de autor representa una mera calificación del tipo; una particularidad extraña a éste, pero que lo califica otorgándole una categoría legal específica. Ejemplo de estos delitos, es el parricidio, en el que suprimida la calidad de pariente, subsiste la incriminación a título de homicidio.<sup>179</sup>

En el caso de los delitos fiscales, teniendo en cuenta la calificación precedente, tenemos que se tratan, o bien, de un delito común cuyo sujeto activo debe ser necesariamente calificado por una determinada calidad o condición, o bien, de un delito especial propio, por la calidad especial del sujeto activo de éste que es determinante para su existencia y configuración.

Las normas incriminadoras se formulan recurriendo a menudo a la expresión “cualquiera”, a la que sigue la previsión de la realización de cierta acción u omisión con la consiguiente disciplina sancionadora.

A nuestro juicio la distinción entre delitos comunes y delitos propios adquiere muy especial relevancia en el ámbito del derecho penal fiscal, en tanto la exacta identificación del sujeto activo constituye el presupuesto irrenunciable para la correcta atribución de la responsabilidad penal en casos de coparticipación criminosa y en lo concerniente al concurso del “ajeno” en el delito propio.

A nuestro juicio los sujetos activos solo pueden ser personas particularmente calificadas que, en razón de una aptitud suya, sobre la base de la ley fiscal, deben cumplir obligaciones formales y sustanciales, cuya inobservancia, constituye el núcleo fundamental de las disposiciones incriminadoras individuales.<sup>180</sup>

---

179 Grisolia, Francisco. “La comunicabilidad en los delitos de malversación y fraude”, *Revista de Ciencias Penales*. Santiago, Tercera Época –Enero-Junio, 1975, N° 1, Tomo XXXIV, p. 5 y 6.

180 Padovani, “El sujeto responsable por los crímenes fiscales cometidos en el ejercicio de la empresa”, en *Revista Derecho Procesal Penal*, 1985, p. 367.

La doctrina italiana explicita la distinción entre delitos propios y comunes, y considera que ambos tienen lugar en el derecho penal tributario.

En la categoría de delitos propios ubica aquellos de “declaración fraudulenta”, es decir, cuando el agente opera con el fin de evadir él mismo el impuesto o lograr un reembolso indebido. En estos casos el hecho puede ser cometido únicamente por sujetos bien determinados, destinatarios de las obligaciones tributarias impuestas *ex legge*, como por ejemplo el contribuyente.<sup>181</sup>

En la categoría de delitos comunes se ubica por ejemplo a la “emisión de facturas por operaciones inexistentes” (art. 10 del Decreto Legislativo italiano 74/2000), cuando el dolo específico se concreta en la perspectiva de permitir una evasión o un reembolso indebido a terceros.<sup>182</sup>

---

181 Canestrari, “El sujeto responsable y la delegación de funciones y responsabilidad a título de concurso de persona en los crímenes fiscales”, en AA.VV, *I reati in materia fiscale*, p. 124 y ss.

182 *Idem* anterior.



## VIII

# EL DERECHO PENAL FISCAL Y EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

El DPE es una rama relativamente nueva del derecho. Se relaciona con todas las otras ramas y con otras ciencias. Para entender el DPE es necesario precisar los conceptos de que está compuesto: derecho, penal y económico. No existe unanimidad respecto al contenido del DPE.

**1) Derecho:** es la expresión de los principios de justicia que regulan la vida de las personas en sociedad, estableciendo las facultades y deberes que les corresponden, tomando en cuenta los principios históricos y sociales.

El derecho, desde un punto de vista objetivo, es el conjunto de valores, principios y normas jurídicas que informan nuestro ordenamiento, o bien, el conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta de los hombres con el objeto de establecer un ordenamiento justo de convivencia humana.

En sentido subjetivo, el Derecho es la facultad que tiene un sujeto para ejecutar determinada conducta o abstenerse de ella o para exigir de otro el cumplimiento de su deber.

**2) Derecho Penal:** está constituido por un conjunto de normas que regulan la potestad punitiva del Estado, asociando a ciertos hechos, legalmente determinados, una pena o una medida de seguridad o corrección como consecuencia, con el objeto de asegurar el respeto por los valores elementales sobre los cuales descansa la convivencia humana pacífica. Las características del derecho penal garantista son:

- **Público:** la función de consagrar el carácter delictivo de una conducta y establecer la pena aplicable a quien la ejecuta, pertenece exclusivamente al legislador y es, por consiguiente, pública (*nullum crimen nulla poena sine lege*). La función de realizarlo, diciéndolo y ejecutándolo, en los casos concretos, per-

tenece, exclusivamente, a los tribunales de justicia que son órganos públicos.

- **Subsidiario:** porque la pena sólo debe emplearse cuando el ataque al bien jurídico no pueda sancionarse, de manera apropiada, acudiendo a otros medios de solución de que disponen las otras ramas del ordenamiento jurídico. La pena es un recurso de última ratio.

- **Fragmentario:** el DP no pretende alcanzar con sus efectos a toda la gama de conductas ilícitas, sino solo aquellas que constituyen ataques intolerables en contra de bienes jurídicos cuya subsistencia es capital para la preservación de la convivencia pacífica. Lo que se castiga son nada más que fragmentos de lo antijurídico. No todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, sólo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su empleo.

- **Personalísimo:** la pena o medida de seguridad y corrección, en su caso, solo puede imponerse a los responsables (autores, coautores, cómplices o eventuales encubridores) en el hecho punible y no debe afectar a terceros ajenos a éste.

- **De acto y no de autor:** un DP es de acto cuando lo que en él se castiga son las conductas ejecutadas por el sujeto, con prescindencia de las características personales de éste. Se describen los hechos en que consiste cada uno de esos delitos.

**3) Orden público económico:** es el conjunto de medidas y reglas legales que dirigen la economía, organizando la producción y distribución de las riquezas, en armonía con los intereses de la sociedad.

Es el conjunto de reglas básicas con arreglo a las cuales, en un momento dado, aparece organizada la estructura y el sistema económico de la sociedad.

Podría decirse que el O.P.E. es el conjunto de principios y normas jurídicas que organizan la economía de un país y faculta a la autoridad para regularla en armonía con los valores de la sociedad nacional, formuladas en la Constitución y, agrega que, el OPE comprende el conjunto de principios, normas y medidas jurídicas en sus diversas jerarquías y especies, dirigido a organizar y regular ese aspecto de la convivencia humana, incluyendo,

la dirección, promoción y control de él tanto como la penalidad de las transgresiones.

### 1) ELEMENTOS DEL O.P.E.

Existencia de un sistema económico.

Estructuración del sistema económico determinado.

Actividad que realiza la administración para darle esa estructura a la sociedad.

### 2) PRINCIPIOS FORMADORES DEL O.P.E.

En un Estado democrático y de libertad económica, se pueden enunciar los siguientes principios:

a) Reconocimiento a la propiedad privada.

b) Libertad para desarrollar cualquier actividad económica que no sea contraria a la moral, a las buenas costumbres, al orden público y a la seguridad nacional.

c) Igualdad de oportunidades para los agentes económicos.

d) Buena fe en las relaciones económicas. Por buena fe se entiende la convicción de haberse adquirido el dominio de la cosa por los medios legítimos, exento de fraude y de todo otro vicio.

e) Seguridad jurídica, entendida como: i) Garantía de cierta permanencia de las normas económicas y comerciales. ii) Garantía frente a la arbitrariedad y a los abusos de los poderes públicos. iii) Garantía de recta y rápida administración de justicia.

**Economía:** es una ciencia cuyo objeto de estudio es la organización social de la actividad económica. En otras palabras, economía es la ciencia de cómo las sociedades resuelven o podrían resolver sus problemas económicos. El problema económico surge del hecho de que el hombre para satisfacer sus múltiples necesidades, que compiten entre sí, cuenta con un conjunto de recursos, que si bien tienen usos alternativos, se caracterizan por ser esencialmente escasos en relación con los usos y necesidades que se requieren satisfacer. Por lo tanto, toda sociedad debe resolver los problemas económicos de qué bienes y servicios producir, cuánto y cómo producirlos y para quiénes producirlos.

**Política económica:** debemos entender por **política** un conjunto de acciones encaminadas a conseguir ciertos fines; y por **política económica** un conjunto de medidas que implementa la autoridad económica de un país, tendientes a alcanzar ciertos objetivos o a modificar ciertas situaciones, a través del manejo de algunas variables llamadas instrumentos (política monetaria, cambiaria, fiscal, comercial, tributaria, etc.). La autoridad debe seleccionar y jerarquizar las metas u objetivos y asignar a ellos los instrumentos que permitan alcanzarlos. Los objetivos de la política económica son: a) Pleno empleo de los recursos. b) Obtener alta tasa de crecimiento de la economía. c) Mantener un nivel de precios estables. d) Propender al equilibrio externo. e) Mantener una distribución justa del ingreso.

**Derecho económico:** es la rama del derecho que comprende las normas destinadas a llevar a cabo la política económica de un pueblo. En otras palabras, es la política económica legislada. Decimos que es la política económica legislada porque las normas de derecho económico son las propias de la producción y distribución de los bienes y servicios aptos para satisfacer las necesidades de las personas y/o de la colectividad. En nuestro concepto, el derecho económico está formado por el conjunto de herramientas jurídicas de que se sirve el Estado para llevar a cabo una política económica de crecimiento y desarrollo, reglando, además, los deberes y derechos de los particulares respecto de esa política económica.

El derecho económico está constituido por un conjunto de reglas jurídicas que le permiten al Estado actuar en forma activa sobre la economía. En este sentido, el derecho económico es esencialmente dinámico, constituyendo uno de los instrumentos que le permiten a los poderes públicos realizar de forma eficaz su política económica.

RUBIO caracteriza el derecho económico como aquel eminentemente público administrativo, sin que ello suponga, ni que deje de utilizar instituciones originariamente jurídico-privadas, que surgieron para ordenar el tráfico económico tradicional, ni mucho menos, que no ofrezca zonas de grave fricción con el derecho patrimonial privado.<sup>183</sup>

---

183 Rubio, J., *Introducción al Derecho Mercantil*, p. 174.

Los Delitos fiscales son considerados, como hemos visto *ut supra*, por la gran mayoría de los autores como “delitos económicos o socioeconómicos” y entonces cabe estudiar la relación de éstos con el derecho penal económico.

Los delitos de orden económico admiten doctrinariamente diversas denominaciones como delitos de cuello blanco, delito de los negocios, delitos financieros, criminalidad económica, delito ocupacional, delito socio-económico, etc.

La denominación de *delitos de cuello blanco* tiene su origen en USA. Fue SUTHERLAND quien primero escribió sobre esta figura delictiva el año 1942. De modo empírico, se percata que muchos de estos delitos son cometidos por personas con características similares, a saber que se trataba de personas que, normalmente, no delinquen, de buen nivel socio-económico y educacional. Hay en ellos un despliegue de esfuerzo intelectual, y no físico. Se caracterizan, además, por afectar a la comunidad toda. La comisión de tales delitos se vincula estrechamente al desempeño de ciertas ocupaciones.

En el ámbito de la doctrina extranjera, el profesor RUBIANES desde la República Argentina, ha sostenido que “el fenómeno del auge de la legislación penal económica se presenta al jurista con toda intensidad, de modo que es cerrar los ojos a la realidad no advertirlo o despreciarlo, o relegarlo a un ámbito puramente administrativo”.<sup>184</sup>

La elaboración doctrinaria del Derecho Penal Económico ha generado mayúsculas discusiones en torno a su mentada autonomía científica.

En contra de ella se pronunciaron autores de la talla del maestro JIMÉNEZ DE ASÚA quien expresaba que “...por la mala ruta de atomizar el derecho penal, y fundándose en la mera especialidad de ciertas leyes penales, que pueden sin inconvenientes ser englobadas en los preceptos del Código Penal, se ha hablado de ciertos derechos penales especializados de los que hemos visto que es una de las muestras el derecho penal fiscal...”.<sup>185</sup>

---

184 Rubianes, Carlos, “Panorama de la Legislación en lo Penal Económico”, en *Tratado de Derecho Penal Especial*, dirigido por Aftalion, T. 1, p. 186.

185 Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho Penal*, T. 1, p. 47.

El derecho penal económico y el derecho penal fiscal son derechos penales especiales pero no autónomos.

Las relaciones entre derecho general y especial se rigen, según el profesor RODRIGUEZ MOURULLO, por dos principios lógicos: a) las disposiciones de un derecho especial son de aplicación preferente dentro de su materia a las del derecho común; y b) las deficiencias de las normas contenidas en los derechos especiales serán suplidas por las disposiciones del derecho común.<sup>186</sup>

### 3) RELACIÓN DEL DERECHO ECONÓMICO CON EL DEP.

Para poder entender el DPE, se debe entender, ante todo, qué es el Derecho Económico. Algunos autores han expresado que es imposible precisar el concepto de DPE y, por ende, el concepto de delito económico, sin esclarecer previamente las bases, ámbito y desarrollo de la norma jurídica sobre que se sustenta el derecho económico.

### 4) CONCEPTO DE DERECHO ECONÓMICO.

Ampliando lo precedentemente expresado, tenemos que el Derecho Económico es aquella rama del derecho que reúne y sistematiza un conjunto de reglas de interés público, destinadas a proteger y mantener una cierta ordenación y organización de la economía nacional, con miras al bienestar de toda la colectividad y, agrega que, las fuentes formales del derecho económico están constituidas por normas administrativas y leyes o preceptos constitucionales que marcan las diferentes funciones del Estado en la economía nacional.

Es aquella rama del derecho que comprende las normas destinadas a llevar a cabo la política económica de un Estado.

El Derecho Económico es la política económica legislada, porque las normas de derecho económico son las propias de la producción y distribución de los bienes y servicios, aptos para satisfacer las necesidades de las personas y o de la colectividad.

---

<sup>186</sup> Rodríguez Mourullo y Córdoba Roda, *Comentarios al Código Penal*, T. 1, p. 202.

Está formado por el conjunto de herramientas jurídicas de que se sirve el Estado, para llevar a cabo una política económica de crecimiento y desarrollo, reglando, además, los deberes y derechos de los particulares respecto de esa política económica.

Está constituido por el conjunto de las reglas jurídicas que le permiten al Estado actuar en forma activa sobre la economía. En este sentido, el Derecho Económico es, esencialmente, dinámico, constituyendo uno de los instrumentos que le permiten a los poderes públicos realizar eficazmente su política económica.

Julio CARRILLO sostiene que se entiende por sistema económico al conjunto de las estructuras (factores, instituciones y normas) que se encuentran organizadas para satisfacer necesidades de los hombres a través de la utilización de los medios y de los recursos disponibles.

Los sistemas económicos son arreglos históricamente constituidos, a partir de los cuales los agentes económicos emplean recursos para la producción, distribución y el uso de los productos generados, dentro de mecanismos institucionales de control y disciplina. Aquellos mecanismos involucran desde el empleo de los factores productivos hasta las formas de actuación, las funciones y los límites de cada uno de los agentes.<sup>187</sup>

##### 5) CONCEPTO DE DERECHO PENAL ECONÓMICO.

El ingreso del derecho penal es el grado más intenso de la intervención estatal en esta área específica, necesaria en función de las nuevas exigencias que crean las relaciones sociales y económicas, ya que importan el interés del propio Estado en conservar su capacidad productora, así como el orden legal de la economía en su conjunto.

Dentro del derecho penal económico no solo se ha incluido conductas que van contra el ordenamiento económico social, sino también hechos que atentan contra intereses patrimoniales que afectan a grupos más o menos extensos, el tráfico jurídico.<sup>188</sup>

---

187 Carrillo, Julio, "Derecho Económico", Suplemento Especial de *La Ley*, Febrero 2004, pp. 31 y ss.

188 Grezzi, Ofelia, "Derecho Penal Económico", p. 10, con cita de Malamud Goti en *Política Criminal de la Empresa*, p. 28.

Veamos algunas definiciones ensayadas por distintos autores acerca de este concepto.

ANDRÉ VITU: Desde el punto de vista de una economía liberal, se entiende por DPE un conjunto de reglas que tienden a organizar, bajo amenaza de sanciones represivas, el libre juego de las estructuras capitalistas y la protección de los individuos en la conclusión y ejecución de las relaciones económicas que contraen libremente entre ellos.

Desde un punto de vista de una economía dirigida, se debe entender el DPE como un conjunto de disposiciones de derecho criminal destinadas a sancionar los actos que en el marco de la política global del Estado, atentan contra la producción, distribución y consumo de los bienes y la utilización de servicios, en definitiva, de los medios que aseguran el cambio de estos bienes y servicios.

La distinción que este autor realiza respecto de los sistemas de economía liberal y centralmente dirigida, está hoy superada, ya que en ambos sistemas se puede cometer delitos económicos.

Con la expresión “libre juego de las estructuras capitalistas”, VITU se refiere a los objetivos propios del derecho económico, esto es, la protección del equilibrio del mercado y de los que en él intervienen (oferentes o productores y demandantes o consumidores).

BOTTKE: El delito económico en sentido amplio, puede ser entendido como el comportamiento delictivo de personas que en las unidades económicas de producción o distribución de bienes o prestación de otros servicios, poseen posiciones que posibilitan la delincuencia en relación a estas unidades económicas, y que el delito económico en sentido estricto, pretende la protección de las condiciones esenciales de funcionamiento del sistema económico respectivo y eventualmente dado al legislador.<sup>189</sup>

MIRANDA GALLINO: Manifiesta que el delito económico es la conducta punible que produce una ruptura del equilibrio

---

189 Bottke, “Sobre la legitimidad del Derecho Penal Económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas hacia un Derecho Penal Económico Europeo”. *Jornadas en Honor al Profesor Klaus Tiedemann, Estudios Jurídicos*, 1992, pp. 637 y ss.



que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del derecho económico, o bien la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas, y que como consecuencia ocasiona el daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño.

BAIGUN: Explica las bases para un concepto de delito económico desde un punto de vista funcional, en el cual el eje de la definición gira alrededor de la acción de los grupos económicos, corporaciones privadas, públicas o semipúblicas a través de la utilización de sus mecanismos institucionales, comprendiendo también a las personas físicas cuando el daño asume características supraindividuales, obteniendo como resultado de la acción una “dañosidad social” entendida como lesión a la actividad interventora y reguladora de la economía y también los intereses sociales de la mayoría de la población.<sup>190</sup>

SUTHERLAND: No podemos obviarlo, ya que desde su obra se puso de manifiesto la existencia de un tipo de delincuencia que resulta privativa de aquellas personas que ocupan posiciones de privilegio en la relación social y que permanecen al margen del sistema represivo penal; aunque en la actualidad se halla desplazado el eje de la atención desde el “delincuente económico” hacia el “delito económico”.<sup>191</sup>

Miguel BAJO FERNÁNDEZ: El DPE es un conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden (público) económico. Según se trate de una economía libre o dirigida, cabe una idea estricta o amplia de DPE. En sentido estricto, el DPE es un conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico, entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía. En sentido amplio, el DPE es un conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico, pero entendido como una regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

---

190 Baigún, David, citado por Catania, Alejandro, en *Régimen Penal Tributario*, 2ª ed. actualizada, p. 35.

191 Sutherland, E.H., *White Collar Crime*, citado por Catania, Alejandro, en *Régimen Penal Tributario*, 2ª ed. actualizada, p. 35.

Por un lado, se critica el concepto dado por BAJO FERNÁNDEZ, porque no logra que englobe al DPE en su conjunto y, por el otro, se dice que usa una fórmula acertada al referirse a un conjunto de normas jurídico-penales.

José MARTOS NUÑEZ: El DPE es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el sistema económico constitucional. Se entiende por sistema económico constitucional, un conjunto de instituciones y mecanismos de producción, distribución, consumo y conservación de bienes y servicios que fundamentan el orden socio-económico justo, objetivo y esencial del Estado social y democrático. Se critica este concepto porque, por una parte, el DPE no sólo se encuentra en normas constitucionales, sin perjuicio que en ellas estén sentadas las bases fundamentales y, por la otra, porque no en todos los países existe un sistema democrático.

Para el Profesor Jorge GUERRERO: El DPE es una rama del derecho penal, con ciertas características propias, que a través de la tipificación de figuras no tradicionales *inspiradas* en el OPE, protege bienes jurídicos colectivos o supraindividuales, teniendo, en general, por finalidad última, obtener la permanencia, equilibrio y adecuado funcionamiento del sistema económico imperante, cualquiera sea la orientación de éste.

El DPE es una rama del derecho penal, esto es, que no es distinto ni autónomo de él, pero con características propias que le imprimen su sello.

El DPE tipifica figuras no tradicionales. Estas estarían inspiradas en el Orden Público Económico.

La finalidad última del DPE es controlar la permanencia y equilibrio del sistema económico imperante, esto es, que funcione y permanezca en el tiempo, por cuanto se supone ser el sistema más adecuado.

El DPE y el derecho penal se encuentran en una relación de género-especie.

## 6) CONCEPTO DE DELITOS ECONÓMICOS.

En el Proyecto Alternativo Alemán, en su fundamentación se partió de que el delito económico “se caracteriza por el hecho de que no solo se atenta contra intereses individuales, sino además contra

bienes sociales supraindividuales del acaecer económico, así como por el abuso de los instrumentos de la vida económica actual imprescindibles para su funcionamiento. Ejemplos de primera categoría son las infracciones en materia de monopolios, mientras que el abuso de balances ejemplifica la segunda categoría”.<sup>192</sup>

Veamos algunas definiciones acerca del tema en análisis:

SUTHERLAND: Delito económico es el cometido por una persona de respetabilidad y alto status social, en el campo de su ocupación (profesión).

NOVOA: Delito económico es aquel que tiene como bien jurídico protegido propio algún aspecto del OPE concreto de un país determinado.

Mirelle DELMAS-MARTY: Infracción económica, es aquella que ataca a las estructuras relativas a la producción, distribución y consumo de las riquezas de un Estado determinado.

Miguel BAJO FERNÁNDEZ: Delito económico en sentido estricto, es la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía de un país. Delito económico en sentido amplio, es la infracción que, afectando a un bien jurídico patrimonial individual, lesiona o pone en peligro la regulación jurídica de la producción, distribución, circulación y consumo de los bienes y servicios.

TERSTEGEN: Desde un punto de vista criminológico y siguiendo a Sutherland, expresa que el delito económico es una conducta antisocial orientada al enriquecimiento, practicada por personas de gran consideración social y dentro de su profesión, abusando de la confianza pública que necesariamente se otorga o deposita a su grupo y presuponiendo, simultáneamente, el comportamiento fiel a la ley de todos los demás.

## 7) BIEN JURÍDICO PROTEGIDO EN EL DPE.

Hasta hace algún tiempo atrás, se señalaba que el bien jurídico protegido por el DPE era directamente el OPE. Este

---

192 Tiedemann, K., *Poder Económico y Delito*, Ariel, Barcelona, 1985, pp. 28 y 29.

pensamiento, con el pasar del tiempo, se ha desechado. Actualmente, se estima que el OPE es un bien jurídico protegido en forma indirecta.

En España (1963) fue definido, por primera vez, el concepto de OPE, especialmente, en la exposición de motivos de la Ley sobre Represión de Prácticas Restrictivas de la Libre Competencia. Se definió el OPE como la actividad administrativa dirigida a conformar económicamente a la sociedad.

El OPE supone la existencia de una organización general de la economía, en un país y en un momento determinado.

#### 8) CARÁCTER E IMPORTANCIA DEL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL D.P.E.

El bien jurídico protegido tiene, por un lado, un carácter *supraindividual*. Las conductas propias del DPE afectan a la sociedad toda que, en estos casos, tiene la calidad de sujeto pasivo, sin perjuicio de que los particulares también pueden ser sujetos pasivos de los delitos económicos. Por el otro, el bien jurídico protegido tiene carácter *pluriofensivo*, esto es, afecta a más de un bien jurídico protegido.

La importancia de determinar el bien jurídico protegido radica en que así se puede diferenciar entre los delitos de carácter económico y otras figuras penales semejantes.

#### 9) RELACIÓN ENTRE DELITOS ECONÓMICOS Y PRINCIPIOS BÁSICOS DEL DERECHO PENAL COMÚN.

Al derecho penal económico deben serle aplicados todos los principios y fundamentos que son propios del derecho penal común sin excepción, y éste adicionará sus particularidades propias que en ningún caso podrán colidir o de alguna forma violentar o contrariar, en forma directa o tangencial, esos principios o fundamentos matrices, de aplicabilidad y vigencia forzosa en todo derecho penal de corte garantizador.

El más importante de ellos es el: **principio de reserva o legalidad**. Frank von LISZT estableció la fórmula "*nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*", MAURACH señaló respecto

del Principio de Legalidad o Reserva que cumple tres funciones distintas, formuladas sintéticamente de la siguiente manera: *Nulla crimen, nulla poena sine lege previa, scripta et stricta*, esto es, no hay delito ni pena sin una ley previa escrita y estricta.

El Principio de Reserva o Legalidad impide la creación judicial de delitos, vale decir, el riguroso apego a este principio conduce a algunos a propiciar la no interpretación de la ley penal. El principio en cuestión implica, también, la irrelevancia de algunas fuentes de Derecho de importancia en otras áreas jurídicas. En el Derecho Penal no existen lagunas legales que puedan ser integradas recurriendo a la analogía, la equidad o los principios generales del Derecho.

En algunas legislaciones y específicamente en el ámbito del derecho penal económico, ciertos principios rectores del derecho penal común se ven afectados o vulnerados en distintos aspectos, a saber:

**a) Principio de irretroactividad:** El principio de irretroactividad se ve afectado en el sentido de que los delitos de carácter económico no son figuras de consumación formal e instantánea, sino que están integradas por complejas actividades formadas por cadenas de actos separados y sucesivos en el tiempo, lo que trae como consecuencia que se vean sometidos a cambiantes legislaciones.

**b) Principio de tipicidad:** Este principio resulta claramente violado o conculcado por los delitos económicos cuando los mismos son legislados teniendo en cuenta alguno de los siguientes criterios:

i) Se otorga a la autoridad político-administrativa la facultad para determinar ciertas conductas penales. Es el caso de las **leyes penales en blanco (propias)**, las cuales no describen con precisión o en forma acabada la conducta prohibida, dejando abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise. Esto atenta abiertamente contra el principio de tipicidad.

ii) Se legisla frecuentemente en el ámbito del derecho penal económico en base a los **tipos penales abiertos** que atentan contra el principio de tipicidad, porque el tipo debe ser lo más cerrado posible. En los tipos abiertos la conducta no se encuentra

pormenorizada, pero se introducen elementos de valoración que ayuden al juez a sentenciar. Esto podría traducirse en arbitrariedades debido al amplio margen de interpretación entregado al juez. En los tipos penales abiertos, la garantía es menor por cuanto la conducta prohibida no está señalada de modo preciso en la norma.

iii) La mayor parte de los delitos económicos son *delitos de tendencia*, o sea, delitos que exigen para su consumación que el autor esté imbuído de cierto propósito o ánimo (finalidad). La acción se describe en forma incompleta (indeterminada) como en el caso de “tender a impedir la libre competencia”.

iv) Admisión de *analogía*, no en forma clara y expresa, sino de ciertos criterios de apreciación de los tipos penales.

v) La admisión de un *sistema de presunciones* de existencia de dolo o culpa.

c) Otra forma de atentar contra el principio de legalidad o reserva, es requerir con motivo de la existencia de un delito económico, la intervención parcial de órganos de la administración del Estado en la administración de Justicia. Así se pierde la independencia y los dictados de la Justicia (prudencia y equidad). Esto se aprecia con claridad en materia de libre competencia, en materia tributaria y de tráfico de drogas

**d) Principio de culpabilidad:** Este principio puede ser vulnerado en los casos en que se aplica o impone una pena sin que exista responsabilidad penal, pues no existe una conducta reprochable del sujeto. Hay una conducta ajena o bien propia, pero sin la concurrencia de los elementos de la culpabilidad. Específicamente, en los delitos económicos existen casos en que se establece la culpabilidad en función del cargo que desempeña la persona, como en el caso de los directores o gerentes de una Sociedad Anónima.

## 10) CONCLUSIÓN

El D.P.E es una parte del Derecho Penal común. Tiene características propias, que le permiten distinguirse del derecho penal común o nuclear, pero no es una rama autónoma y le son aplicables íntegramente los principios y fundamentos esenciales llamados de “portada general” que son de presencia ineludible en aquél.

El DPE tiene estrecha relación con el derecho económico. No se puede entender el DPE sin saber qué es el derecho económico.

El DPE se da en cualquier sistema económico. Las figuras penales de un sistema diferirán por cierto del otro.

La tipificación de distintas figuras propias del Derecho Penal Económico está *inspirada* en el Orden Público Económico.

**El derecho penal fiscal y el derecho penal económico tienen en común:**

a) El bien jurídico protegido es de carácter *supraindividual*, esto es, va más allá del interés individual. El bien jurídico protegido por estas figuras es, por tanto, de carácter colectivo.

b) Varios de los delitos económicos y los llamados “fiscales” tienen el carácter de *pluriofensivos*. La infracción a la norma penal afecta a más de un bien jurídico protegido.

c) Tanto los delitos fiscales como los delitos económicos son considerados de naturaleza “económica o socio económica” por la gran mayoría de los autores.

d) El DPE y el DERECHO PENAL TRIBUTARIO, y mal que nos pese constituyen herramientas de política económica. Se debe entender por *política* un conjunto de acciones encaminadas a conseguir ciertos fines, y por *política económica* un conjunto de medidas que implementa la autoridad económica de un país tendiente a alcanzar ciertos objetivos o a modificar ciertas situaciones, a través del manejo de algunas variables llamadas instrumentos (política monetaria, cambiaria, fiscal, comercial, tributaria, etc.). La autoridad debe seleccionar y jerarquizar las metas u objetivos y asignar a ellos los instrumentos que permitan alcanzarlos. Los objetivos de la Política Económica son: i) Pleno empleo de los recursos. ii) Obtener alta tasa de crecimiento de la economía. iii) Mantener un nivel de precios estables. iv) Propender al equilibrio externo. v) Mantener una distribución justa del ingreso.

e) Los delitos económicos y fiscales están contruidos sobre una *normativa extrapenal* por estar relacionados con la economía, el derecho económico y la política económica. Se sustenta en la normativa propia del derecho económico.

f) Existe cierta dificultad para su *codificación*, porque se trata de materias que se encuentran en distintas leyes especiales y versan sobre tópicos muy diversos, como por ejemplo los delitos tributarios, ecológicos, informáticos, aduaneros, etc. En la gran mayoría de las legislaciones los delitos económicos y fiscales se hallan recogidos en leyes extra códigos.

g) Tanto el derecho penal económico como el derecho penal tributario utilizan frecuentemente para sus tipificaciones *tipos penales de peligro*, vale decir que, para la consumación de éstos no es necesaria una lesión efectiva del bien jurídico protegido. Puede tratarse de delitos de peligro concreto o abstracto, siendo lo más conveniente y adecuado que lo sean de peligro concreto.

h) El derecho penal fiscal y El DPE plantea la posible *responsabilidad penal de las personas jurídicas*.

i) Generalmente, hay mala técnica legislativa en la tipificación de las distintas infracciones. Esto producto del apuro en el dictado de las leyes.

j) No hay una persecución eficaz de los delitos económicos y fiscales por parte de los tribunales de Justicia, justamente a raíz de lo *complejo de los hechos* (se relaciona ello con la unidad jurídica de acción).

k) Lo anterior deja en evidencia que los tribunales de Justicia no cuentan ni con la preparación necesaria, ni con los medios adecuados para la investigación. Se requiere, por ello, tribunales especializados.

l) Tampoco la represión policial es eficaz, por la falta de especialización y la carencia de medios técnicos adecuados.

Por último, no puedo dejar de mencionar sobre este debatido tema a la Profesora Adela RETA quien sostenía que, la política tributaria en el mundo contemporáneo no responde exclusivamente a la necesidad de asegurarle al Estado, los recursos para el cumplimiento de sus fines, sino a una concepción económica o sea a la idea dominante en materia de regulación del ciclo económico y muy particularmente de la distribución de la riqueza. La imposición de un tributo puede significar, tanto el propósito de proteger la industria nacional, como el contrarrestar el poderío económico de los más ricos en beneficio de los más necesitados.



En ese sentido, las normas penales que tutelan la hacienda pública protegen asimismo el orden económico, y por consiguiente el derecho penal tributario resulta ser un capítulo del llamado “Derecho Penal Económico”.

El incremento de la delincuencia económica en los últimos años ha determinado la especial preocupación doctrinaria y legislativa por su consideración jurídico penal y se ha sostenido la autonomía del conjunto de normas que la contemplan.

Su denominación difiere según las frases y los autores, “Derecho Penal Económico”, “Derecho Social Económico” o “Derecho Penal Administrativo”.<sup>193</sup>

En nuestra opinión, catalogamos al derecho penal tributario como una subclase componente del derecho penal económico. Si algo justifica la intervención del Estado en la economía es precisamente, el orden coercitivo, cuya tutela y regulación se encomienda a la hacienda pública, que es el bien jurídico tutelado en los delitos fiscales. No podemos desconocer que la actividad tributaria es un instrumento que compone la actividad financiera del Estado, aglutinante de diversas manifestaciones de intervención en la economía. En consecuencia, si se lesiona el ordenamiento fiscal, se afecta no solo la hacienda pública, sino además la capacidad recaudatoria de la administración fiscal y en definitiva, se afecta el equilibrio económico pretendido por la legislación.

El derecho penal agrupa distintos aspectos que en su dinámica afectan el “orden socioeconómico”, entre los cuales se encuentra el derecho penal tributario por su relevancia e influencia sobre aquél, lo que no significa que, por el derecho penal fiscal se tutele directamente el referido orden socioeconómico.

---

193 Reta Adela, *Revista Uruguaya de Derecho Penal*, N° 3, p. 105.



## IX

# DELITO TRIBUTARIO: DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER O DELITO DE POSICIÓN

Una naciente corriente doctrinal, ha sostenido que los delitos fiscales, corresponderían materialmente a un “delito de infracción de deber”, argumentando que la conducta desplegada por el obligado tributario, no se trataría de un acto de organización de su propia esfera, sino de vinculación de la esfera individual con otra, la constituida por la Hacienda Pública.<sup>194</sup>

De esta manera, el delito se construiría esencialmente sobre la base de un deber extrapenal específico, que consistiría en el deber de contribuir al sistema de recaudación fiscal.<sup>195</sup>

La categoría de delitos de infracción de deber, como se sabe, es una formulación creada por ROXIN, para buscar una solución a los problemas que se plantean desde el punto de la participación criminal en los delitos especiales propios e impropios. Mediante esta nueva clasificación, dicho autor expresa que en ciertos tipos penales no sería el dominio del hecho lo que fundamenta la autoría, sino la infracción de un deber especial extrapenal. Autor en esta clase de delitos sólo sería quien infringe un determinado deber que le incumbe velar, independientemente de que el sujeto domine el hecho o no, de modo que sobre quien no recae dicho deber aún cuando domine el curso del suceso, sólo responderá como partícipe.

---

194 García Caveró, Percy, *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, José María Bosch Editor, Barcelona, 1999, p. 195. En el mismo sentido Bacigalupo, Enrique, *Derecho Penal Económico*, p. 303; Sánchez-Ostiz Gutiérrez, Pablo, “Elemento “fraude” en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. ¿Libertad económica o fraudes punibles?”, en Jesús M. Silva Sánchez (Director). *Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Madrid, Marcial Pons, 2003, p. 116.

195 Martínez – Buján Pérez, *Derecho Penal Económico (Parte Especial)*, p. 343.

Para explicar sus tesis, ROXIN señala mediante un ejemplo que el particular que en el delito de tortura en el ejercicio de un cargo apunta a la víctima con la pistola, sólo es cómplice, aunque sea co-sustentador del dominio del hecho; ello en razón a que sobre el particular o *extraneus* no recaerían los especiales deberes, que sí recaerían en el funcionario.<sup>196</sup>

JAKOBS y sus discípulos acogen esta teoría, pero la reformulan, ampliando su ámbito de aplicación más allá de la solución de ciertos problemas de autoría y participación en el contexto de la teoría del dominio del hecho, transformándola en uno de los dos pilares fundamentales de su sistema de imputación jurídico penal.<sup>197</sup>

JAKOBS efectúa una distinción entre delitos de dominio o de responsabilidad en virtud de organización (“*Herrschaftsdelikte*”), y delitos en virtud de infracción de deber o de responsabilidad en virtud de competencia institucional (“*Pflichtdelikte*”).<sup>198</sup>

Los delitos de dominio atenderían a la lógica de la separación de esferas de organización entre los individuos, siendo esta propia organización el fundamento de la responsabilidad penal. Ello por cuanto, el individuo, por ser persona, estaría obligado a cumplir deberes generales que le incumben a todos en igualdad de condiciones, siendo el deber más general –y el primero que antecede a todos– el de no lesionar a los demás en sus bienes –**nemin laedere**–: no matar, no violar, etc. Se trataría del rol genérico de toda persona de reclamar derechos (libertad) y de reconocer los derechos de los demás.<sup>199</sup>

---

196 Roxin, Claus, *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*. Traducido por Cuello, Joaquín y Serrano, José Luis, 7ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 385-434, 498, 742 y ss.

197 González Guerra, Carlos M. *Delitos de Infracción de un Deber*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007, p. 26.

198 Jakobs. Günther. *Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y teoría de la Imputación*. Traducido por Cuello, Joaquín y Serrano, José Luis, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. X, 791 y 792 citado por Hadwa Issa, Marcelo. “El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* N° 3, 2007. A5, p. 1-18.

199 Jakobs, Günther. *La imputación objetiva en Derecho Penal*. Traducido por Cancio Meliá, Manuel, 2ª ed., Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, p. 26.

Por consiguiente, sólo desde el momento que una persona defrauda las expectativas, rebasando el riesgo permitido mediante la arrogación de una organización ajena, podría fundamentarse responsabilidad por la comisión de un determinado delito de esta naturaleza.

Los delitos de infracción de deber, se caracterizarían, en cambio, porque el autor no determinaría mediante una organización libre la extensión de sus deberes, sino que éstos le serían adjudicados como consecuencia del estatus que ostentaría dentro de la institución que se trate.<sup>200</sup>

Existiría, pues, una división entre los deberes que competen a todos y de manera indiferenciada en la relación negativa (correspondientes al rol general de ciudadano); y los deberes especiales en la relación positiva (deberes de los titulares de un estatus fijado por un rol especial). Los deberes contenidos en la relación positiva (cuidado solidario del bien), tendrían como finalidad la mejora de la situación de otras personas o para la realización de instituciones estatales.<sup>201</sup>

En virtud de los deberes de cuidado y fomento que posee una persona que ostenta un determinado rol (deber positivo), sería en principio siempre autor, no cabiendo formas de participación: quien está obligado personalmente al cumplimiento de un deber, lo incumple siempre personalmente, esto es, como autor.<sup>202</sup>

Así la madre que da un arma a un sujeto para que mate a su hijo, aunque no domine el hecho, será siempre autora de parricidio y no cómplice de homicidio, dado que no habría cum-

---

200 Jakobs, Günter, *Dogmática de Derecho Penal y la configuración normativa de la sociedad*, Madrid, Thomson-Civitas, 2004, p. 134.

201 Sessano Goenaga, Javier Camilo, "Responsabilidad por organización y responsabilidad institucional. Una aproximación dogmática propuesta por Jakobs, a través del ejemplo de los delitos de incomparecencia y de falso testimonio ante las Comisiones Parlamentarias de Investigación", *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-03.pdf>, p. 4.

202 Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Javier, Comentarios a la Jurisprudencia Penal. Atribuciones Normativas en Derecho Penal, Comentarios de Sentencias del Tribunal Supremo Español en casos de omisión, dolo, error de prohibición y delito de infracción de deber. Editora Jurídica Grijley, Lima, 2004.

plido con el deber de cuidado que le impone la institución de patria potestad.<sup>203</sup>

Ejemplos de instituciones según JAKOBS serían la relación paterno-filial y sus sustitutos, el matrimonio, la confianza especial, las relaciones estatales de poder, la función “policial” de velar por la seguridad básica.

Para JAKOBS, a pesar de que delito fiscal sólo puede ser cometido por el obligado tributario, a título de autor, no sería un delito especial, agregando que: “Los deberes aislados, por ejemplo el deber de realizar la prestación de un deudor de Derecho patrimonial, no fundamenta por su parte el estatus de un “obligado”; ni siquiera cuando están asistidos de deberes secundarios. La mera cualidad de deudor en el delito fiscal no convierte a este en delito especial. Un estatus sólo se alcanza cuando el deber sancionado jurídico-penalmente forma parte de un haz de relaciones institucionalmente aseguradas (funcionario, padre, madre, tutor, la persona en quien se deposita la confianza, etc.), o bien integra una institución (el testigo, en los delitos de testimonio, como cooperador con la administración de justicia, obligado en virtud de reglamentos internos).<sup>204</sup>

Otros argumentos dados en contra de la tesis que considera a los delitos fiscales como delitos de infracción de deber los da CHOCLAN MONTALVO, quien apunta que: “El delito Fiscal, aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros. Por el contrario, los delitos especiales que consisten en la infracción de un deber incorporan elementos personales de autoría no accesibles al dominio de un extraño y respecto de los cuales no cabe la delegación, la actuación a nombre de otro”.<sup>205</sup>

---

203 Jakobs, *Derecho Penal. Parte General*, p. 994. Hadwa Issa, Marcelo. “El sujeto activo en los Delitos Tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* Nº 3, 2007. A5, p. 1-18.

204 Jakobs, *Derecho Penal. Parte General*, p. 877 y 878.

205 Choclán Montalvo, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales, Tratamiento Penal de la Información Societaria Inveraz*. Barcelona, Bosch, 2003, p. 173.

Tanto MUÑOZ CONDE como ROXIN y ROBLES PLANAS han expresado su posición contraria a que los delitos tributarios en general pertenezcan a dicha categoría de delitos de deber de infracción, ello por cuanto, el deber de carácter extrapenal que pesa sobre el obligado tributario accesorio, no representa una vinculación de la esfera individual de éste con la constituida por la Hacienda Pública, dado que dicho deber no lo vincula con la ella de forma personalísima.<sup>206</sup>

En términos generales ha tomado vuelo esta posición sobre la base de que el principio constitucional que consagra la igualdad tributaria nos dice que todo ciudadano posee el deber de contribuir a las cargas públicas, de lo cual fluye que estamos en presencia de un mandato general que incumbe a todos.

Cabe agregar, que si bien sobre el sujeto activo de los delitos tributarios (obligado tributario accesorio) pesan obligaciones que le impone la ley tributaria, como son las de declarar, llevar contabilidad, emitir facturas, etc., tampoco ello es suficiente para entender al delito fiscal en un delito de infracción de deber o un delito especial de deber. En efecto, existen muchos tipos penales, en los cuales el sujeto activo posee un determinado deber, sin embargo no por ello se transforman *per se* en delitos de infracción de deber o delitos especiales de deber. A modo de ejemplo, podemos señalar los delitos de desacato, en que a pesar de que el sujeto activo posee un determinado deber: cumplir la resolución judicial, son delitos en los cuales el agente no se encuentra vinculado institucionalmente, ni posee un rol especial dentro de la sociedad que los obligue a contribuir en forma positiva y solidaria hacia una institución determinada, en forma diferente al resto de las personas.

Otro aspecto importante que debe ser mencionado, es que tanto el deber de contribuir a las cargas públicas, como el deber de contribuir con el sistema de recaudación fiscal, no son deberes exclusivos del obligado tributario, sino que de todas las personas en general. Así por ejemplo el denominado Impuesto al Valor Agregado es un tributo de retención y recargo, lo que significa que la carga económica del impuesto es de cargo del consumidor,

---

206 Muñoz Conde, Francisco, en la Presentación de: *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*. Roxin, Claus. Barcelona, Bosch, 1972, p. 11 y ss. y Robles Planas, *Participación*, p. 229 y ss.

siendo el deber del obligado tributario, retenerlo, comunicarlo y traspasarlo a Hacienda.

Sobre el consumidor, en este caso, también pesa el deber de exigir el otorgamiento de los documentos tributarios, que dan cuenta de la operación afecta al Impuesto a las Ventas o Servicios (la factura o boleta), y de retirarla del local comercial o establecimiento del emisor. Es decir, también sobre el consumidor pesa la obligación de contribuir para que el sistema de recaudación fiscal opere correctamente.

No obstante lo expuesto precedentemente, otros autores entienden que el delito fiscal es un delito especial de infracción de deber con elementos de dominio, dado que el tipo delictivo se constituye, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En este sentido se trata de uno de los delitos especiales en los que, a la organización se le suma la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto ambas dimensiones.<sup>207</sup>

Finalmente, no podemos dejar de hacer mención, una vez más, al pensamiento del profesor ROBLES PLANA quien señala que la consecuencia más importante que surge de considerar los delitos tributarios como delitos de posición desde el punto de vista de la participación criminal, es que el partícipe debe ser sancionado, y serlo además, tomando como base el mismo marco penal que el autor del delito, por lo que no sería lógico recurrir a algún tipo de atenuación especial (si la hubiere) con miras a evitar una colisión con el principio de proporcionalidad. ROBLES PLANA dice que "...el delito fiscal es un delito de posición, si se tiene en cuenta que lo descrito no es un "elemento personal", sino la situación que da lugar a la lesión relevante a la Hacienda Pública."<sup>208</sup>

#### 1) ANÁLISIS DEL ESTADO ACTUAL DE LA DISCUSIÓN DOCTRINARIA Y JURISPRUDENCIAL ACERCA DE LA NATURALEZA JURÍDICA DEL DELITO TRIBUTARIO EN EL DERECHO COMPARADO.

La discusión sobre la naturaleza jurídica de los delitos

---

<sup>207</sup> Silva Sánchez, Jesús, en igual sentido en "El nuevo escenario del delito fiscal en España", p. 71.

<sup>208</sup> Robles Planas, *Garantes y cómplices*, p. 130.



tributarios, ha tenido su origen en un principio, debido a que estos tipos penales en muchas legislaciones no señalan expresamente a un sujeto activo determinado en su descripción típica.

En vista de ello, cierta doctrina minoritaria, partiendo de interpretaciones gramaticales, ha expresado que la falta de delimitación del sujeto activo, sería antecedente suficiente para atribuir a esta clase de delitos la calidad de comunes.

Así, PEREZ ROYO, al analizar el antiguo art. 349 del C.P. español, anota que la redacción literal del art. 349 permite claramente excluir que nos hallemos ante un delito especial, dado que no existe ninguna referencia expresa ni implícita a las condiciones personales del sujeto de la acción, como sucede en los delitos especiales propios.<sup>209</sup>

En el mismo sentido, se pronuncia APARICIO PÉREZ, respecto del nuevo art. 305 del C.P. español de 1995, señalando que si aplicamos un criterio de interpretación gramatical y sistemática, deberíamos concluir que no fue intención del legislador configurar el delito contra la Hacienda Pública como delito especial, ya que si lo hubiese querido así, habría limitado expresamente el concepto de autor indicando la necesidad de que en él concurriesen ciertas circunstancias personales, y en concreto, la de ser obligado tributario en la relación en cuyo seno se produjo el fraude.<sup>210</sup>

También a favor de la tesis del delito común se pronuncia SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, sin embargo difiere en los argumentos, señalando en cambio, que el sujeto activo de esta clase de delitos puede ser cualquiera que fácticamente se encuentre en condiciones de intervenir para ocasionar un perjuicio al Erario Público por vía tributaria, agregando, que si la finalidad de la ley reside en proteger los intereses de la Hacienda Pública, a ello no se opone concebirlo como delito común, sino que por el contrario, se consigue de esta forma una superior protección.<sup>211</sup>

---

209 Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid, Ief, 1986, p. 81.

210 Aparicio Pérez, José. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997, p. 81.

211 Serrano González de Murillo, José Luis; Cortés B., Emilio. *Delitos contra la hacienda pública*. Madrid, Editorial Edersa, 2003, p. 21.

Sobre la naturaleza de los delitos tributarios, se inclina en el mismo sentido DUMAY PEÑA, para quien no constituye requisito para que se configuren los delitos tributarios que el infractor posea una calidad especial, lo que, según este autor, quedaría demostrado desde que el Código Tributario tipifica estos delitos en forma impersonal, o sea, prescindiendo de nombrar al contribuyente.<sup>212</sup>

Igualmente se inclina por esta tesis, VALLEJOS CASTRO, quien anota que sostener que nos encontramos ante delitos especiales, significaría asumir la doctrina de la incomunicabilidad de tal requisito para las personas que participen en el hecho delictuoso a título de coautor, cómplice o encubridor, debiendo aplicárseles a estos últimos una figura penal residual de estafa al fisco.<sup>213</sup>

Otro sector de la doctrina extranjera, por el contrario, en forma mayoritaria estima que los delitos fiscales pertenecen a la categoría de delitos especiales propios. En general, el común denominador de los argumentos dados para apoyar esta tesis, radica en que los tipos penales tributarios, se remiten a la normativa tributaria, esto es a la relación jurídica tributaria subyacente.

En virtud de la relación jurídico-tributaria, un ente público acreedor (sujeto activo) puede exigir el pago de una determinada cantidad en concepto de tributo a un deudor (sujeto pasivo). En los delitos tributarios, lo que sucedería entonces es que, los sujetos de la relación jurídico-tributaria invertirían sus papeles en la relación jurídico-penal, pues el sujeto activo de aquella (la Hacienda Pública) pasaría a convertirse en el sujeto pasivo de ésta, y viceversa.<sup>214</sup>

Por ello, el sujeto activo del delito tributario, sólo podría ser el sujeto pasivo de una obligación extrapenal tributaria.<sup>215</sup>

---

212 Dumay Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Concepción, Ediciones Samver, sin año de edición, p. 97.

213 Vallejos Castro, Eduardo. *La prueba en el delito tributario*. Santiago, Editorial Jurídica, 1988, p. 105 y ss. y Hadwa Issa, Marcelo. "El sujeto activo en los delitos tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal". *Polít. Crim.* N° 3, 2007. A5, p. 1-18. [<http://www.politicacriminal.cl>].

214 Martínez-Buján Pérez, Carlos. "El Delito de Defraudación Tributaria", citado por Cobo del Rosal, Miguel (Director). *Comentarios a la Legislación Penal*, T. VII, Madrid, Editorial Montecorvo, 1986, p. 276.

215 Díaz, Vicente. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires,

Una tercera corriente doctrinaria ha sostenido que el delito fiscal, no sólo es un delito especial, sino que además es un delito de infracción de deber.<sup>216</sup>

El deber específico que se infringiría por el autor calificado sería el de contribuir al sometimiento de las cargas públicas. Así, para GARCIA CAVERO, este deber sería expresión de la especial vinculación entre el ciudadano y el Estado; siendo un delito de infracción de deber; pues no se trataría de un caso de organización de la propia esfera sino de vinculación de la esfera individual con otra, la del Estado (organización institucional).<sup>217</sup>

La más moderna jurisprudencia chilena, no es unánime a la hora de clasificar a los delitos tributarios, en relación a las características del sujeto activo. Dentro de los fallos que consideran al delito tributario como un delito común podemos citar los siguientes: Corte de Apelaciones de Santiago, del 05/10/1994, Gaceta Jurídica 172:103; Corte de Apelaciones de Punta Arenas, del 05/05/82, Revista de Derecho y Jurisprudencia, 82:128. En sentido contrario, Corte Suprema de Justicia, del 18/06/84, RANEPJ. 84:29. Fallos que lo consideran como un delito especial propio: Corte Suprema de Justicia, 25/03/1998, Rol 4023-97, Corte de Apelaciones de Rancagua, del 05/08/2002, Rol 202620-2002, Corte de Apelaciones Puerto Montt, del 18/05/2005, Rol 30823-2.

## 2) LA PARTICIPACIÓN CRIMINAL EN LOS DELITOS ESPECIALES PROPIOS, IMPROPIOS Y COMUNES.

Los delitos comunes, no presentan mayores discusiones

---

Editorial Depalma, 1999, p. 97. Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. 10ª ed., Valencia, Tirant Lo Blanch, 1996, p. 895; Serrano Gómez, Alfonso. *Derecho Penal, Parte Especial*. Madrid, Dykinson, 1999, p. 510; Martínez-Buján Pérez, Carlos. *Derecho Penal Económico. Parte Especial*. Valencia, Tirant Lo Blanch, 1998, p. 389 y ss. y p. 399.

216 Bacigalupo, Enrique, *Curso de Derecho Penal Económico*. Barcelona, Marcial Pons, 1998, p. 216. Bacigalupo, Silvina. "Algunas Cuestiones de Participación en el Delito Fiscal y en el Delito de Administración Desleal". *Revista de Derecho Penal y Criminología*. 2ª Época, N° Extraordinario 1, Marzo de 2000, p. 361.

217 Caveró García, Percy, *La Responsabilidad Penal del Administrador de Hecho de la Empresa: Criterios de Imputación*. Barcelona, José María Bosch Editor, 1999, p. 195. Hadwa Issa, Marcelo. "El sujeto activo en los delitos tributarios y los problemas relativos a la participación criminal", *Polít. Crim.* N° 3, 2007. A5, p. 1-18. [<http://www.politicacriminal.cl>]

doctrinarias en el ámbito de la partición criminal, contrariamente a lo que sucede con los delitos especiales.

Así, en los delitos especiales propios, los problemas se presentan cuando junto con el sujeto cualificado o *intraneus* interviene en el delito un sujeto que no posee la cualidad exigida por el tipo penal, centrándose por consiguiente la discusión en entorno a la posibilidad de que el sujeto activo cualificado o *intraneus* pueda comunicar su especial calidad al sujeto pasivo no cualificado o *extraneus*.<sup>218</sup>

Dicho de otra forma, si el partícipe sujeto no cualificado debe ser castigado bajo el mismo título de imputación que se aplica al autor que posee la especial calidad requerida por el tipo penal (comunicabilidad), o por el contrario debe quedar impune, por no poseer la cualidad especial del mismo (incomunicabilidad).

Esta discusión, no se da sin embargo, en los delitos especiales impropios, desde que la calidad especial del *intraneus* poseería únicamente la virtud de atenuar o agravar la pena de su autor, siendo perfectamente aplicable la regla de la incomunicabilidad<sup>219</sup>, quedando por consiguiente asegurado siempre el castigo del *extraneus*, ya que éste podrá siempre responder como partícipe en el delito subyacente o paralelo; es decir cada uno responde por sus respectivos títulos de imputación, rompiéndose de este modo, la llamada unidad del título de imputación.<sup>220</sup>

La tesis de la comunicabilidad ha ido engrosando sus filas. Así, para POLITOFF, MATUS y RAMIREZ, quien participa en el hecho del que porta un deber especial debe responder por su participación en el hecho ajeno, bajo el mismo título (principio de unidad del título de imputación) que su autor, pues también habría colaborado a que se infrinja su especial deber.

En el mismo sentido se pronuncia NOVOA MONREAL, para quien la comunicabilidad se basaría en la unidad del hecho

---

218 La comunicabilidad es una doctrina en cuya virtud se pretende responsabilizar al partícipe (en sentido amplio) extraño, llamado *Extraneus*, por el mismo delito especial que le corresponde al autor cualificado, denominado *Intraneus*. Grisolia, Francisco, "La comunicabilidad en los delitos de malversación y fraude", p. 1.

219 Quintero, *Delitos Especiales*, p. 31

220 Gómez Martín, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Barcelona, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003, p. 570.

a que concurren los distintos partícipes, y en otras razones como es la que mira a la naturaleza misma y fin de la ley penal, que sería la protección de bienes jurídicos de gran valía social; y en el hecho de que el legislador ha sistematizado los diversos tipos delictivos precisamente considerando los diversos bienes jurídicos cuya protección pretende la ley penal.<sup>221</sup>

La jurisprudencia chilena, pareciera ser vacilante a la hora de pronunciarse sobre la participación criminal del *extraneus* en los delitos especiales propios.

Un reciente fallo de la justicia Chilena dio un interesante argumento a favor de dicha postura, basándose en la historia fidedigna de la ley penal tributaria de aquel país, expresando que: “en cuanto a que la calidad de contribuyente no se comunica, lo da la historia fidedigna de la ley. El inciso final del 97 N° 4 del C.T., fue agregado por la Ley 19.738, de 2001, y su historia fidedigna demuestra que precisamente lo que se quiso con ella evitar fue que los terceros que colaboraran con contribuyentes proporcionando documentos falsos para que éstos cometieran delitos tributarios, quedaran impunes o fueran sancionados por delitos generales de menor penalidad. De ello se deriva que el legislador no era partidario de la comunicabilidad, por lo que creo una norma expresa para sancionar al *extraneus*. De haber sido antes coautor del ilícito tributario, carecería igualmente de sentido la creación de un tipo específico para sancionar al *extraneus*”.<sup>222</sup>

Por su parte para la profesora OSSANDÓN, la mantención del título de imputación representaría una doble incoherencia valorativa, ello en primer lugar, ya que sancionar al *extraneus* bajo el mismo título de imputación que al *intraneus*, importaría que a ambos se les juzgaría con igual parámetro, a pesar que en el primero no concurren las circunstancias personales que fundamentan el ilícito, ni existiría una infracción del deber específico del autor. Además (continúa esta autora) entrañaría un

---

221 Politoff/Matus/Ramírez, *Lecciones (Parte General)*, p. 425. Novoa Monreal, Eduardo, *Curso de Derecho Penal Chileno. Parte General*. 3ª ed., 2005. Santiago, Editorial Jurídica de Chile, p. 210 y ss.

222 Corte de Apelaciones de Rancagua, Rol 2020.602, de 05/VIII/2002. En sentido contrario el Fallo de la Corte de Apelaciones de Puerto Montt, de 18/V/2005. *Boletín del Servicio de Impuestos Internos*. Santiago, N° 621, Agosto de 2005.

tratamiento desigual del partícipe no cualificado, según se esté ante un delito especial propio o impropio. Ello por cuanto, tratándose del partícipe en un delito especial propio, se le sanciona con el mismo rigor que al *intraneus*, mientras que en el caso de un delito especial impropio, la responsabilidad penal del *extraneus* resulta atenuada, porque la pena se fija de conformidad con un delito común de menor severidad.<sup>223</sup>

En un sentido similar se pronuncia RUEDA MARTÍN, quien anota que los efectos lesivos o puesta en peligro del bien jurídico que se derivan de las acciones de los partícipes *extranei*, no pueden tener para el injusto el mismo significado que los derivados de las acciones de los partícipes *intranei*. El menor potencial lesivo de estas acciones degrada, entonces, la medida de su injusto y su contenido de injusto tiene un sentido diferente que debe reflejarse en la pena.<sup>224</sup>

En España, la doctrina <sup>225</sup> y la jurisprudencia <sup>226</sup> mayoritariamente se han pronunciado a favor de sancionar al *extraneus* que participa en la comisión de un delito especial propio, aceptando sin embargo una atenuación de la pena, tesis que era sostenida incluso aún antes de la modificación legal introducida por la LO 15/2003.

En efecto, la doctrina asentada por el Tribunal Supremo a partir del año 1994, establecía que cuando los elementos personales especiales que fundamentan la punibilidad no concurrían en el partícipe, debía procederse a una atenuación de la pena del *extraneus*, mediante la aplicación de la atenuante analógica del art. 21.6 del C.P..<sup>227</sup>

---

223 Ossandón, M<sup>a</sup> Magdalena, “Delitos especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal”. *Política Criminal*. N<sup>o</sup> 1. Disponible en: [http://www.politicacriminal.cl/n\\_01/pdf\\_01/a\\_4.pdf](http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/a_4.pdf), p. 2

224 Rueda Martín, María Ángeles. “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *Revista de Derecho Penal y Criminología*. Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, N<sup>o</sup> 8, 2001, p. 164.

225 Muñoz Conde, Francisco; García Arán, Mercedes. *Derecho Penal, Parte General*. 5<sup>a</sup> ed., Valencia, Tirant Lo Blanch 2002, p. 467.

226 La Jurisprudencia española, se ha pronunciado desde la Sts 52/93 de 18/I/1994, a favor de sancionar al *Extraneus* de un delito especial propio.

227 Choclán Montalvo, José Antonio. “La responsabilidad de Operadores Jurídicos, Asesores Fiscales y Agentes Mediadores en el ámbito de los Delitos contra la

### 3) LA PARTICIPACIÓN CRIMINAL EN LOS DELITOS FISCALES.

Como lo señalamos, OSSANDÓN hace presente lo conveniente que resultaría una atenuación de la pena a favor del *extraneus* en los delitos especiales propios, fundando aquello, en que el interviniente *extraneus* no posee aquellas características personales que fundamentarían el ilícito y en particular, a que el *extraneus* no infringe un deber específico del autor, tal como lo ha ido sosteniendo tanto la doctrina como la jurisprudencia española.<sup>228</sup>

Sin embargo, creemos que este argumento es sólo parcialmente aceptable, ello ya que consideramos que en no todos los delitos especiales propios se da que el contenido de antijuricidad del hecho del *intraneus* es superior al del *extraneus*.

Alguna doctrina ha entendido que los sujetos activos de los delitos especiales propios son titulares de deberes especiales que no llegan a los *extraneus*. Así por ejemplo, para CURY, todos los delitos especiales propios constituyen delitos de infracción de deber.<sup>229</sup>

Dicho de otra forma, en no todos los delitos que sólo pueden ser cometidos a título de autor por un círculo determinado de sujetos, y que además no poseen un delito común subyacente (concepción clásica de delito especial propio), se da que los posibles autores son titulares de un deber especial ajeno a los demás intervinientes.

En efecto, dentro de los delitos especiales propios, deberíamos distinguir aquellas figuras delictivas en las cuales los autores son titulares de ciertos deberes especiales que no alcanzan a los demás intervinientes, de las otras en las cuales el sujeto activo no es portador de un deber especial ajeno a los demás sujetos.

---

Hacienda Pública”. *Datadiar*. disponible en: [http://www.datadiar.com/actual/novedades\\_05/penal/blanqueo/d\\_may\\_02b.htm](http://www.datadiar.com/actual/novedades_05/penal/blanqueo/d_may_02b.htm)

228 Ossandón, M<sup>a</sup> Magdalena, Delitos especiales y de infracción de deber en el Anteproyecto de Código Penal. *Política Criminal*. Disponible en: [http://www.politicacriminal.cl/n\\_01/pdf\\_01/a\\_4.pdf](http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/a_4.pdf), p. 2.

229 Cury Urzúa, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Santiago, Ediciones Universidad Católica de Chile, 2005, p. 616 y 647. En el mismo sentido, Trillo Navarro, Jesús Pórfilo. “El Extraneus y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal”. *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*. N° 2, 2005, p. 1672.

Si ponemos atención a las primeras referencias legales expresas, que históricamente se tiene conocimiento sobre estos delitos, las cuales se encuentran en las figuras de *delicta propria*, opuesta a los *delicta communia* (categoría equivalente a los actuales delitos comunes), prevista para los militares, en el importante texto de derecho penal romano clásico del Digesto de Ariud Menander descubriremos que se referían a delitos que sólo podían ser cometidos por sujetos que poseían la calidad de funcionarios públicos.

En efecto, los *delicta propria*, correspondían a todos aquellos delitos que tan solo podrían ser cometidos por los militares, distinguiéndolos así de los delitos que podían ser cometidos por cualquier ciudadano.<sup>230</sup>

Más adelante, durante buena parte del siglo XIX, también se identificó la categoría de delito especial con unas muy concretas especies de infracciones; primordialmente a los delitos de funcionarios e igualmente los delitos militares.

Como se advierte, dichos delitos históricamente tenían relación con individuos que eran depositarios de cierta confianza especial, conferida por la comunidad y sobre quienes recaían además ciertos deberes especiales para el desarrollo de su cargo.

Esto nos mostraría, que el fundamento de estas normas era sancionar precisamente el quebrantamiento de dicha investidura y confianza especial<sup>231</sup>; quebrantamiento que llenaría de contenido el delito (verdadera calificación especial), y que en definitiva se traducía en un aumento cualitativo de la antijuricidad del injusto.

Un reflejo de lo anterior, queda de manifiesto actualmente al observar el mayor quantum de las penas que poseen ciertos delitos en que su autor es un sujeto especial titular de ciertos

---

230 Sturm, *Die Entwicklung Der Sonderverbrechen In Wissenschaft Und Rechtsprechung Seit Dem 19. Jahrhundert*. Tesis Doctoral, Freiburg, 1939, citado por Gómez Martín, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003, p. 7.

231 Autores como Bacigalupo, entienden que en ciertos delitos cometidos por funcionarios públicos, el bien jurídico dañado sería la confianza de todos los ciudadanos en el ejercicio de la función administrativa o judicial según los principios constitucionales. Bacigalupo, Enrique. *Estudios sobre la Parte Especial del Derecho Penal*. Madrid, Akal, 1991, p. 353 y ss.



deberes, específicamente funcionarios, en comparación con las penas contempladas para delitos similares, pero cometidos por sujetos que no poseen dichas cualidades especiales.

En consideración a lo expuesto, creemos que sólo en los delitos especiales propios, en que el sujeto activo es titular de un especial deber, resultaría atendible establecer algún tipo de atenuación de la pena para el partícipe no cualificado, y en el evento que una legislación particular (como la nuestra) no prevea una norma especial para distribuir la responsabilidad penal entre quienes poseen la cualidad especial y quienes no la poseen, la única solución posible orientada a evitar violentar el principio de proporcionalidad, sería declarar sin más la impunidad del partícipe no cualificado.

El profesor ROBLES PLANAS, entiende que debe distinguirse, dentro del elenco de delitos especiales, los llamados delitos especiales de deber, en los que se tipifica la vulneración de normas de conductas específicamente vinculadas al ejercicio de determinadas funciones, en los cuales la infracción de un deber es el núcleo de la conducta típica, de los que él llama delitos de posición, esto es aquellos en que la restricción a ciertos sujetos activos obedece a que se hallarían en una posición idónea para lesionar el bien jurídico, posición que operaría, como requisito para otorgar relevancia penal a la conducta; no poseyendo ninguna otra diferencia con los delitos comunes.

Por consiguiente, sin la intervención del sujeto que ocupa la posición necesaria para el tipo no habría delito.<sup>232</sup>

La primera consecuencia que surge al aceptar la existencia de delitos especiales propios, cuyos sujetos activos no son titulares de deberes especiales ajenos al resto de las personas (delitos de posición), sería que no habría motivo alguno para atenuar la pena del partícipe *extraneus*, que participa en ellos; ya que al sancionarlo tomando como base el marco penal del autor, no se violaría el principio de proporcionalidad, por cuanto el injusto del autor no sería tributario de un mayor desvalor.

La segunda consecuencia de ello, es que cabría admitirse la imputación del delito a título de autor a sujetos que, aunque

---

<sup>232</sup> Robles Planas, *Participación Criminal*, p. 240 y ss.

ajenos de entrada a esa posición de dominio social típico, puedan acceder a ella controlándola. Así, en los casos de delitos especiales de dominio debería admitirse la posibilidad de autoría mediata de un extraneus, que instrumentaliza el error del intraneus.<sup>233</sup>

En suma, en ellos correrían las reglas generales de intervención, residiendo su particularidad únicamente, en que para la constitución del tipo es necesaria la posición que otorga idoneidad o relevancia típica al hecho.<sup>234</sup>

---

233 Silva Sánchez, Jesús María. El nuevo escenario del delito fiscal en España. Barcelona, Atelier, 2005, p. 65. En el mismo sentido: Choclan Montalvo, José Antonio. "Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales: Tratamiento Penal de la Información Societaria Inveraz". Barcelona, Bosch, 2003, p. 180 y 181.

234 Robles Planas. *Garantes y cómplices*, p. 131.

## X

# DENOMINACIÓN: ¿DERECHO PENAL TRIBUTARIO O DERECHO TRIBUTARIO PENAL? CUESTIONES ACERCA DE LA DENOMINACIÓN

No es igual hablar de Derecho Penal Tributario, que de Derecho Tributario Penal: por un lado nos encontramos frente a una disciplina de garantías y por el otro, de exorbitancia.

Es harto conocido que las dos disciplinas, el Derecho Penal y el Derecho Tributario o Impositivo, tienen fundamento bien distinto, y aún más en cuanto a sus prerrogativas frente al justiciable.

Hablar de Derecho Penal es hablar de un Derecho de garantías, es hablar del *non bis in idem*, del debido proceso, del doble juzgamiento, del “*nullum crimen nulla poena sine legem*”, de la no autoincriminación, etc.

Hablar del Derecho Tributario, es hablar de un derecho de exorbitancia del Estado frente al ciudadano, convertido en un mero contribuyente, de la función recaudadora del Estado, de la presión fiscal más allá de los límites razonables, de las facultades con que cuenta la administración.

Y finalmente considero que cuando tocamos la materia Derecho Penal Tributario nos referimos a garantías penales en materia tributaria sancionatoria. En cambio el Derecho Tributario Penal, es igual a exorbitancia estatal, más la amenaza penal.

Es sumamente interesante entender las consecuencias de una u otra postura que se vaya a adoptar, es decir, si se elegirá por la denominación “Derecho Penal Tributario” o por “Derecho Tributario Penal”, lo cual no es un tema menor.

Para los autores tributaristas como JARACH y GIULIANI FONROUGE la correcta denominación es “Derecho Tributario

Penal”, pero a contrario sensu para los penalistas como AFTALIÓN, SOLER, JIMÉNEZ DE ASÚA, FONTAN BALESTRA, entre otros, tenemos que hablar de “Derecho Penal Tributario”.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, en el “fallo Usandizaga” expreso que: “las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial y les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, salvo disposición expresa o implícita en contrario”. No obstante ambas disciplinas integran el Derecho Público.

Las conductas lesivas del interés fiscal se dividen en nuestro derecho en infracciones y delitos en función de la naturaleza de la sanción.

El maestro VALDÉS COSTA se pronuncia sobre la naturaleza punitiva de las sanciones fiscales y la consiguiente aplicación de los principios generales de derecho penal.<sup>235</sup>

Puede así hablarse de un Derecho Tributario Penal que abarcaría las infracciones fiscales y sus sanciones específicas y de un Derecho Penal Tributario que sería comprensivo del conjunto de normas jurídico penales que tutelan el derecho a la tributación, ramal a su vez del Derecho Penal Económico.<sup>236</sup>

---

235 Valdés Costa citado por Reta, Adela en *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 107.

236 Reta, Adela en *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 107.

## XI

# GARANTÍAS PENALES INHERENTES AL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

**a) El principio de culpabilidad:** Básicamente es la noción de autoría en el delito, es decir que la acción típica antijurídica pueda ser atribuida a un sujeto.

El tema es de los más trascendentes en lo que hace a la zona de contacto del Derecho Penal *strictu sensu* y el Derecho Tributario, pues la administración, como máquina recaudadora, pretende utilizar el rigor del Derecho Penal con un fin recaudador, y establecer obligaciones y responsabilidades objetivas, que chocan abiertamente con las garantías del proceso penal, de raigambre constitucional.

La cuestión se complica en cuanto a que numerosos ilícitos tributarios, se comenten bajo el denominado “velo societario”, es decir, usar el ropaje de la Personalidad Jurídica, para disfrazar la responsabilidad penal de los autores; velo que está muy bien descorrer en cuanto castigar delitos, pero que no puede ser utilizado para encontrar culpables por el hecho objetivo de pertenecer a una sociedad.

Por el principio de culpabilidad no puede existir una responsabilidad objetiva. Ejemplo: del tipo de la prevista en el art. 8 de la antigua Ley Tributaria Argentina 23.771 (hoy modificada por la ley 24.769), donde la existencia de retenciones contabilizadas, en el texto de la ley, impedía toda prueba en contrario sobre su no materialidad y en consecuencia, la culpabilidad se presumía *iure et de iure*.

**b) El principio de razonabilidad:** Supone que los delitos fiscales deben ser castigados con penas que expliciten guarismos punitivos acordes a la entidad de los ilícitos de que se trata descartándose toda forma de punición sobredimensionada.

Este principio se violenta cuando los delitos fiscales, ya en su forma simple o calificada, previstos en la Ley Penal Tributaria tienen una severidad en la punición, fuera de toda lógica y parámetro, con relación a los bienes jurídicos protegidos.

La solución frecuentemente usada en el derecho comparado de sancionar con prisión efectiva o con elevadas penas de penitenciaria algunas conductas evasivas previstas como delitos fiscales quita consenso a la ley y es un reflejo del pensamiento mágico, que elevando la pena, suprimimos la causa del delito. Inclusive es contraproducente, puesto que esa falta de proporcionalidad y razonabilidad de la pena anunciada, hace que normalmente los jueces busquen la forma legal de no aplicar penas absolutamente irrazonables frente al ilícito cometido.

A título de ejemplo los arts. 2 y 8 de la Ley Tributaria argentina N° 24.769, al aplicar estas penas a las figuras calificadas, son prueba de estos excesos legales, como así también lo son las multas de los arts. 45 y 46 de la Ley 11.683.

Se consagra una pena de hasta nueve años de penitencia para la evasión calificada.

**c) El principio de inocencia:** Supone necesariamente que hasta tanto no exista una sentencia condenatoria pasada en autoridad de cosa juzgada mantiene plena vigencia éste, debiendo descartarse toda hipótesis o tendencia judicial propensa a sostener que el auto de procesamiento supone para el imputado una presunción relativa de su culpabilidad.

Tampoco me resultan razonables las fórmulas ensayadas por algunas legislaciones tendientes a impedir la obtención de la liberación provisional de los enjuiciados por delitos fiscales estableciendo exigencias procesales de caución real para ello y aún más, la no excarcelación, por el monto punitivo mínimo previsto para los delitos calificados (ejemplo: fraude fiscal o previsional previstas en la Legislación Penal Tributaria argentina tanto por la Ley 23.771 como por la actual 24.769).

**d) El principio de juridicidad de la actuación administrativa:** El principio básico de la actuación administrativa, es el de juridicidad o legalidad objetiva, que debe primar en toda actuación de la administración. Con la juridicidad como principio inspirador del procedimiento administrativo, se quiere significar

en suma, que el ordenamiento jurídico no es, en dicho procedimiento, un valor renunciable.

Entendemos que el accionar de la administración pública en procura del bien común supone, necesariamente, el respeto del orden jurídico, entendiéndose como tal, todo el sistema normativo, desde los principios generales del Derecho, y la Constitución Nacional, hasta los simples precedentes administrativos, en cuyo seguimiento esté comprometida la garantía de igualdad, pasando por la ley formal, los actos administrativos de alcance general y eventualmente ciertos contratos administrativos.

**e) El principio del debido proceso:** Otra de las garantías constitucionales del Derecho Penal Tributario es que la facultad sancionadora de la administración respecto de los ilícitos fiscales debe ser reglada y solo explicitarse dentro del “debido proceso”.

La garantía del debido proceso, radica en la objetividad que caracteriza el tratamiento de la controversia en la medida en que las partes enfrentadas se encuentran en un plano de igualdad ante el Magistrado. Éste, pese a las facultades de gobierno e impulso, es un tercero imparcial que decidirá acerca del mérito de la acusación traída a su conocimiento.

La imparcialidad como uno de los principios del sistema acusatorio, está consagrada en la Declaración Americana de los Derechos del Hombre (art. 26); Declaración Universal de Derechos Humanos (art. 10), y Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York (art. 14). Agravia la norma fundamental y al Derecho Internacional en materia de Derechos Humanos, que un único órgano, instruya y castigue, por carencia notoria de objetividad.

La garantía de la defensa en juicio se asienta fundamentalmente en la posibilidad de obtener el amparo judicial de los derechos, lo cual supone, como es obvio, el pronunciamiento de sentencias, que se funden en la Ley y en la prueba de los hechos controvertidos, ya que de lo contrario, solo existe un mero hecho de arbitrariedad o un capricho del juzgador, y no una verdadera sentencia en el sentido requerido por la Constitución.





## XII

# OBJETO MATERIAL DE LA CONDUCTA: EL TRIBUTO

### 1) CONCEPTO.

Transgrediendo una tradición acentuada de nuestro ordenamiento jurídico codificado el Código Tributario contiene definiciones claras y precisas de cada uno de los conceptos fundamentales que lo componen.

El art. 10 inc. 1ro. del referido cuerpo codificado proporciona un **concepto de tributo** mientras que en el inc. 2do. del mismo se establece aquello que no constituye precisamente un tributo.

“...Es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...” inc. 1ro..

“...no constituyen tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado, ya sea en régimen de libre concurrencia o de monopolio, directamente, en sociedades de economía mixta o en concesión...” inciso segundo.

Consideramos fundamental la definición clara, precisa e inequívoca del concepto de tributo ya que éste es, ni más ni menos, que el objeto material de las conductas penalmente relevantes que conforman nuestro ordenamiento penal tributario que tiene como agente recaudador a la Dirección General Impositiva.

Todo aquello que no encuadre típicamente dentro de la definición legal de tributo quedará excluido como objeto material de las conductas descriptas tanto en la defraudación tributaria como en la instigación pública a no pagar tributos y en la apropiación indebida de impuestos.

En la defraudación tributaria, la descripción típica del art. 110 del C.T. dice "...proceder con engaño...con el fin de obtener...un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a percibir los tributos..."; por su parte la instigación pública a no pagar tributos (art. 111 del C.T.) dice "...el que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos...", en igual sentido se pronuncia el delito de apropiación indebida (Decreto-Ley 15.294) por no vertimiento, por parte de los agente de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos.

En este último caso la Ley en lugar de usar el término "tributo" usa la expresión "impuesto"; vale señalar pues, que el impuesto es una especie dentro del género tributo.

No todo tributo es un impuesto, pues existen otros tales como las tasas y las contribuciones especiales que al igual que aquél son especies dentro del género tributo.

El Código Tributario, define tanto al género tributo en su art. 10mo., como a las especies de éste, impuesto (art. 11), tasa (definido en el art. 12) y contribución especial (art. 13).

El preinvocado principio de legalidad una vez más dice presente en este caso pues una manifestación relevante de él es la definición precisa del objeto material de estas conductas previstas por la Ley como delito.

Las definiciones legales sin duda alguna son imprescindibles para darle certeza a la aplicación del Derecho.

Respecto de la necesidad de precisar los conceptos y evitar ambigüedades conceptuales es conteste la doctrina y la jurisprudencia pues coinciden que estamos ante un postulado fundamental para dar seguridad jurídica a las relaciones de análogo carácter. Autorizadas opiniones de conspicuos jurisconsultos han aconsejado sistemáticamente la conveniencia de excluir definiciones de los Códigos para que sea la propia doctrina y la jurisprudencia quienes las elaboren libremente, sin embargo, en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina se estimó por la comisión que "...en el caso particular de este modelo de Código, destinado a homogeneizar instituciones y principios, y que, por lo tanto, tiene cierto carácter formativo, era conveniente incluir las definiciones, sobre todo por las discrepancias existentes en la materia...".

Lo cierto es que en nuestro ordenamiento jurídico vigente existe una definición legal clara y precisa del objeto material de los delitos tributarios.

El concepto de tributo y la conducta debida exigida al contribuyente, es decir el pago del mismo, son elementos normativos de tipo objetivo, toda vez que se hace necesaria una complementación valorativa de tipo normativa, para la cual habrá de acudir al Derecho Tributario y en forma supletoria al Derecho Civil.

Los tributos son las prestaciones dinerarias que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio como consecuencia de la existencia de una Ley en sentido formal y material para la cobertura de los gastos e inversiones que demanda la efectivización de los Derechos Humanos y la satisfacción de las necesidades públicas.<sup>237</sup>

## 2) ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Artículo 1 – Ámbito de aplicación: las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos con excepción de los aduaneros y los departamentales.

También se aplicarán salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de las personas de Derecho Público no estatales.

Son tributos aduaneros aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales.

Son tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicarán a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional.

A nuestro juicio el Código Tributario se aplica, en principio, a todos los tributos, cuyo concepto general está dado por el art. 10 y

---

237 Catania Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, p. 87.

obviamente a las distintas especies definidas en los arts. 11, 12 y 13 con las restricciones de origen legal explicitadas en este artículo uno relativas a los tributos aduaneros y los departamentales.

No obstante el “artículo uno in fine” no formula exclusiones en materia de punición y jurisdicción, ya que hace extensible a todos los tributos, inclusive a los aduaneros y departamentales, toda las disposiciones legales en materia punitiva y jurisdiccional.

Al usar la terminología “...se aplicarán a estos tributos...”, hace directa referencia a los expresamente excluidos del ámbito de aplicación del Código Tributario en el mismo artículo que no son otros que los aduaneros y los departamentales.

En este sentido entendemos que en materia punitiva y jurisdiccional el Código Tributario se aplica a todos los tributos sin exclusiones.

El maestro patrio del derecho tributario Ramón VALDÉS COSTA, ha sostenido que “...las mayores dificultades de interpretación se presentaran en lo que respecta a la materia punitiva. Indudablemente pertenece a la legislación nacional todo lo relativo a los delitos. Por lo tanto las normas de “Derecho Penal Tributario” contenidas en el capítulo sexto del Código Tributario son aplicables a los **tributos departamentales...**”.<sup>238</sup>

Nuestro Código Tributario es diáfano en cuanto a su alcance ya que el propio art. 1 del mismo determina que en él no se agota el Derecho Tributario Nacional ya que comienza por excluir de sus disposiciones los tributos aduaneros y los departamentales.

---

<sup>238</sup> Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*, Comentado y Concordado, p. 116.

# XIII

## LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS: INFRACCIONES Y DELITOS

### 1) CONCEPTO DE ILICITUD.

Es bien sabido que la ilicitud es la contradicción al Derecho.

La expresión “ilicitud” implica la existencia de algo no permitido (*quod non licet*) o contrario a lo jurídico. Así encontramos que la ilicitud se da en todos los campos de la Ley; pues en todos pueden darse infracciones o delitos. En cada campo del Derecho, la ilicitud trae aparejados distintos efectos. Desde luego si la ilicitud es la contradicción con el Derecho, y siendo el Derecho el instrumento de que se vale el Estado para cumplir su función de hacer posible la convivencia humana, corresponde al Estado punir a los responsables de esa contradicción.

Esta función estatal tendrá diversas manifestaciones, según la violación de la Ley que haya llevado a cabo el responsable. Por lo anterior, en materia fiscal la pena por la ilicitud será diversa, según se trate de una infracción o la misma implique un delito.

Margarita LOMELÍ CEREZO dice: “En términos generales, responsabilidad es la situación en que se encuentra aquel que debe sufrir las consecuencias de un hecho que le es imputable y que causa un daño.”

En la materia fiscal la responsabilidad no sólo es de pagar contribuciones, sino de cumplir otras obligaciones que la Ley impone, como la de llevar una contabilidad ajustada a las leyes de la materia; en caso de determinación presuntiva, la de colaborar con el fisco para proporcionar elementos, aunque no sea sujeto pasivo; en otros casos, la de retener y enterar contribuciones de terceros, etc.; es decir, implica obligaciones de las genéricamente calificadas de civiles, pero también otras calificadas de penales.

Con el propósito de establecer la diferencia entre los dos tipos de responsabilidades aludidas se proponen éstas:

- En el Derecho Civil la pena o sanción se refiere únicamente a la reparación del daño, que comprende el restablecimiento de la situación anterior a aquél, o la indemnización por daños y perjuicios. En cambio, en el Derecho Penal, el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.

- En el Derecho Civil, para que exista responsabilidad no se requiere dolo o culpa, puesto que se admite la responsabilidad objetiva, en la que los hechos en sí mismos son ilícitos. Por el contrario, en el Derecho Penal sólo se establece la responsabilidad subjetiva, cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o bien imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.

- En la responsabilidad penal el daño que el Derecho toma en cuenta como principal es el causado a la sociedad, por el ataque a bienes jurídicos que se estiman fundamentales para la convivencia social, y considera en segundo término el daño sufrido por la víctima. En la responsabilidad civil, el daño lo resiente directamente el individuo, y sólo en forma indirecta la sociedad, por ser aquél, parte de la colectividad.

La responsabilidad en el campo penal es siempre y exclusivamente personal, en tanto que la responsabilidad civil puede recaer sobre terceros no imputables, como ascendientes, tutores, patrones, representantes, etc. Esta ha sido considerada por algunos autores la diferencia esencial o más saliente, entre la responsabilidad civil y la responsabilidad penal.

Denominamos *ilícitos tributarios* a aquellos incumplimientos o violaciones de la Ley que regula las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes.

Lauro ALTAMIRANO JACOME define el ilícito tributario como "...aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la Ley tributaria..."<sup>239</sup>

Por otro lado en el modelo de Código del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) en el art. 144 se conceptualiza el término ilícito el cual abarca toda conducta

---

<sup>239</sup> Altamirano Jacome, Lauro, "Evasión fiscal de los impuestos", 1968.

antijurídica en el campo de la tributación, en otras palabras viene a ser el incumplimiento de las normas tributarias sustanciales o formales. Es así que aquellos ilícitos tributarios de menor cuantía han sido dejados por el legislador en calidad de contravenciones, sancionables dependiendo de lo establecido en el Código Tributario de cada país con multas, cierres, etc.

Pero no todo ilícito fiscal constituye delito, para que un hecho sea considerado por la legislación como delito se tiene que considerar ciertos comportamientos punibles en detalles y tipificados claramente.

Carlos María FOLCO define el delito como aquellos “caracteres objetivos o subjetivos genéricos y diferenciales que lo conceptualizan como instituto jurídico, es decir, un hecho típico, antijurídico y culpable”.<sup>240</sup>

Además importa la exigencia ética de que el hecho penal para que pueda ser castigado tiene que ser una “expresión de la personalidad del autor”, es decir que tiene en vista el estudio del elemento subjetivo del delito o sea el dolo.

El **Código Tributario boliviano**, aprobado por Ley 2.492 de 2/VIII/2003, en el capítulo I del título IV, referido a los “ilícitos tributarios”, con relación a su clasificación, procedimiento y responsabilidades que surgen señala que: “...constituyen ilícitos tributarios las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el Código Tributario y demás disposiciones normativas tributarias...”.<sup>241</sup>

El **Código Tributario peruano** por su parte señala que **defraudación fiscal** es el delito mediante el cual se evita el pago total o parcial del tributo establecidos en la Ley a través de artificios, engaño, astucia, ardid o otra forma fraudulenta.

En el derecho peruano, el delito tributario no tiene una existencia propia, determinada inequívocamente, pues no existe diferencia esencial o cualitativa entre los delitos y las meras infracciones, una misma trasgresión puede revestir uno u otro carácter. Esto no ocurre en nuestro ordenamiento jurídico donde

---

240 Folco, Carlos Maria, *El delito de evasión fiscal*, 1998.

241 Código Tributario de Bolivia, art. 148 sancionado por Ley 2.492 del 02/VIII/2003.

existe una clara diferenciación entre delitos e infracciones o entre infracciones a preceptos no penales y aquellas otras que infringen preceptos de naturaleza criminal.

En el **Derecho nicaragüense** se han definido los **ilícitos tributarios** en el art. 114 como todo incumplimiento de normas tributarias sustanciales o formales. Divide los **ilícitos tributarios en infracciones y delitos (art. 115)**.

Define la **infracción tributaria** en el **art. 116** como "...toda acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción administrativa tributaria sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código...".

Define el delito tributario en el **art. 140** como "...la amenaza o daño del patrimonio fiscal mediante el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias del contribuyente o responsable, con la clara intencionalidad dolosa del sujeto y cuya responsabilidad podrá ser determinada de conformidad a lo establecido en la Legislación penal vigente...".

El **Código Fiscal ecuatoriano** del año 1975 en tanto define en su **art. 314** la **infracción tributaria** como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión. En su **art. 315** establece las **clases de infracciones** expresando que "...para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por Ley especial.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones...".

En tanto el **Código Tributario boliviano** sancionado por Ley N° 2492 del 2/VIII/2003 define los **ilícitos tributarios** en su



art. 148 como "...las acciones u omisiones que violen normas tributarias materiales o formales, tipificadas y sancionadas en el presente Código y demás disposiciones normativas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en contravenciones y delitos...".

Por su parte el art. 175 establece que son delitos tributarios: defraudación tributaria, defraudación aduanera, instigación pública a no pagar tributos, violación de precintos y otros controles tributarios, contrabando, otros delitos aduaneros tipificados en leyes especiales.

En líneas generales tanto en España como en la República Argentina, la legislación fiscal sanciona de diversa manera las infracciones contra la hacienda pública, según sea su gravedad. Así, las que están revestidas de mayor gravedad se sancionan como **delitos** y su fallo será de competencia de la administración de Justicia. En tanto, las infracciones menos graves se tratan como **infracciones tributarias** (reguladas en los arts. 77 y siguientes de la Ley General Tributaria Argentina).

Es decir que, las infracciones simples no se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas regidas por el procedimiento administrativo sancionador, regulados en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, LO 30/1992 de 26/XI/1992 y desarrollada por el Real Decreto 1398/1993 de 4/VIII/1993, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora.

Diversos autores sostienen que el Derecho sancionador debe respetar los principios que inspiran el Derecho Penal, en virtud de que ambas ramas jurídicas tienen un mismo sentido retributivo.

Los principios de **tipicidad, legalidad, culpabilidad, personalidad de las sanciones, principio de hecho**, entre otras, deben cumplirse en el Derecho Tributario sancionador de la manera establecida ya en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Así se ha reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en la madre patria.

En el **derecho comparado en general** las soluciones legislativas difieren también en lo relativo a la línea divisoria entre la infracción administrativa y el delito.

En Alemania, tal distinción no se basa en la cuantía de lo defraudado, sino en la gravedad de la conducta, calificada por la intención. Dicho con otras palabras, el dolo viene a erigirse en el elemento clave que diferencia entre ilícito administrativo y penal. Sin embargo, tampoco puede afirmarse que la cuantía de lo defraudado sea irrelevante, toda vez que existen tipos agravados en tales casos. Asimismo, también existen mayores penas (siempre dentro del ámbito del ilícito criminal) por la utilización de documentos falsos o por la realización de la defraudación de forma continuada y profesional o a través de una organización creada para delinquir.

En Holanda la situación es similar, ya que el delito no depende de la cuantía, sino que exige, en todo caso, el dolo. No obstante, se deja mucha libertad a las autoridades fiscales a la hora de decidir la persecución penal del ilícito. Además, tratándose de infracciones penales se castiga la participación con las mismas penas, salvo en los casos de complicidad, donde se reducen a un tercio.

Otro caso interesante es el de Rusia, donde la frontera entre la infracción y el delito es la cuantía, pero se diferencia entre personas físicas y jurídicas, previéndose límites distintos. Por lo que se refiere a los colaboradores, se castigan con las mismas penas que a los autores siempre que se den dos circunstancias: que se trate de un ilícito penal y que su conducta sea dolosa.

También es diferente la situación en Italia, donde la diferencia entre infracciones y delitos gira en torno al tipo. Además, existen diferentes tipos delictivos, que atienden a la gravedad de la infracción.

Así existen los siguientes tipos delictivos:

- Declaración fraudulenta mediante la utilización de facturas o documentos falsos para operaciones inexistentes. Es necesario, para que exista delito, que tales facturas estén contabilizadas y hayan sido empleadas como prueba frente a la administración. Además, se precisa superar cierta cuantía de deuda y un determinado porcentaje de datos ocultados.

- Expedición de facturas falsas y otros documentos (sobre todo, albaranes de transporte) para simular operaciones inexistentes.

- La destrucción de los libros o documentos necesarios para la reconstrucción de la base imponible.

- El levantamiento de bienes para impedir el cobro de la deuda tributaria.

En los Estados Unidos de Norteamérica la situación es muy parecida. Las infracciones administrativas (que allí llaman civiles para distinguirlas de las criminales) y los delitos se regulan en el mismo texto legal: el Código Tributario.

Las descripciones de las conductas ilícitas en ambas categorías son muy detalladas, existiendo hasta veintiocho conductas tipificadas como delitos fiscales.

Igual que en Holanda o Alemania, la frontera entre faltas y delitos no está en la cuantía defraudada sino en el dolo.

En los Estados Unidos de México el delito es definido en el Código Penal Federal en su art. 7 como “**el acto u omisión que sancionan las leyes penales**”.

La infracción es el género de lo ilícito, el delito es una especie de ese género; la infracción fiscal, según el art. 70 del Código Fiscal de la Federación amerita una pena económica, en forma de **multa**; el delito amerita pena corporal; **la multa la aplica la autoridad fiscal, la pena corporal, la autoridad judicial.**

El mismo Código hace un listado de las infracciones y de los delitos fiscales y señala en cada caso la pena que los responsables de estos ilícitos han de sufrir.

En el Delito Tributario, y en general, en el Derecho Penal común, la intencionalidad es esencial y sólo reconoce límite frente a las eximentes o a las causales de exención de responsabilidad, que hacen desaparecer la ilicitud del acto mismo o a la conducta del agente, a través de la eliminación de la antijuridicidad o del elemento culpabilidad.

El carácter penal que indudablemente posee el Delito Tributario y su sanción, hace necesario que esta figura quede encuadrada dentro de los principios de la Constitución Política y del Código Penal, como los son: la legalidad, la tipicidad de la pena, las reglas penales en materia de prescripción, la exigencia de la antijuridicidad, etc.

No existen en nuestro concepto inconvenientes para dar al Delito Tributario el carácter de delito común, ya que es, en su esencia, una transgresión dolosa de las normas impositivas.

No obstante como veremos a lo largo de este trabajo los Delitos Fiscales presentan en algunos aspectos particularidad relevantes que los hacen dignos de una consideración especial.

A nuestro parecer el hecho de pretender establecer una responsabilidad penal sin tener el sustento de una previa Ley, condición de presencia inexorable e ineludible, supone atentar contra los principios de legalidad, tipicidad y debido proceso legal dado que, si los delitos no están tipificados como tales, no existen, en consecuencia no puede haber sanción alguna por delitos inexistentes.

Entendemos que esto rige también en forma absolutamente integral para el ámbito del “Derecho Infraccionario o Derecho Administrativo Sancionatorio” y son los pilares en los cuales necesariamente debe apoyarse y estructurarse éste sino quiere ser un instrumento de avasallamiento de las libertades individuales y los Derechos fundamentales de protección constitucional.

Sin perjuicio que entendemos, que el ámbito del “Derecho Infraccionario” o “Sancionatorio Administrativo” es mucho más vasto que aquel reservado al Derecho Penal, considerado éste como un instrumento de intervención mínima, el denominador común de ambos son los principios fundamentales en los que asientan su existencia : legalidad, tipicidad y debido proceso.

No hay delito ni infracción sin una preexistente figura típica (tipicidad), creada únicamente por una Ley (legalidad) que así lo determine y para la aplicación consiguiente de la pena, sin importar cual fuere la naturaleza jurídica de ésta (privativa de libertad, pecuniaria, etc.), consecuencia inexorable de la configuración de un delito o una infracción, deberán haberse cumplido todas las etapas del debido proceso y haberse contemplando en él todos los principios y garantías que la Constitución y la Ley atribuyen a las partes, tales como defensa, igualdad, etc. (debido proceso legal).

Todo Derecho Penal, ya sea que consideremos al Penal Tributario, como común o especial, no contiene en sus normas pautas que permitan inferir la existencia de distinciones ontológicas, esenciales, entre sus delitos y las infracciones.

La autonomía jurisdiccional en materia administrativa, no supone una emancipación de los principios y postulados esenciales del Derecho Penal.<sup>242</sup>

En nuestro ordenamiento jurídico tributario se plantea la problemática que concomitantemente con la existencia de una infracción penal (delito), existe una infracción administrativa (mera infracción no penal), lo que conlleva a la tramitación paralela y simultánea de dos procesos, uno penal y uno administrativo, donde un mismo y único hecho originario da lugar a dos sanciones de naturaleza diversa.

Entiendo que si bien ambos procesos se tramitan en forma paralela e independiente y sus conclusiones guardan la debida autonomía, no siendo forzosamente vinculantes las resultas de un proceso en el otro tienen como denominador común los principios fundamentales que garantizan los Derechos esenciales de los administrados.

En ambos procesos, más allá de su diversa naturaleza jurídica, se persigue, como objetivo prioritario, tutelar los derechos de los sometidos a éstos, evitando posibles incriminaciones arbitrarias o severos avasallamientos de la libertad individual por parte de la administración tributaria.

Siendo coherentes con el planteo inicial de nuestro trabajo monográfico concluimos que, en virtud del carácter subsidiario, de extrema necesidad y de intervención mínima del Derecho Penal, su universo será visiblemente más reducido y estrecho que el reservado al Derecho Infraccionario.

La mayoría de las conductas, que de algún modo afectan el Derecho del Estado de recaudar tributos, deberán ingresar en el ámbito del Derecho Administrativo Infraccionario quedando fuera de la orbita penal en función de la concepción minimalista y subsidiaria de éste.

Debemos desechar toda suerte de incremento de tipos penales tendientes a proteger el Derecho recaudatorio del Estado, evitando así la nefasta inflación del sistema penal que ello conlleva.

---

242 Aftalion V, *Derecho Penal Administrativo*, pp. 105 y 106.

En conclusión, nuestro razonamiento conduce inexorablemente a que el sistema penal solo debe ponerse en funcionamiento cuando la respuesta del “Derecho Infraccionario Administrativo Tributario” sea ineficaz o inadecuada para dar debida protección al Derecho del Estado a percibir tributos.

En función de ello deberemos de tener un “Derecho Penal Tributario” con un ámbito de aplicación mucho menos vasto y extenso que el reservado al “Derecho Infraccionario Administrativo Tributario”.

Los ciudadanos cumplirán sus obligaciones tributarias en la medida que exista una adecuada política fiscal y la Ley penal será la última ratio del ordenamiento jurídico, esto es, se deberá recurrir a ella, luego que todas las otras sanciones posibles, civiles o administrativas, que prevee el ordenamiento jurídico no funcionen o resulten insuficientes para la debida tutela del bien jurídico. La creciente complejidad (en las relaciones comerciales) producto de la modernidad ha llevado al órgano legislador a emplear con mayor frecuencia las sanciones penales. Con esto se produce una sobreutilización o abuso del Derecho Penal como instrumento y como consecuencia de ello se obtiene un efecto contrario al inicialmente perseguido.

En nuestra opinión consideramos que:

i) Antes de ingresar en el ámbito propio y específico del Derecho Penal Fiscal hay que agotar toda aquella parte del ordenamiento jurídico referida a las infracciones tributarias.

ii) La tipificación del delito debe estar subordinada a una política fiscal que produzca una conciencia real en el contribuyente de dar cumplimiento fiel, en tiempo y forma a la obligación tributaria (concientización de una verdadera cultura tributaria).

iii) El sistema fiscal debe tender a una distribución equitativa de la carga tributaria.

iv) Debe existir un sistema fiscal simplificado y diáfano desde el punto de vista legal que elimine todo vestigio de incertidumbre dotando a la relación tributaria de verdadera certeza y seguridad jurídica.

v) El monto de los impuestos debe ser prudente (soportable por el contribuyente).

vi) Debe existir una participación democrática en la distribución y control del gasto público.

Tendremos en consecuencia, dos vías independientes, claramente diferenciadas entre sí, donde el ámbito espacial del Derecho Infraccionario Fiscal deberá ser visiblemente superior al del Derecho Penal Tributario y cuyo denominador común, será el arraigo irrestricto a los preceptos constitucionales y a los principios generales y particulares en que se asientan sus estructuras garantistas.

En nuestro ordenamiento jurídico conviven un elenco reducido de delitos fiscales (defraudación tributaria, art. 110; instigación pública a no pagar los tributos, art. 111; apropiación indebida por no vertimiento de impuestos y contribuciones de seguridad social) con un algo más amplio repertorio de infracciones tributarias (mora, art. 94; contravención, art. 95; defraudación, art. 96; omisión de pago, art. 97, e instigación pública a no pagar tributos, art. 98).

En el caso de la defraudación tributaria y la instigación pública a no pagar los tributos nuestro orden legal las recoge, a la vez, como *infracciones fiscales en el ámbito administrativo* y como *delitos tributarios en el ámbito propio del fuero penal*.

## 2) CONCEPTO DE INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.

En un plano estrictamente técnico jurídico, la doctrina italiana mayoritaria, entiende el delito tributario como un hecho activado contra los tributos, o un hecho dirigido contra las relaciones tributarias, que tienen del lado activo al estado y del lado pasivo al contribuyente.<sup>243</sup>

Representan una especie del genus “delitos financieros”.

Estos últimos se concretan, siguiendo una orientación jurisprudencial consolidada en Italia, no solo cuando el tributo es evadido, sino todas las veces que se elude una prestación sancionada penalmente impuesta al ciudadano en beneficio del Estado, aún cuando tales prestaciones conciernen a la disciplina administrativa de la organización financiera, y por lo tanto,

---

<sup>243</sup> Moccia, Sergio, “Il Diritto Penale tra essere e valore”, p. 274.

tienden a facilitar la actividad de los órganos dispuestos para las verificaciones o cobro de tributos.<sup>244</sup>

CARNEVALE sostenía que el delito fiscal, en cuanto lesiona los Derechos del Estado a los tributos singulares debe considerarse como tal, mientras que si los Derechos Tributarios, no son ofendidos sino que solamente se violan aquellas cautelas que el Estado ha considerado necesario imponer para el más seguro y ordenado cobro de los tributos se está ante una contravención.<sup>245</sup>

Algunos autores, consideran que las sanciones que no tiendan solamente a reestablecer el Derecho violado o a reparar el daño, constituyen penas.

Por esta vía se desvanecen las diferencias ontológicas entre delitos e infracciones fiscales ya que ambas participan de idéntica naturaleza penal.

Se trataría, en todo caso, de conductas violatorias de aquellos preceptos que imponen la obligación de contribuir con ciertas prestaciones financieras a la satisfacción de las necesidades de la colectividad, castigadas con la restricción o la pérdida de un bien jurídico del que son titulares los agentes de las mismas.

Atribuirle a las sanciones y a los delitos idéntica naturaleza punitiva sirve de fundamento para la aplicación subsidiaria de las normas penales de carácter general.

Así PASTOR CALVO, sin considerar penas a las sanciones aplicables a los ilícitos fiscales o infracciones tributarias, afirma que éstas últimas tienen "...una clara naturaleza punitiva y que integran lo que genéricamente puede denominarse materia punitiva...el reconocimiento del carácter punitivo de las infracciones fiscales tiene importante significado, referente a la aplicación de los principios generales del Derecho represivo o punitivo...".<sup>246</sup>

En igual dirección se expresa el maestro VALDÉS COSTA quien se pronuncia a favor de la naturaleza punitiva de las

---

244 Lo Monte, Elio, *Principios del Derecho Penal Tributario*, p. 120.

245 Carnevale, "Il Reato Contra L'erario", Legge Xlvi, 1906,1555.

246 Pastor Calvo Justo, "Infracciones tributarias y estado de necesidad", en *Revista Tributaria*, N° 22, T. V, pp. 3 y ss.



sanciones fiscales y la consiguiente aplicación de los principios generales.<sup>247</sup>

En la doctrina Argentina, ya AFTALION, se pronunciaba en el sentido de no reconocer diferencias sustanciales entre los delitos y las faltas administrativas al expresar que "...la circunstancia de que en ninguna parte las posturas autonomistas en materia de derecho penal administrativo hayan elaborado un sistema de principios originales parigualables, en cuanto garantías de la seguridad jurídica, a los del derecho penal y el procesal clásicos, nos lleva a ratificar nuestra tesis de que la total emancipación de estos últimos principios conduce, en la practica, al enseñoramiento de la inseguridad..."<sup>248</sup>

Por su parte, ZAFFARONI, ha sostenido que "...el derecho penal administrativo no es materia penal sino una rama paralela del mismo...la naturaleza de la pena administrativa revela que la misma tiene carácter reparador, pero también persigue un propósito preventivo especial...el derecho penal es el único cuya coerción procura la prevención especial en tanto que el resto del orden jurídico procura la reparación (que incluye la reposición cuando es posible)...el derecho penal administrativo se caracteriza por proveer a la seguridad jurídica por ambas vías. De allí que dicha legislación por participar parcialmente de la función preventiva especial, debe respetar las garantías que rigen para la legislación penal..."<sup>249</sup>

En nuestro Derecho, las faltas administrativas y las penales, o dicho de otro modo, las infracciones administrativas o infracciones a preceptos legales no penales y las infracciones penales propiamente dichas, están diferenciadas a texto expreso.

El art. 91 del C.P. establece a texto expreso que no se reputan penas ni "las multas que establecen las leyes en materia de impuestos" (numeral cuarto), ni "las multas y los arrestos que imponen las ordenanzas municipales y los reglamentos de policía" (numeral quinto).

---

247 Valdés Costa, Ramón, "La defraudación", en *Revista del Colegio de Abogados del Uruguay*, Año 1957, T. 1, N° 1, pp. 14 y 15.

248 Aftalion, Enrique, citado por Reta, Adela en *Revista de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 107.

249 Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal*, Parte General, pp. 79 y 80.

IRURETA GOYENA en sus notas explicativas al Código Penal aclara, respecto del citado numeral cuarto que "...yo he preferido seguir la doctrina de Mangin en contra de la de Blanche, Chauveau, Helie por considerar que la indemnización que es un elemento civil que prepondera sobre la pena que constituye un factor represivo...".

Acerca del numeral quinto expresa que "...el razonamiento precedente carece de validez aplicado a las multas y arrestos que imponen las ordenanzas municipales y los reglamentos de policía, pero me ha parecido preferible despojar tales sanciones de todo carácter represivo, por la índole esencialmente disciplinaria de las contravenciones que tienen por objeto reprimir y la repercusión desnaturalizante que de no seguir este camino, habría de llegar a ejercer sobre el casillero judicial..."<sup>250</sup>

No podemos desconocer que para nuestro Derecho Positivo, más allá de valoraciones teóricas, existe una diferencia visible entre la naturaleza de la pena y la sanción fiscal lo que no implica desconocer el carácter represivo de esta última.

Vale señalar la coincidencia a la que arriban RETA y ZAFFARONI en cuanto a que "...en la sanción fiscal predomina la prevención sobre la retribución en tanto que la pena, es en esencia, retributiva pese a las finalidades que se le asigne en materia de prevención general e individual..."<sup>251</sup>

El paralelismo de las vías administrativa y judicial se sintetiza en el "principio de independencia de las vías", el cual ha sido cuestionado por ser el justificante de la doble imposición que su existencia supone. Tal vez sea éste uno de los temas más polémicos relacionados con los ilícitos tributarios.

Se ha sostenido la posible violación del principio del "non bis in ídem" que supone la prohibición de que una misma conducta sea castigada dos veces, es decir duplicidad de sanciones para una misma acción u omisión.

Como hemos señalado precedentemente el campo del Derecho Penal debe ser restringido lo más posible reduciendo su

---

250 Irureta Goyena, José, en *Notas Explicativas al Código Penal*, art. 91 incisos 4 y 5.

251 Zaffaroni, Eugenio Raúl, *Manual de Derecho Penal*, Parte General, pp. 79 y 80.

existencia para aquellos casos en que fallen los otros mecanismos institucionales de solución de conflictos que tiene el Estado.

Postulamos un sistema penal de mínima intervención, de última ratio, que sea subsidiario a otras soluciones al conflicto social y que ingrese en escena como último recurso cuando aquellas no puedan abordarlo.

El Derecho Penal sólo debe operar en caso que exista peligro o lesión efectiva de bienes jurídicos relevantes, será el remedio último para abordar situaciones que engendren una potencial o efectiva dañosidad social de bienes jurídicos objeto de tutela.

Esto último se sintetiza en el “principio de accesoriedad o naturaleza accesoría del Derecho Penal”, que supone que éste sólo debe operar o intervenir cuando no existen otros mecanismos institucionales para tutelar los bienes jurídicos en riesgo de afectación o cuando los que existen han resultado inoperantes y no garantizan una eficaz defensa de los Derechos del Estado.

Debemos descartar toda utilización del Derecho Penal como instrumento o herramienta de fines meramente recaudatorios por parte del Estado.

No obstante ello existen situaciones puntuales que han sido objeto de sanción, simultáneamente, tanto a nivel administrativo como a nivel penal, lo que ha llevado a sostener que se estaría perpetrando, en dichas hipótesis, una violación al principio de “*non bis in ídem*” que es a nuestro criterio una expresión del principio de legalidad.

La superposición de tipos penales y tipos infraccionales ha sido objeto de un profuso tratamiento doctrinario.

GURFINKEL DE WENDI y RUSSO han sostenido que en los casos de concurrencia de infracciones y delitos estaríamos ante un concurso aparente de normas, el cual se resolvería por el principio de consunción, por lo que la figura penal absorbería a la infracción formal “dada la enorme diferencia valorativa existente entre los respectivos bienes jurídicos tutelados. En otras palabras, aplicada una condena en sede penal, no resultaría posible juzgar separadamente en sede administrativa lo que ha sido un medio comisito del delito”.

La aplicación de infracciones y delitos no podrá hacerse sin lesionar principios fundamentales.<sup>252</sup>

Con relación a este tema, debe indicarse que si bien no es posible distinguir ontológicamente a las infracciones de los delitos tampoco es acertado considerar a las infracciones como delitos.

El Profesor Federico BERRO, ha sostenido que la nueva redacción del delito de defraudación tributaria (art. 110) trasunta un acercamiento, a todas luces inconveniente, entre ésta y la infracción fiscal de defraudación tributaria (art. 96), ya que, en la práctica, los mismos hechos van a autorizar un doble castigo, en evidente contradicción con el deseable principio penal de “*non bis in ídem*”.<sup>253</sup>

Si bien consideramos que debe revigorizarse la tendencia a incrementar el elenco de las infracciones tributarias y por consiguiente su ámbito espacial en detrimento de los delitos fiscales, quedando estos últimos reducidos a un grupo mínimo, integrado por configuraciones típicas cerradas, precisas y determinadas, no tenemos el honor de compartir la posición del multicitado Profesor BERRO y nos ubicamos en las antípodas de la misma por las razones que, minuciosamente, abordaremos a continuación.

Estamos en presencia de situaciones donde el poder sancionador del Estado se explicita en ámbitos diversos.

Lo razonable sería armonizar los ilícitos penales y los administrativos de modo tal que no existieran hipótesis de superposición de sanciones por una misma conducta caracterizada por la triple identidad de tratarse de un mismo sujeto activo, un mismo hecho generador de la obligación tributaria y un mismo objeto material.

El art. 51 del C.P. refiere al “*non bis in ídem*” expresando que “...no influyen en el aumento de la pena las circunstancias inherentes al delito, las que constituyen por sí mismas delitos independientes, y las que la ley ha previsto como agravantes especiales del hecho...”.

---

252 Gurfinkel de Wendi, Lilian y Russo, Eduardo, *Ilícitos tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771*, Depalma, Buenos Aires, pp. 269 a 280.

253 Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, pp. 175 y 176.

Cabe preguntarse, entonces, **¿la aplicación del “principio de independencia de las vías” supone una violación del “non bis ídem”?**

La Ley General Tributaria española, en su art. 77 tras la reforma del 26/IV/1985, señala que la administración debe abstenerse de todo o falta hasta que la autoridad judicial no se pronuncie.

El art. 77.6 de Ley General Tributaria española resa “en los supuestos en que la administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la hacienda pública, pasara el tanto de la culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la administración tributaria continuara el expediente sancionador con base en los hechos que los tribunales hayan considerado probados”.

La solución se inclina pues a vedar el procedimiento administrativo en beneficio de la actuación del sistema penal, evadiendo así la violación del principio *ut supra* cuestionado, sacrificando el orden tributario administrativo en beneficio de la jurisdicción criminal.<sup>254</sup>

Esta solución está claramente direccionada a atribuir al orden penal un rol protagónico en detrimento del orden administrativo.

Ciertamente esta opción pareciera dirigirse en el sentido inverso al que hemos preconizado en este opúsculo donde nos hemos pronunciado a favor de un Derecho Penal de mínima intervención y con un ámbito de actuación claramente acotado respecto de aquel más amplio del que hemos dotado al sistema administrativo infraccionario. Es por ello que expresamos nues-

---

254 Citada por Adriasola, Gabriel, en “Los delitos contra el orden tributario – Algunos problemas generales”, p. 6.

tra contrariedad con la opción adoptada por la Ley Tributaria de la madre patria.

Si pretendemos un sistema penal que opere en forma subsidiaria a otros sistemas normativos y aplicamos en consecuencia un criterio reductor de aquél, debemos priorizar el uso de los mecanismos de contralor administrativo a través del Derecho Administrativo Sancionatorio Fiscal como instrumento primario y principal para abordar el conflicto y recién cuando éste se revele insuficiente o ineficaz para tutelar de modo adecuado los bienes jurídicos objeto de protección, le daremos cabida y entrada al sistema penal que no será otra cosa que el último recurso o último bastión al cual recurrir para garantizar la integridad de dichos bienes.

Entendemos que no toda vez que el Estado, al amparo del principio de independencia de las vías, aplica simultáneamente, sanciones en la vía administrativa y en el orden penal, por una misma conducta, se está violando el principio de *non bis in ídem*.

No es de recibo a nuestro juicio concebir como una violación al principio referido, la duplicidad de sanciones (administrativas y penales) en los casos en que se aprecie identidad de sujeto activo, de hecho generador de la obligación tributaria y objeto material.

Concebirlo de esa forma supondría una limitación ilegítima del "*ius puniendi*" del Estado, ya que la aplicación de una vía implicaría forzosamente la inaplicabilidad de la otra, aún cuando sus naturalezas jurídicas sean claramente disímiles.

El Estado debería pues, en cada caso, optar entre una u otra alternativa punitiva, suponiendo inexorablemente que la elección de una implicaría la necesaria exclusión de la otra.

Conceder la prioridad al sistema administrativo sancionatorio fiscal en detrimento del sistema penal propiamente dicho y reducir este último a su mínima expresión no supone necesariamente que la utilización de ambos frente a una misma conducta conlleve a una violación del principio objeto de análisis.

Entenderlo de esa forma supondría que, toda vez que un sujeto, por violar una norma reguladora del tránsito con rango legal provoca un desenlace fatal, sólo podría ser juzgado o bien

por la vía administrativa, en cuyo caso se le impondrían, por el Estado, sanciones tales como prohibición de conducir por tiempo determinado, retiro transitorio o definitivo de la licencia de conducir, etc., o bien por la vía penal únicamente, en cuyo caso se le impondría, por el mismo Estado, la pena propia del delito que le fuera tipificado en ambos casos como consecuencia del debido proceso legal.

Veamos el ejemplo concreto del homicidio culpable previsto en el art. 314 del C.P. como consecuencia de la conducta imprudente de un conductor ebrio que manejaba su vehículo a alta velocidad, en este caso el Estado recurre, por un lado, al sistema penal, el cual, luego de un debido proceso, reprochará la conducta del infractor, aplicándole una pena dentro de los guarismos punitivos previstos en la estructura típica, y simultánea y paralelamente, ese mismo Estado, someterá esa misma conducta a juzgamiento en el fuero administrativo, y en esa vía, diversa y autónoma respecto de la anterior, le impondrá otras sanciones, éstas sí de naturaleza puramente administrativa como la prohibición de manejar por tiempo determinado, multa de naturaleza pecuniaria, etc.

En este ejemplo se evidencia la inexistencia de la violación del principio *non bis in ídem* toda vez que existe duplicidad de sanciones por una misma conducta como colofón de la tramitación de sendos procesos paralelos e independientes, de naturaleza jurídica diversa, en los cuales se contemplan integralmente las garantías del debido proceso legal.

La aplicación del proceso penal y el administrativo frente a un mismo hecho no supone de modo alguno la violación del principio "*non bis in ídem*", se trata de un proceder lícito del Estado, ya que la aplicación de una vía no supone inexorablemente la exclusión de la otra frente a un mismo supuesto fáctico, la una es perfectamente compatible con la otra, sin perjuicio de reconocer la autonomía y la independencia de ambas entre sí, lo que torna no vinculantes sus conclusiones.

Análogo criterio se ha adoptado al consagrar la independencia de la acción civil de la penal en la Ley 16.162.

Al respecto el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. Turno ha sostenido que "...la independencia absoluta y definitiva

de los procesos civil y penal que admite incluso la hipótesis de fallos contradictorios en cada una de las sedes, uno penal absoluto y otro civil condenatorio, recién se consagra en la Ley 16.162. Por ello el damnificado puede promover y terminar el proceso civil simultáneamente con el proceso penal y con entera prescindencia de las vicisitudes y conclusiones de ésta última...”.<sup>255</sup>

Si el Estado debiera ceñir su poder punitivo a una sola esfera de actuación, excluyendo la otra de toda intervención y si priorizamos la vía administrativa por sobre la vía penal entonces la consecuencia sería que estos hechos quedarían fuera del alcance del sistema penal dado que el uso estatal de ambas vías supondría una violación del principio *non bis in ídem*.

Consideramos que la aplicación simultánea de sanciones, en el orden administrativo y en el fuero penal, ante una misma conducta, como colfón de procesos paralelos e independientes seguidos con apego irrestricto a las garantías constitucionales, no supone una violación del principio *non bis in ídem*.

Un caso destacable es el de Francia, donde se admite la acumulación de las sanciones administrativas y penales. El fundamento se encuentra en considerar que se trata de dos sanciones con naturaleza diferente y, por tanto, no se vulnera el “*non bis in ídem*”. Algo similar sucede en Bélgica, donde también cabe la doble sanción.

En similar sentido se pronuncia el Código Tributario peruano en su título II en los arts. 189 al 193 referirse a los delitos al señalar que corresponde a la Justicia Penal Ordinaria la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los delitos de tributación, de conformidad a la legalización sobre la materia y que las penas por delito tributario se aplicarán sin perjuicio del cobro de la deuda tributaria y la aplicación de las sanciones administrativas a que hubiera lugar, no habiendo lugar a reparación civil en los delitos tributarios correspondientes, que es independiente a la sanción penal. El Código Fiscal de Perú define a las *infracciones tributarias* como “...toda acción u omisión que importe violación de las normas tributarias formales o sustanciales...”.

---

<sup>255</sup> Sent. N° 87 del 22/06/1992 del T.A.P. de 1er. Turno, en igual sentido, Sent. N° 120/92 del T.A.P. de 3er. Turno, en *Revista de Derecho Penal* N° 10, p. 306.



En igual sentido en la República Argentina la **Ley 24.769 (regula los delitos fiscales)** en su art. 17 señala que "...Las penas establecidas por esta Ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales...".

Y en su art. 20 establece que "...la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o provisional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal...". En su inciso final el art. 20 señala que "una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicara las sanciones correspondientes sin alterar las declaraciones de hechos contenidos en la sentencia penal".

A nuestro juicio concebir que la duplicidad de sanciones en vías independientes, ante una misma conducta, configura una ofensa del principio objeto de estudio, supondría que en materia fiscal toda vez que el Estado viera cercenado en forma ilegítima su derecho a percibir tributos como consecuencia de un proceder engañoso o fraudulento de un contribuyente que constituya delito, si recurre al sistema penal para su reproche, la consecuencia sería que al ser juzgada la conducta del infractor por la Ley penal sería imposible su juzgamiento por las normas del Derecho Infraccionario Administrativo, lo que significa que el Estado debería renunciar en los hechos a imponer multas y sanciones y a gestionar su cobro además del importe de los tributos adeudados pues si lo hiciera violaría el principio de *nom bis in idem*.

Esto parece un despropósito si consideramos que toda vez que existe un hecho con apariencia delictiva los funcionarios públicos tienen la obligación de denunciar so pena de incurrir en el delito previsto en el art. 177 del C.P. (omisión de los funcionarios públicos en denunciar delitos), y si lo hacen y en consecuencia entra en funcionamiento el fuero penal quedaría excluido el Estado del Derecho de utilizar el orden administrativo para gestionar el cobro de los tributos adeudados, más sus multas y acrecidas legales, lo cual supondría una renuncia a su Derecho de recaudar, máxime teniendo en cuenta que el orden penal no es el ámbito adecuado para que el Estado gestione su Derecho de cobro al infractor fiscal.

En conclusión entendemos que la duplicidad de sanciones, ante una misma conducta, como corolario de procesos seguidos en vías independientes, con respeto pleno a las garantías de los sometidos a ellos, no supone de modo alguno, una violación del principio de *non bis in ídem*.

Entender lo contrario, implicaría que toda vez que exista una sanción administrativa firme dictada en el ámbito administrativo fiscal los Tribunales Penales, deberían absolver toda vez que quede acreditada la constancia de una sanción administrativa impuesta con anterioridad por los mismos hechos y fundamentos.

Si bien, reiteramos, que debe ser el fuero administrativo aquel que goce de la prioridad en el abordaje del conflicto fiscal, y sólo, cuando éste resulte inoperante para su solución, aparecer en escena el sistema penal como último resorte al cual recurrir, para ello, la aplicación simultánea de sanciones, de distinta naturaleza jurídica, tanto en vía administrativa como penal, ante una misma conducta, al amparo del “*principio de independencia de las vías*” no supone una violación del “*principio de non bis in ídem*”.

Lo que se encuentra vedado es la doble persecución y no la segunda persecución, dado que se materializan éstas en vías paralelas e independientes.

Solo la doble persecución, en la misma vía y por los mismos hechos y fundamentos, supondría una violación del principio de “*non bis in ídem*” ya que ello importaría una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado, e inseparablemente una abierta contradicción con el principio de legalidad.

En igual sentido se pronuncia TOMMASINO al expresar que el principio de “*non bis in ídem*” es una regla que prohíbe que se juzgue nuevamente a una persona en el mismo fuero por un mismo hecho o atribución penal, haya existido o no el delito y que está directamente relacionada con la cosa juzgada.<sup>256</sup>

El Profesor CAIROLI por su parte señala que la sanción que pudiera recaer en el proceso administrativo no tiene la

---

<sup>256</sup> Tommasino, Armando, *Principios, derechos y garantías en el proceso*, pp. 31 a 36.

misma naturaleza ni contenido de la pena impuesta en sede penal, es más están expresamente excluidas como tales.<sup>257</sup>

El art. 91 del C.P. al consagrar las sanciones que no se reputan penas expresa que no se reputan penas, "...las multas que establecen las leyes en materia de impuestos..." (inc. 3ro.).

Un ejemplo de jurisprudencia representativa de esta posición surge de la sentencia N° 28/92 dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. turno con integración de los ministros MARIÑO (redactor), ALONSO y GUILLOT, que establece que "...una misma persona puede ser juzgada simultánea o sucesivamente por una conducta única (un solo evento) con fines diversos (administrativo, penal, etc.), mediante procedimientos diferentes (sumario administrativo, o juicio criminal) y merecer más de una sanción por aquel hecho (destitución o pena). Con todo ello no se transgrede el principio de non bis in ídem..."<sup>258</sup>

La posibilidad de llevar adelante ambos procesos y de aplicar ambas sanciones es sostenida por CHIARA DÍAZ, quien sostiene que si bien puede existir identidad de persona juzgada y de comportamiento reprochado, lo diferente radica en la *causa petendi*, esto es, cuando la acusación y condena tuvieron en cuenta en un proceso penal el carácter de delito de aquél, mientras en sede administrativa fiscal tal accionar será revelado en el plano disciplinario contravencional, con principios y alcances distintos respecto de la culpabilidad y de las características típicas de las faltas, se trata de órbitas distintas de ejercicio de poder represivo estatal: una de naturaleza penal y otra de naturaleza contravencional.<sup>259</sup>

En igual sentido la Corte Suprema de la Nación Argentina ha sostenido que "el sometimiento a un sumario administrativo y a una investigación penal por los mismos hechos no equivale a una violación de la garantía de ne bis in ídem en la medida en que las responsabilidades sean de distinta naturaleza".<sup>260</sup>

---

257 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. I, p. 26.

258 *Revista Uruguaya de Derecho Penal*, Año 1986, N° 2, p. 143, Ficha 72.

259 Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, N° 24.769, p. 316 y 317. En igual sentido Soler, Frohlich y Andrade en obra citada.

260 Fallos Números 273:66 de la Corte Suprema de la Nación Argentina.

### 3) CONCLUSIONES FINALES.

Sostengo que la independencia de las infracciones fiscales administrativas de modo alguno puede ser total y absoluta, sino que la misma debe enmarcarse en un sistema represivo de normas que funcione organizado y armónicamente.

También esa independencia no es total y absoluta, en virtud que las infracciones fiscales administrativas no pueden escapar a su propia naturaleza represiva. Como lo hemos sostenido, este tipo de infracciones fiscales tienen una estructura semejante al delito (especialmente en lo que hace a la tipicidad), se rige por los mismos principios, pero es necesario resaltar su propia existencia en el ámbito de aplicación. Ello implica la posibilidad de aplicar la sanción administrativa con independencia a la sanción privativa de la norma penal, en un juego armónico y sistemático de las distintas reglas.

Por ello sostengo que las infracciones fiscales pueden y deben convivir sistémicamente con la Ley Penal Tributaria.

El principio de legalidad exige que tanto los delitos como las infracciones, ya sean por acción u omisión, estén tipificadas y sancionadas únicamente en las leyes.

En cualquier caso, el conjunto de las infracciones y sanciones tributarias debe regirse conforme a los principios propios del derecho penal.

En la actualidad es opinión generalizada en la doctrina española, que los principios generales de derecho han de ser aplicados al derecho administrativo sancionador y así se ha reconocido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional.

En el caso del Tribunal Supremo, su sala 4ª en sentencia de fecha 18/02/1981 ha expresado que “la potestad sancionadora en general debe estar sometida a los mismos principios rectores de las leyes penales ordinarias por sujeción de ambas distintas materias a principios comunes rectores de todo el derecho sancionador”.

Por su parte el Tribunal Constitucional en sentencia N° 18/81 expresa que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo

sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado”.

Cualquier reforma en este ámbito deberá apuntar a lograr un mayor grado de armonía y complementación entre las normas represivas administrativas y las del Derecho estrictamente penal.

En tal sentido reafirmo la idea de convivencia de los dos sistemas. La Ley Penal Tributaria (más allá de sus defectos e imperfecciones) es un instrumento legal que trabaja de forma conjunta y complementaria con las infracciones tributarias en la represión del ilícito fiscal.

Destacamos que el máximo Tribunal de Argentina, en un proceso de refinada complementación entre las infracciones y los delitos fiscales, ha expresado en forma reiterada la necesidad que la sanción administrativa se aplique a una conducta tipificada objetiva y subjetivamente. En tal sentido la jurisprudencia evolucionó de forma notable en la búsqueda de la real intención del sujeto, no quedándose en la acción meramente objetiva.

Sin embargo bastaría analizar las conductas represivas de sistemas como Italia, Alemania, Francia y Estados Unidos para darnos cuenta la importancia de contar con un sistema fiscal represivo estructurado sobre la base del respeto absoluto por el Derecho de Defensa y los demás principios esenciales del Derecho Penal.

Es de esperar que las eventuales reformas tributarias mantengan un sistema represivo, esencialmente sistemático y armónico, en el cual tanto las normas administrativas como las consagradas en la Ley Penal Tributaria y el Código Penal se encuentran funcionando en forma conjunta a los efectos de evitar lagunas del Derecho o situaciones que se presten a una variedad de interpretaciones para la solución de un caso concreto, situaciones que conspiran tanto contra el contribuyente como contra el Fisco.

El tributarista mexicano Luis RUBIO ha sostenido con acierto que “Los impuestos son el corazón de toda sociedad. Sin impuestos difícilmente puede haber una comunidad porque los impuestos, independientemente de su monto, constituyen el aceite que hace funcionar la vida de un pueblo”.



## XIV

# CONSIDERACIONES Y CARACTERES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

Corresponde señalar aquí que las sanciones del Código Penal y las leyes fiscales propiamente dichas que se conocen en el sistema social se hallan pre-establecidas en razón del principio de legalidad del art. 10 de la C.N..

Se puede inferir entonces que el **delito** es una forma de comportamiento desviada considerada como grave dentro de un ordenamiento social y que es calificado así por los órganos legislativos competentes para hacerlo.

Asimismo, dentro del marco de la Ley Penal Tributaria podemos distinguir la **cifra negra de la criminalidad**, porque existen delitos cometidos y delitos castigados.

Naturalmente la suma de los delitos cometidos no coincide con la suma de los castigados, y esto ocurre porque la fiscalización no llega a todos; esta diferencia es lo que se conoce como “**cifra negra**” de la criminalidad.

Lo que distingue al Derecho Penal de otras ramas está dado por sus consecuencias jurídicas: las penas criminales y las medidas de seguridad.

En lo que se refiere a la aplicación del Derecho Penal y por ende de la Ley Penal Tributaria se plantean dos interrogantes:

¿El hecho cometido es delito? ¿Cuál es la pena que corresponde aplicarle?

**El primer punto se soluciona con la teoría del delito, la segunda en cambio con la teoría de la individualización de la pena.** Para ello, se toman en consideración las acciones que representan un peligro concreto o por lo menos un peligro objetivo.

**Prevención general negativa:** aparece en la Ley Penal Tributaria, el interés no se fundamenta en la aplicación de la pena, lo que se busca es alcanzar el efecto de que la sociedad tome conciencia de la necesidad del pago de los tributos.

La función preventiva tiende a una finalidad social útil, mientras que la función represiva tiende a satisfacer emocionalmente el deseo de castigo, con prescindencia de su utilidad.

#### 1) CARACTERES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.

i) **Normativa:** porque intenta de alguna manera regular parte de la vida social (no solamente conocerla), en lo que hace a las arcas fiscales.

ii) **Valorativa:** pues valora para asignar pena algunos de los copiosos hechos ya valorados como ilícitos por el ordenamiento jurídico.

iii) **Finalista:** porque persigue la protección de los individuos garantizándoles el goce de un bien jurídico, la Hacienda Pública y, por ende, “la recaudación debe entrar y volver a la ciudadanía”.

iv) **Complementaria:** ya que solo aparecerá cuando el legislador ha considerado insuficiente otro tipo de sanciones.

v) **Pública:** el Estado está en un extremo de la relación jurídica como persona de Derecho Público. Sus normas son de “orden público” de obligatoria aplicación por los organismos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal, irrenunciables e inmodificables por convenio entre las partes.

Una excepción a este último carácter lo constituye el caso de extinción de la acción penal por pago que si bien no es de recibo en nuestro país lo acogen algunas legislaciones como por ejemplo la argentina (art. 16 de la Ley Penal Tributaria N° 24.769).

**El límite fundamental impuesto al legislador penal** por nuestra Constitución se encuentra en el principio de reserva de Ley recogido en el art. 10. Este circunscribe el ejercicio de la acción penal dentro de las limitaciones legales (ley previa) y del cumplimiento de determinados procedimientos también previs-



tos en la Ley. De él se deriva el principio de exterioridad, según el cual no puede ser designada como delito la conducta que no afecte bienes jurídicos de terceros.

El fundamento de la obligación tributaria se encuentra en la justicia legal o general que es la que se ocupa de establecer los deberes de los integrantes de la sociedad para con el Estado. Y éste es quien, en materia tributaria debe establecer el tributo correspondiente a un determinado hecho imponible, **mediante la ley y exclusivamente a través de ella.**

La juridicidad del fenómeno tributario estará establecida dentro de los parámetros indicados por la justicia.

El deber del Estado de diseñar y poner en práctica conforme a derecho un sistema impositivo deberá tener su fundamento en la juridicidad del fenómeno tributario, atendiendo por una parte al entrenamiento y capacitación, tanto desde el punto de vista ético como del profesional de los agentes fiscales. De ello dependerá en gran medida el poder alcanzar los fines planteados, debiendo hacer hincapié por añadidura en una educación tributaria de la comunidad a fin de corregir paulatinamente aquellas conductas que tienden a un desvío en este sentido.

No cabe ninguna duda que el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Económico es el orden público económico. Así, en forma accesoria, el Estado debe cumplir en sustentar, programar y conducir la economía.

Por este motivo, en la mayoría de los delitos económicos, el que resulta damnificado es el mismo Estado, como entidad jurídica; o en todo caso es quien personifica a todos aquellos que resultaron afectados por el hecho.

De este modo, el Estado está en condiciones de solicitar una reparación, que puede concretarse en lo material, viendo satisfecha su exigencia por la percepción de la multa impuesta, tratándose de la sanción más común en estos casos.

## 2) CLASIFICACIÓN DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS EN EL FUERO PENAL.

Desde el punto de vista estrictamente penal, los delitos fiscales se clasifican básicamente en tres categorías:

a) Aquellas conductas que mediante engaño al fisco, ya sea a través de declaraciones juradas falsas, documentaciones adulteradas, doble juego de facturas, sub facturación, etc., persiguen cercenar el Derecho legítimo de éste a la percepción de tributos.

b) Aquellas conductas consistentes en instigar públicamente a que los obligados al pago de tributos sean reacios y renuentes al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

c) Aquellas acciones que suponen la omisión de verter los dineros retenidos o percibidos por parte de los agentes de retención o percepción, violando la obligación legal preexistente de volcarlo a las arcas del Estado.

La clasificación referida se dirige únicamente a aquellos delitos cuyo objeto material son los tributos cuyo agente recaudador es o bien la Dirección General Impositiva o el Banco de Previsión Social.

También se podría incluir como delito fiscal el contrabando regulado por la Ley 13.318 cuyo agente recaudador es la Dirección General de Aduanas pero no es objeto de esta monografía en la cual hemos centralizado nuestro análisis en aquellas conductas típicas cuyo objeto material son los tributos recaudados únicamente por el Banco de Previsión Social y/o la Dirección General Impositiva.

Estimamos necesaria y conveniente, la individualización concreta de los tipos penales destinados a tutelar la hacienda y la economía pública, creando figuras legales específicas y autónomas, teniendo en cuenta la especialidad del ámbito fiscal.

Como primer límite dogmático, entendemos que el sistema penal debe despojarse de toda tendencia dirigida a penalizar conductas claramente omisivas tales como la omisión de pago, la omisión de informar, la omisión de registrar, etc.

La sanción de estas conductas omisivas debe ser patrimonio exclusivo del fuero administrativo fiscal y en ningún caso del orden penal.

El segundo límite dogmáticamente relevante implica dentro de un sistema penal abreviado y reducido como explicitación del principio de mínima intervención que deben excluirse la creación de tipos penales que sirvan de refuerzo a meras omisiones formales.

El tercer límite dogmáticamente susceptible de ser considerado es que para no convertir al Derecho Penal en un instrumento hacendístico se debe hacer una valoración adecuada de las circunstancias fácticas que habilitan a disparar el reproche criminal, de modo tal que se debe dotar de toda la fuerza al fuero administrativo para que sea éste el instrumento fundamental para una represión eficaz del infractor fiscal.

No podemos admitir un Derecho Penal al servicio de los fines recaudatorios del Estado por ello es que deben respetarse los principios dogmáticos, las garantías constitucionales y las libertades individuales.

A nuestro juicio se puede combatir eficazmente el delito fiscal a través de:

i) Un Derecho Penal fundado en un número restringido de figuras típicas que se han de redactar recurriendo a la más refinada tipificación.

ii) La existencia de un sólido elenco de principios dogmáticos hermenéuticos que solamente pueden encontrarse en una parte general de contenido liberal y democrático.

Adoptamos íntegramente la posición del profesor Enrico PALIERO quien ha señalado la necesidad de “un cambio de paradigma” en el método penalístico lo que supone un Derecho Penal de “*mani pulite*” (manos limpias) el cual comprende los dos elementos ut supra mencionados.<sup>261</sup>

Como bien lo sostiene criteriosamente el Profesor Cristian FABRIS, existen todavía opiniones minoritarias que entienden que el Derecho Penal es el mejor instrumento de la sociedad en el campo de la imposición coactiva. Derecho represor que no permite distinguir la diferencia entre deuda y maniobra delictiva, olvidando por ende el papel de intervención mínima del Derecho Penal en una sociedad auténticamente democrática.

No existe ningún caso donde el modelo penal que se pretende instaurar en el campo tributario, haya satisfecho en forma sana y definitiva los objetivos de erradicar conductas censura-

---

261 Paliero, Enrico, “La autoconciencia de la doctrina penal, y la fábrica del Golem, proyecto y metodología para la Parte General de un Código Penal de la Unión Europea”, Separata de *Nueva Doctrina Penal*, 2005/A, p. 48.

das por la sociedad. La importancia de la ley penal dejaría ser su aspecto lógico normativo en un verdadero Estado de Derecho y pasaría, en consecuencia, a ser un instrumento sólo de recaudación.

En nuestro Derecho Penal Fiscal, la defraudación tributaria del art. 110 del C.T., la instigación pública a no pagar los tributos del art. 111 del mismo cuerpo normativo y la apropiación indebida por no vertimiento de impuestos y de contribuciones de seguridad social contemplada en las leyes 11.496, 12.570, 12.793, 12.839, 15.294 y 15.319, conforman el elenco de delitos cuyos agentes recaudadores son la Dirección General Impositiva y el Banco de Previsión Social.

### 3) PRESCRIPCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL Y PRESCRIPCIÓN PENAL.

El art. 38 del C.T. señala en su inciso uno que “el derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años contados a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado”, y en su inc. 2do. dice que “el término de prescripción se ampliara a diez años cuando el contribuyente o responsable halla incurrido en defraudación, no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones...”.

Por su parte el Código Penal en su art. 117 inc. 3ro. dice que los delitos prescriben “si el máximo de la pena es mayor de dos hasta los diez, a los diez años”.

El punto de partida para el computo del término de prescripción referido dependerá de la naturaleza que se atribuya al delito, ya que si es un delito instantáneo, el plazo empieza a correr desde el momento de la consumación, mientras que si se trata de un delito permanente, el plazo empieza a correr desde el día que cesa la ejecución del mismo.

La lesión del bien jurídico tutelado en los delitos fiscales posee la particularidad de ser susceptible de persecución tanto por la vía penal como la administrativo-tributaria.

En el delito fiscal el ordenamiento jurídico impone a la víctima, la hacienda pública, especiales deberes de autoprotección ante el hipotético infractor, y sólo cuando se cumplen, surge en toda su amplitud la medida del delito.

Nos planteamos analizar si la prescripción de la deuda tributaria debe influir o no en el delito fiscal.

En nuestra opinión, el plazo de prescripción para el cobro de las deudas tributarias no puede incidir de modo alguno en el ámbito penal.

A nuestro juicio las disposiciones fiscales en materia de prescripción no pueden derogar disposiciones establecidas en el Código Penal.

El delito de fiscal, es autónomo, y es precisamente en atención a la distinta gravedad de las conductas que se analizan en el ámbito administrativo y en el penal, que está plenamente justificado que el legislador haya instaurado, de principio, plazos de prescripción independientes para la persecución de unas u otras conductas.

Por tanto, la prescripción en sede tributaria de la deuda fiscal, extingue obviamente el Derecho a la acción de la administración a exigir el pago de la misma, pero el Derecho Penal es autónomo y por tanto se ha de regir por sus propias normas relativas a la prescripción y una vez que la cuestión ha salido del ámbito administrativo para introducirse en el jurisdiccional se ha de regir por las normas penales y no por las administrativas.

No obstante el principio general *ut supra* señalado, en nuestro ordenamiento jurídico existe una coincidencia plena entre el plazo de prescripción previsto “cuando el contribuyente o responsable halla incurrido en defraudación” que será de diez años (art. 38 inc. 2do. del C.T.) y el plazo de prescripción previsto por el Código Penal para aquellos delitos que tengan una pena máxima que no supere los diez años (entre los que se encuentra la defraudación fiscal) que según el art. 117 será de diez años.

La defraudación tributaria según el art. 110 del C.T. tiene una pena máxima de seis años de penitenciaria por lo que le es de recibo el plazo de prescripción de diez años.

En el caso de la defraudación existe coincidencia en el término de prescripción tanto en el ámbito administrativo como en el penal. La jurisprudencia española ha tratado intensamente el tema pronunciándose mayoritariamente a favor de la tesis que indica que la prescripción tributaria no influye en el delito fiscal.

Citamos algunos ejemplos al respecto:

- La Sentencia de 22/I/1999 de la Audiencia Provincial de Barcelona (caso "Pascual Estevill"), que niega la incidencia de la Ley fiscal en el ámbito penal.

- El Auto de 23/IV/1999 del Juzgado de Instrucción N° 3 de Barcelona que también niega la trascendencia al ámbito penal de la Ley tributaria.

- El Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31/V/1999 que tampoco considera de aplicación al delito fiscal el plazo de prescripción de la deuda tributaria.

- La Sentencia de 18/III/1999 de la Audiencia Provincial de Barcelona que falla en igual sentido.

Todos estos fallos jurisprudenciales se apoyan en el mismo fundamento y es que el Código Penal Español establece como criterio para determinar la prescripción, la pena tipo establecida para cada uno de los delitos que el propio Código sanciona y ello no se puede ver alterado por un plazo de prescripción establecido para un supuesto de distinta naturaleza jurídica.

Sin perjuicio de lo *ut supra* reseñado en materia de prescripción y a los solos efectos de evitar las gravosas consecuencias que nos depara la existencia de diferencias entre los plazos de prescripción del delito fiscal y la infracción tributaria es extremadamente conveniente hacer coincidir, por vía de ley, los mismos.

En la República Argentina se ha planteado una problemática relevante engendrada en las diferencias mencionadas.

Según el art. 131 del Código Penal argentino el delito fiscal prescribe a los cinco años mientras que según la Ley 1/1998 del 26/II/1998, reguladora de los derechos y garantías de los contribuyentes, que modifica por vía de su art. 24 el art. 64 de la Ley General Tributaria, el plazo de prescripción de la infracción tributaria se ha reducido de cinco años a tan solo cuatro.

Con este motivo se ha producido una discusión acerca de si la prescripción del delito fiscal debe o no constreñirse a cuatro años.

Se ha entendido que si se opera la prescripción de la infracción fiscal, entonces ya no hay deuda exigible, ni obligado fiscal, ni objeto material del delito, ni sujeto activo de este.

Si la administración fiscal renuncia a su derecho de autoprotección porque no despliega su actividad inspectora durante el lapso antes de operarse la prescripción, entonces una vez configurada la prescripción, ni la administración tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a guardar documentación, por lo que la persecución penal se transforma en algo inviable.

Al respecto existe un importante consenso doctrinario en cuanto a que la prescripción tributaria de la deuda extingue, junto con la obligación, las consecuencias penales del delito.<sup>262</sup>

A la misma conclusión se arriba por tres posturas diversas, que son las siguientes: a) entender que por vía de la Ley 1/1998 se ha modificado el art. 131 del C.P. reduciendo la prescripción penal a cuatro años; b) considerar que se aplica analógicamente la excusa absoluta y se remite, por tanto, la cuestión al ámbito de la punibilidad; c) considerar que la prescripción tributaria a los cuatro años determina una atipicidad sobrevenida. Esta última tesis ha sido la que recogió más adeptos en la doctrina.

Transcurrido el término de prescripción, sean cuatro, cinco o diez años, según el supuesto fiscal y la legislación de que se trate, desaparece el interés de la administración en el cobro del tributo, extinguiéndose por ende el bien jurídico tutelado.

Se trata pues de un supuesto excepcional en que el bien jurídico tiene un componente de temporalidad resultante de la normativa jurídico-tributaria.<sup>263</sup>

#### 4) RÉGIMEN APLICABLE A LOS DELITOS FISCALES.

El art. 17 del C.P. establece que las disposiciones del presente código se aplican a los hechos previstos por leyes penales especiales, salvo que éstas establezcan lo contrario.

Por su parte en sede de delitos fiscales el art. 109 del C.T. dice que son aplicables al Derecho Tributario las normas del Derecho Penal, con las excepciones establecidas en este capítulo.

---

<sup>262</sup> Bajo Fernández, Miguel, Bacigalupo, Silvina, *Delitos Tributarios y Previsionales*, Hammurabi, Buenos Aires, p. 113.

<sup>263</sup> Idem anterior.

La solución adoptada por la ley tributaria no plantea incompatibilidad alguna con los principios propios del Derecho Penal común y tampoco prácticamente excepciones a éste, limitándose a tipificar delitos específicos con la única particularidad de consagrar en forma expresa una condición de procedibilidad en el delito de defraudación tributaria.

De más está decir, que entendemos que los principios del Derecho Penal común, fundamentalmente los principios de culpabilidad, legalidad y tipicidad, deben estar presentes en la esfera propia de cualquier Derecho Penal especial, no siendo tolerable ningún apartamiento del mismo, ya que su admisibilidad supondría desnaturalizar la esencia misma de nuestro Derecho Penal liberal, de base democrática, eminentemente subjetivo, antropológicamente fundado, de acto y no de autor, etc.



## XV

# ANÁLISIS INDIVIDUAL DE LOS DELITOS FISCALES

### 1) DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: ART. 110 DEL C.T.

#### A) ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y EVOLUCIÓN DEL DELITO.

Hasta la sanción de la Ley 12.804 la defraudación tributaria estaba estructurada como infracción administrativa y como ilícito puramente objetivo, ya que su consumación prescindía del requisito de la culpabilidad, infaltable en un Derecho Penal garantista de base eminentemente subjetiva.

La referida Ley la organizó, en forma general, para todos los tributos como infracción administrativa, de carácter fraudulenta, sancionable con multa.

En 1967, la Ley 13.637 tipificó el delito de defraudación, en su art. 228, con los mismos vicios estructurales pre-indicados por lo que nunca llegó a aplicarse. Tenía una redacción similar a la infracción que se castigaba con pena de multa pero se le atribuía una pena privativa de libertad.

El primer avance relevante se observa en el año 1970 donde se caracteriza el dolo, se inserta el concepto de engaño y se incorpora el requisito de procedibilidad que era la denuncia previa para la promoción de la acción penal.

Finalmente el Poder Ejecutivo de la época no aceptó estas innovaciones y volvió al texto de la Ley 13.637 el cual fue sustituido a último momento por uno nuevo, creado a iniciativa de los profesores RETA, BAYARDO y VALDÉS COSTA, en el cual se destacaba su naturaleza de delito de daño.

En definitiva el texto incorporado al Código Tributario en su redacción original sancionado por el Decreto-Ley 14.306 de 29/XI/1974 fue el siguiente:

**Artículo 110 (Defraudación Tributaria):** El que mediante fraude obtuviera para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los Derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con la pena de seis meses de prisión a seis años de penitenciaria. Este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria, la que será formulada por el Director General de Rentas o por el jerarca del organismo recaudador, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de maniobras concertadas para evadir tributos.

b) Cuando el monto de lo defraudado sea superior al cincuenta por ciento del mínimo no imponible individual del impuesto al patrimonio.

c) En los casos de reincidencia o reiteración previstas en el artículo 100 del presente Código.

Este texto estuvo vigente en nuestro ordenamiento jurídico hasta la enmienda padecida por el Decreto-Ley 15.294 que le introdujo sustanciales modificaciones al mismo.

No obstante ello, antes de la sanción del texto hoy vigente, existió un proyecto de reforma de ley remitido al Consejo de Estado el 8/VI/1982 el cual constituyó el antecedente inmediato del mismo.

En la redacción original se usaba la palabra “**fraude**” que en rigor constituía el medio típico orientado a la comisión del delito.

El término fraude era definido en el artículo 96 del C.T. como “...todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la administración fiscal a reclamar o aceptar importes menores a los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas...”.

En dicha estructura típica aparecía el elemento subjetivo en forma de fraude, es decir en la forma de maniobra engañosa por parte del infractor o delincuente.<sup>264</sup>

---

<sup>264</sup> Reta, Adela, “Derecho Penal Tributario”, en *Análisis del Código Tributario*, Montevideo, FCU, 1976, p. 157.

En el Código Tributario el fraude era definido por el art. 96 por dos conceptos que eran el engaño y la ocultación, de modo tal que el fraude como medio típico del delito en examine podía revestir indistintamente, cualquiera de ambas manifestaciones.<sup>265</sup>

No obstante se cuestionaba con firmeza la posibilidad de que la simple omisión constituyera una hipótesis de **ocultación**.

Así el Profesor VALDÉS COSTA sostenía que la omisión de declarar un hecho gravado no constituía por solo ocultación. Hay que poner a cubierto que la simple omisión no puede nunca constituir un caso de defraudación, en el cual es absolutamente indispensable que exista el elemento subjetivo en la forma de fraude, es decir, en la forma de maniobra engañosa por parte del infractor o delincuente.<sup>266</sup>

Otro detalle relevante era que se le dotaba a la defraudación tributaria de la naturaleza jurídica de delito de daño, es decir que debía existir una efectiva destrucción total o parcial del bien jurídico tutelado lo cual se traducía en la obtención efectiva por parte del agente de la conducta de un enriquecimiento indebido a expensas de los Derechos del Estado a recaudar tributos. Se usaba la terminología típica de los delitos de daño, "...obtuviera para sí o para un tercero...un enriquecimiento indebido...".

Por su parte, en la infracción administrativa del mismo nombre, recogida en el art. 96 del C.T., alcanzaba para su configuración, con la existencia de los actos fraudulentos que intentaran el resultado indicado.

Por último la figura típica del art. 110 insertaba la exigencia de que se hiciera una "denuncia" por parte de la administración tributaria como condición "*sine cuanon*", requisito indispensable para la promoción de la acción penal y el desarrollo del proceso penal.

La disposición contenía tres literales que reflejaban circunstancias fácticas jurídicamente relevantes que ameritarían

---

265 Preza, Dardo, "Los delitos fiscales en el derecho penal uruguayo", citando al Profesor Federico Berro, *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9, p. 67.

266 Valdés Costa citado por Reta Adela en "Derecho Penal Tributario", *Análisis del Código Tributario*, Montevideo, F.C.U, 1976, p. 157.

la presentación de la denuncia penal cuando se dieran algunas de las referidas circunstancias.

B) VERSIÓN ACTUAL DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA (ART. 23 DECRETO-LEY 15.294 MODIFICATIVA DEL DECRETO-LEY 14.306).

**Artículo 110:** “El que directamente, o por interpuesta persona procediera con engaño con el fin de obtener para sí o para un tercero un provecho indebido a expensas de los derechos del estado a la percepción de los tributos será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaria. Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria median-do resolución fundada”.

Este es el texto vigente establecido por el art. 23 del Decreto-Ley 15.294 del 23/VI/1982 en el cual se eliminan los tres literales que aparecían contenidas en la vieja redacción.

Todas las modificaciones efectuadas al Código Tributario por el Decreto-Ley 15.294 no tuvieron, a nuestro juicio, otro cometido que el de crear nuevos instrumentos tendientes a incrementar los índices de recaudación de tributos por parte de la administración tributaria.

En ese sentido la relevante modificación que tuvo el art. 110 del C.T. solo puede concebirse como un instrumento idóneo para elevar el índice de represión de la evasión fiscal.

El Estado uruguayo, desechando otras vías más adecuadas y específicas para ello, recurrió al Derecho Penal, contrariando sus más elementales principios rectores, como un instrumento o medio para contribuir a lograr el incremento de la recaudación fiscal combatiendo aquellas conductas fiscalmente fraudulentas a través de una criminalización más rigurosa de éstas.

La reforma tributaria del año 1982 se inscribe como un medio indirecto de obtener un aumento de los ingresos a través de la disminución y la represión de la evasión fiscal.<sup>267</sup>

Según este autor, por aquel entonces, existían evidentes desintelencias entre la administración tributaria y la adminis-

---

<sup>267</sup> Dentone, Carlos, “El Delito de Defraudación Tributaria”, en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, Año 1982, N° 6, p. 296.

tración de justicia en cuanto a los procedimientos requeridos para la formulación de la denuncia y en todo lo referido a las condiciones exigidas para la configuración del delito de defraudación tributaria.

Para algunos fiscales de crimen la constatación del pago por el deudor tributario implicaba la solicitud de archivo de las actuaciones y ello se operaba aún después de la solicitud por éstos del procesamiento y prisión de los presuntos infractores fiscales.

En los hechos el pago de la deuda fiscal operaba como una verdadera extinción del delito en virtud de que se consideraba que se había suscitado la reparación del perjuicio o daño causado.

Esta concepción del pago de la deuda como elemento extintivo del presunto delito, conllevaba no solo, el archivo de las denuncias sino una tergiversación jurídica del objeto de la denuncia.

Para otro grupo de fiscales penales configuraba una exigencia previa para la presentación de la denuncia penal la existencia de una resolución firme de la administración tributaria y si ella no había sido dictada o bien rechazaban la denuncia o bien no se pronunciaban sobre el fondo del asunto si constataban su falta aún después de presentada la misma. En algún caso más radical se llegó a exigir la sentencia del T.C.A. como condición previa a la formulación de la denuncia.

Para otros representantes del Ministerio Público en materia penal constituía un elemento de presencia indispensable la previa vista al administrado en el proceso administrativo seguido contra éste y su ausencia suponía la nulidad de las actuaciones realizadas.

Esto último se apoyaba en disposiciones del Código Tributario que imponían dar vista al contribuyente previamente a la adopción de resoluciones sobre determinadas infracciones fiscales entre las que se hallaba la defraudación.

A éstas cuestiones se le sumaban otras de igual importancia jurídica y que tenían que ver con la naturaleza jurídica y alcance de los incisos finales del art. 110 respecto de los cuales existían múltiples opiniones encontradas en nuestra doctrina vernácula.

Había quienes entendían que se trataban de condiciones objetivas de procedibilidad, otros indicaban que estábamos ante verdaderas condiciones objetivas de punibilidad, y por último había autores que entendían que eran agravatorias de la figura principal siendo por completo ajenas al núcleo de la misma.<sup>268</sup>

Las múltiples y relevantes desavenencias existentes en la doctrina y jurisprudencia patria condujeron a hacer muy dificultosa la aplicación de la norma tal como estaba redactada, por lo que se consideró harto conveniente por la administración fiscal promover su inmediata modificación.

Para ello el Poder Ejecutivo creó una comisión integrada por dos abogados del Ministerio de Justicia, uno del Ministerio de Economía y Finanzas y uno por la Dirección General Impositiva a la que encomendó la redacción de un nuevo texto legal que obviara todos los problemas existentes y que permitiera que los jueces aplicaran la nueva norma con todo rigor.

El texto finalmente aprobado solo se apartó del proyecto remitido por la comisión en la redacción del inciso segundo.

La propuesta de ésta decía así, inc. 2do. del art. 110: "...este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria, la que será formulada por el Director General de Rentas o por el jerarca del organismo recaudador, quienes podrán no formular la denuncia cuando así lo estimaren por la escasa cuantía del tributo que se ha defraudado o pretendido defraudar..."

La parte final del inciso contenía una redacción tendiente a dejar en manos de la administración tributaria la decisión de formular o no la denuncia cuando el monto del tributo fuera escaso. Con ello se trató de instrumentar un mecanismo de filtro tendiente a impedir el abarrotamiento del Poder Judicial por denuncias de delitos fiscales, aún en desmedro de la propia finalidad recaudatoria del Estado.

Pero la intención de la comisión no fue recepcionada por el órgano legislativo de la época quien desechó la propuesta de ésta inclinándose por otro texto. El Consejo de Estado que hacía las veces de Poder Legislativo durante el gobierno de facto, luego de una extensa discusión en su seno, optó por establecer que el

---

268 *Idem* anterior, p. 296 y 297.

delito solo sería perseguible por denuncia únicamente formulada por la administración tributaria.

El texto finalmente aprobado fue el siguiente, "...este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada...".

Para el Dr. DENTONE la definitiva redacción eliminaba toda posibilidad de discrecionalidad en el actuar de la administración tributaria.

A la luz del art. 177 del C.P. se daría la circunstancia que los casos de defraudación en los cuales el perjuicio económico o la peligrosidad de la maniobra fuera mínima, la administración tributaria estaría igualmente obligada a promover la denuncia, ya que el delito desde el punto de vista técnico se habría consumado no siendo relevante a esos efectos la entidad del daño patrimonial causado al Estado.<sup>269</sup>

El nuevo texto legal supuso en opinión de Adela RETA un aumento de las incriminaciones penales y la aplicación extensiva de la pena privativa de libertad con todos los males que ella engendra.

El Derecho Penal está reaccionando en forma muy profunda y tenaz contra las penas privativas de libertad marcándose una tendencia a favor de la sustitución de éstas por otro tipo de penas que puedan ajustarse mejor a las necesidades sociales y a la reinserción del individuo al grupo social.<sup>270</sup>

Debemos distinguir claramente este delito de defraudación (ubicado en el campo del Derecho Penal Tributario) con la infracción de igual "*nomen iuris*" del art. 96 del C.T. (ubicado en el campo del Derecho Infraccionario Fiscal) que dice: "Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los Derechos del Estado a la percepción de los tributos.

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la administra-

---

269 Idem anterior, p. 300 A 302.

270 Reta Adela, en el "Delito de Defraudación Tributaria", en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, Año 1982, N° 6, p. 303 y 304.

ción fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes:

i) Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquellas.

ii) Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la administración.

iii) Exclusión de bienes que impliquen una disminución de la materia imponible.

iv) Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.

v) Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.

vi) Omisión de extender la documentación requerida por la Ley o el reglamento con fines de control.

vii) Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.

viii) Omitir la versión de las retenciones efectuadas.

ix) Omisión de denunciar los hechos previstos en la Ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.

Será sancionada con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso”.

La infracción tributaria de defraudación regulada en el art. 96 del C.T. consagra un elenco de presunciones únicamente aplicables al ámbito del Derecho Infraccionario Fiscal y que no son de recibo en ninguna hipótesis en el delito de defraudación tributaria del art. 110 del C.T.



En ese sentido cabe señalar que la excelentísima **Corte Suprema de Justicia de la Nación de la República Argentina** se ha expedido manifestando que "...La negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la Ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad..."<sup>271</sup>

Diferente conformación tiene al respecto el tipo penal de defraudación que mediante Decreto Legislativo N° 813, vigente a partir del 21/IV/1996, ulteriormente modificado por la Décimo Primera Disposición Final de la Ley N° 27038, publicada el 31/XII/1998, **la legislación fiscal peruana** formuló en su artículo uno que: "...El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa."

A diferencia de nuestra defraudación fiscal prevista en el art. 110 del C.T. la legislación peruana ha establecido modalidades especiales de defraudación tales como las descritas en el art. 2do. del Decreto legislativo N° 813.

Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del artículo anterior:

i) Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.

ii) No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Por su parte el Código Tributario de Nicaragua del año 2005 ha definido la defraudación tributaria dentro del ámbito de los delitos tributarios de la siguiente manera:

---

<sup>271</sup> Corte Suprema de Justicia de la Nación de la República Argentina, caso "Mazza Generoso y Mazza Alberto", fallado el 6/IV/1989".

**Artículo 141:** Comete delito de Defraudación Tributaria el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, incentivo fiscal o reintegro de impuestos, se valiere de alguna de las siguientes maniobras:

- i) De engaño;
- ii) De aprovechamiento del error ajeno;
- iii) De abuso de confianza;
- iv) De simulación en los actos jurídicos;
- v) De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministradas a las autoridades fiscales, o de conductas y actos que tiendan a ocultar la verdad del negocio;
- vi) De ocultación total o parcial de bienes o servicios, de la producción o del monto de las ventas;
- vii) De omisión dolosa y fraudulenta de las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales; o faltar en ellas a la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos;
- viii) De la no expedición de facturas por las ventas realizadas, de recibos por los servicios prestados por profesionales, o de documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante fijación de timbres o sellos fiscales.

También comete delito de defraudación tributaria el que:

- i) Para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aún cuando se trate de libros auxiliares o no autorizados;
- ii) Destruya, ordene o permita destruir, total o parcialmente los libros de contabilidad, que le exijan las leyes nacionales vigentes, dejándolas ilegibles; o bien utilice pastas o encuadernación en los libros para sustituir o alterar las páginas foliadas.

El Código ecuatoriano de 1975 define al delito de defraudación en su art. 342, como "...todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que indine a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...".

También consagra una forma de “defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción”, que se asemeja a lo que nuestro ordenamiento jurídico penal tipifica como apropiación indebida por no vertimiento de impuestos retenidos o percibidos (art. 19 Decreto-Ley 15.294) que se configurará cuando éstos no entreguen o no depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos recaudados dentro de los diez días siguientes a las fechas y plazos establecidos para el efecto (art. 345.b).

El Código boliviano del año 2003 define la defraudación fiscal en su art. 177 de la siguiente manera, “...El que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos, por acción u omisión disminuya o no pague la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, cuya cuantía sea mayor o igual a 10.000 Diez Mil Unidades de Fomento de la Vivienda, será sancionado con la pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y una multa equivalente al cien por ciento (100%) de la deuda tributaria establecida en el procedimiento de determinación o de prejudicialidad...”.

En el ordenamiento penal fiscal boliviano se tipifica una defraudación tributaria donde no aparece el engaño como medio típico, bastando el no pago de la deuda tributaria en forma dolosa por acción u omisión para que se configure el delito. También aparece una modalidad de defraudación por no efectuar las retenciones a que está obligado el sujeto activo conformando lo que para nuestro Derecho Positivo sería una apropiación indebida.

El Código Orgánico Tributario de Venezuela (Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17/X/2001) establece en su art. 115. Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

- i) La defraudación tributaria.
- ii) La falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
- iii) La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos,

iv) Sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

**Artículo 116:** Incurrir en **defraudación tributaria** es que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la administración tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

Actualmente en el sistema legal de Venezuela se ha dispuesto un combate feroz contra los llamados “delincuentes tributarios”, al punto tal que se ha considerado al delito tributario de carácter “internacional e imprescriptible”.

A nuestro juicio la existencia de una norma penal especial en materia de defraudación fiscal origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad.

Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstinencia en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

La existencia de una norma penal especial en materia fiscal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del Derecho Penal, así como las garantías contenidas en el Derecho Procesal Penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias. Por consiguiente, las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la Constitución de la República Oriental del Uruguay.

El régimen penal tributario argentino surge regulado en la Ley 24.769 sancionada el 19/XII/1996 y promulgada de hecho en 13/I/1997 que refiere a todo lo atinente a delitos tributarios, delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social, delitos

fiscales comunes, disposiciones generales procedimientos administrativo y penal. La ley penal fiscal argentina contiene un generoso elenco de tipos penales que regulan la materia tributaria.

**Evasión simple, artículo 1º:** Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

**Evasión agravada, artículo 2º:** La pena de seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

i) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).

ii) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

iii) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).

**Aprovechamiento indebido de subsidios, artículo 3º:** Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.

**Obtención fraudulenta de beneficios fiscales, artículo 4º:** Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperado o devolución tributaria al fisco nacional.

**Insolvencia fiscal fraudulenta, artículo 10:** Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

**Simulación dolosa de pago, artículo 11°:** Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

**Alteración dolosa de registros, artículo 12°:** Será reprimido con prisión de dos a seis años el que de cualquier modo sustrajera, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

Un elemento interesante a considerar surge del art. 16 de la Ley Fiscal Argentina N° 24.769 y es el referido a la **extinción de la acción penal por pago**.

En efecto el art. 16 del referido texto legal señala que "...en los casos previstos en los arts. 1 y 7 de esta Ley (delitos de evasión simple), la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria...".

El legislador argentino ha establecido requisitos rigurosos tales como que el obligado pague el monto de la misma en forma incondicional y total y el otorgamiento del beneficio por una única vez.

A su vez se excluye de la aplicación de esta excusa absoluta al tipo agravado, lo que en todo caso no se puede derivar del fundamento de la existencia misma de esta excusa absoluta.

En igual sentido el **artículo 305 del C.P. español** en su inc. 4 señala que "...quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendientes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias...la excención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de la situación tributaria...".

Este art. 305.4 introduce una institución ya adoptada en otros ordenamientos de los países miembros de la Unión Europea (Alemania, Italia, etc.) y viene a zanjar la disputa existente hasta entonces acerca de la posibilidad de aplicar la exclusión de sanciones prevista en el art. 61.2 de la ley general tributaria española a quienes hubieran regularizado su situación fiscal.

Según la doctrina dominante se trata de una verdadera excusa absoluta ya que se exime de responsabilidad penal al sujeto que regularice su situación fiscal una vez consumado el delito, y siempre y cuando se conjuguen alguno de los requisitos contenidos en la norma legal.

En una postura crítica con esta innovadora disposición encontramos a MUÑOZ CONDE, quien considera que la exención solo puede admitirse en la medida que dichas falsedades carezcan de autonomía punitiva frente a los delitos contra la hacienda pública.

Para este autor resulta una verdadera contradicción con el régimen general de las falsedades documentales que pueda quedar exenta de pena una falsedad en documento público u oficial, por el hecho que se halla usado para llevar a cabo un delito fiscal que luego se regulariza.<sup>272</sup>

Con motivo de la regularización del delito fiscal, el Juzgado Central de Instrucción N° 3 de la Audiencia Nacional mediante auto de 31/I/1993 sostuvo que la regularización excluye el delito de falsedad, pero dicho auto fue dejado sin efecto por resolución de la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional de 25/VI/1993, lo que se ha convertido en jurisprudencia dominante al respecto.<sup>273</sup>

Una disposición de este tenor y alcance no existe en nuestro Derecho Positivo para los delitos fiscales pero sí en materia de títulos valores, específicamente cheques, ya que el Decreto-Ley 14.412 en su art. 59 encuentra una norma de similar contenido que prevee la extinción de la acción penal por pago del imputado de la deuda y sus acrecidas legales antes de la acusación fiscal.

**Artículo 59 del Decreto-Ley 14.412:** “La pretensión penal a que da lugar cualquiera de las formas delictivas previstas por el artículo anterior (con excepción de la contemplada en el apartado b) se extinguirá si se efectuare el pago del importe del cheque, los intereses bancarios corrientes por las operaciones activas, los gastos y los honorarios arancelarios que se hubieren ocasionado. Si se hubiere iniciado el procedimiento penal, la extinción a que alude el inciso precedente únicamente se operará si el referido pago se realizare antes de la acusación del Ministerio Público”.

La excepción contenida en el referido literal b del art. 58 del Decreto-Ley 14.412 contempla la falsificación de los enunciados esenciales del cheque quedando en consecuencia excluida del ámbito de aplicación del art. 59 del mismo texto legal.

En el ámbito de la doctrina argentina numerosos y prestigiosos autores han celebrado la aprobación de disposiciones

---

272 Muñoz Conde, Francisco, *Derecho Penal*, Parte Especial, p. 997.

273 Méndez, Aparicio, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, p. 395.



legales que consagran la extinción de la acción penal mediante el pago.

Se trata de un mecanismo previsto legalmente en virtud del cual se consagra la exclusión de un sujeto del procedimiento penal por medio del pago de una suma de dinero.

Considero absolutamente desacertada la instauración de este tipo de normas, ya que su existencia, supone una de las causas que permiten el desarrollo de las maniobras que se intentan reprimir.

Con la creación de normas legales que consagran la extinción de la acción penal mediante el pago de una suma de dinero se contribuye, de modo relevante, a la devastación de la conminación penal y se acentúa el carácter simbólico del Derecho Penal Económico.

A nuestro juicio, en lugar de recurrir a este tipo de mecanismos, sería mejor despenalizar estas conductas y dejar de lado estructuras punitivas mal construidas desterrando del ordenamiento jurídico instrumentos que conforman verdaderas “fórmulas de escape”, que no solo desincentivan el cumplimiento en tiempo y forma de los deberes fiscales sino además fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica.

Este mecanismo de extinción de la acción penal por el pago de una suma de dinero, encuentra su fundamento, según gran parte de la doctrina, en el llamado “principio de oportunidad”.<sup>274</sup>

Según enseña MAIER, una de las características del sistema procesal penal es el monopolio persecutorio del Estado y que frente a la decisión de oficializar la persecución penal, como regla general, se ha estimado necesario imponer a los órganos del ministerio público, a modo de principio, el deber de promover la acción penal (promoción necesaria) y la imposibilidad de suspender, interrumpir o hacer cesar el ejercicio de aquella, sino por lo modos previstos en la Ley procesal (irretractabilidad).<sup>275</sup>

---

274 Riquert, “Caracterización general de la Nueva Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769”, p. 992; Jarque Gabriel Daria, “La extinción de la acción en el nuevo régimen penal tributario”, en *La Ley*, Tomo 1997, p. 928.

275 Maier, *Derecho Procesal Penal*, T. 1, pp. 825 y ss.

Por lo tanto ningún criterio de oportunidad, como principio, autoriza a prescindir de la persecución, renunciando al ejercicio de la acción o desistiendo de aquella, impidiendo el principio de autonomía de la voluntad por parte del Ministerio Público y Fiscal.

El principio de oportunidad constituye un criterio excepcional basado en una visión utilitaria de la pena. Así se determinan legislativamente autorizaciones para prescindir de la persecución penal en ciertos casos definidos por la Ley, casos éstos, que solo podrán ser definidos por el hecho en sí, sin crear prerrogativas personales de raza, religión, sociales o económicas.<sup>276</sup>

La selección que es insita a la aplicación de los principios de oportunidad, supone el prevalecimiento de unos intereses sobre otros según factores de poder y desigualdades reales.

Si bien considero que debe procederse a la búsqueda de soluciones alternativas a las penas en los conflictos penales, estimo que la utilización de este tipo de mecanismos de “extinción de la acción penal mediante pago de la deuda”, no hace otra cosa, fundamentalmente en el ámbito de la criminalidad económica, que fortalecer la impunidad de los sectores de mayor poderío económico para asegurarse la no imposición de una pena de prisión reforzando “el carácter simbólico del Derecho Penal Económico y su discurso legitimante de la falsa igualdad persecutoria por parte del Estado”.<sup>277</sup>

Estos mecanismos configuran una expresión de desigualdad a favor de quienes gozan de mayor poderío económico ya que se consagra el “derecho del ciudadano a no ser penado si paga o a pagar para no ser penado”.

A nuestro juicio, no estamos en presencia de una hipótesis de aplicación del principio de oportunidad cuyo fundamento sería la falta de capacidad del Estado, en materia de recursos humanos y económicos, para procesar todos los casos penales que se producen en su seno.

La posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago de una suma de dinero no es una hipótesis consagratoria

---

<sup>276</sup> Idem anterior, pp. 832 y ss.

<sup>277</sup> Christie, Nils, *Una sensata cantidad de delito*, Del Puerto, Buenos Aires, 2004.

del principio de oportunidad sino tan solo una explicitación de la vigencia del afán recaudatorio del Estado.

Esta causa de extinción de la acción penal a través del pago de la deuda fiscal encuentra su fundamento más importante en la finalidad recaudatoria del Estado y constituye una suficiente reparación del bien jurídico afectado.<sup>278</sup>

Tanto MAIER como BOVINO, sostienen que el pago de la deuda fiscal como causa de extinción de la acción penal no es en puridad una causa de extinción de ésta ya que “las verdaderas causas de extinción de la acción penal no dependen, en el sentido de la extinción de la persecución penal, de la voluntad del autor, sino de hechos o acciones que son externos a él”.<sup>279</sup>

Estos autores atribuyen a este instituto una naturaleza jurídica análoga a una excusa absolutoria como un modo de reparación o solución simbólica del conflicto.

Por su parte, CHIARA DÍAZ, considera que el pago de la deuda fiscal como forma de extinción de la acción penal “es una excusa absolutoria y la incriminación y castigo son resignados en función de ciertas condiciones, fundamentalmente el pago de la deuda fiscal”.<sup>280</sup>

Mientras tanto, VIRGOLINI considera que “el efecto real de la aplicación del instituto es impedir la punibilidad, que se refleja en el efecto inmediato descrito por la ley como la extinción de la acción penal. Esto debe ser entendido como la imposibilidad de la imposición concreta de una pena, que opera sin eliminar o cancelar los presupuestos dogmáticos del delito. En consecuencia estamos en presencia de una causa penal de cancelación de la punibilidad”.<sup>281</sup>

Debemos distinguir entre las causas que excluyen la punibilidad de aquellas que la cancelan, ubicándose el instituto objeto de estudio en este último grupo, pues no se trata de una

---

278 Virgolini; “El artículo 14 de la Ley Penal Tributaria argentina como límite de punibilidad”, pp. 49 y 51.

279 Maier, *Derecho Procesal Penal*, p. 94 y ss.

280 Chiara Díaz, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, Santa Fe, 1997, p. 97.

281 Virgolini, “El Artículo 14 de la Ley Penal Tributaria argentina como límite de la punibilidad, 24.769”, pp. 49 y ss.

circunstancia que excluya la punibilidad por motivos contemporáneos a la comisión del delito, que paralicen “*ab initio*” la coerción penal sino que la cancelación de la punibilidad se produce por un acontecimiento sobreviviente al hecho punible, e inclusive al nacimiento de la acción penal.

La exclusión de la pena en estos casos ha encontrado según la doctrina española diversos fundamentos, para unos, se funda en razones de política criminal en las que se ha compensado la culpabilidad del autor con un “*actus contrarius*”, es decir con una actuación socialmente constructiva<sup>282</sup>; para otros se funda en una causa de extinción de la antijuridicidad derivada del ordenamiento fiscal por haber dado satisfacción a la víctima.<sup>283</sup>

Para otro sector doctrinal se trata de una excusa absoluta que sólo puede beneficiar al sujeto que regularice su propia situación tributaria excluyéndose a terceros partícipes en la comisión del hecho, se trataría de una suerte de excusa absoluta subjetiva.<sup>284</sup>

Analizando el tenor de la legislación española y sin perjuicio de nuestra oposición a este tipo de soluciones normativas, creemos que la misma ha instrumentado, de manera indudable, una verdadera “excusa absoluta” y por tanto, entendemos, que debe ser también de aplicación no sólo al obligado tributario sino a los demás partícipes.

A nuestro juicio, de las soluciones ensayadas, la más adecuada es atribuirle al instituto la naturaleza de “causa voluntaria de extinción penal prevista legalmente”.

Las razones de política criminal que inspiran al instituto del pago de la deuda fiscal como causa de extinción de la acción penal son fundamentalmente cuatro:

- 1- Innecesariedad de la pena por reparación del daño fiscal.
- 2- El interés recaudatorio del Estado. Una vez satisfecho el mismo éste pierde interés real en ejercitar la persecución penal.

---

282 Bacigalupo, *Código Penal*, Doctrina y Jurisprudencia, p. 3109; Boix Reig y Bustos Ramírez, *Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*, p. 97 y ss.

283 Queralt Jiménez, *Comentario a la reforma del Fraude Fiscal*, p. 64.

284 Vives Anton y otros, *Derecho Penal, Parte Especial*, p. 538.

3- Se trata de una alternativa realista tanto para evitar que un importante número de denuncias por evasión fiscal lleguen al fuero penal como para resolver las causas en trámite.

4- La no estigmatización del denominado delincuente fiscal.

Sobre el instituto objeto de análisis no podemos soslayar nuestra coincidencia con Alejandro CATANIA quien ha sostenido que el mejor fundamento para la inclusión de un instituto de estas características es la voluntad política de evitar el encarcelamiento de quienes realizan ciertos actos delictivos, atemperando el postulado tan frecuente en períodos electorales de “traje a rayas para los evasores” en una suerte de doble discurso institucional.<sup>285</sup>

En nuestra opinión, la forma más adecuada de evitar una sobredimensión cuantitativa de causas en materia penal fiscal, es eliminar, por vía legal, la llegada al fuero criminal de todos aquellos supuestos evasivos de menor magnitud los que deberán ser absorbidos en forma exclusiva por el fuero administrativo.

El precitado **artículo 305 del C.P. español** en su inc. 1ro. define el Fraude a la Hacienda Pública de esta manera: “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

1- La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

2- La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una

---

285 Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Ley 24.769, 2ª ed.*, p. 283.

estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios”.

Para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, por una parte, el **elemento objetivo** consistente en la producción probable o efectiva de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, **el elemento subjetivo** característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello.

El ordenamiento jurídico posee diversos grados de reacción frente a quienes contravienen sus normas legales, que se entrelazan y se escalonan en función de la naturaleza, la intensidad o, sobre todo, la gravedad de la contravención. El Derecho Tributario no es ajeno a esta realidad: la simple regularización fiscal, sin infracción tributaria, la imposición de sanciones administrativas, o la apreciación de conductas delictivas susceptibles de sanción penal, son exponentes de diferentes estadios en que puede estar incurso el obligado tributario que no ha cumplido sus obligaciones fiscales. Lógicamente, la reacción más grave se produce cuando la conducta antijurídica del infractor reviste coloración delictiva. El delito fiscal representa, como en general todo el Derecho Penal, la reacción más grave frente a las conductas acreedoras de una mayor reprochabilidad social, y por ello, puede ser objeto incluso de la sanción más afflictiva, la que consiste en la privación de libertad. Ahora bien, no todo incumplimiento de las obligaciones fiscales es constitutivo de delito, es necesario que concorra una conducta defraudatoria, es decir, que medie engaño bastante para generar error en la administración tributaria de la que se derive un perjuicio económico. Y es necesario, también, un ánimo o intención defraudatoria enderezada a engañar a la administración fiscal. Sólo entonces hay fraude fiscal tipificado como delito. Ello tiene su importancia en una materia tan compleja como la tributaria, sensible a interpretaciones divergentes, porosa a sofisticadas operaciones de ingeniería fiscal que pueden dar lugar a un delito o una infracción administrativa. El fraude a la ley tributaria no puede confundirse con el fraude tributario, ni puede decirse que el fraude de ley constituye una modalidad comisiva del delito de defraudación tributaria, son dos realidades diferentes, que responden a dos estadios diferentes de contravención a la norma fiscal.

El verbo nuclear del delito de defraudación tributaria, es proceder con engaño a expensas de los Derechos del Estado a percibir los tributos, no es otra cosa que la descripción típica del delito de defraudación tributaria previsto en el art. 110 del C.T. en su redacción dada por el art. 23 del D.L. 15.294 que requiere como condicionante del ejercicio de la acción penal la instancia del ofendido (art. 11, C.P.P.), que en el caso está constituida por la Denuncia de la administración tributaria mediante resolución fundada.

Y proceder con engaño, verbo nuclear típico de la defraudación tributaria, supone o bien la presentación de declaraciones juradas falsas, o balances ficticios, o la simulación de deudas, etc., y si ello se realiza como ardid para no verter los propios impuestos en las arcas del Estado obteniendo un provecho indebido a expensas de los derechos de éste a recaudar tributos entonces se configura la intención específica prevista en la norma incriminatoria como referencia subjetiva del tipo.

El elemento subjetivo del delito de defraudación es el proceder con engaño, es la mentira a sabiendas de la ausencia de verdad; supone un ánimo doloso de faltar a la verdad intencionalmente excluyéndose la hipótesis de error. La conducta engañosa podrá relacionarse con el aspecto material, personal, espacial o temporal del hecho imponible, o con el aspecto subjetivo o el cuantitativo de la obligación tributaria, en tanto y en cuanto resulten ser, por sus características, acciones tendientes a la modificación (ya sea disminución, eliminación o postergación) aparente de la obligación tributaria o de su objeto, con respecto a un sujeto determinado.

La acción típica de la defraudación tributaria se asienta en una postura nítidamente positiva de tal modo que el sujeto activo debe proceder con engaño. La expresión proceder subraya el carácter activo del comportamiento, quedando excluidas las conductas puramente omisivas de carácter formal, tales como omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, omisión de formular las declaraciones a las que estuviere obligado el contribuyente, etc.<sup>286</sup>

La omisión de incluir en la facturación y/o registración, una o más operaciones, que a juicio del fisco resultan gravadas y criterio

---

286 Reta, Adela, "El delito de defraudación tributaria en la Ley 15.294", *Revista de Derecho Penal* N° 6, FCU, Montevideo, Año 1984, p. 45.

del contribuyente no de modo alguno supone proceder con engaño, por lo que no se configura la hipótesis delictiva en examine.<sup>287</sup>

La omisión de facturar o de registrar una operación fiscal determinada podría ser considerada como una suerte de ocultación. No obstante todo ello, no toda ocultación supone necesariamente un proceder engañoso del sujeto activo de la conducta, no toda ocultación se equipara al engaño, sino cuando dicha ocultación importa a la vez una conducta activa, tendiente a engañar.<sup>288</sup>

Tanto la contabilización de una factura falsa para el cálculo de la base imponible, como la comisión de contabilizar el pago por algún servicio efectivamente prestado a un tercero, para el mismo cálculo, son la exteriorización de una falsedad del aspecto material de la obligación tributaria, en un caso, y del aspecto material del hecho imponible, en el otro.<sup>289</sup>

En la actual descripción típica se ha prescindido del vocablo “fraude” como sinónimo de engaño que era el medio típico para la comisión del delito de defraudación, sustituyendo el mismo por la terminología “...proceder con engaño...” la cual va a delinear claramente la conducta típica.

Muchos autores han manejado las expresiones **fraude** y **engaño** como sinónimos aún cuando no lo son. La legislación italiana y las que se originan en ella emplean frecuentemente la expresión fraude mientras que los Códigos españoles y los iberoamericanos que son tributarios de la legislación española usan el vocablo engaño.

La doctrina entiende que hay una diferencia entre el fraude y el engaño, y que el fraude es más que el engaño en cuanto puede comprender hipótesis en los cuales se defrauda sin necesidad de inducir en error, en tanto que el engaño es en esencia una modalidad de conducta susceptible de generar un error en la persona.<sup>290</sup>

---

287 Idem anterior, p. 52.

288 Preza, Dardo, “Los delitos fiscales”, *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9, p. 68.

289 Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, p. 73.

290 Reta, Adela, “El delito de defraudación tributaria”, *Revista Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 6, Año 1975, p. 307.



RETA citando a ANTON ONECA exponente conspicuo de la doctrina española ha sostenido que "...el engaño es una simulación o disimulación de la verdad. Es crear una apariencia de verdad de tal manera que mediante esa apariencia de verdad se induce en error a una persona. Esta expresión reclama en el agente una conducta activa, es decir, ésta tiene que crear algo. De ahí que una buena parte de los doctrinos italianos contemporáneos excluyan la posibilidad de la comisión por omisión en este tipo de delitos...".<sup>291</sup>

La Real Academia Española define el engaño, en una primera acepción, como la falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre y agrega que engañar es dar a la mentira apariencia de verdad. En una segunda acepción, supone inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes o fingidas.<sup>292</sup>

Por engaño debemos entender todo proceder del sujeto activo idóneo para inducir en error a la administración tributaria, debe tratarse de un engaño que rebase el equivalente a la simple mentira, que la supere en contenido y entidad, ya que sustancialmente la simple mentira no basta "per se" para configurar el proceder engañoso requerido por el tipo penal.

La mentira pura y simple, sin vestigio alguno de idoneidad, desprovista de todo signo de exteriorización debe ser excluida por insuficiente para configurar un proceder engañoso. Tampoco constituye un medio típico para el delito de estafa.

La forma adoptada por el engaño debe ser hábil para inducir a error a alguien normalmente precavido. Si la maniobra es avizorada fácilmente, no se configura el engaño que exige la norma.

Para que se configure el delito en estudio, no basta un obrar con engaño, sino que el engaño tenga la finalidad "de obtener un provecho indebido..."; en suma, para que una conducta se adecue a la descripción típica no es suficiente con que sea objetivamente engañosa sino que debe estar subjetivamente dirigida a la obtención de un provecho injusto.

---

291 Idem anterior.

292 Preza, Dardo, citando a Federico Berro en *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9, p. 67.

El verbo nuclear “proceder con engaño” propio de la defraudación guarda relación, aparentemente semántica, con los medios típicos del delito de estafa previsto en el art. 347 del C.P. que dice “...el que con **estratagemas o engaños** artificiosos indujere en error a alguna persona para procurarse a si mismo o a un tercero un provecho injusto en daño de otro será castigado con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaria...”.

No consideramos necesariamente asimilables ambos conceptos, pues si bien tienen visos de semejanza, debemos convenir en que “parecido no es igual”.

El proceder engañoso propio de la defraudación tributaria supone, a nuestro juicio, cualquier engaño idóneo, apto para alcanzar el objetivo de engañar.

Su idoneidad para el resultado debe medirse desde una perspectiva objetiva y también desde una subjetiva teniendo presente la calificación de la víctima para percibir el engaño.

El engaño objetivamente considerado debe tener la suficiente entidad para engañar pero esa objetividad estará limitada por las condiciones personales de la víctima.<sup>293</sup>

Se trata de un engaño que tiene que tener por objeto hechos concretos, debe suponer o bien la deformación o supresión de hechos ciertos y determinados o bien la simulación u ocultación de hechos falsos.

Debe existir una vinculación inescindible entre el engaño y la inducción en error de la víctima, este es el elemento determinante. El error del destinatario del engaño debe haber sido producido, debe haber hallado su causa eficiente o productora en el engaño mismo y no en cualquier otra circunstancia.

Por su parte en el delito de estafa, sus medios típicos, “estratagemas o engaños artificiosos”, tienen que revestir cierta aparatosidad, escenificación mediante actos externos, aislados o concatenados entre sí, inequívocamente idóneos para inducir en error a la víctima y claramente dirigidos a ese objetivo.

Inducir en error es determinar en un falso juicio a la víctima.

---

293 Puig Gustavo, “El delito de estafa”, en Derecho Penal Económico, *Cuadernos*, de la F.D.C.S., N° 16, Año 1990, Segunda Serie, Montevideo.

Ambos medios típicos de la estafa, claramente señalados por la doctrina especializada como sinónimos, explicitan que la simple mentira no basta para estructurar el delito, por el contrario, es preciso que la conducta se rodee de cierta exterioridad para que constituya el medio exigido por el tipo.<sup>294</sup>

Estamos en presencia de un engaño calificado, que para que sea artificioso requiere además de las palabras un hecho exterior que acredite o avale las palabras pronunciadas. Es decir que la “mise en scene” o puesta en escena requiere que el elenco de palabras esté condimentado por ingredientes fácticos que den apariencia de verdad a las mentiras.

Hay estratagemas toda vez que el agente maquina un ardid tendiente a inducir en error a la víctima.<sup>295</sup> Las formas genéricas del fraude son el ardid y el engaño. Ambos tienen en común que son modos de hacer creer a la víctima, o de mantenerla en su creencia, o de reforzarla en su creencia de que es verdadero lo que no lo es. La diferencia entre uno y otro modo es sólo formal: el ardid requiere artificios o maniobras objetivos simuladores de una realidad. El engaño no, pues consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que, en realidad es falso.

Entendemos que el proceder engañoso de la defraudación tributaria no requiere para su configuración ninguna estratagema, ni escenificación o puesta en escena ni aún un engaño artificioso, basta con la existencia de un medio hábil, apto e idóneo para engañar que ultrapase la simple mentira, que queda lógicamente excluida, pero que no requiere la “mise en scene” propia de la estafa.

La mendacidad pura y descarada queda excluida como medio punible de comisión del reato. El engaño debe consistir en algo objetivo, visible y tangible donde se presenta a la víctima una realidad distorsionada.

El proceder engañoso en la defraudación tributaria debe poseer la idoneidad causal, es decir, aptitud jurídica tipificante para inducir a la víctima al falso juicio.

---

294 Cairolí, Milton, *Curso de Derecho Penal*, T. III, p. 355, citando a Mourat Core.

295 Preza, Dardo, “Los delitos fiscales”, *Revista INUDEP*, N° 9, Año VII, p. 69.

En nuestra opinión para la configuración del delito de defraudación tributaria no se necesita un engaño artificioso o estratagema como en la estafa porque el legislador no lo ha pedido expresamente. Bastará con cualquier engaño revestido de la suficiente aptitud o idoneidad que sirva para inducir en error a los funcionarios encargados de la recaudación tributaria.

El ilustre camarista Dr. Dardo PREZA, integrante del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2do. Turno, haciéndose eco de las expresiones del Profesor Gonzalo FERNÁNDEZ, ha sostenido que "...cuando el engaño del agente se dirige a lesionar al Estado en la percepción de tributos o impuestos, existe un tipo especial que prevalece sobre el delito de estafa: el ilícito de defraudación tributaria cuyo elemento material consiste en proceder con engaño para obtener un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos. El principio de tipicidad y especialidad imponen la aplicación de la "lex specialis". Toda vez que de los hechos pueda inferirse sin vacilaciones que el bien jurídico pretendidamente lesionado por los imputados lo es la percepción de los impuestos, ello obliga a calificar el comportamiento en la égida de la defraudación tributaria, una de las figuras delictivas a través de las cuales el ordenamiento positivo tutela la hacienda pública..."<sup>296</sup>

Sin perjuicio de lo ut supra citado, existe, ontológicamente, una diferencia sustancial entre la estafa y la defraudación fiscal, en lo referente a los medios típicos, ya que la exigencia de estratagemas y engaños artificiosos es privativa y exclusiva de la estafa no siendo exigibles dichos medios típicos para la configuración del delito de defraudación tributaria.

En sentido contrario a lo expresado se pronuncia BACIGALUPO ZAPATER coincidiendo con el tenor de la sentencia de condena por delito de defraudación tributaria que se impuso en la STS 13/2006, del 20 de enero del mismo año, confirmatoria de la sentencia de la Audiencia Provincial recurrida en casación sostiene que "...El **concepto de engaño** en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal pro-

---

296 T.A.P. de 2do. Turno, Sent. 211/2002, Ministro redactor Dr. Dardo Preza.

viene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias. La jurisprudencia ha definido repetidamente el concepto de engaño como la afirmación de lo falso como si fuera verdadero o el ocultamiento de lo verdadero. En diversos precedentes se ha admitido también la comisión del engaño por omisión (de informar sobre circunstancias respecto de las cuales el sujeto activo era garante). En el caso del delito fiscal el concepto de engaño se ha trasladado de tal manera que las declaraciones incompletas, incorrectas o falsas resultan típicas, pues en ellas se afirma como correcto lo que en realidad no es así. Afirmar un hecho como ocurrido en un determinado tiempo que no es el legalmente establecido, por lo tanto, es una acción que se subsume bajo el tipo del delito fiscal...”<sup>297</sup>

La Profesora RETA respecto del medio típico de la defraudación ha sostenido que: “...El engaño consiste en una simulación o disimulación de la verdad que induzca en error a los representantes de la administración tributaria...”<sup>298</sup>

En cuanto el delito de defraudación tributaria requiere, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito.

El fraude fiscal creado por la Ley 13.637 (art. 228), repitió el tipo y con la denominación actual fue estatuido por el art. 110 del C.T. (Ley 14.306), recibiendo la redacción actual en la Ley 15.294.

En la actualidad, el núcleo del tipo ya no requiere la ejecución de un acto fraudulento (Ley 13.637), ni obtener un enriquecimiento “mediante fraude” (Ley 14.306) para plasmar la figura, bastando el “proceder con engaño” con el fin señalado (Ley vigente, N° 15294).

Sostiene el Profesor LANGON que la defraudación se articula sobre la base del concepto de estafa aunque no se requieren maniobras artificiosas.

No se requiere la artificiosidad, ni la famosa “mise en scene”, ni ninguna otra preparación especial.

---

297 Bacigalupo Zapater en sus Comentarios a la Sentencia de condena por delito de defraudación tributaria que se impuso en la S. 13/2006, de 20/I/2006.

298 Reta, Adela citada por LJU Caso 12.048, T. 104 - Año 1992, T.A.P. de 3er. Turno.

No coincidimos con este autor en cuanto a que la "...simple mentira..." o "...la mentira desnuda..." eventualmente podría consistir en los medios típicos del delito.<sup>299</sup>

El legislador no ha exigido los medios típicos propios de la estafa, pues no requiere en el delito tributario "la puesta en escena que sí exige el tipo del art. 347 del Código Penal".

Para el delito que se analiza basta el proceder con engaño, no requiriéndose que sean "artificiosos" ni que haya "estratagema", lo que no quiere decir que en un caso determinado "no se asista al espectáculo de conductas de esta clase", que se dan con toda su extensión, pero quiere significar que pueden aceptarse engaños con mayor latitud que en los delitos contra la propiedad.<sup>300</sup>

El Profesor Milton CAIROLI sostiene que no se trata de un engaño calificado, sino que toda "conducta desleal, de mala fe, toda forma de astucia, artificio, engaño o comportamiento incorrecto idóneo para causar daño plasma esta figura...siempre naturalmente que haya dolo, es decir, conciencia de engañar y voluntad de obtener, haciéndolo, un provecho indebido en perjuicio de los intereses fiscales".<sup>301</sup>

Por último debemos descartar la propuesta sugerida por SOLER, FROHLICH y ANDRADE en cuanto a que el engaño se dirige a facilitar el apoderamiento ilegítimo por parte del mismo infractor, toda vez que no solo resulta una "*contradictio in terminis*" pretender que un sujeto se apodere de aquello que ya está en su poder, sino que de aquella manera se pretende reemplazar el requisito típico de omitir, poner bajo el poder del órgano recaudador lo que se debe, por un apoderamiento del sujeto pasivo, que reitero es imposible, como una manera de intentar hallar un resultado inexistente.<sup>302</sup>

Consideramos necesario señalar que en el delito de **defraudación fiscal no se configura por el incumplimiento a un**

---

299 Langon Miguel, *Código Penal*, Comentado, De los Delitos en particular.

300 LJU caso 12.048, tomo 104, año 1992, T.A.P. de 3er. Turno.

301 Cairolí, Milton, citado en L.J.U, Caso 12.048, Tomo 104 - Año 1992, T.A.P. de 3er. Turno.

302 Analizado por Medrano en "Delitos tributarios, bien jurídico y tipos legales", pp. 29 a 52.

**convenio de pago en parcialidades.** El delito de defraudación fiscal, entre otros elementos del tipo, requiere el ánimo doloso por parte del sujeto activo, que se exterioriza mediante “el proceder engañoso” idóneo para inducir en error a la administración fiscal, elemento que no se configura por el sólo hecho de que el contribuyente omita el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí solo constituya un engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la “falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia.

La defraudación fiscal requiere como medio típico el engaño idóneo para inducir en error de la autoridad fiscal, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

#### C) NATURALEZA JURÍDICA Y CONSUMACIÓN.

La estafa y la defraudación tienen en común la naturaleza jurídica de delito de peligro ya en ambas la consumación prescinde de la efectiva afectación del bien jurídico tutelado.

En ambos casos no se requiere que el sujeto pasivo padezca un efectivo daño patrimonial bastando la mera probabilidad de él.

Tanto en la estafa como en la defraudación tributaria se prescinde, para su consumación, de la concreción de la finalidad perseguida, es decir el provecho injusto o indebido y el daño correlativo, por la propia naturaleza de peligro que tienen ambas figuras penales.

En ambos tipos penales el momento consumativo se ubica, por mandato legal, en una etapa cronológica y lógicamente anterior a la obtención del provecho patrimonial efectivo.

La estafa utiliza la expresión “...en daño de otro...” que es sintomática de la naturaleza de delito de peligro y desecha la expresión “...con daño...” que acarrea la exigencia de un daño patrimonial efectivo al titular del bien jurídico para su consumación.

En la actual redacción, la defraudación tributaria es un delito de peligro, y la consumación se produce toda vez que se realiza con engaño con el fin de obtener un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado de percibir sus tributos.

El delito se consuma toda vez que el agente de la conducta, procede con engaño, con el ánimo doloso, deliberado y reflexivo de obtener un provecho indebido, sin que se requiera, para la consumación del ilícito, la efectiva obtención del referido provecho indebido.

En este caso no se castiga el daño que provoca determinada conducta sino la mera probabilidad que de él se derive un evento temido y antijurídico.

Basta que potencialmente se ponga en vilo la recaudación de los tributos por parte del fisco para que se consume la figura sin importar si ha existido o no daño económico efectivo.

Si bien la modificación introducida por la Ley 15.294 adelantó el momento consumativo y convirtió el tipo en un verdadero delito de peligro concreto y no abstracto, tal peligro debe ser probado porque en nuestro Derecho no se castiga la mera intención, aún cuando halla existido una intención de lesionar al Fisco, deberá probarse que la acción generó el peligro de que esa lesión se produjese.

Se consagra una figura de peligro, lo que según BAYARDO, es un delito “de tendencia, un delito de mera actividad, de tipo formal que no requiere el daño para su consumación, siendo el perjuicio puramente potencial, consumándose con la pura actividad del agente.”<sup>303</sup>

No se exige, que la administración fiscal haya sido inducida en error, que haya sido efectivamente engañada sino que basta y es suficiente el cumplimiento de un acto engañoso susceptible de producirlo.

En la anterior redacción del Código Tributario, Decreto-Ley 14.306, el delito de defraudación tributaria, tenía naturaleza de delito de daño, ya que se usaba la expresión “...obtuviera para sí

---

303 Bayardo Bengoa, citado por L.J.U., Caso 12.048, Tomo 104 - Año 1992, T.A.P. de 3er. Turno.



o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del estado a percibir los tributos...”.

Es claro pues, que el nuevo texto vigente, adelanta el momento consumativo del delito respecto de la descripción típica derogada, ya que basta para ello, proceder con engaño con el fin de obtener un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado a percibir los tributos no siendo relevante que la conducta logre efectivamente el fin perseguido.<sup>304</sup>

Estamos en presencia de una conducta que va a constituir delito por haber puesto en peligro el bien jurídico tutelado. No hay delito sin lesión jurídica y ésta se verifica o bien por una lesión efectiva al bien jurídico (daño) o por la probable lesión efectiva a ese bien jurídico (peligro).

En la defraudación fiscal no se requiere que el Estado haya sido dañado en su derecho a percibir tributos sino basta con que ese derecho haya sido puesto en peligro. No se trata de un delito de pura desobediencia, todo delito debe tener una sustancia de disvalor, la antijuridicidad del mismo delito que es la lesión jurídica; es imprescindible que haya lesión al bien jurídico o al menos peligro de él.<sup>305</sup>

Para que se opere la consumación en la defraudación tributaria se debe proceder con engaño y la conducta engañosa debe estar precedida de la motivación específica, de la finalidad de obtener para sí o para un tercero un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado a percibir los tributos.

Tratándose de un delito de peligro no exige su consumación el efectivo daño al derecho recaudatorio del fisco.

En la estafa y en la defraudación el sujeto activo, en principio, parece ser cualquiera, se trata de un agente incondicionado singular, se usa en ambos casos la expresión “...el que...”.

El texto legal consagra un sujeto activo del delito en forma genérica.

---

304 Reta, Adela, “Exposición de Post Grado de Derecho Público”, Año 1993, citada por Valdés Costa, Ramón en *Código Tributario*, Concordado y comentado, 4ta. ed., p. 488.

305 Reta Adela, en “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 6, Año 1975, p. 308.

No exige requisitos específicos por lo que a dicha calidad puede acceder cualquiera.

No obstante ello debemos hacer una exclusión de perogrullo y es que no puede ser sujeto activo del delito de estafa el propietario de la cosa o titular del patrimonio que pretende dañarse, según se considere a la propiedad o al patrimonio como bien jurídico tutelado en este tipo penal.

Sin embargo en la defraudación tributaria esta generalización merece ciertas consideraciones que parecen restringir la misma en alguna de sus modalidades de actuación.

El sujeto activo del delito de defraudación fiscal, el obligado, es, en principio, el sujeto pasivo de la relación tributaria.

De esta manera, el contribuyente, es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo.

Como es el realizador del hecho imponible es un **deudor a título propio**.

El agente puede actuar, según el precepto penal, "...directamente o por interpuesta persona...".

Es claro que, en la primera modalidad, "**directamente...**" el sujeto activo no puede ser cualquiera, debe revestir necesariamente la calidad de contribuyente fiscal.

Debemos tener presente que, en todos los casos, el beneficiario económico efectivo del delito fiscal, será indudablemente, el contribuyente tributario que es aquel obligado a tributar y quien en definitiva, con el no pago de tributos, violará el Derecho del Estado a su percepción.

Solo puede beneficiarse material y efectivamente con el no pago de tributos el que está obligado a tributar, y en tal caso, necesariamente deberemos estar ante un contribuyente fiscal, único obligado al pago de aquellos.

En la primera modalidad el sujeto activo **directamente**, procede con engaño, con el fin de obtener "...para sí o para un tercero..." un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado a recaudar, lo que supone que **cuando el beneficio de la defraudación es para "...sí..."** entonces el sujeto activo que

actúa directamente tiene que ser siempre un “contribuyente”; sería el caso de aquel que actúa directamente, procediendo con engaño, para obtener para sí mismo un provecho económico indebido a expensas del Derecho fiscal del Estado a recaudar; pero cuando **el beneficio del ilícito penal es para un “...tercero...”**, esto es, cuando el beneficiario económico de la conducta ilícita sea una persona distinta de aquel sujeto que procede con engaño, entonces ambos necesariamente deberán ser contribuyentes ya que pareciera que sólo puede actuar en forma directa ante la administración tributaria con posibilidad de obtener un beneficio económico fiscal un contribuyente y de igual manera sólo puede beneficiarse económicamente con el no pago de tributos aquel que está obligado a abonarlos y éste es en todos los casos un contribuyente fiscal.

Por su parte, en la segunda modalidad, la expresión legal “...**por interpuesta persona...**” permite concluir que la misma puede ser cualquiera no siendo necesario que ostente la calidad de contribuyente. Sería la hipótesis del mandatario. En esta segunda hipótesis, la interpósita persona sería el autor material de la conducta antijurídica, restando determinar el responsable intelectual, el cual, podría ser el propio contribuyente que en definitiva resultaría beneficiado económicamente con el no pago de tributos que tiene la obligación de abonar en perjuicio de los derechos recaudatorios fiscales. Aquí deberán aplicarse en forma adecuada las normas del Código Penal en materia de concurso de delinquentes, en especial los arts. 60 y 61 del mismo.

El denominador común de ambas modalidades, es que, aquel que pretende beneficiarse económicamente en forma indebida a expensas de los Derechos del Estado a percibir tributos debe ser necesariamente un contribuyente, dado que sólo puede beneficiarse con el no pago de tributos el que está obligado a pagarlos y en esta situación sólo es posible ubicar al llamado “contribuyente fiscal” y a ningún otro.

El art. 17 del C.T. define al contribuyente como “...aquella persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria...”. Por su parte el art. 24 del mismo cuerpo normativo define al hecho generador de la obligación tributaria como “...el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación...”.

La Profesora RETA sostenía que el sujeto activo en la defraudación tributaria puede ser el contribuyente o un tercero en beneficio de éste.<sup>306</sup>

Por su parte CAMAÑO ROSA sostiene que el sujeto activo sólo puede ser contribuyente definido en el art. 17 del C.T.. En cuanto al no contribuyente lo considera únicamente como cooperador a pesar de recordar que es indiferente que el enriquecimiento indebido se obtenga para sí o para un tercero.

Sin embargo puede darse la situación de un profesional que liquide fraudulentamente los tributos en beneficio de su cliente sin que éste tenga conocimiento o haya prestado su anuencia a dicha conducta.<sup>307</sup>

Por su parte, en la estafa **el sujeto pasivo** es el titular del bien jurídico propiedad o patrimonio según la concepción a la cual nos afiliemos, mientras que en la defraudación tributaria lo es el Estado en su función recaudadora fiscal.

El Estado, es el acreedor de los tributos, es el titular del bien jurídico tutelado que no es otro que su derecho a percibir los tributos.

Por último cabe señalar que el **objeto material** de los ilícitos fiscales no son otra cosa que los “tributos” y éstos surgen definidos por el art. 10 inc. 1ro. del C.T. de la siguiente manera: **Concepto de tributo:** es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los tributos a su vez se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales cuyas definiciones aparecen explicitadas en los arts. 11, 12 y 13 del C.T..

Por su parte el Código Fiscal peruano los define como prestaciones pecuniarias, generalmente en dinero, que establecidos por la Ley, deben su cumplimiento por las personas privadas a favor de los entes públicos para el cumplimiento de sus fines.

---

306 Reta Adela, “El derecho penal tributario uruguayo”, *Anuario de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 110.

307 Camaño Rosa, *Reformas Penales Uruguayas*, p. 44.

En este sentido el término genérico tributario, según el Código Tributario comprende los siguientes conceptos: Impuestos, Contribución, Tasa.

D) LA OMISIÓN Y LA DEFRAUDACIÓN DENTRO DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.

Cuando analizamos *ut supra* el “proceder engañoso” como medio típico de la defraudación fiscal sostuvimos entre otras cosas que “...el elemento subjetivo del delito de defraudación es el proceder con engaño, es la mentira a sabiendas de la ausencia de verdad; supone un ánimo doloso de faltar a la verdad intencionalmente excluyéndose la hipótesis de error.

La acción típica de la defraudación tributaria se asienta en una postura nítidamente positiva de tal modo que el sujeto activo debe proceder con engaño.

La expresión proceder subraya el carácter activo del comportamiento, quedando excluidas las conductas puramente omisivas de carácter formal, tales como omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, omisión de formular las declaraciones a las que estuviere obligado el contribuyente, etc. La omisión de incluir en la facturación y/o registración, una o más operaciones, que a juicio del fisco resultan gravadas y criterio del contribuyente no, de modo alguno supone proceder con engaño por lo que no se configura la hipótesis delictiva en examine.

La omisión de facturar o de registrar una operación fiscal determinada podría ser considerada como una suerte de ocultación. No obstante todo ello, no toda ocultación supone necesariamente un proceder engañoso del sujeto activo de la conducta, no toda ocultación se equipara al engaño, sino cuando dicha ocultación importa a la vez una conducta activa, tendiente a engañar.

Alejandro CATANIA ha sostenido que la omisión de pago de un tributo resulta incompatible con el concepto de acción y encuentra su ámbito en la mera omisión.<sup>308</sup>

Debemos distinguir necesariamente los delitos de resultado de los de mera actividad; los primeros, son aquellos tipos en los que el resultado, consiste en una consecuencia de lesión o de

---

308 Catania, Alejandro, *Regimen Penal Tributario Argentino*, p. 74.

puesta en peligro separada espacial y temporalmente de la acción del autor; en cambio, los segundos, son aquellos en los que la realización del tipo coincide con el último acto de la acción y por tanto no se produce un resultado separable de ella.<sup>309</sup>

Corresponde considerar a los delitos propios de omisión como hechos penales que se agotan en la no realización de la acción requerida por la ley... ciertamente con la referida acción requerida se pretende también, en última instancia, evitar un resultado valorado negativamente por el ordenamiento jurídico, pero el legislador no obliga al omitente a impedir el resultado y por ello tampoco hace de la producción de un determinado un elemento del tipo. Los delitos propios de omisión son, como consecuencia, el contrapunto de los delitos de pura actividad.

La omisión no significa “no hacer nada” sino “no hacer algo determinado”. El tipo de la omisión es siempre circunstanciado, “por su naturaleza debe captar, ante todo, una situación objetiva que se da en llamar situación típica...el núcleo del tipo objetivo es la exteriorización de una conducta distinta de la ordenada...”.<sup>310</sup>

Realizando un relevamiento de jurisprudencia en la República Argentina hemos tomado conocimiento de un fallo dictado por la justicia especializada en la materia cuyo contenido y tratamiento merece un análisis minucioso por la trascendencia que tiene en el estudio de la omisión en los delitos fiscales.

Recientemente ha tomado estado público la resolución dictada en una megacausa seguida por ante el fuero en lo Penal Económico (Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, causa 1.831/2000, auto del 15/VIII/06, régimen N° 14, ficha 152/216), en la que se dictó auto de procesamiento respecto de los “usuarios” de facturas ideológicamente falsas emitidas por sociedades fantasmas (“usinas”) exclusivamente creadas a tal efecto. En ese pronunciamiento, se calificó la conducta del contribuyente que había omitido la presentación de las correspondientes declaraciones juradas y el pago de los impuestos debidos, como constitu-

---

309 Roxin, Claus, *Derecho Penal, Parte General*, T. 1, Fundamentos de la estructura de la teoría del delito, traducido por Luzón Peña, Civitas, Madrid, 1997, p. 41.

310 Zaffaroni, Eugenio, Alagia, Alejandro, Solkar, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 2002, p. 37.

tiva del delito de evasión simple previsto y reprimido en el art. 1º de la Ley Penal Tributaria vigente (LPT).

Más allá de lo típico que resulta la contabilización de tales facturas y su utilización para simular gastos que disminuyan la base imponible, el magistrado interviniente consideró que el incumplimiento de la obligación de presentar las correspondientes declaraciones juradas constituye el ardid que caracteriza aquella figura penal.

Como se sabe, no toda omisión de pago del impuesto debido se considera evasión en los términos de la LPT, sino que para que ello ocurra se requiere que además de no pagar, el contribuyente realice “por acción u omisión” maniobras defraudatorias tales como “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”.

El punto de la resolución en examen que llama a la reflexión se refiere a si resulta correcto considerar, como allí se afirma, que la sola omisión de presentar la declaración jurada debida pueda configurar el ardid o el engaño que se requiere para la tipificación de la figura de la evasión simple.

Especial interés reviste el tema desde que con la sanción de la Ley 24.769 se estableció que la evasión puede cometerse tanto por acción como por omisión. La cuestión no se presenta exclusiva de nuestro ordenamiento, sino que también se ha planteado en España, con mayor énfasis a partir de la reforma del año 1995, que como nuestra Ley, incluyó a la omisión como medio comisivo expreso del delito de evasión tributaria contemplado en el art. 305 del C.P. de ese país (“...El que por acción u omisión defraudare a la Hacienda Pública... eludiendo el pago de tributos...”).

La doctrina de ese origen se encuentra dividida. Entre los que dan una respuesta afirmativa podemos citar a Eugenio Simón ACOSTA<sup>311</sup> en cuanto afirma que “no debe olvidarse, como destaca PÉREZ ROYO<sup>312</sup>, que en la actualidad el cumplimiento de los deberes tributarios se confía al propio sujeto pasivo, concedor de los elementos de hecho que integran la obliga-

---

311 Acosta, Eugenio Simón, *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 54.

312 Pérez Royo, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

ción tributaria. La administración sería incapaz de desarrollar su cometido sin la colaboración activa del contribuyente que, al menos, debe proporcionar a aquella la información necesaria para darle a conocer la existencia de la obligación fiscal.

La consecuencia es que los comportamientos meramente omisivos pueden llegar a ser delito si el reo tenía el deber de actuar y conocía ese deber”.

Igual criterio sostiene RODRÍGUEZ MOURULLO<sup>313</sup>, fundando también su conclusión en la obligación del contribuyente de autodeterminar su obligación tributaria, por lo que la infracción a ese deber adquiere un valor concluyente idóneo para engañar al Fisco. Con argumentos parecidos, también se inclina por la tipicidad de esa omisión Carlos MARTÍNEZ - BUJÁN PÉREZ<sup>314</sup>, citado por BAJO FERNÁNDEZ y S. BACIGALUPO<sup>315</sup>, indicando que la obligación del contribuyente de presentar la declaración nace de la propia Constitución española (art. 31).

La jurisprudencia del Tribunal Supremo de ese país, ya con anterioridad a la reforma de 1995, se pronunció por la tipicidad de esta clase de omisión. Entre sus antecedentes cabe destacar las STS del 02/03/88 y del 20/11/92. En la primera expresamente se dijo que “quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto totalmente, no ha de ser de mejor condición que quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido; en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo”. (STS 02/03/88, RJ 1988, 1.520 anexo II, N° 5).

En el segundo de aquellos pronunciamientos se estableció que “el ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omi-

---

313 Rodríguez Mourullo, *El delito fiscal en España*, Civitas, Madrid, p. 717.

314 Martínez - Buján Pérez, Carlos, *El delito fiscal*, p. 263.

315 Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires 2001, p. 62, nota N° 28.



sión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurre ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar. Falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para no pagar o pagar menos de lo debido, sino también quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración.” (STS 20/11/1991, RJ 1991, 8.338 anexo II, N° 18).

Entre los que sostienen la tesis de la atipicidad, CÓRDOBA RODA<sup>316</sup>, aunque en relación con el art. 319 del C.P. anterior a la reforma de 1995, sostuvo que “la inclusión sistemática del presente delito en el título de las falsedades, comporta la exigencia de que la acción típica constituya, siquiera en mínima medida, una falsedad, y en su virtud, la de que la conducta del causante del fraude trascienda de la pura y simple pasividad”.

Por su parte, BAJO FERNÁNDEZ<sup>317</sup> y S. BACIGALUPO<sup>318</sup> entienden que si el error de la administración nace de la falta de realización de las tareas de verificación que debió haber realizado ante la falta de declaración jurada, no habrá evasión por ausencia de causalidad suficiente. En ese caso, afirman, la defraudación no es producto de un engaño o ardid, sino de la inoperancia del engañado.

En cambio, continúan diciendo, si las actuaciones administrativas esperadas tampoco hubieran descubierto el fraude que permanece oculto por las maniobras realizadas por el contribuyente (mise en scene) entonces existe engaño y habrá evasión. Sólo así, afirman, concurre un disvalor de acción en la omisión, susceptible de equipararla en gravedad con las defraudaciones positivas y, por otra parte, sólo así se constata sin discusión la idoneidad del engaño para inducir a error.

Jorge PEREIRA TORRES<sup>319</sup>, adhiere a la tesis de la tipici-

---

316 Córdoba Roda, “El delito fiscal”, *REDF*, N° 15-16, Civitas, p. 695.

317 Bajo Fernández, *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid 1978, p. 560 y ss.

318 Bacigalupo, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Bs. As., 2001, p. 62, nota N° 28.

319 Pereira Torres, Jorge, “La esencia de la defraudación fiscal”, *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, año 2, N° III, p. 33.

dad de la omisión de presentar la declaración jurada, por cuanto entiende que “lo relevante es que el delito fiscal debe ser analizado en el momento de su consumación: el impuesto se evade, y el delito se perfecciona, a la medianoche del día señalado con carácter general como vencimiento de la obligación de pago. A partir de entonces se convierte en deuda exigible y (simultáneamente) en tributo evadido, sin que se requiera, para ese resultado, la intervención de la psiquis ni de los sentidos de persona alguna en el mundo. Desde ese instante coexistirán con eficacia penal dos elementos objetivos del tipo: el engaño y el perjuicio, independientemente de toda percepción sensorial posterior”.

A igual conclusión parece llegar en forma tangencial VILLEGAS<sup>320</sup>, al analizar la posición del diputado ARAMBURU y del senador ARGÚNDEZ en la discusión parlamentaria previa a la sanción de la norma legal en cuestión. Ambos legisladores entendían que al referirse el tipo penal expresamente a la “omisión” resultaba innecesaria la expresión “ocultaciones maliciosas”. Al rechazar tal postura, este autor señala que el tema fue suficientemente explicado por el miembro informante, diputado MENEM, que tras señalar que el ocultamiento puede ser cometido por actos positivos o por omisión, sostuvo que la omisión de presentación de declaración jurada (violación del deber jurídicamente exigible de decir verdad) constituye en muchos casos el medio omisivo más eficiente de la evasión y, por tanto, más grave del engaño.

Por la negativa, es decir por la atipicidad de esta omisión, se pronuncia Ricardo G. THOMAS<sup>321</sup>, con fundamento en que la falta de presentación de la declaración jurada no constituye por sí sola un ardid idóneo para hacer creer al fisco que no se tiene obligación de pagar.

RUETTI y BARROTAVEÑA<sup>322</sup>, excluyen que el incumplimiento de esa obligación pueda inducir a error a la administración sobre la realidad impositiva del contribuyente, y que por ello no puede constituir por sí sola el ardid o engaño idóneo que exige la figura de la evasión.

---

320 Villegas, Régimen penal tributario argentino, Depalma, 2da. ed., 1998, p. 277.

321 Thomas, Ricardo G., *Régimen penal tributario Ley 24.769*, Ad-Hoc, Bs. As. 1997.

322 Ruetti y Barrotaveña, “La defraudación tributaria y la omisión de impuestos tras la reforma de la Ley 25.795”, *LL. IMP.* 2005-3, p. 528.

Por nuestra parte adherimos al criterio de la atipicidad. Para llegar a tal conclusión entendemos que primeramente resulta necesario determinar si el error en la administración pública integra el tipo penal de la evasión tributaria.

Si bien coincidimos con la doctrina que excluye el mismo como resultado del tipo objetivo, entendemos que no por ello puede separárselo por completo del injusto. Una cosa es que para la consumación del delito no se requiera que la maniobra ardidosa haya causado un error en la administración que impida conocer la verdadera base imponible (resultado del tipo objetivo) y otra muy distinta es que en el tipo subjetivo no se encuentre presente la intención de causar ese error para asegurar la impunidad del incumplimiento.

No podemos dejar de citar el voto del Dr. REPETTO en el fallo “Eurnekian” 17 (CNPE, Sala A, del 06/08/2003) en el que se afirma que el delito de evasión tributaria “únicamente incluye dentro del tipo subjetivo conductas que aumentan al máximo el peligro de afectación al bien jurídico, es decir, acciones orientadas a provocar **error** en los funcionarios fiscales...”.

Esta caracterización de la evasión como delito de tendencia también fue expresamente reconocida por la jurisprudencia de los tribunales de España en el ya comentado fallo del STS del 20/11/91.

Obsérvese que la necesidad del error en el fisco es admitida aún por quienes se inclinan por la tipicidad de esta omisión. Así, en el recordado pronunciamiento del SSTS del 2/III/1988 se estableció que la infracción al deber de presentar la declaración jurada adquiere el valor de engaño “porque la Hacienda puede tomar este hecho (facta concludentia) como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar” para agregar más adelante que no debe “...relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo”.

Integrado de esa manera el error, en su justa medida, al tipo de la evasión, para resolver si la omisión de presentar las declaraciones juradas puede ser entendida como el ardid o el

engaño requeridos por aquella figura penal, resulta necesario conocer si en nuestro ordenamiento, tal incumplimiento puede causar en la administración el error buscado por el evasor como medio para alcanzar la impunidad deseada.

La cuestión no se decide eliminando el error como elemento del tipo, sino que se resuelve según se entienda que la omisión de presentar la declaración jurada pueda resultar idónea o inidónea para llevar a la administración a una falsa representación de la realidad imponible del obligado tributario.

Dicho de otra manera, la cuestión sencillamente se resuelve, como en todas las defraudaciones que requieren ardid o engaño, atendiendo a la idoneidad de la maniobra desplegada para alcanzar el fin buscado.

En el supuesto que nos ocupa, francamente nos decidimos por la inidoneidad del ardid, ya que en nuestro ordenamiento la falta de presentación de la declaración jurada no supone en modo alguno que el contribuyente no tenga nada que declarar o pagar al fisco. Por el contrario, la obligación de realizar esa presentación subsiste aún en los casos en los que el resultado del ejercicio arroje quebranto o inclusive cuando no se haya realizado actividad económica alguna.

Por lo demás, la administración cuenta con facultades legales para determinar el impuesto adeudado en los casos en los que no se presentan declaraciones juradas, pudiendo recurrir a tal efecto a la contabilidad y a la documentación respaldatoria del contribuyente.

La jurisprudencia patria en nuestros tribunales es escasa y no se ha tratado el caso en forma concluyente. Sin embargo en Argentina y España existen múltiples fallos jurisprudenciales y relevantes opiniones doctrinarias (algunas de ellas ut supra citadas en este capítulo) a las que podemos recurrir en apoyo de la tesis que postulamos; podemos citar los antecedentes dictados por la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en (CNPE, Sala A, SCHVARTZMAN, HUGO J. y otro, rta. 18/12/1995, JA 1996-II-321 y “Maroca Internacional S.A.”, del 9/6/2000) en los que puntualmente se dejó sentado que *“ni la omisión de presentar declaraciones juradas al organismo recaudador, ni la de pagar determinados tributos, constituyen, de por sí, ardidés o engaños delictivos”*.

A este criterio adherimos en forma enfática y lo consideramos plenamente aplicable a nuestro ordenamiento jurídico penal tributario.

Más recientemente, ese mismo tribunal en el caso “Argentieri” en CNPE, Sala A, c. “Argentieri S.A. S/Régimen Penal Tributario”, registro 922/02, al confirmar la resolución de primera instancia que rechazó el requerimiento fiscal de instrucción dejó sentado en forma expresa que la sola omisión de presentar la declaración jurada no constituye la maniobra ardidosa o engañosa tipificada como evasión en el art. 1° de la LPT.

En la República Argentina, tal como lo afirmó el Fiscal General ante la Cámara Nacional de Casación Penal, Dr. Raúl PLEÉ en dictamen N° 264/2004, del 15/10/2004, en causa 5.667 de la Sala I de la CNCP, “...en nuestro ordenamiento la Ley exige como medio comisivo el ardid o engaño, es decir una maquinación fraudulenta con idoneidad suficiente como para que el órgano fiscalizador-recaudador incurra en error...requisito de la figura delictiva que se satisface cuando la maniobra evasiva no puede ser detectada por el ente recaudador federal mediante el procedimiento de control habitual”.

Finalmente, tampoco puede perderse de vista que la actual LPT derogó la figura acuñada en el art. 5° de la anterior LPT22 que en forma expresa castigaba penalmente la omisión de presentar esa clase de declaraciones juradas y que había sido impugnada por su dudosa constitucionalidad (en el ámbito argentino, Enrique A. ARCE y Elizabeth A. MARUM <sup>323</sup>, y en España, Esteban MESTRE DELGADO <sup>324</sup>). No resulta lógico entonces que si se quiso despenalizar tal omisión, se la incluya ahora entre las conductas ardidosas punidas en el art. 1° de la nueva Ley.

A nuestro juicio, la inclusión, por interpretación, de dicha omisión de presentar declaraciones juradas como una forma del ardid o del engaño significaría una ampliación del tipo penal del art. 110 del C.T. patrio que confronta con la garantía de legalidad

---

323 Arce, Enrique A. y Marum, Elizabeth A., “Omisión de determinar y cancelar obligaciones tributarias (art. 5, Ley 23.771)”, en *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, año 2 N° III, p. 19.

324 Mestre Delgado, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, p. 83.

consagrada en nuestra Constitución Nacional. Además, si se prescinde de la realización de una maniobra ardidosa como elemento constitutivo del delito de defraudación fiscal se estaría consagrandó en forma indirecta la prisión por deudas, inaceptable en nuestro actual sistema de garantías (art. 52 de la Constitución uruguaya "...nadie puede ser privado de su libertad por deudas...").

Hemos decidido incursionar en este tema como forma de alertar acerca del avance de la lucha contra el flagelo de la evasión fiscal por sobre las garantías esenciales consagradas en nuestra ley fundamental. Con estas reflexiones acudimos en defensa del respeto de las garantías fundamentales sobre las que se asienta el Estado de derecho.

#### E) CULPABILIDAD.

La figura completa su tipicidad mediante la exigencia del dolo directo excluyéndose todo vestigio de responsabilidad objetiva.

Estamos en presencia de un tipo estructurado sobre una base típicamente dolosa, que excluye aquellas conductas esencialmente omisivas, tales como la omisión de pago.

La omisión como tal adquiere relevancia jurídico penal en la hipótesis prevista normativamente en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 que describe la apropiación indebida por no vertimiento de impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción designados por la ley a tales efectos. Esta hipótesis comprende la omisión de verter lo recaudado por parte de estos sujetos activos calificados, es una verdadera hipótesis de apropiación indebida respecto de la cual abundaremos más adelante.

El elemento subjetivo del tipo, es indudablemente, el dolo.

El sujeto activo debe tener conciencia de todos los extremos típicos, o sea del engaño, de la finalidad del engaño que no es otra que obtener un provecho indebido y que éste es a expensas de los Derechos del Estado a recaudar tributos.<sup>325</sup>

Este se plasma en la conciencia y voluntad del agente de proceder con engaño con el fin de obtener para sí o para otro un provecho indebido fiscal.

---

325 Preza, Dardo, "Los delitos fiscales", *Revista INUDEP*, N° 9, Año VII, pp. 68 y 69.

Para definir la conducta típica se evidencia la necesidad de un elemento subjetivo específico como “el ánimo de defraudar”, al que es inherente el dolo.

De acuerdo con el pensamiento de Sebastián SOLER, el **dolo** exige conocimiento por parte del autor de la criminalidad de su acto, o que la finalidad del mismo tiene como fin un resultado delictuoso.

Así, el engaño producido de esta manera exige la existencia de un dolo directo en el agente.

El delito fiscal es, por tanto, un delito esencialmente doloso que no admite formas imprudentes de comisión, y requiere la concurrencia de dos elementos: a) uno intelectual que se materializa en “saber lo que se hace”; y b) uno volitivo que se explicita en “hacer lo que se quiere”.

No es acriminable a título de culpa por la razón del artillero que emerge del art. 19 del C.P. que dice “...el hecho ultraintencional y el culpable solo son punibles en los casos determinados por la ley...”.

Respecto al dolo que es necesario para entender cometido el delito podemos distinguir entre dolo directo (el resultado es perseguido intencionadamente por el sujeto) y dolo eventual (el sujeto asume la posibilidad de que su acción produzca un determinado resultado que no busca pero que acepta).

Pues bien, en principio consideramos que el delito fiscal se castiga a título de dolo directo (conciencia y voluntad de defraudar al fisco) pero también consideramos posible su incriminación a título de dolo eventual toda vez que exista por parte del sujeto activo un conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones u omisiones que se realizan den lugar a un fraude fiscal.

Todos estos delitos son esencialmente dolosos, porque el dolo es inherente al “*animus defraudandi*” del sujeto activo, si bien el mismo debe ser probado, sin que existan presunciones favorables a su concurrencia.

Por último y como he venido señalando, para que exista el delito es indispensable que el sujeto activo obre con dolo, por tanto sin dolo no hay delito.

En función de ello tendríamos que reflexionar acerca de la definición de “elusión fiscal”, concepto, claramente distinto al de “evasión fiscal”, en su sustancia y alcance.

La “elusión fiscal” no es otra cosa que la conducta de una persona, consistente en no elegir, para la consecución de un fin lícito, uno o más actos jurídicos que no le son favorables, por su alta carga impositiva, seleccionando otra alternativa, tan legal como la que se desechó, que le es más beneficiosa para sus intereses patrimoniales, por su mejor carga tributaria. Este tipo de elusión fiscal, solo constituye la expresión y práctica de la libertad de las personas, de escoger los actos jurídicos que la Ley permite, por no estar expresamente prohibidos.

La elusión fiscal se puede presentar de manera intencional y puede decirse que es aquella en que el contribuyente tuerce la interpretación de la Ley, ignorando el espíritu del legislador, apegándose sólo a lo que gramaticalmente dicen las normas jurídicas.

La elusión fiscal, aunque sea dolosa no está considerada como delito común, ni como delito especial, aunque las autoridades fiscales le quieran dar el mismo trato que a la evasión fiscal, basta hacer referencia al principio de derecho que señala que lo que no está prohibido, por consiguiente está permitido.

En la “elusión fiscal” el contribuyente precisamente busca eludir la configuración a su respecto del hecho generador de la obligación tributaria mientras que en la “evasión fiscal” el contribuyente se ha visto atrapado por el hecho generador de la obligación tributaria y pretende escapar de sus consecuencias jurídico-fiscales utilizando medios o instrumentos ilícitos.

El presunto infractor, en todo caso, debe ser imputable, esto es requisito indispensable antes de determinar la existencia del elemento subjetivo.

La imputabilidad puede definirse como una capacidad de valoración del hecho y la posibilidad de valorar correctamente los deberes y poder obrar conforme a ello.

Y en caso de tratarse de un imputable, debe determinarse la culpabilidad. Los elementos para determinarla son el conocimiento de la criminalidad de un acto y la voluntad de cometerlo.



## F) TENTATIVA

El art. 5 del C.P. en su primer inciso señala que "...es punible el que empieza la ejecución de un delito por actos externos y no realiza todos los que exige su consumación, por causas independientes de su voluntad...".

Por la propia naturaleza de peligro que reviste la defraudación fiscal, en su actual configuración típica, se torna difícil la configuración de la tentativa lo que no significa que no sea admisible la misma en los delitos de peligro.

No nos afiliamos a la tesis tradicional que sostiene que los delitos de peligro no admiten tentativa ya que la misma, como dispositivo amplificador del tipo que es, suele configurarse en algunos de éstos, por ejemplo en la estafa.

En la anterior estructura del delito de defraudación fiscal (Decreto-Ley 14.306) al presentarse como un "tipo penal de resultado de lesión patrimonial", toda expresión de voluntad dirigida a la obtención de aquella "consecuencia" será comienzo de ejecución y en aquellos casos en que el "resultado" no se presente, por una cuestión ajena a la voluntad del sujeto activo, habrá tentativa.

Toda vez, que el itinerario criminal sea fraccionable, en un delito cuya naturaleza jurídica sea de daño o peligro, será posible incriminarse el mismo en fase de conato.

Para la afirmación de la existencia de la tentativa de un delito se requiere, por una parte, la existencia de una decisión de comenzar un delito, y por otra, un comportamiento que represente el comienzo de ejecución del hecho.<sup>326</sup>

Una primera aproximación al tema parece indicarnos que el delito en examine tendría una muy amplia esfera de acción ubicable en la fase pre-ejecutiva, cuyo límite sería el inicio del proceder engañoso lo que da cabida a la etapa consumativa punible.

La fase pre-ejecutiva comprendería la totalidad de los actos preparatorios del ulterior proceder engañoso y éstos carecen, en principio, de punición, salvo cuando la ley en forma expresa así

---

326 Stratenwerth, Günter, *Derecho Penal. Parte General*, T. 1, El hecho punible, Trad. de Gladys Romero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1982, p. 203.

lo determina (art. 7 inc. 1ro. "...el acto preparatorio, para cometer un delito..." solo es punible "...en los casos en que la ley lo pena especialmente...").

Por su parte, en principio, la fase ejecutiva propiamente dicha, es decir la etapa punible del "*iter criminis*", pareciera tener cabida cuando el sujeto activo procede con engaño con la finalidad de obtener un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado a recaudar tributos. Dentro de este contexto delimitar el acto preparatorio y la tentativa no resulta nada sencillo.

Tenemos que el acto preparatorio se perfila cuando "...el designio criminal se concreta por actos externos previos a la ejecución del delito...", mientras que la tentativa supone el comienzo de ejecución de un delito por actos externos y la imposibilidad de lograr su consumación por causas ajenas a la voluntad del agente.

Como bien señala el Profesor ZAFFARONI, la diferencia entre tentativa y acto preparatorio, de trascendente virtualidad penal, a veces se diluye en una frontera huidiza que hace perder al intérprete su obrar seguro en un mar de vacilaciones.

En el delito de defraudación tributaria parece claro que si no hay un acto externo ante la administración tributaria que induzca en error, el delito no ha tenido comienzo de ejecución.<sup>327</sup>

El Profesor LANGON, ha sostenido que se trata de un delito de tendencia, es un delito de peligro y esta configuración excluye las posibilidades de imputar a título de tentativa este tipo de figuras.<sup>328</sup>

Por su parte la Profesora RETA ha expresado que se produce el comienzo de ejecución "...en el momento en que se realiza un obrar positivo o encaminado a actuar sobre la psiquis de los funcionarios y utiliza los elementos objetivos con lo que pretende superar el contralor administrativo..."<sup>329</sup>

---

327 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario Concordado y Comentado*, 4ta. ed., p. 487.

328 Langon, Miguel, *Delitos Tributarios en el Código Tributario y en Leyes Especiales*, p. 616.

329 Reta, Adela, citada por Valdés Costa en *Código Tributario Concordado y Comentado*, 4ta. ed., p. 487.

Cuando por el desarrollo de actos u omisiones engañosas se aprecia la existencia de una exteriorización de una voluntad contraria a la norma de conducta, que objetivamente, ventila la existencia del peligro y, por lo tanto, debe apreciarse el comienzo de ejecución con el despliegue de aquellas actividades. Estos actos engañosos deben encontrarse inequívocamente orientados a la frustración del cobro del tributo por parte del Estado.<sup>330</sup>

A nuestro juicio, todos aquellos actos realizados en la esfera propia y privada del contribuyente, aún cuando expliciten una intención dolosa, que no lleguen a exteriorizarse en actos jurídicamente relevantes deben insertarse en la fase preejecutiva ya que constituyen actos preparatorios que no son objeto de punición.

Una simple manifestación del contribuyente a su contador expresándole su voluntad de instrumentar un procedimiento engañoso tendiente a inducir en error a la administración tributaria con el fin de obtener un provecho indebido a expensas de los derechos de ésta a percibir los tributos no constituye “per se”, a nuestro juicio, un acto externo dotado de la suficiente relevancia jurídica como para configurar un comienzo de ejecución.

En la eventualidad de una inspección de la D.G.I., en que se constate en una empresa determinada, la existencia de una doble contabilidad respecto de un período de tiempo que aún no haya sido liquidado por el contribuyente, estaríamos en una fase meramente preparatoria y no punible.

Al no haber sido liquidado aún el período referido, la existencia de la doble contabilidad, si bien supone una irregularidad presunta, se trata de un acto esencialmente equívoco.

Ese sólo hecho no supone un proceder engañoso para inducir en error a la administración tributaria, puede constituir un mero indicio de lo que sería una eventual acción posterior del contribuyente, pero sólo eso, por lo que se ubica en fase preparatoria.

En la tentativa, las personas involucradas en el delito, tienen el “*animus*” de llevarlo a cabo. Es más, han realizado todo lo conducente para lograr el objetivo; sin embargo, el resultado no se da, ya sea porque el proceso de sucesos que tienen el

---

330 Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Ley 24.769*, p. 131.

objetivo de producir el delito se interrumpe, o bien porque simplemente no se obtiene el resultado esperado, a pesar de la no interrupción de los actos previos. En ese caso, si dicha interrupción, o bien el resultado esperado no se obtiene por causas ajenas a la voluntad de los actores, se dirá que hubo tentativa de delito, y por lo tanto será punible.

En el caso de que el autor del delito se hubiese desistido de su ejecución, no se impondrá sanción alguna, salvo que los hechos llevados a cabo, por sí mismos, constituyan algún delito.

Quien despliega una maniobra engañosa o ardidosa con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, ya inició los actos tendientes a lograr la finalidad de evadir, se trata de actos que ingresan en el círculo de acción expresado por el verbo principal del tipo y pertenecen al contexto de aquella acción.

Tal vez, con un ejemplo, quede más claro: Un empresario contrata a un asesor fiscal, con el fin de que le ayude a evadir el pago de impuestos. Se llevan a cabo las juntas o reuniones para discutir la mejor manera de realizar la evasión, se llenan las declaraciones, o quizá declaraciones complementarias, se realizan los contratos que soporten jurídicamente la operación, se elaboran y firman los cheques, etc., pero finalmente la prudencia y la honestidad acaba por imponerse a ambos, y deciden no llevar a cabo tal ilícito. Ninguna de las acciones que llevaron a cabo, por sí mismas, constituyen algún delito, ya que las declaraciones nunca se presentaron, y los cheques nunca salieron de la oficina del contribuyente, así como tampoco se firmaron los contratos. Por lo tanto, no hay delito que perseguir.

A mi juicio, una hipótesis de tentativa, sería el caso del contribuyente que firma una declaración jurada fiscal con un contenido falso, y que cuando es presentada ante el cuerpo de inspectores del agente recaudador la misma es devuelta inmediatamente antes de ser analizada por carecer de las formalidades requeridas para su presentación, ya sea por falta del timbrado necesario, o falta de firma de contador o escribano público, etc.

Hay un evidente comienzo de la fase ejecutiva, a través de un acto externo realizado por el contribuyente dotado de una especial aptitud e idoneidad en su contenido para inducir en

error a la administración tributaria, el cual no llega a ser considerado por su destinatario, es decir por los funcionarios inspectivos del agente recaudador, por una causa independiente y ajena a la voluntad del contribuyente, como es la inmediata devolución del documento o su rechazo por el receptor fiscal ante la constatación preliminar que éste hace del incumplimiento de las formalidades requeridas para su formulación y presentación.

La determinación de la acción típica dentro del plan concreto trazado por el autor supone un programa pensado por el mismo para la obtención de su finalidad criminal, el cual se compone por una pluralidad más o menos extensa de actos los cuales se hallan unidos por un fin.

Dentro de esa pluralidad es posible observar una división funcional de los actos que componen esa estructura del plan concreto; en esa selección de medios escogidos por el autor para conseguir su finalidad, hay actos que tienen la misión específica de producir la finalidad y otros tienen la misión concreta de posibilitar a aquellos.

Los actos del plan concreto o del programa criminal que tienen la función de obtener el fin, son actos productores de la finalidad, y por lo tanto los que materializan en el programa individual la acción típica, en consecuencia son actos de Tentativa.

Por su parte los actos que hacen factibles los actos productores de la finalidad, son los actos posibilitadores del acto productor de la finalidad y ellos son los Actos Preparatorios.

Desde el punto de vista funcional, tienen el rol de operar como condiciones posibilitadoras del acto que fue seleccionado por el autor para producir el resultado típico.

Mientras tanto, el o los actos pensados o programados por el autor para obtener su finalidad, son los propios de la Tentativa.

THOMAS considera que “cuando el ardid o engaño solo constituyen un modo de asegurar que el no pago se mantenga oculto, pensamos que el mero despliegue de aquellos actos son preparatorios de evasión impositiva; el hecho prohibido se configura, después, con la omisión de pago”.<sup>331</sup>

---

331 Thomas, *Régimen Penal Tributario Argentino. Ley 24.769*, p. 37.

Para considerar penalmente relevante cualquier conducta engañosa, debe a su vez haberse configurado previamente un hecho imponible y como consecuencia de aquél, haberse generado una obligación tributaria.

En consecuencia, los actos y omisiones engañosas producidas con anterioridad al comienzo del ejercicio fiscal contemplado para la liquidación del tributo, no podrán ser, en ningún caso, el comienzo de ejecución de ese delito, debiendo ser valorados como simples actos preparatorios no punibles.

Antes que comience el período que será considerado como ejercicio fiscal no es posible relacionar un acto u omisión con la posibilidad eventual que nazca una obligación fiscal.

Es claro que no podrá existir una acción u omisión engañosa penalmente relevante en base a los deberes que sólo pudieran ser exigibles en el futuro.

Si una persona se dedicase a la creación de múltiples facturas falsas que planea usar durante el año siguiente para detraer una parte de la base imponible de un tributo determinado, ese hecho deberá ser considerado como un acto preparatorio y nunca como el comienzo de ejecución por lo que devendrá irrelevante para la Ley Penal Tributaria.

La tentativa como puede apreciarse es siempre un tema que ofrece complejidad y pretender su agotamiento no es más que una mera utopía.

En los delitos de evasión fiscal es admisible el desistimiento. Como indica THOMAS, la declaración de la verdadera situación patrimonial y económica, hecha antes del vencimiento de la obligación que no ha de cumplirse, impide la consumación de la evasión.<sup>332</sup>

Dentro del ámbito de la doctrina del “desistimiento voluntario” debemos considerar la hipótesis del sujeto que primero fragua su documentación contable pero con posterioridad a ello confecciona y presenta las declaraciones juradas correctamente, aún en el caso que no pague, no podrá imputársele tentativa.

---

332 *Idem* anterior, p. 39.

## G) PENA

Al igual que la estafa la defraudación fiscal tiene un mínimo punitivo de seis meses de prisión lo que lo torna un delito excarcelable, esto es que le asiste, en principio, un derecho al imputado de aguardar el fallo definitivo en libertad ambulatoria.

Digo, en principio, pues la Constitución de la República en su art. 27, establece como obstáculo para la liberación provisional del encausado que sea presumible que pueda recaer pena de penitenciaria. Dice la referida disposición, "...en cualquier estado de una causa criminal de que **no haya de resultar pena de penitenciaria**, los jueces podrán poner al acusado en libertad...".

En nuestro ordenamiento penal, según el art. 68, la pena de prisión dura de 3 a 24 meses y la de penitenciaria de 2 a 30 años.

Al tener una pena mínima inferior a dos años, los encausados por este delito, pueden ser beneficiados por el procesamiento sin prisión previsto en las leyes 15.859 y 16.058, cuya relevancia jurídica merece, al menos, un somero análisis de su alcance.

## H) LEY 15.859 DE 31/III/1987.

Se ha sostenido que el principio aplicable para todo individuo sometido a proceso penal es el de la "**prisión preventiva**" bastando remitirse para ello a lo que surge de los arts. 15, 16, 26 y 27 de la Constitución.

En base a estos y otros elementos, que de una u otra forma incidieron en la sanción de la norma se arribó a la formulación del texto de la Ley 15.859.

Establece un criterio **preceptivo**, dado que la terminología usada por el legislador en su art. 1º es "...no se dispondrá..." la prisión preventiva del procesado cuando concurrieren simultáneamente las siguientes circunstancias:

i) Si fuere presumible que no habrá de recaer en definitiva pena de penitenciaria.

ii) Si a juicio del Magistrado los antecedentes del procesado, su personalidad, la naturaleza del hecho imputado, y sus circunstancias hicieren presumir verosímilmente que no intentará sustraerse a la sujeción penal, ni obstaculizar de manera alguna el desenvolvimiento del proceso.

Esta primera disposición aparece como una limitante a la esfera de decisión del Juez, ya que si se configuran simultáneamente las circunstancias previstas en ella, éste no podrá decretar la prisión preventiva del procesado.

Por su parte el art. 3º introduce la excepción al art. 1º al establecer que habrá de decretarse la prisión preventiva del procesado, cuando el hecho que se le imputa **hubiere causado o pudiere causar, a juicio del magistrado, grave alarma social.**

De lo expuesto surge que, siempre que se den simultáneamente las circunstancias previstas en el art. 1º de la Ley, y no existiere a juicio del Juez, motivo suficiente para sostener que el hecho que se le imputa al procesado hubiere causado o pudiere causar grave alarma social, deberá decretarse el enjuiciamiento **sin prisión.**

El texto legal consagra dos hipótesis en que el Juez puede decretar, por excepción, el encauzamiento con prisión.

La primera de ellas es, cuando se presuma verosímilmente que el agente intentará sustraerse a la sujeción penal y obstaculizar el desenvolvimiento del proceso (art. 1º inc. 2º). Es decir que cualquiera que fueran los resultados del estudio sobre la personalidad y antecedentes del procesado, y de la naturaleza del hecho y sus circunstancias, si de ellos no resulta que el imputado intentará verosímilmente sustraerse a la sujeción penal u obstaculizar la instrucción, no podrá el Juez, conforme a la Ley, decretar su prisión preventiva. El adjetivo “verosímilmente” significa creíble por no tener carácter alguno de falsedad, es decir con apariencia de verdadero. No se trata de una mera sospecha del Juez, de una aventurada conjetura, sino que éste debe juzgar que inequívocamente de no decretarse la prisión preventiva se producirá el resultado indeseado que lo habilita a proceder en consecuencia.

La segunda hipótesis refiere a que el hecho imputado hubiere causado o pudiere causar grave alarma social. Al respecto diremos que la Ley no sólo no ha definido el concepto de grave alarma social, sino que ni siquiera ha establecido que delitos causan o provocan la misma.

La Dra. Ofelia GREZZI, recordada Profesora y Fiscal de Crimen de 1er. turno, ha sostenido que el concepto en cuestión



es sumamente vago pero no inexistente; lo relaciona con el sentimiento de seguridad de los ciudadanos, remitiéndose a autores como CARRARA, ZAFFARONI y otros.

Por su parte el Dr. Miguel LANGON, Fiscal de crimen de 4to. turno, ha señalado que lo que causa la grave alarma social es el hecho concreto, histórico, acaecido hoy en tal lugar. Desde el punto de vista legal sería "...la alarma causada en el campo o cuerpo social por un delito, ya por el estado de peligro o indefensión en que están los ciudadanos ante la amenaza criminal, ya por la infección o contagio que el ejemplo puede producir en otras personas estimulándolos a cometerlos...".<sup>333</sup>

A mi juicio, la **grave alarma social** podría ser definida como "aquel estado de conmoción generado en la colectividad, a consecuencia de la comisión de un hecho con apariencia delictiva, que por su envergadura y derivaciones, provoca en la misma un sentimiento de indefensión, ante la posibilidad cierta de que el mismo se repita, o sea imitado por otras personas".<sup>334</sup>

Cuando me refiero a la grave alarma social, aludo a la provocada en la sociedad por la trascendencia del hecho ilícito concreto **considerado en sí mismo**, prescindiendo de la contribución que a ella realizan los medios de comunicación, con titulares sensacionalistas y editoriales colmados de imprecisiones y exorbitancias distorsionantes de la realidad.

Las circunstancias que la hacen más o menos grave son, según los tratadistas, entre otras, la gravedad del daño causado, la intención y perversidad del delincuente, los móviles, la facilidad o dificultad que hay para impedir el delito, las condiciones en que se hallaba la víctima, etc.

Recurrir al concepto de grave alarma social, para fundamentar la orden de prisión preventiva, supone una violación al principio de inocencia y no significa otra cosa que "...en aras de una opinión pública sedienta de justicia se sacrifique la libertad individual consagrada en la Constitución y en innumerables tratados y declaraciones...".

---

333 Langon, Miguel, "La nueva ley de prevención sin prisión" citado por Franco, Marcelllo, *La prisión preventiva*, p. 66.

334 Franco Dell'Isola, Marcelllo, *La prisión preventiva*, p. 66 y ss.

Del análisis *ut supra* realizado surge una conclusión indubitable, y es que el Juez de la causa no puede valerse del art. 3º para hacer prevalecer su voluntad por sobre la del legislador, por lo que, si el hecho no ha causado o no pudiere causar grave alarma social, **deberá exonerarse al imputado de la prisión preventiva.**

La Ley 15.859 se inscribe en el proceso de “recusación doctrinaria” del sistema de la prisión preventiva. Así el autor del proyecto, el extinto Senador Dardo ORTÍZ, reflejando ese espíritu en su Expresión de Motivos expresó, que la prisión preventiva, “...no está definida...” habiendo una “...incierta preceptividad de su procedencia”, siendo que “...la práctica forense en esta materia todo lo invadió con su rutina...” tratándose de una “...verdadera pena anticipada, increíblemente aplicada antes de dictarse sentencia definitiva...” siendo “...el resultado que más de un inocente ha tenido que sufrir las consecuencias penosas e irreversibles de tan oprobioso sistema...”, juzgando que “...aunque en el común de los casos el procesado resulte efectivamente culpable nada autoriza a su encarcelamiento preceptivo desde el momento en que se le procesa”.

D) LEY 16.058 DE 16/VI/1987.

Esta nueva Ley de procesamiento sin prisión fue aprobada en forma “relámpago”, a los pocos meses de haber entrado en vigencia la Ley 15.859. El nuevo texto legal modifica radicalmente la redacción del art. 1º de la Ley 15.859. La llamada enmienda Ricaldoni (en consideración a la figura del Senador quien la formuló) atribuye a la mencionada disposición un sentido netamente “facultativo” modificando en forma sustancial el carácter nítidamente “preceptivo” atribuido por la Ley 15.859.

La Ley 16.058 expresa en su art. 1º “...**podrá no disponer se la prisión preventiva** del procesado cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias: a) ídem inc. 1º del art. 1º de la Ley 15.859; b) ídem inc. 2º del art. 1º de la Ley 15.859. La nueva Ley adiciona un 3er inc. al art. 1º estableciendo: “c) si a criterio del Juez, del examen de las circunstancias mencionadas en el literal B se puede inferir que el procesado no incurrirá en nueva conducta delictiva”.

Se expresó en la Cámara de Senadores por el autor de la iniciativa en la Exposición de Motivos que la enmienda al art. 1º

de la Ley 15.859 es una modificación de la redacción del acápite del mismo "...de modo que el mismo consagre claramente la facultad, y no la obligación que muchos suponen que deriva del art. 1º, de no disponer la prisión preventiva de los procesados cuando se den las circunstancias en el mismo artículo explicitadas".

De la nueva norma resulta que, aún cuando se dieran simultáneamente las circunstancias previstas en el art. 1º, el Juez no se verá obligado a procesar sin prisión, cosa que sí ocurría con la redacción anterior, con la limitante del art. 3º.

La terminología usada en el nuevo texto que rige el procesamiento sin prisión, permitió al decisor interpretar su sentido, espíritu y alcance en la medida justa, desapareciendo el "corset de hierro" que se le había colocado con el texto anterior.

En cuanto a la pena máxima se sitúa en 6 años para la defraudación tributaria y en 4 años para la estafa, en ambos casos con naturaleza jurídica de penitenciaria (art. 68 C.P.).

J) CADUCIDAD. NATURALEZA JURÍDICA DEL PRESUPUESTO PREVIO. LEGITIMACIÓN PARA PROMOVER LA DENUNCIA. PLAZO LEGAL PARA HACERLO.

El art. 110 del C.T. en su inciso final establece que "...**Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria mediando resolución fundada...**".

El legislador ha querido reaccionar contra la opción por la perseguibilidad de oficio establecida por la Ley, originaria (13.637) y siguiendo los consejos de la doctrina, estableció una suerte de tamiz previo para impedir incluso las denuncias anónimas o la actuación directa de la policía o "jueces de instrucción" en la averiguación de estos delitos.

**Nuestra opinión:** El proyecto original del texto preveía el sistema de la denuncia pero le confería el carácter de facultativa teniendo en consideración el monto del asunto.

Con ello se perseguía instaurar un mecanismo de filtro para evitar sobresaturar al Poder Judicial con denuncias por manobras de defraudación cuyo monto no fuera económicamente relevante o trasuntaran hechos de escasa peligrosidad tributaria.

El texto que en definitiva plasmo el Decreto-Ley 15.294 mantiene la denuncia, pero elimina la discrecionalidad de la

administración para su promoción y establece que la misma se formule “mediando resolución fundada”.

Resulta evidente que la denuncia debe estar precedida de un presupuesto previo de presencia ineludible como es la denominada resolución fundada, debiendo ésta ser adjuntada a la misma para que el magistrado instructor pueda verificar que se ha cumplido con dicho requisito legal.

Una vez que la Administración Tributaria ha dictado la “resolución fundada” deberá acompañar ésta a la denuncia penal y proceder a su promoción ante la justicia competente, que será, en principio, toda Sede Judicial de primera instancia con competencia penal.

Hasta tanto no se cumplan ambos requisitos, o sea, la existencia de una resolución fundada dictada por la administración tributaria en vía administrativa cumpliendo con las garantías del debido proceso y la presentación efectiva de una denuncia penal por defraudación tributaria que sea acompañada por la prenombrada resolución fundada, el Poder Judicial, no podrá dar curso ni sustanciar válidamente una denuncia penal por el referido delito fiscal.

Este presupuesto procesal de existencia previa o requisito de procedibilidad constituye una condición únicamente aplicable al delito de defraudación fiscal ya que la disposición circunscribe su aplicación a “...este delito...”. La inexistencia de ese requisito previo obsta inexcusablemente al ejercicio de la acción penal.

Respecto del inc. 2º del art. 110 se plantean algunas interrogantes sustanciales que son: la naturaleza jurídica del supuesto previo invocado, el plazo para su promoción, las consecuencias que la inexistencia del mismo engendra y cuál es el ámbito de aplicación que comprende la expresión “administración tributaria”.

#### 1.1) DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SU NATURALEZA JURÍDICA.

El principio general de nuestro ordenamiento jurídico en materia de acción penal lo constituye el de “oficialidad” recogido a texto expreso por el art. 10 del C.P.P. que dice “...la acción

penal es pública, su ejercicio corresponde al Ministerio Público, y es necesario en los casos determinados por la ley...”.

Por su parte el art. 11 del mismo cuerpo normativo establece una limitación legal a dicho principio. Señala la referida disposición que “...(instancia del ofendido)...en los casos expresamente previstos por la ley, la acción penal no podrá deducirse sin que medie instancia del ofendido...”.

En consecuencia el principio de oficialidad ve excluida su aplicabilidad en aquellos casos en que se requiere, para poder deducir la acción penal, el cumplimiento de un requisito previo como es la instancia del ofendido.

Este requisito o condición previa es un presupuesto procesal de existencia inevitable para que pueda deducirse válidamente la acción penal.

Se trata de una “condición de procedibilidad”, de una verdadera condición procesal previa que debe cumplir el ofendido o titular de la instancia para que el fuero criminal pueda actuar.

Estamos en presencia de una condición que debe cumplir el ofendido de cuya existencia depende que la justicia penal competente pueda actuar legítima y válidamente siendo su inexistencia un obstáculo insalvable para ello.

La justificación para condicionar el proceso penal a la existencia de una denuncia promovida por la víctima o por sus representantes legales obedece a la conveniencia de permitirle valorar a ésta las consecuencias que puede provocarle la tramitación del juicio penal (daño por demoras derivadas de tramitación y publicidad, afectación de su privacidad e intimidad, etc.).

Esta justificación no es de recibo en el caso de los funcionarios públicos o de la administración pública ya que toda vez que se constate por éstos la existencia de un verdadero hecho con apariencia delictiva existe la obligación legal de denunciarlo sin que sea relevante el monto del asunto ni la existencia o no del perjuicio, so pena de incurrir en el delito previsto en el art. 177 del C.P. (omisión de los funcionarios públicos en denunciar delitos).

En la forma como se ha redactado la norma es indudable que la “denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada” constituye una condición de procedibilidad, en ello es

conteste toda nuestra doctrina y jurisprudencia, cuya naturaleza jurídica, a nuestro juicio, no es otra que la de una verdadera previa “instancia del ofendido” y en esta afirmación es donde se centran las mayores y más disfrutables discrepancias de que hacen gala nuestra más prestigiosa doctrina y jurisprudencia.

A esta condición o requisito de procedibilidad se le ha atribuido por nuestra doctrina vernácula disímil naturaleza jurídica no siendo previsible por el momento una coincidencia conceptual al respecto que despeje el elenco de consecuencias relevantes que supone la adopción de una u otra postura.

Su existencia, con las formalidades legales, constituye un presupuesto procesal indispensable, una verdadera “*conditio sine cuanon*” para que pueda deducirse legítima y válidamente la acción penal.

A nuestro juicio la “denuncia mediando resolución fundada” para el delito de defraudación tributaria constituye un requisito de procedibilidad, cuya naturaleza jurídica es la de una verdadera instancia del ofendido regulada por los arts. 11 y siguientes del C.P.P..

Pero no todos coinciden en este punto crucial, tal vez, uno de los más debatidos en los últimos años, ya que si bien hay unanimidad respecto a “...que se trata de una condición de procedibilidad, de un permiso para proceder, bastando la manifestación de la voluntad de la administración en cuanto a dejar expedita la vía penal...”<sup>335</sup>, la misma desaparece cuando se trata de determinar cuál es la naturaleza jurídica atribuible a dicha condición.

A) DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: ¿ES CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD O DE PROCEDIBILIDAD?

De modo alguno considero que pueda atribuirse a la “denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada” naturaleza jurídica de condición objetiva de punibilidad en virtud de las propias características que definen e identifican a éstas.

A saber el carácter objetivo, extrínseco al delito, colocadas fuera del proceso ejecutivo, como eventos futuros e inciertos,

---

335 Corujo, William, en Sentencia N° 211/02 del T.A.P. de 2° Turno. Gómez Tedeschi Alfredo, Ministro Redactor.

positivos o negativos, de cuya verificación o no depende la punibilidad del delito.

Las condiciones objetivas de punibilidad son extrínsecas al hecho entendido como la suma de los elementos objetivos de la “*fattispecie*” legal imputable al agente.

Como señalaba con particular acierto el maestro ANTOLISEI “...para la identificación de las condiciones de punibilidad es necesario tener presente que debe tratarse de un acontecimiento no solo futuro e incierto sino también extrínseco al hecho que constituye el delito. No es necesario que tal acontecimiento esté totalmente desvinculado del punto de vista causal del hecho mencionado, sino que sea completamente extraño al precepto jurídico, esto es que sea de tal naturaleza que no pueda concebirse respecto del agente el deber de realizarlo. Normalmente se trata de hechos debidos a la acción libre y consciente de otras personas o una nueva acción del culpable que no tiene nada que ver con aquella que constituye el delito...”<sup>336</sup>

Considero conveniente recordar que las condiciones de punibilidad se diferencian de las condiciones de procedibilidad, en que las primeras están siempre vinculadas de cualquier modo al hecho delictuoso, mientras que las últimas, en cambio, se relacionan con la acción. Hago esta precisión conceptual que considero relevante dado que autores de la talla de JIMÉNEZ DE ASÚA, otorga la denominación de condiciones objetivas de punibilidad a algunos presupuestos procesales del delito, como en el caso de la querrela, sin distinguir efectivamente entre éstas y las condiciones de procedibilidad.<sup>337</sup>

Parte de la doctrina ha reconocido la existencia de condiciones antes de la penalidad y ha elaborado criterios para distinguir las del hecho antijurídico.

Se ha clasificado el conjunto de elementos heterogéneos que actúan como condiciones en dos grupos, el uno de naturaleza sustancial, y el otro de meramente procesal.

---

336 Antolisei, citado por la Dra. Ofelia Grezzi, en *La Protección Penal del Cheque*, p. 197 y 198.

337 Jiménez de Asúa, Luis, *La teoría jurídica del delito*, Universidad del Litoral, Año 1959, p. 108.

En los últimos años se advierte la aparición de una fuerte corriente doctrinaria que tiende a reducir las condiciones a simples requisitos de perseguibilidad del delito.<sup>338</sup>

Ya sean condiciones de procedibilidad o de punibilidad, ambas tienen un denominador común que las distingue de los elementos de la figura delictiva, es su ajenidad a la antijuricidad.

Afirma GIULIANI que "...no pueden considerarse condiciones aquellos hechos sin cuya verificación no cabe considerar lesionado el bien jurídico tutelado por la norma..."<sup>339</sup>

ALIMENA sostiene que para individualizar una condición es necesario, ante todo, investigar la finalidad que lleva al legislador a introducirlas. Las condiciones surgen en la zona de las acciones ilícitas ya que existen en función de la sanción y no del precepto. Por consiguiente son extrañas a la conducta y a la culpabilidad.

A nuestro juicio la "denuncia de la administración fiscal mediando resolución fundada" configura una verdadera condición de procedibilidad, un verdadero supuesto de naturaleza procesal cuya existencia es indispensable para el legítimo ejercicio de la acción penal.

La Profesora RETA ha sostenido que "...no cabe dudar acerca de la naturaleza jurídica de la denuncia, condición de procesabilidad para la doctrina sin discusión de ningún género..."<sup>340</sup>

El Profesor GIULIANI ha sostenido que las condiciones de procedibilidad serían necesarias no para la existencia del delito que consecuentemente no resulta excluido por la ausencia de estos elementos, sino para la perseguibilidad o procedibilidad de la acción penal.<sup>341</sup>

La condición de procedibilidad limita el deber de proceder y no el de punir.

---

338 Giuliani, "Il problema giuridico delle condizioni di punibilita", XX, 1966.

339 Idem anterior, p. 161.

340 Reta Adela, "El derecho penal tributario uruguayo", *Anuario de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 113.

341 Giuliani, "Il problema giuridico delle condizioni di punibilita", XX, 1966.



La ausencia de una condición para proceder no tiene más efecto con relación al delito que el de impedir el procedimiento, pero el hecho sigue siendo un ilícito penal y de actualizarse el presupuesto procesal podrá perseguirse aún siempre que no halla caducado el plazo para hacerlo.

No es lo mismo decir que “no se pena” que “no se proceda”, porque si la pena presupone el proceso, el proceso no exige la pena; será el proceso el medio exclusivo de penar, pero la pena no es el desenlace exclusivo del proceso.<sup>342</sup>

Los delitos que se persiguen a denuncia de parte presentan la particularidad que es el perjudicado por el delito quien tiene la llave para la movilización del poder punitivo del Estado a través de la remoción de un obstáculo de naturaleza procesal.

#### B) CONSECUENCIA JURÍDICA DE SU INOBSERVANCIA.

La ausencia de este requisito previo tiene como consecuencia la nulidad de todas las actuaciones ejecutadas hasta la constatación de su inexistencia.

Se trataría de una suerte de “nulidad en cascada”, dado que, la inobservancia de un requisito sustancial exigible al inicio de las actuaciones procesales trae aparejada la nulidad de todas las actuaciones ulteriores.

Constatada la inexistencia de este supuesto procesal previo, en aquellos procesos en lo que para su iniciación su presencia es indispensable, procede la inmediata clausura de éste y su prosecución aparejaría la nulidad absoluta de lo actuado.

La falta de presentación, cuando se requiere, trae aparejado conforme lo dispuesto en el art. 24 C.P.P., la clausura inmediata del proceso penal, que puede replantearse si no ha caducado el derecho a instar (esto es para quienes entendemos que se trata de una instancia del ofendido) y en caso que el juicio prosiga sin este requisito, implica la nulidad de lo actuado (art. 100 C.P.P.), o si no ha prescrito el delito, esto es para quienes consideran que se trata de una simple “noticia criminis” al cual no le son de recibo las disposiciones legales aplicables a la instancia.

---

<sup>342</sup> Gómez Orbaneja, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal*, T. 1, Barcelona, 1947, p. 40.

El requisito de la “denuncia” previsto en el art. 110 in fine del C.T. es una condición, sin la cual no resulta posible abrir el proceso, y técnicamente, a nuestro juicio, es una “instancia” que funciona como condición de procedibilidad.

C) CONCEPTO DE “NOTITIA CRIMINIS”.

El punto de arranque, el origen de la instrucción lo constituye la noticia criminis, el conocimiento por la autoridad judicial encargada de la instrucción de que han ocurrido hechos presuntamente delictivos. Como bien señala el Profesor Adolfo GELSI BIDART lo primero y básico es el conocimiento de la presunta existencia del hecho delictivo, pues luego o simultáneamente, sobreviene la determinación de sus autores o partícipes.<sup>343</sup>

El Profesor titular de Derecho Procesal Erik COLOMBO ha sostenido que la “*notitia criminis*” se puede producir por diversos medios, entre ellos, señala la denuncia y la instancia del ofendido, como institutos claramente diferenciados.

D) CONCEPTO DE “INSTANCIA DEL OFENDIDO”.

CAMAÑO ROSA señala que la instancia no está definida en nuestro derecho. No obstante, ya la Ley 5.508 en su art. 1° proporcionaba un esbozo de su característica principal: “Instancia es la denuncia indispensable para proseguir de oficio las causas por algunos delitos determinados en el Código Penal”.

En palabras de CAMAÑO ROSA: “Es el acto en virtud del cual la persona ofendida o que la ley reputa ofendida pide la persecución judicial del autor de un delito, sin el cual esa persecución no puede tener lugar... Este concepto normativo del vocablo concuerda con su acepción gramatical, derivado etimológicamente del término latino “instar”, que a su vez conduce a “instantia”, o sea “petición”...”.<sup>344</sup>

Por su parte el Profesor ARLAS dice que “es un acto ejercido por la persona ofendida por el delito o a quien la ley reputa ofendida, que tiene como finalidad provocar la intervención del Ministerio Público, a fin de que éste ejercite la acción penal

343 Colombo, Erik H. en “Diligencias Preliminares”, p. 213 del *Curso sobre el Código del Proceso Penal*. Decreto Ley 15.032.

344 Camaño Rosa, A. *La instancia del ofendido*, Ed. Medina, Montevideo 1947.

frente a la comisión de determinados hechos delictivos previstos por la ley...”<sup>345</sup>

Es un instituto jurídico de carácter excepcional, que consiste en una actividad desarrollada por un sujeto distinto de aquel titular de la pretensión punitiva del Estado a cargo del Ministerio Público. Derecho subjetivo que, excepcionalmente, el derecho objetivo acuerda o reconoce a determinadas personas y que se traduce en el ejercicio de un poder también excepcional. Configura la manifestación unilateral de voluntad de quienes alegan ser los sujetos pasivos de determinados delitos o de aquellos a quienes la ley extiende formalmente el carácter de ofendidos; manifestación necesaria para remover el obstáculo para la actuación de la pretensión penal pública.<sup>346</sup>

#### E) CONCEPTO DE OFENDIDO.

A él se refiere la instancia, dado que únicamente puede promover la misma quien ostenta dicha calidad, y en el caso de la defraudación tributaria es la administración fiscal.

El concepto de “ofendido” es más amplio que el de “damnificado” o “dañado” a decir de CAMAÑO ROSA, es “alguien que ha recibido ofensa”, entendiéndose por tal, del verbo ofender “herir, maltratar, hacer daño” o “injuriar, denostar, fastidiar, enojar”.

La Ley, concretamente el Código Tributario, no distingue y deben interpretarse las palabras del legislador conforme a su sentido natural y obvio, por ende, el ofendido puede ser tanto una persona física como un ente jurídico en la persona de sus representantes legales.<sup>347</sup>

#### F) CONCEPTO DE DENUNCIA.

La denuncia como medio para producir la *noticia criminis* se regulaba en el viejo Código de Instrucción Criminal conjuntamente con la querrela en los arts. 174 a 187; en el C.P.P. aparece regulado en los arts. 105 a 110 en el capítulo denominado “De los Actos Preliminares”.

---

345 Arlas, J. *Curso de Derecho Procesal Penal*, T. I., FCU, 1982.

346 Moller, Enrique, Vista Fiscal N° 613/006, en L.J.U., Tomo 134, Caso 15.343.

347 Camaño Rosa, A. *La instancia del ofendido*, Ed. Medina, Montevideo 1947; p. 106.

La denuncia se define como la declaración de conocimiento sobre la comisión de un delito perseguible de oficio.

Es el acto de llevar a conocimiento de la autoridad la noticia de un delito perseguible de oficio, siendo un acto de ciencia o conocimiento que no hace parte del procedimiento a la persona que la fórmula según el art. 110 del C.P.P. y que no importa ejercicio de la acción penal.<sup>348</sup>

El art. 105 del C.P.P. establece que denunciante puede serlo cualquier persona que tenga conocimiento, por cualquier medio, de la comisión de un delito perseguible de oficio y los artículos subsecuentes establecen el método, las formalidades y el contenido que conlleva la misma.

G) DIFERENCIAS ENTRE LOS CONCEPTOS DE “INSTANCIA DEL OFENDIDO” Y “DENUNCIA”.

Según lo que hemos podido analizar ut supra el único denominador común que poseen ambos institutos es la de ser instrumentos o medios para producir la “*notitia criminis*”. Ambas son una declaración de conocimiento.

Pero la diferencia sustancial existente entre ambas es que mientras la denuncia es una simple manifestación de conocimiento, la instancia del ofendido no es sólo una declaración de conocimiento sino además la exteriorización de la voluntad de que se castigue penalmente a determinada persona o personas como responsables de determinados delitos, respecto de los cuales la Ley establece como condición indispensable para ello, que se formule la misma.

La instancia a diferencia de la denuncia no puede ser planteada o promovida por cualquiera sino por el “ofendido” (art. 11 del C.P.P.) o por alguno de los legitimados para instar nombrados a texto expreso en el art. 12 del mismo cuerpo normativo. Los arts. 14 a 18 del C.P.P. regulan el método, formalidades y el contenido que debe revestir la misma.

Por su parte el art. 18 del C.P.P. se refiere a la caducidad de la instancia estableciendo que el mismo es de seis meses a contar desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona

---

<sup>348</sup> Idem anterior, p. 215.

que la Ley reputa ofendida tuvo conocimiento de él. Este plazo de caducidad es aplicable únicamente a la instancia del ofendido, se refiere solo al derecho a instar y no al derecho a denunciar.

El plazo de caducidad del art. 18 del C.P.P. no se aplica al instituto de la denuncia.

H) POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES ACERCA DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA “DENUNCIA” PREVISTA EN EL ART. 110 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

i) A favor de atribuirle naturaleza jurídica de instancia del ofendido:

Federico BERRO expresa, “Estamos en presencia de una instancia (art. 11 y siguientes C.P.P.). La instancia es, juntamente con la denuncia, una forma de promover la acción pública, principio general de nuestro sistema procesal penal (art. 10 C.P.P.)”.<sup>349</sup>

Por su parte Adela RETA, concluye que no es una denuncia cualquiera, sino una “instancia administrativa previa”, que actúa como requisito de procedibilidad, y que se trata de una instancia a la que se le aplican las disposiciones legales previstas en el C.P.P. para la instancia del ofendido.<sup>350</sup>

El Profesor Milton CAIROLI, se refiere a la denuncia prevista en el art. 110 C.T. como instancia: “La condición de procedibilidad es que la administración tributaria formula la denuncia correspondiente después de haberlo así resuelto en forma fundada. Entiendo que la instancia debe seguir las reglas establecidas en el C.P.P. (art. 10 y siguientes), y estar acompañada del expediente administrativo donde se adoptó la fundada resolución a que se refiere la Ley”.<sup>351</sup>

El Dr. Dardo PREZA, en igual sentido, desde un principio se pronuncia expresando que: “...para la perseguibilidad del

---

349 Berro, Federico, *Delitos Tributarios*, p.186; “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, en *Rev. Tributaria*, Julio-Agosto 1982, p.325

350 Reta, Adela, “El Delito de Defraudación Tributaria en la Ley N° 15294”, en *Rev. de Derecho Penal* N° 6, FCU 1984, p. 56. y “El delito de defraudación tributaria”, en *Rev. Tributaria*, Julio-Agosto 1982, p.309 y 310.

351 Cairoli, M. *Curso de Derecho Penal*, FCU, T. IV, p. 61.

delito, se exige la denuncia de la administración tributaria, denuncia que opera como una verdadera instancia de parte, esto es, como un requisito de procedibilidad”.<sup>352</sup>

El Profesor Miguel LANGON, refiriéndose a las condiciones de procedibilidad, expresó: “Algunas normas excepcionales extra Código, determinan también delitos perseguibles a instancia de parte, como lo es el caso notorio del delito de defraudación tributaria, que sólo puede perseguirse a denuncia de la administración tributaria (art. 110 C.T.)”.<sup>353</sup>

El Dr. Enrique MOLLER, Fiscal del Crimen de 4º turno, en su vista N° 613/06, “...siguiendo prestigiosa doctrina en el tema, la “denuncia” prevista en el art. 110 C.T. se trata de una verdadera “instancia del ofendido” (técnicamente es más correcto que decir “instancia de parte”), a la que se le aplican las disposiciones del C.P.P. previstas para dicho instituto...”. Agrega el citado Fiscal acerca de la denuncia mediando resolución fundada relacionada en el art. 110 del C.T. uruguayo y su ubicación dentro del instituto de la instancia del ofendido: “Es un instituto jurídico de carácter excepcional, que consiste en una actividad desarrollada por un sujeto distinto de aquel titular de la pretensión punitiva del Estado a cargo del Ministerio Público. Derecho subjetivo que, excepcionalmente, el derecho objetivo acuerda o reconoce a determinadas personas y que se traduce en el ejercicio de un poder excepcional. Configura la manifestación unilateral de voluntad de quienes alegan ser los sujetos pasivos de determinados delitos o de aquellos a quienes la Ley extiende formalmente el carácter de ofendidos; manifestación necesaria para remover el obstáculo para la actuación de la pretensión penal pública.” “...esta es un verdadero requisito o cuestión previa, condición *sine qua non* para dar curso al proceso, que reúne las características y los efectos de la instancia prevista en el C.P.P., lo que, a su vez, difiere de una denuncia lisa y llana...”<sup>354</sup>

En un fallo reciente dictado por la Juez en lo Penal de 6º turno, Dra. Fanny CANESSA, y al que hiciera alusión la Defen-

---

352 Preza, Dardo, “Los delitos fiscales en el derecho penal uruguayo”, *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9.

353 Langon, M. *Curso de Derecho Penal y Procesal Penal*, T. III, Ed. del Foro, 2001.

354 Moller, Enrique, Fiscalía del Crimen de 4º Turno, en Vista Fiscal N° 613/2006.

sa, se plasmó la posición que viene de adoptarse, basada en la solicitud de clausura impetrada por la homóloga de 3er. turno (vista fiscal de 06/12/2005), cuya titular, Dra. Olga CARBALLO entendió que: “El ilícito que prima facie se considera configurado por parte del ahora denunciante (refiere al delito de defraudación tributaria), y sobre cuya existencia se han planteado no pocas discrepancias aún dentro del cuadro administrativo, reclama como requisito de procedibilidad la formulación de instancia habilitante. De lo señalado precedentemente y del análisis del presumario, concluye la Fiscalía que para cuando se abre la denuncia, ya había caducado el derecho a instar, razón por la que correspondería disponer la clausura y archivo de la presente (arts. 18 y 24 C.P.P.).<sup>355</sup>

En igual sentido se pronuncia en reciente fallo del 6/X/2008 el Dr. Jorge DÍAZ, titular del Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 4º turno, en expediente ficha IUE 2-48.029/2005, quien sostiene respecto del tema objeto de estudio, “...el proveyente considera que la denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada prevista en el art. 110 del C.T. constituye un requisito de procedibilidad sin el cual no puede procederse penalmente...aun reconociendo lo opinable del tema, este requisito de procedibilidad constituye una verdadera instancia del ofendido, que conforme a lo edictado por el art. 18 del C.P.P., caduca a los seis meses de cometido el delito o desde que la persona que se reputa ofendida tuvo conocimiento de el ... en el caso de la defraudación tributaria el proveyente entiende que dicho plazo debe computarse desde que el señor Director General de Rentas tiene conocimiento de la situación, con todos los informes técnicos a la vista. Pero aún cuando tal posición no se compartiera, admitida la naturaleza de instancia del ofendido de la denuncia de la administración tributaria, parece razonable concluir que dicho plazo nunca podría extenderse más de seis meses después que el señor Director General de Rentas dicto la correspondiente resolución. Lo contrario implicaría admitir que aún en presencia de una resolución fundada del Director General de Rentas que dispone la realización de la denuncia penal, la presentación o no de la denuncia, -cumplimiento o no del requisito

---

<sup>355</sup> Carballo, Olga, Fiscalía Letrada en lo Penal de 3er. turno, en dictamen de fecha 06/12/2005.

de procedibilidad-, quedaría en manos de los servicios jurídicos de la D.G.I. circunstancias que es inadmisibles...".<sup>356</sup>

Anterior jurisprudencia sobre el tema, sostiene igual criterio. Así, el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. turno (integrado por ALONSO, HANSEN y GUILLOT), sentencia N° 143/89, tratando un caso de defraudación tributaria, en dos oportunidades expresamente refiere: "...que requiere como condicionante del ejercicio de la acción penal, la instancia del ofendido (art. 11 C.P.P.), que en el caso, está constituida por la denuncia de la administración tributaria, mediante resolución fundada...".<sup>357</sup>

El Dr. Alfredo GÓMEZ TEDESCHI al promover su discordia en el fallo N° 374/2002 del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2 turno, sostuvo que "...la denuncia de la administración tributaria en el delito de defraudación tributaria opera en el caso como un presupuesto procesal, esto es, constituye un supuesto que condiciona el ejercicio de la acción penal y sin cuya presencia no es posible promover la acción penal (Cfme. LEONE, en Tratado de Derecho Procesal Penal, T. I, p. 153 y ss.).

Como enseña ARLAS, la ausencia del presupuesto impide la constitución válidamente de un proceso penal y que si se inicia dicho proceso sin la instancia, es nulo, nulidad que puede ser declarada aún de oficio por el Juez en cualquier etapa del juicio (ARLAS, Derecho Procesal Penal, T. II, p. 222)...".<sup>358</sup>

Una vez más el Profesor Dardo PREZA RESTUCCIA, integrante por aquel entonces del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° turno, al expresar su discordia en la sentencia N° 324/2003, sostuvo que: "...en la doctrina penal vernácula se han sustentado diversas posiciones en la interpretación del requisito formal que consagra el art. 110 del C.T. in fine. Pero, la denuncia de la administración tributaria, mediando resolución fundada en absoluto resulta equiparable a una *notitia criminis* como lo afirma el a quo. Entonces faltando el requisito de procedibilidad, la acción penal no se puede ejercer y lo

---

356 Díaz Almeida, Jorge, titular del Juzgado Letrado de 1ra. Instancia en lo Penal de 4° turno, en Sentencia Interlocutoria N° 1700, de 6/X/2008, exp. N° 2-48.029/2005.

357 T.A.P. de 1° Turno, en Sent. N° 143/89.

358 T.A.P. de 2° Turno, en Sentencia N° 374/2002, Ministro Redactor Dr. Dardo Preza, Ministro Discorde Dr. Gómez Tedeschi.



actuado es nulo. Ante el impedimento formal no abordo el fondo del asunto...”<sup>359</sup>

ii) Contraria a atribuirle naturaleza jurídica de “instancia del ofendido”:

En la doctrina tributaria, VALDÉS COSTA, sostenía que: “...no se trata de un supuesto de denuncia o querrela de parte, sino de un caso de coordinación entre dos servicios estatales: los servicios administrativos y los servicios judiciales...”<sup>360</sup>

VIANA REYES haciéndose eco de las palabras del maestro Francesco CARNELUTTI, afirma que: se trata de un auténtico “permiso para proceder” cuya titularidad es atribuida por la ley a la administración tributaria. Concluía pues, que las disposiciones del C.P.P. referidas a la instancia del ofendido no eran aplicables, “no siendo ésta una cuestión procesal sino manifiestamente sustancial”, no era adecuada una interpretación extensiva al amparo del art. 5 C.P.P..<sup>361</sup>

VIANA REYES ha sostenido que se trataría de una verdadera condición de procedibilidad (art. 24 del C.P.P.), de un permiso para proceder, pero la instancia del ofendido solo sería una especie y no la única de aquellas condiciones.<sup>362</sup>

La titular de la Fiscalía Letrada en lo Penal de 2º turno en dictamen reciente ha sostenido que si bien es una condición de procedibilidad no se trata de una instancia del ofendido y en consecuencia no le son aplicables los plazos y condiciones estrictas que el Código del Proceso Penal consagra.

La denuncia de la Dirección General Tributaria opera como una “*notitia criminis*” pues esa investigación previamente cumplida no tiende en sí a la imposición de una sanción penal.<sup>363</sup>

---

359 T.A.P. de 2º Turno, en Sentencia N° 324/2003, Ministro Redactor William Corujo, Ministro Discorde Dardo Preza.

360 Valdés Costa, citado por Viana Reyes, E., “La instancia del ofendido”, en *Rev. de Derecho Penal* N° 8, 1988, p. 53.

361 Viana Reyes, E, ob. cit. p. 54 y ss.

362 Viana Reyes en *Revista de Derecho Penal* N° 8, p. 53 y ss.

363 Fiscalía Letrada en lo Penal de 2º Turno en Dictamen del 2007 dictada en el expediente tramitado ante el Juzgado Letrado de 1ra. Instancia en lo Penal de 4º Turno, Ficha 2- 48.029/2005.

iii) Posición que podría denominarse mixta:

La Fiscal Letrado Nacional en lo Penal de 12º turno, Dra. Dora DOMENECH, en su dictamen de fecha 31/V/2007, dictado en el presumario penal seguido ante la Sede Penal de 15º turno con la ficha 2-42.194/2006 sostuvo que "...el presunto delito investigado Defraudación Tributaria, requiere como requisito de procedibilidad la referida instancia, de un permiso para proceder...en el que no solo se pone en conocimiento de la justicia la ocurrencia de presuntas maniobras delictivas, sino que pretende se responsabilice penalmente al o los responsables...".

Como podrá observarse esta distinguida representante del Ministerio Público se pronuncia con meridiana claridad a favor de atribuirle naturaleza de instancia del ofendido a la denuncia de la administración tributaria. Para ella, la referida denuncia constituye una instancia que no es otra cosa que un requisito de procedibilidad. Entiende la citada Fiscal que el computo del plazo para instar no debe hacerse tal como lo establece el art. 18 del C.P.P., es decir, dentro de los 6 meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la Ley reputa ofendida tuvo conocimiento de él, sino "entendiendo como fecha para el comienzo del computo del plazo de caducidad (seis meses) desde la fecha de la resolución fundada de la Dirección Nacional de Rentas donde se dispuso presentar ante la Sede Penal Competente la denuncia penal ...".<sup>364</sup>

Al respecto agrega que "...ante la comunicación de los funcionarios actuantes de dicha institución, se procede administrativamente a fin de llegar a la convicción de las maniobras, que permitan al Director General de Rentas concluir en el dictado de la resolución pertinente. En otros términos, la denuncia que debe presentar el referido jerarca, según el art. 110 del C.T. es aquella que surge de su convicción de que se ha cometido un eventual delito de defraudación tributaria, y para que se abra la vía penal única competente para investigar la eventual comisión de un delito y sus responsables."<sup>365</sup>

---

<sup>364</sup> La Fiscal Letrado Nacional en lo Penal de 12º Turno, Dra. Dora Domenech, en su dictamen de 31/V/2007, dictado en el Presumario Penal seguido ante la Sede Penal de 15º Turno con Ficha 2-42.194/2006.

<sup>365</sup> Idem anterior citando a Leone en *Tratado de Derecho Penal*, T. 1, pp. 153 y ss. y *Revista Derecho Penal* N° 15, p. 370, Caso 119/120/121.

Consideramos que esta tesis carece de apoyo jurídico, ya que no existe ninguna norma dentro de nuestro ordenamiento jurídico que disponga que el computo del plazo para instar, en el caso de la defraudación tributaria, comienza con la resolución fundada de la administración fiscal.

La única disposición aplicable en materia de comienzo del plazo para instar es el multicitado art. 18 del C.P.P. cuya existencia parece querer ignorar el *ut supra* mencionado dictamen fiscal.

I) PLAZO DE PRESENTACIÓN DE LA DENUNCIA DE LA ADMINISTRACIÓN FISCAL.

El Dr. Enrique MOLLER, en la vista fiscal *ut supra* indicada, en cuanto al plazo de presentación de la denuncia, sostiene que es de aplicación lo dispuesto en el art. 18 C.P.P., esto significa, que *“la misma debe de presentarse a la Justicia dentro de los 6 meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la Ley reputa ofendida, tuvo conocimiento de él...”*.

En su vista fiscal multicitada expresa que: *“...sustentar lo contrario, esto es, que no se trata de una instancia, y por tanto, le rige el plazo amplio de prescripción del delito, 10 años (art. 117 C.P.), otorga al organismo público un margen de discrecionalidad temporal amplísimo, que puede implicar riesgos para el presunto ofensor por mantener latente durante un extenso lapso, la posibilidad de presentación a la justicia penal...”*.<sup>366</sup>

En lo que refiere al plazo de caducidad siguiendo prestigiosa doctrina en el tema, la “denuncia” prevista en el art. 110 C.T. se trata de una verdadera “instancia del ofendido” (técnicamente es más correcto que decir “instancia de parte”), a la que se le aplican las disposiciones del C.P.P. previstas para dicho instituto.

Por tanto, en cuanto al plazo de su presentación refiere, es de aplicación lo dispuesto en el art. 18 C.P.P., esto significa, que la misma debe presentarse a la Justicia dentro de los 6 meses *“...contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la Ley reputa ofendida, tuvo conocimiento de él...”*.

---

366 Moller, Enrique, Fiscalía del Crimen de 4º Turno, en Vista Fiscal N° 613/2006.

La más reciente doctrina tributaria nacional también adhiere a la postura ampliamente mayoritaria en la materia, ratificando los criterios jurisprudenciales y fiscales antes mencionados. En ese sentido, en su obra citada, la Dra. Addy MAZZ expresa: “Considerada la denuncia un requisito de procedibilidad cuya naturaleza jurídica consiste en una verdadera instancia del ofendido, se aplican los arts. 11 y siguientes del C.P.P. y el plazo de caducidad dispuesto en el art. 18 del C.P.P. Así lo ha reconocido el dictamen N° 613/06 del Fiscal Letrado nacional en lo Penal de 4° Turno. El plazo de caducidad es de 6 meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la Ley reputa ofendida, tuvo conocimiento de él”.

El Profesor PREZA, sostiene que: “...este tipo de instancia presenta sus propias peculiaridades, el titular de la misma no es un ofendido particular sino una entidad pública...la voluntad de instar debe ser el producto de una voluntad administrativa, documentada en un expediente y puesta de manifiesto a través de una resolución fundada...la formulación de la denuncia implica un poder-deber...la condición de órgano público del titular de la instancia, no impide la regencia del plazo de caducidad: 6 meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido, o la persona que la Ley reputa ofendida, tuvo conocimiento del hecho (art. 18 C.P.P.)”.<sup>367</sup>

#### J) COMPUTO DEL PLAZO PARA INSTAR.

Respecto de la manera de determinar el cómputo del plazo de seis meses de caducidad de la instancia del ofendido (de la aplicación de los criterios subsidiarios establecidos por el art. 18 C.P.P.: la comisión del hecho o el conocimiento del mismo) señala la citada vista fiscal del Dr. Enrique MOLLER: “Puede entenderse que el plazo debe contarse a partir de la fecha de la resolución fundada. La virtud de esta posición es que implica una data cierta. Sin embargo, creemos que ello no condice con el texto del art. 18 referido, que estipula como criterio la comisión del hecho o su conocimiento, indudablemente momentos anteriores al dictado de la resolución fundada, siendo ésta su corolario necesario. Creemos pues, que la interpretación correcta debe estar en que, una vez detectada la presunta maniobra, es a partir de allí que el

---

<sup>367</sup> Preza Dardo en *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9.

plazo comienza a correr. ¿A través de qué acto se traduce ese conocimiento? A nuestro juicio, con el primer informe o comunicación del o los funcionarios actuantes que constataron la maniobra, dirigido a su superior inmediato. A partir de la fecha de dicho documento, se computarán los 6 meses para que la administración comunique, mediante resolución fundada al Juez penal. Ello tiene la ventaja de evitar especulaciones por parte del organismo en cuanto a decidir cuándo presentar denuncia. Deberá hacer uso de esta potestad en el lapso de los 6 meses.”

K) EN CONCLUSIÓN:

La denuncia acompañada de la resolución fundada presentada por la administración tributaria ante el Poder Judicial constituye una verdadera “instancia del ofendido”, una condición de procedibilidad de existencia previa y necesaria para que pueda deducirse la acción penal.

En tal sentido el Código del Proceso Penal ha reglamentado y precisado los requisitos para promover la instancia del ofendido por lo tanto corresponde, como señala CAMAÑO ROSA: “exigirse las formalidades y extremos de Ley, aunque se admita que los simples defectos producen nulidad relativa y pueden subsanarse o convalidarse”.<sup>368</sup>

En los casos de acción penal pública sometida al requisito previo de la persecución a instancia de parte, ésta aparece como un presupuesto procesal especial o como una cuestión previa al ejercicio de la acción penal.

Es sumamente esclarecedora la opinión del Dr. MIRABAL al respecto cuando sostiene que “...resulta evidente que el texto y sentido de la norma son tales que sin tal denuncia no puede haber proceso. No puede ser sustituido por denuncia de particulares, ni el Juez ni el Ministerio Público podría iniciar la acción penal si no existiera dicha actuación. Prácticamente todos los autores que han tratado el tema se encuentran contestes en afirmar que esta denuncia se trata de una condición de procedibilidad o presupuesto del proceso, sin la cual no puede prosperar la acción. Por lo tanto debemos concluir que no estamos en

---

<sup>368</sup> Camaño Rosa, en “La instancia del ofendido”, p. 142, citado por Sentencia N° 88/88 del T.A.P. de 1° Turno (Irma Alonso –Redactor-, Guillot, Hansen).

presencia de una “denuncia” propiamente dicha que se regularía por los arts. 105 a 110 del C.P.P. sino frente a una “instancia” que se regulara por los arts. 11 y siguientes del C.P.P...”<sup>369</sup>

Como bien señala el Profesor ARLAS la instancia se trata de “...una declaración de conocimiento y de voluntad al mismo tiempo. Es una declaración de conocimiento porque el ofendido por el delito o la persona a quien la Ley reputa ofendida pone en conocimiento de la autoridad judicial o policial la comisión de un hecho delictuoso. Pero es también una declaración de voluntad porque el que insta pide, en definitiva que se enjuicie al autor de ese hecho...”<sup>370</sup>

La denuncia de la administración tributaria no es otra cosa que una condición de procedibilidad cuya naturaleza jurídica es de “instancia del ofendido”.

Ello nos permite concluir que no estamos ante una denuncia penal propiamente dicha cuya regulación aparece en los arts. 105 a 110 del C.P.P. sino ante una verdadera instancia cuya regulación positiva emerge de los arts. 11 y siguientes del mismo cuerpo normativo.

Es indudable que la denuncia por defraudación tributaria que promueve la administración fiscal queda sometida a todas las normas contenidas en el Código del Proceso Penal y para quienes entendemos que se trata de una instancia del ofendido ello incluye también lo atinente a la caducidad prevista en el art. 18 del referido cuerpo normativo, razón por la cual debe presentarse la misma dentro de los seis meses contados desde la comisión del delito o desde que se tuvo conocimiento del mismo.

La instancia del ofendido no es otra cosa que un acto procesal de existencia ineludible cuya finalidad es provocar la intervención del Ministerio Público.

Es un acto ejercido por la persona ofendida por el delito o a quien la Ley reputa ofendida, que tiene como finalidad provocar

---

369 Mirabal Bentos, Titular del Juzgado Letrado de 1ra. Instancia en lo Penal de 2º Turno en Sentencia Publicada en la *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios* N° 199, Año 2007, p. 593 citando al Profesor Federico Berro.

370 Arlas, José, *Manual de Derecho Procesal*, 1954, T. I, C.I.C., Anotado, Notas al Art. 2, 178, etc.

la intervención del Ministerio Público a fin de que éste ejercite la acción penal frente a la comisión de determinados hechos delictivos previstos por la Ley.<sup>371</sup>

Sin el cumplimiento de esta condición previa no puede haber proceso. No puede ser sustituida por una denuncia de particulares y menos aún podría, el Fiscal o el Juez, iniciar la acción penal de oficio, sin que antes se hubiera constatado la existencia de dicha condición de procedencia.

Así el reconocido Profesor Enrique VESCOVI nos explica respecto de la distinción entre cuestiones previas y prejudiciales que "...Estas últimas responden al concepto (también de la teoría general del proceso) de la prejudicialidad, que implica la necesidad de que antes de continuar el proceso se resuelva por otro tribunal determinada situación jurídica que influye, con carácter necesario, sobre la decisión de la cuestión principal (la validez del matrimonio sobre la bigamia, por ejemplo).

Las cuestiones previas, en cambio, son actividades o procedimientos que deben realizarse antes de la iniciación del juicio penal. Son hechos posteriores a la comisión del delito y sin cuya verificación no puede entrarse al juicio penal. Por ejemplo: el juicio de la quiebra (calificación de fraudulenta), la denuncia de parte o la instancia del ofendido, el juicio político, el antejuicio de responsabilidad que se exige en algunos Códigos para juzgar a los jueces, etc. Según vemos, se trata, en definitiva, de verdaderos presupuestos, ya se consideren procesales o materiales, que, si no se verifican, impiden el juzgamiento de determinados delitos..."<sup>372</sup>

En función de la opinión de este autor compatriota indudablemente la instancia del ofendido no es otra cosa que una cuestión previa, una verdadera condición de procedibilidad cuya inexistencia constituye un obstáculo para el juzgamiento de determinados delitos.

Estamos en presencia de un presupuesto de existencia indispensable sin el cual no puede iniciarse ni promover válidamente la acción penal.

---

371 Cfme. Arlas, José, *Curso de Derecho Procesal Penal*, T. 1, p. 63.

372 Vescovi, Enrique, *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el procedimiento penal*. Ed. Hijos de Reus, Madrid, 1994, p. 29. 2. *Prejudicialidad civil en el proceso penal*. Ideas, Bs. Aires, p. 43.

La inobservancia de este requisito de procedibilidad traerá como consecuencia inexorable la nulidad absoluta, cuando no la inexistencia, de todas las actuaciones procesales ulteriores.

Queda claro pues que si no se cumple con la condición de procedibilidad falta un presupuesto indispensable para la promoción de la acción penal.

Si el ejercicio de la acción penal está condicionado por la Constitución o la Ley a la previa realización de una determinada actividad o a la resolución judicial o administrativa de una cuestión determinada, procede la inmediata clausura del proceso penal siempre que se compruebe la inexistencia de dicho presupuesto.

En el caso de la administración fiscal no se trata de un “ofendido” particular sino de entidades públicas, entiéndase administración pública con competencia tributaria regulada por el Código Tributario.

En virtud de que en este caso el ofendido es la administración tributaria (organismo público) ello presupone que la voluntad de instar debe ser la consecuencia exteriorizada de una resolución administrativa debidamente documentada y adoptada en el marco de un proceso administrativo seguido con irrestricto apego a todas las formalidades y garantías que son inherentes al debido proceso.

Esto es lo que la diferencia, en forma sustancial, del particular cuya voluntad de instar no está supeditada a más nada que a su propia conciencia.

Pero esta distinción no impide que la caducidad del derecho a instar proceda de igual manera, sin importar si el ofendido es un particular o la administración fiscal y en consecuencia, son enteramente aplicables, sin distingo alguno, para ambos casos, las pautas establecidas en el art. 18 del C.P.P. (es decir que la caducidad del derecho a instar procede cuando han transcurrido seis meses contados desde la comisión del delito o desde que se tuvo conocimiento del hecho por el ofendido o por la persona que la Ley reputa ofendida).

Ahondando en el tema de la caducidad del derecho a instar debemos tener presente lo expresado por el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 2º turno a cargo del Dr. MIRABAL quien en reciente fallo sostuvo que “...el texto actual



de la defraudación tributaria borró de un plumazo las circunstancias especiales contenidas en la derogada redacción del tipo penal que establecían taxativamente los casos en que la administración debía denunciar el referido ilícito penal. Este establece para la administración un régimen de excepción al fijado por el art. 177 del Código Penal que aparece de suyo contenida en el inc. 3º del referido artículo cuando exceptúa de la regla de la obligación de proceder a denunciar delitos cuando éstos sólo pueden perseguirse mediante denuncia del particular ofendido...”, “Un particular puede considerar más perjudicial denunciar un delito sexual por la exposición pública que genera, también puede considerar más prudente no formular instancia penal por un delito de lesiones personales porque la introducción del hecho en el andamiaje jurisdiccional haría imposible, o muy difícil, una más amigable y sensata composición del conflicto...”, “...De igual modo la administración, en ese caso la D.G.I., le asisten razones de oportunidad y conveniencia para decidir si formula o no la denuncia en los estrados penales...”.<sup>373</sup>

En el referido fallo el magistrado instructor estima que la D.G.I. no tiene un verdadero poder deber de denunciar sino la facultad de hacerlo y el no ejercicio será ilegítimo y pasible de sanciones administrativas y penales que correspondan si se funda en la mera arbitrariedad u otras razones espurias. La función medular de la D.G.I. es recaudar y no llevar a los incumplidores ante la justicia penal.<sup>374</sup>

En nuestra opinión la formulación de la instancia por la administración tributaria es un acto reglado y no de naturaleza discrecional, dado que una vez comprobada por ésta la existencia de un hecho con apariencia delictiva de defraudación, no cabe otra opción, jurídicamente válida, que la de promover la misma. No hacerlo colocaría a la administración tributaria en una hipótesis de omisión legal jurídicamente relevante.

Estamos en presencia de una verdadera obligación funcional por parte de la administración fiscal que se ve reforzada por

---

373 Sent. de Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 2º Turno a cargo del Dr. Hugo Mirabal publicada en la *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, Año 2007, N° 199, pp. 590 a 594.

374 Idem anterior.

la existencia del art. 177 del C.P. que tipifica la omisión de los funcionarios públicos en denunciar delitos.

En el caso de la administración fiscal existe la obligación de denunciar toda vez que constate la existencia de algún acto o hecho configurativo del delito de defraudación pero esa obligación está sujeta al cumplimiento de una formalidad de origen legal que es la existencia de una resolución fundada que debe preceder a la misma.

No existe una contradicción entre lo dispuesto por el art. 177 del C.P. que consagra la obligación genérica de los funcionarios públicos de denunciar delitos y la condición de procedibilidad prevista en el inc. 2do. del art. 110 del C.T., ya que la administración pública está siempre obligada a denunciar y en este caso la administración tributaria (integrante de la administración pública) no está exenta de dicha obligación sino que la misma está específicamente sometida a una cierta formalidad legal previa como es la existencia de una resolución fundada.

En ese caso la obligación de denunciar por parte de la administración fiscal está revestida de ciertas formalidades o solemnidades impuestas legalmente sin cuya existencia la misma no puede materializarse válidamente.

El propio art. 177 del C.P. establece como excepción a la regla que el mismo impone a "...los delitos que solo pueden perseguirse mediante denuncia del particular ofendido...", sin embargo esta excepción no alcanza a la administración fiscal ya que la misma no es un "particular" sino un "ente público" que por mandato legal está legitimado para promover la instancia en materia del delito de defraudación (art. 110.2 del C.T.).

Siendo coherentes con los principios constitucionales debemos excluir toda hipótesis de "denuncias selectivas" por parte de la administración fiscal.

Descartamos toda hipótesis de conceder a la administración fiscal una suerte de autorización generalizada para actuar con arbitrariedad o conceder impunidad al administrado según el caso.

De modo alguno puede asimilarse la situación del particular ofendido que siendo titular de la instancia goza de la facultad de ejercitarla o no en forma libérrima y luego de analizar los pro y los

contra de su decisión, con la situación del Estado (administración pública y/o fiscal) que siendo titular de la instancia tiene un verdadero poder-deber de promoverla y no una simple facultad.

Considerar que en el caso de la administración fiscal ésta tiene tan una sólo la facultad de promover la denuncia y no un poder-deber de hacerla supondría conferirle la potestad de decidir, en cada caso, y en forma no reglada, la postura que estime más adecuada para el cumplimiento de sus fines en función de razones de oportunidad y conveniencia sin otro límite que la buena administración de la recaudación de los fondos públicos que le ha sido confiada.

La Profesora RETA respecto del texto definitivo atribuido al art. 110 del C.T. en el tenor dado por el Decreto-Ley 15.294 y en detrimento de la postura adoptada por la comisión conformada para su redacción sostuvo que, "...tampoco podía caminar el dejar enteramente en manos de la administración el decir cuando había delito y cuando no había delito, que es en pocas palabras lo que en cierta medida se postuló en el proyecto primitivo cuando se admitía que fuera la administración, el señor Director General, el que hiciera esa especie de tamizado.

Eso sería delegar en una persona el decir cuando una conducta es delito o no es delito, cosa absolutamente imposible en nuestro régimen que está dominado rigurosamente en materia penal por el principio de legalidad, no hay delito sin ley que lo establezca. No podríamos haber admitido y hubiera estado viciado con una evidente inconstitucionalidad, un texto que hubiera dicho que el delito era delito o no era delito según lo entendiera en su caso, aún con criterios muy plausibles, la administración..."<sup>375</sup>

La función reglada de la administración se restringe a la constatación ("**accertamento**", diáfano concepto italiano) del supuesto de hecho legalmente definido de manera completa y aplicar en presencia del mismo, lo que la propia Ley ha determinado también. Hay aquí un proceso aplicativo de la Ley que no deja resquicio a juicio subjetivo ninguno, salvo a la constatación o verificación del supuesto mismo para contrastarlo con el tipo legal. El actuar de la administración no puede ser configurado libremente

---

<sup>375</sup> Reta, Adela, "El Delito de Defraudación Tributaria", en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 6, Año 1975, p. 306.

por ésta sino que ha de limitarse y circunscribirse a lo que la propia Ley ha previsto sobre ese tópico de modo preciso e inequívoco.

La denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada importa fundamentalmente desde el punto de vista penal por que se trata de una denuncia obligatoria a merced de la disposición del Código Penal que impone al funcionario público la obligación de denunciar delitos (art. 177).

Durante el proceso de investigación la administración fiscal no tiene la obligación de denunciar, pero esa obligación surge desde el momento en que llegue al convencimiento de que en la hipótesis concreta se han dado todos los extremos requeridos para la configuración objetiva y subjetiva del delito. Por consiguiente debe tenerse presente que esa denuncia va a quedar sometida a todas las normas contenidas en el C.P.P. incluso en lo referido a la caducidad.<sup>376</sup>

El Profesor Daniel Hugo MARTINS sostuvo que el art. 110 del C.T. innovo en cuanto al régimen para perseguir los delitos de defraudación tributaria consagrando una excepción al régimen general establecido en el C.P.P. que señala que los delitos se persiguen de oficio. En el caso de la defraudación tributaria los funcionarios públicos que en el ejercicio de sus funciones conocieren la existencia de un delito están en la obligación de denunciarlo y la misma surge del art. 177 del C.P..<sup>377</sup>

Existe en el caso de los funcionarios públicos la obligación funcional de denunciar delitos de los que tuvieren conocimiento y de esta obligación no se ve exonerada la administración fiscal ni los funcionarios públicos que la integran.

Ahora bien, los funcionarios públicos integrantes de la administración tributaria están alcanzados en forma individual por la obligación legal de denunciar delitos, cuya omisión los deja incurso en el ilícito del art. 177 del C.P., pero esa obligación legal no alcanza al delito de defraudación tributaria (art. 110 del

---

376 Reta, Adela, "El delito de defraudación tributaria", en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 6, Año 1975, p. 309 y 310.

377 Martins, Daniel Hugo, "La denuncia de la administración tributaria ante la justicia penal", en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 47, Año 1982, N° 47, p. 105.

C.T.) ya que ningún funcionario público integrante de la administración tributaria individualmente considerado, se halla legalmente legitimado para denunciar directamente ante la justicia este delito, dado que el propio inc. 2do. del art. 110 del C.T. establece que su denuncia deberá hacerse “mediando resolución fundada” y el art. 60 del C.T. establece que “...las resoluciones de la administración que decidan la iniciación de acciones judiciales deben ser adoptadas por los jefes de las oficinas recaudadoras o por el Director General de Rentas...”.

El art. 177 del C.P. no alcanza a los funcionarios de la administración tributaria que habiendo constatado la existencia de un delito de defraudación fiscal (art. 110 C.T.) no lo denuncian directamente ante la justicia ya que éstos individualmente considerados carecen de la aptitud requerida por la Ley para promover la instancia en representación de la administración fiscal. El texto legal es diáfano cuando establece que la promoción de la instancia requiere una denuncia precedida de una resolución fundada dictada en los términos del art. 46 del C.T. y adoptada en las condiciones que emergen del art. 60 del mismo cuerpo normativo.

Parece claro entonces que solo podrían ser alcanzados por el delito previsto en el art. 177 del C.P. el Director General de Rentas o los Jefes de las Oficinas Recaudadoras cuando existiendo una resolución fundada dictada en los términos del art. 46 del C.T. que establezca la existencia de un acto o hecho constitutivo del delito de defraudación tributaria (art. 110 C.T.), éstos no presentaran la denuncia ante la justicia omitiendo poner en conocimiento el hecho presuntamente ilícito.

La omisión de denunciar solo puede alcanzar a aquellos funcionarios que no sólo tienen la obligación legal de hacerlo, sino además reúnen las aptitudes y condiciones que la Ley requiere para ello, y en el caso de la defraudación tributaria los únicos legitimados para promover la denuncia mediando resolución fundada son el Director General de Rentas y los Jefes de las Oficinas Recaudadoras.

Los restantes funcionarios públicos integrantes de la administración tributaria individualmente considerados carecen de las formalidades requeridas por la Ley para promover la instancia en representación de ésta, por lo que su omisión en denunciar el delito de defraudación fiscal directamente ante el Poder

Judicial sería penalmente irrelevante. Su actuar solo quedará limitado a informar del hecho a sus superiores jerárquicos en el esquema del escalafón administrativo.

La misma Ley que impone formalidades especiales para la promoción de la instancia cuando se ha constatado un presunto delito de defraudación tributaria, circunscribiendo la misma a una denuncia de la administración fiscal mediando resolución fundada adoptada por un funcionario público de máxima jerarquía no puede considerar penalmente relevante la omisión en denunciar este delito, en que han incurrido todos aquellos otros funcionarios integrantes de la administración tributaria que adolecen de las referidas formalidades especiales requeridas legalmente para ello.

También debemos tener presente lo dispuesto por la Ley 14.095 de 1972, de Ilícitos Económicos modificado por decretos-leyes 14.887 y 15.226 que en su art. 6 establece la Omisión de los funcionarios en denunciar delitos económicos. El funcionario público que omitiera o retardara poner en conocimiento de las autoridades administrativas, si estuviese sometido a jerarquía, o penales competentes, en su caso, cualesquiera de los hechos descritos en los arts. 1, 2 y 3 de esta Ley, de los que tuviera conocimiento en razón de sus funciones, será castigado con la pena de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría e inhabilitación especial de dos a seis años (arts. 175 y 176 del C.P.).

En este caso se está ante una hipótesis claramente omisiva donde se habrá de sancionar al funcionario público sometido a jerarquía administrativa que omita o retarda poner en conocimiento de sus superiores en el escalafón administrativo cualquiera de las conductas o hechos previstos a texto expreso en las tres primeras disposiciones de la referida Ley.

A saber: **Artículo 1 (agio cambiario)**: El que con el propósito de alcanzar un lucro inmoderado, para sí o para un tercero, realizara actos tendientes a alterar el valor de la moneda o el funcionamiento normal del régimen cambiario, pudiendo ocasionar con ello un perjuicio a la economía nacional será castigado con doce meses de prisión a diez años de penitenciaría.

Si el hecho descrito en el inciso anterior tuviera por objeto provocar el mal del delito, la pena será de veinte meses de prisión a dieciséis años de penitenciaría.

**Artículo 2 (negocio ilegal de divisas):** El que omitiere negociar o verter las divisas de acuerdo con lo establecido por las normas legales y resoluciones del Banco Central del Uruguay u otra autoridad competente, en su caso, será castigado con diez meses de prisión a ocho años de penitenciaría.

**Artículo 3 (fraude en la instrumentación de actos del comercio exterior):** El que mediante violación fraudulenta de disposiciones legales o administrativas, dictadas por autoridad competente, referentes a operaciones de importación o de exportación, ocasionara un daño grave o peligro de tal, al fondo oficial de divisas, será castigado con la pena de diez meses de prisión a ocho años de penitenciaría.

La acción penal, sólo podrá ejercitarse en el caso de que la conducta del infractor resultara comprobada, al finalizar totalmente las operaciones aludidas en el inciso primero.

A los efectos de la presente Ley se considera finalizado el trámite de exportación en el momento en que el exportador debe vender la divisa al banco y el trámite de importación en el momento del despacho provisorio o definitivo.

La omisión de los funcionarios públicos en denunciar delitos económicos no hace más que complementar y ampliar la norma genérica del art. 177 del C.P. en el caso de los tres delitos para los cuales establece la obligación de denunciar.

Es un delito de omisión simple, con un sujeto activo calificado que son todos los funcionarios públicos en cuanto tuvieren conocimiento en razón de sus funciones de dichos delitos aún cuando los mismos no se cometieren en su repartición ni ella experimentara sus efectos.

Esta norma se creó con la finalidad de atrapar a los funcionarios del Banco Central y también a los aduaneros para que denunciaran todas las irregularidades que pudieran percibir, pero al final se le dió un contenido más amplio y resultaron englobados todos los funcionarios públicos.<sup>378</sup>

En el caso de la administración tributaria, cuando en el marco de un proceso administrativo con pleno apego a las garan-

---

378 Langon, Miguel, *Código Penal*, T. 2, Vol. 2, pp. 20 y 21.

tías constitucionales, constata “prima facie” la existencia de un hecho con apariencia delictiva de defraudación fiscal, deberá promover la denuncia, y ésta por expreso mandato legal deberá ir acompañada de una resolución fundada que contendrá las consideraciones de hecho y fundamentos de derecho en que se basa dicha constatación preliminar de la existencia de un ilícito penal.

BERRO por su parte expresa la duda que lo aqueja en cuanto a que el art. 177 del C.P. se refiere a denuncia y no a instancia.<sup>379</sup>

Nada impide en nuestro ordenamiento legal vigente que una persona jurídica estatal puede revestir la calidad de “ofendido” y en consecuencia que sea titular de la referida “instancia”.

En este caso la administración tributaria (ente encargado de recaudar los tributos del Estado) resulta ser la “parte ofendida” a quien se le perjudica en forma ilegítima y a través de un proceder engañoso en su derecho de percibir los tributos.

La denuncia prevista en el art. 110 del C.T. configura una auténtica “instancia del ofendido” entonces, como tal, se le aplica el art. 18 C.P.P. en materia de caducidad del plazo.

No debemos confundir el **plazo de caducidad del derecho a instar** previsto en el art. 18 del C.P.P. que es de seis meses, con el **plazo de prescripción del delito** previsto en el art. 117 del C.P. que establece que los delitos que se castigan con pena de penitenciaria, mayor de dos años y hasta diez años, tienen un plazo de prescripción de 10 años (literal C).

La defraudación fiscal tiene una pena mínima de prisión de 6 meses y una máxima de penitenciaria de 6 años por lo que se ubica en la categoría prevista en el literal C del art. 117 del C.P. teniendo en consecuencia un término de prescripción de diez años. Dicho plazo de caducidad debe correr desde la fecha de comisión del ilícito o desde que se tuvo conocimiento del mismo (art. 18 del C.P.P.).

La fecha de la resolución fundada como punto de partida para el computo del término de la caducidad me merece severos cuestionamiento, pues no coincide con los criterios estatuidos

---

<sup>379</sup> Berro, Federico, *La denuncia en el delito de defraudación tributaria*, p. 85.



legalmente por el art. 18 del C.P.P., que no son otros que, la fecha de comisión del delito o la fecha desde que se tuvo conocimiento de su existencia.

La resolución fundada constituye una manifestación de voluntad de la administración fiscal, es decir que tiene naturaleza de acto administrativo, y su contenido únicamente exterioriza un hecho cuyo conocimiento ya obraba en poder de la administración en forma preexistente.

Dicho de otro modo, cuando se dicta la resolución fundada por la administración tributaria, ésta ya conocía con antelación la existencia del delito, los elementos que configuran el mismo y seguramente la fecha de su comisión.

Si tomáramos este criterio como punto de partida para el computo del plazo de caducidad correríamos el riesgo que la administración fiscal eternizara los procedimientos administrativos y dictara la resolución fundada en el momento que lo considerara conveniente para su propio interés colocando al administrado en un estado de inseguridad jurídica incompatible con los principios garantistas que exigen dotar de certeza jurídica a todas las relaciones de análogo carácter.

La resolución fundada tiene fecha cierta de igual modo que la tienen las otras tantas actuaciones de la administración tributaria que preceden a ella.

Si existe un evento fáctico concreto que permite identificar la fecha de consumación del ilícito fiscal entonces será esa y no otra la fecha de inicio para el computo del plazo.

Ahora bien, el conocimiento de la comisión del delito supone necesariamente una actuación previa de la administración fiscal. Considero que no puede entenderse que existe dicho conocimiento desde el momento en que la administración fiscal efectúa por primera vez una inspección de rutina o extraordinaria ante un contribuyente determinado. En esa primera inspección pueden tomarse declaraciones a presuntos involucrados y/o testigos, puede secuestrarse información documental de diferente índole pero hasta tanto no sea analizada la misma, y aún completada, si fuere necesario, con otras inspecciones ulteriores, no le es exigible a la administración fiscal la determinación de que se está o no ante un hecho con apariencia delictiva. Entender lo

contrario, es decir suponer que debe la administración fiscal en una primera inspección ya tomar conocimiento de que se está ante un hecho con apariencia delictiva constatando su existencia, implicaría exigir a ésta pronunciamientos apresurados munidos de una superficialidad extrema que resultarían hartamente inconvenientes si de inculpar a personas se trata.

Por eso considero que la fecha cierta y determinada del primer informe que el cuerpo inspectivo eleva a sus superiores jerárquicos, dando cuenta que del estudio de las actuaciones administrativas efectuadas contra un contribuyente fiscal surge la presunta comisión de un hecho con apariencia delictiva fiscal por parte de éste o un tercero, debe ser el punto de partida para el cómputo del plazo de caducidad para promover la instancia.

i) Breve panorama en el derecho comparado sobre la denuncia.

La legislación penal peruana contenida en el Decreto Legislativo 813 y sus modificativas también condiciona el ejercicio de la acción penal por el Ministerio Público a la petición que le formule la parte agraviada que no es otra que el órgano administrador del tributo. Los arts. 7, 8 y 9 del referido Decreto Legislativo son sumamente diáfanos al respecto, al establecer que:

**Artículo 7:** El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada. A efecto se considera parte agraviada al Órgano Administrador del Tributo.

**Artículo 8:** El Órgano Administrador del Tributo para los efectos señalados en el Artículo anterior del presente Decreto Legislativo, realizará la correspondiente investigación administrativa cuando presuma la comisión del delito tributario. El Órgano Administrador del Tributo, en la etapa de investigación administrativa, podrá contar con el apoyo de cualquier dependencia de la Policía Nacional.

**Artículo 9:** La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Arts. 7 y 8 del presente Decreto Legislativo.

El Código Fiscal ecuatoriano, por su parte, respecto de la acción penal tributaria establece en su art. 358 que es pública de instancia oficial y corresponde ejercerla exclusivamente al Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el Código de Procedimiento Penal. Se concede a los particulares la facultad de denunciar toda clase de infracciones tributarias, conforme a este Código.

En su art. 359 establece que: la acción se inicia mediante resolución de instrucción fiscal de conformidad con lo que dispone el C.P.P. y en el art. 360 (investigación por autoridad administrativa) determina que "...siempre que un empleado de la administración tributaria tuviere conocimiento de la perpetración de un delito tributario, o que un funcionario o autoridad administrativa, al tramitar o resolver una petición o reclamo, observase la realización de hechos que pueden presumirse constitutivos de un delito tributario, estará obligado a denunciarlo de inmediato al fiscal competente, remitiéndole todos los documentos e informaciones a los que haya tenido acceso...".

El Código Tributario de Bolivia en su art. 183 legisla acerca de la Acción Penal por Delitos Tributarios estableciendo que "...La acción penal tributaria es de orden público y será ejercida de oficio por el Ministerio Público, con la participación que este Código reconoce a la administración tributaria acreedora de la deuda tributaria en calidad de víctima, que podrá constituirse en querellante. El ejercicio de la acción penal tributaria no se podrá suspender, interrumpir ni hacer cesar, salvo los casos previstos en el Código de Procedimiento Penal...".

Este último es un claro ejemplo de un régimen fiscal que contiene un mecanismo de acción penal tributaria radicalmente opuesto al adoptado por nuestro país.

La Ley Penal Tributaria argentina N° 24.769 en su art. 18 señala que "...El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administra-

tiva de la presunta comisión del hecho ilícito. Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el Juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo...”.

La legislación fiscal de los Estados Unidos de México contiene una regulación expresa para la querrela y el proceso penal por la evasión fiscal.

De acuerdo con el art. 92 del Código Fiscal para proceder penalmente por el delito de defraudación fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela.

Iniciada la intervención del Ministerio Público Federal, y antes de que el mismo formule conclusiones, si el procesado paga las contribuciones, cuya omisión se le imputa, juntamente con sus accesorios, como multas y recargos, o los garantiza debidamente, será sobreseído el proceso a petición de la Secretaría de Hacienda.

De acuerdo con el mismo artículo, podrá obtener el inculpado la libertad provisional si presta caución que cubra el daño o el perjuicio que haya cuantificado el fisco, más las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos. Esta caución no sustituye la garantía del interés fiscal.

**Artículo 92:** Código Fiscal Federal: Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo, será necesario que **previamente** la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, **formule querrela**, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. **Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.**

En principio, los procesos por los delitos fiscales se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría.

En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela.

ii) Concepto de resolución fundada.

Para que pueda proceder el proceso penal por el delito de defraudación tributaria deberá existir, una denuncia de la administración fiscal y previamente a ella, la iniciación de un proceso administrativo, dentro del cual se dicte una resolución fundada que tendrá forma de acto administrativo que es la forma jurídica que adoptan las manifestaciones externas de voluntad de la administración pública.

Esta resolución fundada solo puede dictarse en el ámbito de un proceso administrativo seguido contra un contribuyente con las garantías del debido proceso.

Dicha resolución fundada será el corolario de la convicción motivada a la que arribe la administración tributaria, durante la tramitación de un proceso administrativo seguido contra un administrado con las garantías del debido proceso, de que se ha cometido un hecho con apariencia delictiva, pero en ningún caso supone la finalización de la vía administrativa requiriéndose únicamente que la referida resolución con fundamentos sea dictada dentro de ella.

Una de las garantías básicas del debido proceso es que toda resolución sea debidamente motivada comprendiendo al menos los siguientes puntos: a) especificación de los hechos objeto del proceso; b) los elementos de juicio que inducen a sostener al menos preliminarmente que el acusado es el autor del ilícito que se le atribuye; c) la calificación legal de tal conducta.<sup>380</sup>

La voluntad de instar por parte de la administración tributaria explicitada en una resolución fundada que tendrá la forma jurídica de acto administrativo deberá ser adoptada dentro de un proceso administrativo en el cual se deberá dar vista al interesado.

El Profesor RAMÓN VALDÉS COSTA sostenía que la denuncia, que debía ser hecha mediante “resolución fundada”, era

---

380 Tribunal Constitucional Boliviano en Sentencia 0757/2003-R.

un requisito indispensable de todo acto administrativo como invariablemente lo ha sostenido la doctrina en derecho administrativo, jurisprudencia del T.C.A y el propio poder ejecutivo en el Decreto 500/91 y que implícitamente requiere la participación del denunciado en la etapa administrativa.<sup>381</sup>

En igual sentido el Profesor Daniel Hugo MARTINS ha sostenido que el propio C.T. en su art. 60 requiere la existencia de una resolución fundada de la administración fiscal, o sea un acto administrativo en la terminología del Decreto 640/73, para decidir la iniciación “acciones judiciales”.

Dicha resolución deberá dictarse conforme “a las normas que rijan para los procedimientos administrativos, o en su defecto, para el proceso contencioso administrativo” (art. 43 del C.T.), es decir, respetando el principio del “debido proceso”: vista de las actuaciones, audiencia del interesado, producción de pruebas y resolución fundada.

No puede existir resolución administrativa válida manifestando que hay delito de defraudación sin que exista una resolución firme de la administración determinando que hay infracción fiscal de defraudación.<sup>382</sup>

Entiendo que la participación del denunciado en el proceso seguido en el fuero administrativo no surge “implícita” sino “explícita” de múltiples disposiciones contenidas en el Código Tributario, en el Decreto 640/73 (el cual si bien se halla parcialmente derogado aún mantiene vigente algunas de sus disposiciones fundamentales en virtud de lo dispuesto por el art. 232 del Decreto 500/91 que señala: “Derógase el Decreto 640/973 de 8/VIII/1973. Mantiénense en vigencia los regímenes particulares que existan en materia de procedimiento administrativo, en razón de la especialidad de las reparticiones en los que se aplican el presente Reglamento ser de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas cuyos regímenes especiales subsistan”) y en el Decreto 500/91 por lo que es un ingrediente de presencia ineludible en el mismo y su inexistencia supondrá una violación

---

381 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario comentado y anotado*, 4ª ed., p. 489.

382 Martins, Daniel Hugo, “Denuncia de la administración tributaria ante la justicia penal”, en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 47, Año 1982, p. 107 y 108.

flagrante violación a las garantías del debido proceso cuya consecuencia inexorable será la nulidad por indefensión.

El art. 2 del Decreto 500/91 consagra los principios generales a los que debe sujetar su actuar la administración pública y entre ellos refiere al debido proceso, al efectivo contradictorio y a la necesidad de que las resoluciones sean motivadas. Señala la aludida disposición: "...La administración pública debe servir con objetividad los intereses generales con sometimiento pleno al derecho y debe actuar de acuerdo a los siguientes principios generales: a) imparcialidad; b) legalidad objetiva; c) impulsión de oficio; d) verdad material; e) economía, celeridad y eficacia; f) informalismo en favor del administrado; g) flexibilidad, materialidad y ausencia de ritualismos; h) delegación material; i) debido procedimiento; j) contradicción; k) buena fe, lealtad y presunción de verdad salvo prueba en contrario; l) motivación de la decisión; m) gratuidad...".

Resulta por demás evidente que cuando se consagran a texto expreso los principios vinculados al "debido proceso y efectivo contradictorio" se está reconociendo la necesidad de la presencia ineludible del administrado en todo proceso seguido contra éste en el fuero administrativo.

Esta tesis resulta reforzada visiblemente por el art. 5 del mismo Decreto 500/91 que expresa que "...Los interesados en el procedimiento administrativo gozarán de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República, las leyes y las normas de Derecho Internacional aprobadas por la República. Estos derechos implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones...".

Es incuestionable que no puede concebirse un "debido proceso" seguido acorde a derecho y con plenas garantías para las partes sin la presencia del interesado en el mismo con facultades efectivas de participación pudiendo deducir su defensa y producir pruebas.

No resulta garantista ni acorde a derecho un procedimiento administrativo seguido contra un administrado pero con la efectiva prescindencia de éste, ya que ello lo coloca en un estado de absoluta indefensión lo que resulta incompatible con las disposi-

ciones contenidas en nuestra Constitución, en el Pacto de San José de Costa Rica, en el Código Tributario, y en los Decretos 640/73 y 500/91.

Por otra parte, la exigencia de que las resoluciones de la administración sean motivadas o razonablemente fundadas implica una garantía fundamental para el administrado, ya que despeja toda posible actuación arbitraria de aquella inhibiendo la existencia de resoluciones apoyadas en meras convicciones y despojadas de todo fundamento legal.

Cuando la administración tributaria asume la decisión de promover la denuncia mediando una resolución fundada lo hace en vía administrativa, y allí se desdobra, ya que si bien por un lado actúa como titular de la instancia cuyo ejercicio permite a la justicia investigar un presunto ilícito penal, por otro lado su actuación se apoya en un acto administrativo (resolución fundada) reglado por los principios de derecho administrativo.

En sede de derecho tributario formal nuestro Código Fiscal en su art. 43 señala que "...Principio general. Salvo disposición en contrario se aplicarán las normas que rijan para los procedimientos administrativos o en su defecto para el proceso contencioso administrativo...".

De las distintas disposiciones fiscales surge la obligación legal de dar una activa intervención al administrado toda vez que exista un proceso administrativo.

El art. 45 del C.T. señala que toda diligencia o comprobación que realicen los funcionarios públicos se documentarán en actas y deberán darse copias de las mismas a los interesados pudiendo éstos formular en las mismas todas las consideraciones que estime pertinentes.

Por su parte el art. 46 del mismo cuerpo normativo refuerza esta situación indicando que todo hecho u omisión constitutivo de infracción deberá ser objeto de información instruida por funcionario autorizado y de la misma deberá darse vista al interesado quien podrá deducir defensa y producir pruebas.

Es claro que ante una hipótesis de infracción fiscal, debe darse intervención preceptiva al presunto infractor en el proceso administrativo en que se tramite la constatación de la misma.



Si bien la norma se refiere a la noción de infracción y no de delito entendemos que las mismas consideraciones exigidas para la infracción son aplicables al caso del delito.

Si bien el concepto, el alcance y los elementos configurativos de la infracción y el delito fiscal son distintos, no existe ningún fundamento razonable que haga suponer que la administración fiscal está obligada a dar vista al interesado cuando constata la existencia de una infracción fiscal y sin embargo no está obligado a hacerlo cuando constata la existencia de un delito fiscal. Máxime teniendo en cuenta que los requisitos para la configuración del delito fiscal son mucho más rigurosos que los exigidos para la configuración de la mera infracción tributaria.

Es en el marco de un proceso administrativo seguido con apego irrestricto a las garantías del debido proceso que la administración tributaria debe apreciar la existencia o no de un delito o al menos del hecho o los hechos con apariencia delictiva tributaria. Será en ese ámbito donde la administración fiscal deberá verificar la existencia de una infracción tributaria (art. 96 del C.T.) y eventualmente de un delito tributario de defraudación (art. 110 del C.T.), debiendo explicitar la conclusión a la que arribe en una resolución fundada cuya forma jurídica será la de un acto administrativo dictado en un procedimiento administrativo regido por las disposiciones que regulan el mismo o en su defecto el contencioso administrativo.

En todos los casos se prevee una activa intervención del administrado, a quien deberá darse vista de las actuaciones seguidas por la administración. Se le confiere a éste el derecho de jugar un rol activo relevante en el proceso administrativo ya que podrá deducir defensa y producir prueba.

El art. 46 del C.T. es diáfano en cuanto a que la vista que la administración tributaria debe dar al administrado con motivo de la constatación de una infracción fiscal no se reduce al mero conocimiento por éste de las actuaciones seguidas contra su persona sino que se le reconoce el derecho de deducir defensa y producir prueba.

En igual sentido el maestro VALDÉS COSTA señalaba que "...la formulación de la denuncia sin dar la vista del art. 46, implica una anticipación respecto de la resolución que la admi-

nistración debe adoptar de acuerdo con el capítulo V del Código Tributario, lo que abre la posibilidad de una contradicción en el caso de que dentro del procedimiento administrativo normal el interesado pruebe la improcedencia de la imputación, posibilidad que se ha dado en la práctica...”.<sup>383</sup>

Entendemos que siempre que la administración tributaria constata la existencia de una infracción o un delito fiscal deberá dar vista, de las actuaciones seguidas en el proceso administrativo, al administrado.

En el caso de la investigación de un delito fiscal en el ámbito de un proceso administrativo, la administración tributaria debe extremar los recaudos tendientes a comprobar su existencia y configuración.

La investigación de un delito de defraudación tributaria (art. 110 del C.T.) tendrá necesariamente en la base las mismas exigencias y formalidades requeridas para la investigación de una infracción de defraudación tributaria (art. 96 del C.T.), más un plus, un adicional que deberá constar en la resolución fundada que motive la denuncia.

El art. 43 del C.T., cuando establece que, salvo disposición contraria se aplicarán las normas que rigen los procedimientos administrativos o en su defecto el proceso contencioso administrativo, consagra en consecuencia la aplicación de la totalidad de las disposiciones constitucionales, legales y administrativas que rigen el debido proceso.

Una norma concretamente aplicable al proceso administrativo se explicita en el art. 40 del Decreto 640/73 del 8/VIII/1973 que dispone que “...en los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado...”.

En igual sentido se pronuncia el Decreto 500/91 que en su art. 76 dice “...en los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará reso-

---

383 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*. Comentado y Anotado, 4ª ed., p. 490.

lución sin previa vista al interesado por el término de diez días para que pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa...”.

Por último el art. 46 del C.T. específicamente aplicable a la materia fiscal que señala la vista preceptiva al administrado y dice “...Información sumaria. Los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción serán objeto de una información instruida por funcionario autorizado. Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del Organismo recaudador se **dará vista al interesado** con término de quince días para deducir sus defensas y producir pruebas...”.

Si ante la constatación de una infracción fiscal se exige preceptivamente dar vista a su presunto infractor antes del dictado de una resolución por parte de la administración fiscal con más razón debe exigirse tal requisito cuando se está ante la constatación de un delito tributario para cuya configuración se exigen más elementos que los requeridos para una mera infracción.

Constituye un hecho incuestionable que toda vez que haya delito tributario de defraudación será porque existió la infracción fiscal de igual denominación pero no toda vez que exista la infracción fiscal de defraudación habrá necesariamente delito de defraudación.

Lo cierto es que siempre en la base estará la existencia de la infracción fiscal de defraudación, pero la configuración del delito de defraudación será eventual, pues para su configuración se exigen requisitos adicionales a los de aquella.

Entendemos que, si se le exige a la administración fiscal que confiera vista al administrado en un proceso administrativo en que se investigue la existencia de una infracción tributaria de defraudación, con más razón debe exigírsele ese requisito cuando se investiga la presunta comisión del delito fiscal de análogo “*nomen iuris*”, dado que este último tiene repercusiones más graves para el administrado.

Las mismas garantías que se confieren al administrado en el proceso administrativo cuando se investiga la infracción fiscal de defraudación, deben existir cuando se investiga además el delito de defraudación tributaria.

Utilizo el vocablo “además” puesto que considero que siempre que haya delito de defraudación es porque se ha configurado, en forma preexistente, la infracción de defraudación aunque ello no ocurre a la inversa.

Para la configuración del delito, por su propia naturaleza y gravedad antológica, la administración tributaria deberá verificar mayores extremos que en el caso de la mera infracción por lo que de ningún modo puede abordarse dicha actividad reduciéndose el elenco de garantías exigibles para arribar a una conclusión sólida y fundada.

Toda vez que la administración fiscal constate que ha existido un delito de defraudación tributaria es porque previamente ha observado la existencia de una infracción de defraudación tributaria, y si el art. 46 del C.T. establece preceptivamente que deberá darse vista al interesado en el proceso administrativo en el que se investigue la constatación de una infracción, no puede fundadamente eliminarse ese requisito cuando se está investigando la configuración de un delito de defraudación.

Consideramos que solo será válida la resolución fundada de la administración fiscal que determina la existencia de una infracción tributaria y eventualmente de un delito de análogo carácter cuando la misma haya sido adoptada en un proceso administrativo en el cual se le haya conferido efectiva vista de las actuaciones al administrado quien deberá haber podido deducir defensa y producir prueba.

Como bien señalaba la RETA, “...dada la trascendencia de los aspectos subjetivos en la determinación del ilícito resulta imprescindible oír al contribuyente y diligenciar prueba de sus descargos. Esto no significa que la resolución administrativa condicione al Juez en la valoración jurídica de los hechos denunciados...”<sup>384</sup>

Entendemos que así como la administración fiscal está inhabilitada para expresar que hay infracción fiscal mientras no cumpla con las formalidades previstas por el art. 46 del C.T. también lo está para expresar que hay delito tributario.

---

<sup>384</sup> Reta Adela, “El delito de defraudación tributaria en el Decreto Ley 15.294” en *Revista de Derecho Penal* N° 6, F.C.U, Montevideo 1984, p. 56.

Consideremos exigibles todas las formalidades garantistas del art. 46 del C.T. tanto para el caso de infracciones como de delitos fiscales.

En este sentido debemos tener en cuenta que el art. 60 del C.T. establece que "...las resoluciones de la administración que determinen tributos, impongan sanciones o decidan la iniciación de acciones judiciales, deben ser adoptadas por los jefes de las oficinas recaudadoras o por el Director General de Rentas, según corresponda...".

Si armonizamos coherentemente esta norma con el art. 40 del Decreto 640/73 específicamente referido al proceso administrativo que dispone que "...con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado..." y con el art. 76 del Decreto 500/91 que señala que "...en los procedimientos administrativos seguidos de oficio, con motivo de la aplicación de sanciones o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado, no se dictará resolución sin previa vista al interesado por el término de diez días para que pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa..." podemos concluir en forma razonable que toda "resolución de la administración" cuando tenga un contenido perjudicial para el administrado ya fuere por la imposición de un gravamen o tributo, o bien de una sanción o cuando disponga la iniciación de acciones judiciales, ya sean civiles o penales, contra éste, deberá necesariamente haber sido precedida de una vista previa al interesado.

Es indudable que toda resolución de la administración, de la cual surja la voluntad de iniciar acciones judiciales, ya sea de naturaleza civil y/o penal contra un administrado, configura una situación perjudicial para éste y en consecuencia, deberá necesariamente, habersele conferido vista, en forma previa, al dictado de la referida resolución.

Una interpretación armónica de ambas disposiciones aplicables nos lleva a concluir lógicamente que toda resolución de la administración tributaria, ya sea adoptada por el Director General de Rentas o por el Jefe de la oficina recaudadora según corresponda, (art. 60 del C.T.), *siempre que tenga un contenido perjudicial para el administrado* (art. 40 Decreto 640/73 y art.

76 Decreto 500/91), cualquiera que sea éste, deberá haber sido dictada en el ámbito de un proceso administrativo seguido con irrestricto apego a las garantías del debido proceso y dentro de ellas se inserta como condición de existencia irrenunciable la “vista previa al administrado al cual la resolución pueda llegar a perjudicar o efectivamente perjudique”.

Similar opinión ha desarrollado el Tribunal Constitucional boliviano en Sentencia 0757/2003-R, al expresar que “...si partimos del hecho que la sanción administrativa supone la privación de algún derecho o la afectación de algún interés y que tal privación debe ser resultado de la comprobación, conforme a derecho, del hecho ilícito que se atribuye al enjuiciado, no cabe duda que el proceso administrativo debe estar revestido de las garantías procesales consagradas en la Constitución...”<sup>385</sup>

El propio art. 5 del Decreto 500/91 que dice “...Los interesados en el procedimiento administrativo gozarán de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República, las leyes y las normas de Derecho Internacional aprobadas por la República. Estos derechos implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones...”, consagra el derecho a una participación activa del administrado en el procedimiento administrativo pudiendo deducir defensa y producir pruebas ya que ello es la condición *sine cuanon* que permite calificar a un proceso de justo, garantista y ajustado a derecho.

Un proceso de cualquier naturaleza que fuere, no merecerá nunca el pomposo rótulo de “debido proceso” si prescinde de una efectiva participación del interesado en el mismo y menos aún en nuestro orden jurídico vigente ya que ese derecho resulta consagrado y protegido por nuestra Constitución, el Pacto de San José de Costa Rica, el Código Tributario y sus modificativas, y los Decretos 640/73 y 500/91.

Afinando aún más la idea en la dirección expuesta, aún dentro de nuestro orden positivo, debemos tener presente tanto lo dispuesto en el art. 47 del Decreto 640/73 que dice “...en cualquier etapa de la sustanciación el interesado podrá reclamar contra los defectos de tramitación y en especial los que supongan

---

385 Tribunal Constitucional Boliviano en Sentencia 0757/2003-R.

paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados u omisión de trámite, que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva de asunto...” como lo preceptuado por el art. 84 del Decreto 500/91 que señala “...en cualquier etapa de la sustanciación el interesado podrá reclamar contra los defectos de tramitación y, en especial, los que supongan paralización, infracción de los plazos preceptivamente señalados u omisión de trámite, que puedan subsanarse antes de la resolución definitiva del asunto. La reclamación debidamente fundada, con mención expresa del precepto infringido, deberá presentarse ante el jerarca del organismo, quien previa vista de los funcionarios señalados en el artículo anterior, dispondrá las medidas, administrativas o disciplinarias pertinentes...”.

Es evidente que si la normativa le permite al *administrado* reclamar contra determinadas irregularidades constatadas en el proceso administrativo en trámite es porque admite su intervención activa en el mismo, confiriéndole ni más ni menos, que facultades de contralor sobre éste, lo que supone necesariamente que se le haya dado vista de las actuaciones, ya que ésta es la única forma de ejercitar válidamente el referido derecho de contralor sobre el curso regular del trámite administrativo seguido por la administración fiscal.

Respecto del interés explicitado en la normativa vigente de contemplar el derecho del administrado a participar activamente en el proceso administrativo, resulta ilustrativo el parecer del ex catedrático de Derecho Administrativo de la Facultad de Derecho de la UDELAR Aparicio MÉNDEZ, quien al producir su dictamen con las consideraciones que le mereció el proyecto de decreto finalmente aprobado, señaló que “...siempre en el plano de facilitar el control correcto de la actividad administrativa, habría que tomar medidas para permitir al interesado una efectiva colaboración sin apartarse de su trabajo y sin sufrir la carga económica de un asesoramiento o de una representación...”.<sup>386</sup>

La resolución fundada de la administración fiscal que declare la existencia de un delito de defraudación (art. 110 C.T.) deberá haber cumplido las mismas formalidades que aquella

---

<sup>386</sup> Méndez, Aparicio, citado en “Normas Generales de actuación Administrativa”, Montevideo, 1975, p. 15.

que declare la existencia de la infracción de defraudación (art. 96 C.T.) y ambas tendrán la forma y naturaleza jurídica de acto administrativo dictado en el transcurso de un proceso administrativo y que en consecuencia será pasible de impugnación mediante los recursos administrativos.

El vocablo “infracción” utilizado por el art. 46 del C.T. debe ser recogido en su acepción más amplia por lo que comprenderá no sólo aquellos hechos ilícitos que tienen relevancia civil y administrativa fiscal sino también lo que aparejan relevancia penal fiscal.

La infracciones como tales puede tener, relevancia civil o penal, pero tendrán como denominador común el hecho de haber sido creadas por Ley (principio de legalidad).

En similar sentido se pronuncia el Profesor LANGON, quien sostiene que puede haber infracciones tributarias que no tienen naturaleza criminal e infracciones tributarias que si la tienen pero en definitiva son todas infracciones.<sup>387</sup>

En el caso del delito previsto en el art. 110 del C.T. estamos en presencia de una infracción a un precepto penal, mientras que en el caso de la infracción prevista en el art. 96 del C.T. es una infracción, valga la necesaria redundancia, para delinear el concepto, a un precepto no penal.

El art. 46 del C.T. se refiere a “...actos, hechos u omisiones configurativas de infracción...”, pero no distingue si se trata de infracciones fiscales o infracciones fiscales penales.

Esta consideración, sumada a las ut supra señaladas contribuyen a reforzar nuestra idea, que las mismas formalidades exigidas por el art. 46 del C.T. a la administración tributaria, cuando se propone declarar la existencia de una infracción fiscal no penal, son exigibles a ésta cuando se propone declarar la existencia de una infracción fiscal penal.

Otro argumento consistente para reforzar nuestra posición de que el vocablo “infracción” usado en el art. 46 del C.T. comprende todas las infracciones, sin importar su naturaleza y alcance, es decir que abarca tanto las que infringen preceptos no

---

<sup>387</sup> Langon Miguel, *Delitos Tributarios en el Código Tributario y en Leyes Especiales*, p. 614.



penales como las que infringen preceptos criminales, radica en el tenor literal del art. 5 inc. 1ro. del C.T. que dice "...la integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, infracciones, ni exoneraciones...".

Observe el lector que esta disposición refiere al vocablo infracción sin distinguir la naturaleza de ésta.

Pero existe algo más importante aún que nos permitirá concluir sin hesitación que el procedimiento del art. 46 del C.T. se aplica tanto cuando estamos en presencia de infracciones como de delitos fiscales.

Si entendiéramos que cuando el Código Tributario utiliza la expresión "infracción" sólo se circunscribe a aquellas de naturaleza no penal, es decir que excluye a los delitos, entonces le deberíamos dar al art. 5 una interpretación absolutamente contradictoria con el principio de legalidad.

La analogía es un medio admisible para cubrir vacíos legales pero nunca se pueden crear tributos, infracciones o exoneraciones por analogía.

Ahora bien, si entendiéramos que la expresión infracción, en su contenido, alcance y dimensión, excluye los delitos, arribaríamos a la infeliz conclusión de que por vía de la analogía si bien no se pueden crear infracciones si se pueden crear delitos. Esta interpretación además de infeliz es absolutamente inconstitucional por lo que debe ser descartada.

Es principio inconcuso que por vía analógica no pueden crearse tributos, ni infracciones, ni delitos ni exoneraciones ya que éstos son instrumentos que quedan exclusivamente reservados al ámbito de la Ley (principio de legalidad).

Queda claro que cuando el codificador tributario utilizó en el art. 5 inc. 1ro. el vocablo "infracción" incluyó en éste tanto las conductas que infringen preceptos de naturaleza no penal como aquellos que infringen preceptos penales, es decir, a los delitos.

El mismo alcance le dio el codificador al referido vocablo "infracción" en el art. 46 del C.T., de modo tal que el procedimiento en el previsto, es decir, "...se dará vista al interesado con término de quince días para deducir sus defensas y producir pruebas...",

deberá cumplirse toda vez que exista una **infracción** (cualquiera de las ubicadas en el capítulo quinto, sección primera del C.T. previstas en los arts. 94 a 98) o un **delito** (cualquiera de los dos tipos penales ubicados en el capítulo sexto, previstos en los arts. 110 y 111 del C.T.).

No existe argumento jurídico alguno que permita inferir que los arts. 5 y 46 del C.T. no son de recibo cuando de delitos se trata.

En todos los casos dicha declaración de infracción fiscal o infracción penal fiscal (delito) deberá estar contenida en una resolución fundada dictada en un proceso administrativo en el cual se le haya dado vista al interesado o presunto infractor.

La diferencia sustancial entre la defraudación como infracción fiscal propiamente dicha (es decir aquella que carece de naturaleza criminal, art. 96 C.T.) y la defraudación como delito fiscal (es decir aquel de naturaleza puramente penal, art. 110 C.T.) no radica fundamentalmente ni en la mayor o menor gravedad, ni en la mayor o menor cantidad de reproche, ni en la mayor o menor dañosidad social o patrimonial causada al fisco, sino en un aspecto mucho más importante aún como es el de la tipicidad y que se halla íntimamente ligado al principio de legalidad.

Las estructuras típicas de la defraudación como infracción civil (art. 96 C.T.) y como infracción penal (art. 110 C.T.) son visiblemente dispares, y son notoriamente diferentes los requisitos exigidos para la configuración de una y otra.

Lo que torna penalmente relevante la infracción de defraudación no es su mayor o menor reproche, dañosidad social o gravedad sino la plena adecuación típica existente entre los actos o hechos configurativos de ella y el tipo legal recogido por el art. 110 del C.T.

Los hechos o actos configurativos de la infracción de defraudación tributaria prevista en el art. 96 C.T. pueden llegar a tener una gran trascendencia o revestir una inusitada gravedad desde el punto de vista del perjuicio patrimonial causado al fisco y sin embargo no necesariamente tendrán relevancia penal en la medida que no se adecuen típicamente con la estructura típica del delito de defraudación fiscal recogido en el art. 110 C.T. Es por ello que hemos sostenido que si bien toda vez que se configura la previsión legal del art. 110 del C.T. también se configura la del art. 96 del C.T. ello no ocurre a la inversa.

A nuestro juicio, el texto legal inhibe a la administración fiscal de la posibilidad de adoptar resoluciones por la simple convicción personal o moral de sus jerarcas, debiendo adoptarse las mismas en el ámbito de un proceso administrativo donde se cumplan con las garantías del debido proceso.

Es necesaria la existencia de una resolución que exprese con fundamentos que emerjan de un expediente administrativo, en el cual se le haya dado vista al interesado, permitiéndosele deducir defensa y producir pruebas, cuales son las acciones u omisiones que permiten la configuración de la infracción de defraudación prevista en el art. 96 del C.T. y eventualmente además el delito de defraudación fiscal previsto en el art. 110 del C.T.

Dicha resolución fundada de la administración fiscal sólo será válida si ha cumplido con las formalidades previstas en los arts. 43 y 46 del C.T. La misma será una manifestación de voluntad de la administración fiscal y como tal deberá ser exteriorizada en un acto administrativo.

Ese acto administrativo, que contiene una resolución fundada que expresa la voluntad de la administración fiscal de promover denuncia penal por delito de defraudación tributaria contra un administrado, al cual se le confirió vista de las actuaciones, se le permitió articular su defensa y producir pruebas, será suficiente para acompañar a la denuncia penal que se presentará ante la justicia penal competente.

A nuestro juicio, una vez que dicha resolución fundada, adoptada en cumplimiento estricto de las formalidades exigidas por los arts. 43 y 46 del C.T. ha sido notificada al administrado en legal forma, la administración tributaria estará en condiciones de, acompañando con ella la denuncia, promover la misma ante el fuero criminal.

Nuestro ordenamiento jurídico no consagra ninguna disposición que imponga a la administración fiscal la obligación de esperar para ejercer la instancia, a que se interpongan los recursos administrativos por el administrado y menos aún la resolución de los mismos o el agotamiento de la vía administrativa o la resolución definitiva del T.C.A..

El inc. 2do. del art. 110 del C.T. exige una resolución fundada de la administración fiscal pero en ningún caso se

refiere ni a “resoluciones firmes” ni a aquellas que revisten la calidad de “definitivas”.

Los actos administrativos, como forma de manifestación de voluntad de la administración, están imbuidos del “principio de inmediata ejecutoriedad” con prescindencia de su carácter de firme o definitivo.

Los medios recursivos de impugnación de los actos administración no tienen efecto suspensivo.

En virtud de lo expuesto la administración tributaria se encontrará legitimada válidamente para promover la instancia una vez que haya dictado una resolución fundada en un proceso administrativo en el que se hallan observado las formalidades requeridas por los arts. 43 y 46 del C.T. y la misma haya sido notificada al interesado en legal forma.

Sin perjuicio de que la administración fiscal ejerciendo la instancia promueva la denuncia penal y acompañe a la misma la resolución fundada deberán continuar las actuaciones en la vía administrativa.

Luego de la presentación de la denuncia penal acompañada por la resolución fundada se entenderá que se ha ejercitado la acción penal por el órgano legitimado para ello, en este caso por la administración fiscal y la justicia penal iniciará un procedimiento penal que se tramitará en forma paralela e independiente al proceso administrativo, y cuyas resultas no serán vinculantes entre sí.

Como todo acto administrativo, la resolución fundada dictada por la administración fiscal deberá ser notificado en legal forma al contribuyente, quien podrá interponer contra la misma los recursos administrativos de precepto, sin que ello implique la suspensión de la ejecución del acto impugnado por la propia naturaleza de inmediata ejecutoriedad de que está revestido éste.

Nuestro ordenamiento legal no contiene norma alguna que obligue a la administración tributaria a aguardar la confirmación del fallo original por el T.C.A. para recién allí poder ejercer la instancia.

No le es exigible a la administración fiscal subordinar su actuar a la previa verificación de la regularidad jurídica del acto

administrativo dictado por ésta, la Ley solo exige una resolución fundada dictada cumpliendo con las formalidades requeridas por los arts. 43 y 46 del C.T. y que además, entendemos debe haber sido notificada al interesado en legal forma.

Un buen sector doctrinario ha considerado que la confirmación o no del acto administrativo original por parte del T.C.A. será una cuestión únicamente vinculada a la validez o invalidez administrativa de dicho acto y esa consideración escapa al ámbito del fuero criminal.

La “denuncia mediando resolución fundada” es para que se abra la vía penal pertinente, y así proceder a investigar, necesariamente en el fuero criminal, como no puede ser de otra manera, la existencia de los presuntos delitos fiscales.

Debemos tener presente que los delitos se investigan en la rama especializada de la justicia que es la penal y no en la órbita de la administración tributaria o impositiva.

A nuestro entender la “resolución fundada”, desde el punto de vista formal, debe guardar un irrestricto apego a las formas en cuanto a las garantías del debido proceso, por lo que previamente al dictado de ella, y como presupuesto riguroso para su validez, deberá haberse dado vista al administrado, y desde el punto de vista sustancial, basta con que explice una razonable y motivada convicción de la administración fiscal de que se está ante un hecho con apariencia de delito tributario (defraudación fiscal prevista en el art. 110 del C.T.).

No le es exigible al fisco determinar en forma fehaciente la existencia o no de delitos de naturaleza tributaria porque esa tarea es privativa del fuero criminal.

Entendemos que una razonable y armónica interpretación de los principios tributarios y de lo dispuesto por los arts. 43 y 46 del C.T. nos lleva a concluir que la administración tributaria está obligada a iniciar la sustanciación de un procedimiento administrativo con intervención activa del presunto infractor, para comprobar la existencia o no, tanto de una infracción fiscal como de una infracción tributaria penal (delito).

Lo que no es exigible a la administración tributaria para ejercer la instancia, por falta de una norma legal que consagre

dicha exigencia, es aguardar el fin del proceso administrativo, ni el agotamiento de la vía administrativa y menos aún la ulterior decisión definitiva del T.C.A., solo le bastará para poder ejercer válidamente la misma, haber dictado una resolución fundada, en el ámbito de un proceso administrativo, seguido contra un administrado al cual se haya dado vista efectiva de las actuaciones permitiéndole deducir su defensa y presentar probanzas, y al que se haya notificado en legal forma del contenido de dicha resolución, no siendo necesario que dicho proceso administrativo haya concluido, por el contrario el mismo continuará aún cuando paralelamente se sustancie un proceso penal a raíz de haberse ejercitado la instancia por la administración fiscal.

La exigencia del art. 110 del C.T. respecto a la denuncia que la administración fiscal debe presentar como requisito de procedibilidad, no implica la necesaria culminación de la investigación administrativa en la institución recaudadora pues la misma no tiene como objeto la imposición de una sanción penal.

Nuestra doctrina mayoritaria ha sostenido que subordinar la presentación de la denuncia penal por la administración fiscal a la finalización definitiva de las actuaciones administrativas en el T.C.A., si bien pareciera conferir una mayor certeza y garantía jurídica a la decisión de la administración, no es compatible con la legislación vigente que inequívocamente desecha tal exigencia, pero además, tornaría inoperante la represión de los ilícitos fiscales ya que si solo se pudiera promover la denuncia penal una vez terminada la tramitación administrativa ante el T.C.A. habría una evidente extemporaneidad entre el momento en que se cometió o tuvo conocimiento del delito y el momento en que se ejerce la instancia del ofendido por parte de la administración tributaria.

Según este sector doctrinario patrio las posturas que entienden que antes de formularse la denuncia penal se debe esperar una decisión administrativa firme o un pronunciamiento del T.C.A. fundadas en razones de conveniencia, "seguridad jurídica" o a fin de evitar decisiones contradictorias, etc. no pueden prosperar por falta de un respaldo jurídico que habilite a limitar el ejercicio de una facultad otorgada legalmente a la administración tributaria (que es también una obligación).

**En mi opinión**, sin perjuicio que es evidente, que no existe en nuestro derecho ninguna disposición expresa que obligue a la

justicia penal a supeditar sus actuaciones y eventualmente su fallo o dictamen final a la previa existencia de una sentencia dictada por el T.C.A., no es menos cierto que si tenemos presente que la libertad es uno de los derechos más preciados del hombre, toda garantía tendiente a preservar su vigencia debe ser priorizada.

En consecuencia si las denuncias penales por defraudación tributaria, solo se instruyeran a posteriori del dictado de una sentencia definitiva por el T.C.A., confirmando o anulando el acto administrativo original, daría mayor prestigio y solidez a la administración denunciante, incrementando de modo gratificante el elenco de garantías que debe gozar el contribuyente denunciado.

Nada sería más garantista para el administrado que se aprobara una norma con jerarquía de Ley, que expresamente exigiera que para la promoción de la instancia por parte de la administración fiscal, en materia de delito de defraudación tributaria (art. 110 del C.T.), debieran cumplirse los siguientes requisitos:

i) Resolución fundada de la administración fiscal, dictada en el marco de un proceso administrativo, seguido con pleno apego a las garantías del debido proceso consagradas constitucionalmente, donde se haya dado intervención preceptiva al administrado para deducir su defensa.

ii) Toda resolución fundada, dictada por la administración tributaria, en condiciones diversas a las preanunciadas, deberá ser declarada **nula** por violar las garantías constitucionales del debido proceso.

iii) Aguardar el vencimiento del plazo para la interposición de recursos administrativos por parte del administrado y si éste los interpusiere deberá aguardarse al agotamiento de la vía administrativa.

Esperar el fallo definitivo del T.C.A., confirmando o anulando el acto original o constatar la ausencia de comparecencia del administrado ante dicho órgano jurisdiccional.

La consagración de la referida norma, permitiría la extirpación de situaciones susceptibles de causar gravámenes irreparables a los contribuyentes.

Por ejemplo, cabe preguntarse, ¿Qué sucedería si, luego de procesado con prisión preventiva un contribuyente por un delito

de defraudación tributaria, se dicta un fallo del T. C. A. anulando el acto administrativo original que configuró el presupuesto para la promoción de la instancia?

La respuesta es categórica, la justicia penal debería decretar, en forma inmediata, la liberación del prevenido, sin más trámite.

Sin perjuicio del gravamen padecido por el injustamente privado de libertad el Estado uruguayo habría incurrido en responsabilidad según lo dispuesto por los arts. 24 y 25 de la Carta Magna.

Teniendo presente que el bien jurídico libertad, es objeto de tutela constitucional expresa, la adopción de medidas que garanticen, de modo fehaciente, que su limitación, restricción o privación, sea lo menos injusta posible, es un imperativo del propio interés al cual no puede renunciar el orden jurídico.

Armonizar este tema por vía legislativa, es decir, lograr la aceleración de la fase administrativa en todas sus etapas para evitar que sean burlados los derechos de la administración por presentaciones extemporáneas ante la justicia penal y a la vez dotar al administrado de mayores garantías, configura uno de los “debes” y “puntos débiles” que tiene nuestro ordenamiento jurídico.

La “evidente extemporaneidad” a que hacemos referencia *ut supra* obedece a que los procedimientos administrativos, desde su inicio y hasta su efectiva finalización en el T.C.A suelen durar muchos años, tal vez muchos más de lo que sería aconsejable en un Estado de derecho.

**Consideramos** al igual que el Profesor Daniel Hugo MARTINS que la administración tributaria ganaría en seriedad y prestigio si las denuncias penales, por presuntos delitos de defraudación tributaria, se realizaran luego de agotados los procedimientos administrativos que garantizan la vigencia de la resolución fundada original, la que deberá haber sido dictada, en un proceso administrativo, en el cual se haya oído al administrado, permitiéndole formular descargos y diligenciar medios de prueba, en forma previa a su adopción.<sup>388</sup>

---

388 Martins, Daniel Hugo, “La denuncia de la administración tributaria ante la justicia penal”, en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 47, Año 1982, p. 108 y 109.



Para ello deberían modificarse, naturalmente, los términos fijados por la Ley para la promoción de la instancia ya que de lo contrario toda presentación de la administración fiscal ante la justicia penal estaría afectada de la caducidad de la misma.

Por otra parte, el fuero penal, podrá dictar resoluciones en forma justa, consolidando su rol garantizador de las libertades individuales en el estado de derecho, si previamente a la instrucción de la denuncia en el presuntivo o al dictado de un auto de procesamiento, aguarda a que el T.C.A., confirme o anule el acto original de la administración tributaria, o al menos constata de modo inequívoco, que el administrado no interpuso, en tiempo y forma, los recursos administrativos contra la resolución fundada que dispuso la promoción de la denuncia o bien agotada la vía administrativa no concurrió ante el T.C.A. en legal forma.

Se ha sostenido por la jurisprudencia que la exigencia de un acto administrativo firme o de una sentencia del T.C.A., como requisito para promover la instancia, “llevaría a la norma al total descrédito y solo serviría para sostener, hipócritamente que en el país existe una legislación represiva de los ilícitos económicos”, cuando en tales condiciones no se castigaría nunca el delito cometido, pues ello sólo sería posible después de largos años, violándose claros principios de oportunidad y eficacia del castigo, “con lo que sería mejor descriminalizar, para no prolongar la discordancia, entre el mundo del papel y la realidad...”<sup>389</sup>

En igual sentido destacamos la opinión del Dr. DENTONE en jornadas de 1980, donde expresó que exigir una resolución firme de la administración fiscal “es totalmente descartable” porque imponer tal requisito a la denuncia “no sólo significa que prácticamente no se aplique la Ley, sino también una exigencia que no surge de ninguna de las disposiciones que integran este art. 110, ni de los principios generales del Derecho”.<sup>390</sup>

Una vez más no compartimos los dichos del Dr. DENTONE ya que consideramos que la administración fiscal debe actuar con extrema cautela previamente a la presentación de una denuncia penal por defraudación tributaria respetando esclu-

---

389 LJU Caso 12.048, Tomo 104 - Año 1992, T.A.P. de 3er. Turno.

390 Dr. Carlos Dentone, “Algunas reflexiones sobre el delito de defraudación tributaria en el Código Tributario”, *Rev. Tributaria*, T. II, No. 6, 1975, p. 131.

pulosamente el elenco de garantías existentes a favor de los administrados y los jueces penales deberán extremar las precauciones antes de emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto aguardando la dilucidación completa del proceso administrativo evitándose así posibles revocaciones.

Hasta tanto no exista un pronunciamiento definitivo del T.C.A. no deberá dictarse una resolución judicial sobre el fondo del asunto ya que, mientras ello no ocurre, se mantiene en vilo la subsistencia del propio requisito de procedibilidad.<sup>391</sup>

Puede ocurrir que el T.C.A. declare la nulidad del acto administrativo original ante lo cual caerá por su propio peso la legitimidad del acto de la instancia, por ello consideramos que el acto que ordena la misma (resolución fundada) deberá atravesar la eventual instancia anulatoria ante el referido órgano jurisdiccional.<sup>392</sup>

En igual sentido el Dr. BERRO ha sostenido que “la judicatura tomó la prudente posición que de entender, expresa o implícitamente, que era necesario conocer el resultado de los recursos administrativos y de la acción de nulidad sobre las resoluciones que declaraban los actos presuntamente defraudatorios.”<sup>393</sup>

También el VALDÉS COSTA sostuvo que “...considero beneficiosa que haya una etapa administrativa previa al proceso judicial y que el delito se persiga a denuncia de la administración fiscal. De esta manera se evita el peligro indudable de procesamientos precipitados sin que la administración estudie previamente el caso...”<sup>394</sup>

Merecen especial señalamiento las consideraciones que a ese respecto realiza el Profesor Milton CAIROLI, en sus años mozos de Juez de Instrucción de 5to. turno, en resolución N° 3749 del 11/XI/1976 “...éste expediente fue iniciado por denuncia de la Oficina del Impuesto a la Renta contra la empresa G.S.A...”, “...del informe practicado por el inspector actuante en

---

391 Preza, Dardo, “Los delitos fiscales”, *Revista del INUDEP*, N° 9, p. 75.

392 Idem anterior.

393 Berro Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 184.

394 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario Anotado y Comentado*, p. 167.

la emergencia surge la comisión de irregularidades y omisiones que serían muy graves en cuanto a la percepción del crédito fiscal...”, "...atento que estas imputaciones violarían la disposición prevista por el art. 28 de la Ley 13.637, delito de defraudación, el Juzgado instruyó el correspondiente presumario, a cuyo término el señor Fiscal, solicitó el procesamiento de los directivos como autores de un delito de defraudación. El Juzgado decretó la prisión de ambos...”, "...El T.C.A. en sentencia N° 200 del 8 de setiembre de 1976 anuló el acto administrativo recurrido entendiendo que la estimación de oficio realizada por los inspectores de la Impositiva, como se funda sólo en presunciones, no puede dar base a ninguna sanción, porque no hay Ley que autorice a presumir los extremos configurativos de los ilícitos fiscales que son fundamento de sanción...”, "...la defensa sostenía que el fallo del T.C.A. se proyecta a la Sede Penal erradicando el proceso, de acuerdo a lo que legisla el art. 311 de la Constitución...”, "...el fraude supone por sí mismo, un acto doloso, que implica la intención de dañar y por sus características descriptivas, en el tipo penal, configura el elemento estructural de la figura. Si ese elemento estructural esencial, núcleo del ilícito, sea penal o fiscal, no se ha configurado en la práctica como lo ha entendido el T.C.A., anulando el hecho; el delito debe caer por falta de uno de los elementos esenciales que conforman su teoría jurídica: adecuación típica...”, "...en efecto, en estos ilícitos, que podemos llamar doblemente alteradores de normas, por un lado fiscal y por otro lado penal, la circunstancia de que se compruebe que la conducta que dio motivo a uno y otro no se haya efectivamente realizado, enerva su naturaleza de ilícitos y por ende, las sanciones. Si se permite la comparación, sería lo mismo que si se iniciara un procedimiento aduanero por contrabando y coincidentemente con un presumario penal por ese delito y luego, en jurisdicción de Aduanas se probará que el hecho dio motivo al contrabando, no fue tal como se imputo fácticamente en principio. Esa circunstancia, por sí sola, sirve para enervar ambas infracciones...”, "...en concreto, si entendemos que la ejecución de un acto fraudulento (el engaño) es elemento nuclear de la figura...el delito se enervará si el fraude no se ha configurado...”, "...y es evidente, que en la especie no se ha configurado, porque se basamentó en presunciones realizadas por funcionarios inspectores de la Dirección General Impositiva. A tal punto se fundamentó esa evaluación en datos no ciertos, o no ciertamente probados o

por lo menos verosímiles, que fue anulada, como hecho administrativo, por el Tribunal competente...”<sup>395</sup>

En conclusión, el delito de defraudación fiscal sólo podrá perseguirse a “denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada”.

Vale decir, que la condición habilitante es doble y compuesta y atendiendo a la parte cronológica se requieren, para dejar expedita la vía judicial, los siguientes pasos:

a) “Que medie en la vía administrativa, previa preceptiva vista al administrado en los términos del art. 46 del C.T., una resolución fundada, por la que: 1º) Se califique el hecho “prima facie” como delito de defraudación (a diferencia de la infracción puramente fiscal recogida bajo idéntico “nomen juris” por el art. 96 C.T.), sujeto, claro está, a las resultas de la actuación judicial; y 2º) Se ordene la promoción de la denuncia penal.”

b) “Que la resolución administrativa se materialice, a través de la efectiva promoción de denuncia por parte de la administración tributaria, en mérito al dispositivo administrativo precedente”.

Además la Ley dispone que se denuncie “éste delito” por parte de la administración fiscal, cuando a su juicio hubieren suficientes elementos que permitan constatar “prima facie” que se está ante un presunto delito de defraudación tributaria, pero esa convicción no puede apoyarse en una mera conjetura, un simple capricho o aún en la íntima convicción moral o personal del jerarca de turno, se requiere mucho más que eso, necesariamente la apoyatura de tan relevante convicción de la administración fiscal debe surgir de un proceso administrativo en el cual se haya oído debidamente al presunto infractor del precepto penal en los términos del art. 46 del C.T. y la exteriorización de la referida convicción se hará a través de una resolución fundada que es la forma jurídica exigida por el art. 110 del C.T..

La denuncia que debe presentar la administración fiscal según el art. 110 es aquella que surge de su convicción de que se ha cometido un eventual delito de defraudación tributaria acompañada del expediente administrativo donde se adoptó la “resolución fundada” a que se refiere la Ley.

---

395 Cairoli, Milton, Juzgado de Instrucción de 5to. Turno, en Resol. 3749 de 11/XI/1976.

No pudiéndose dudar que la “convicción de la administración tributaria explicitada o exteriorizada en la resolución fundada”, deberá ser consecuencia de una investigación practicada en un proceso administrativo con todas las garantías del debido proceso, sin que la referida resolución suponga el fin del referido proceso, sólo deberá tratarse de una decisión motivada, sólida y razonada, adoptada durante el decurso de éste y con apego a las formalidades legales previstas para su validez. No le corresponde a la administración tributaria, dado que no actúa en función jurisdiccional, determinar si existe o no delito, porque ello constituiría una violación del “orden constitucional y del principio de la separación de los poderes, tesis sí peligrosa para el funcionamiento institucional”.

Solo le compete a ésta explicitar en una resolución fundada cuales son los elementos fácticos y jurídicos, constatados en el ámbito de una investigación administrativa cumplida con las garantías del debido proceso, por los que considera que se está ante la comisión de un presunto delito de defraudación fiscal.

No le es exigible que efectúe la instrucción del delito ni que verifique su existencia en forma fehaciente ya que ello es tarea privativa del Poder Judicial, pero sí que adopte los recaudos necesarios como para que su convicción de que se ha cometido, presuntamente un delito de defraudación tributaria, sea motivada, fundada y razonablemente seria.

Esta fundamentación permite desechar toda conclusión somera, superficial, facilista o endeble de la administración tributaria que se apoye en simples intuiciones o meras convicciones morales de sus jerarcas de turno.

Deberá la administración tributaria poner en conocimiento de la autoridad judicial los supuestos fácticos y jurídicos en que se apoya su convicción de que se ha cometido un presunto delito de defraudación fiscal, formular sus consideraciones técnicas y suministrar los medios de prueba en que se basa, correspondiendo al Magistrado, como es natural, determinar si efectivamente se cometió o no el delito, pues éste “no es un apéndice, ni un *longa manus* de la administración”.

Si bien no es lógico ni razonable exigir el “...traslado del due proces of law que obviamente tienen los justiciables y que

les brinda el proceso judicial, al campo de la administración...”, entendemos que no puede dictarse válidamente una resolución fundada contra un administrado a quien la administración fiscal considera como presunto autor de un delito de defraudación fiscal sin haberle permitido antes deducir defensa, producir pruebas y articular sus descargos.

Ese derecho del administrado se lo confiere el art. 46 del C.T. en forma preceptiva toda vez que la administración fiscal ha constatado la existencia de una presunta infracción de defraudación fiscal (art. 96), por ende y con más razón entonces, debe subsistir tal derecho, cuando la misma administración tributaria constata la existencia de un presunto delito de defraudación tributaria (art. 110).

Parece ilógico suponer que la administración tributaria está obligada por imperio de la Ley a dar vista al administrado o interesado para que pueda deducir sus defensas y producir pruebas toda vez que constata la existencia de “...actos, hechos u omisiones constitutivas de infracción...”, pero está exenta de esa relevante obligación toda vez que constata la existencia de actos, hechos u omisiones constitutivas de delito.

A nuestro juicio la conclusión es contundente y la obligación de la administración fiscal, impuesta por Ley, de dar vista previa al interesado para que pueda esgrimir su defensa y producir pruebas, existirá toda vez que se **constate la existencia de actos, hechos y omisiones** constitutivas, **tanto de infracción o delito**.

El derecho de defensa es inherente a la personalidad humana por lo que encuentra regulación en el art. 72 de la Constitución Patria y además ha sido objeto de reconocimiento, tanto explícito como implícito, por constituciones, declaraciones, pactos y doctrina internacional.

Los arts. 12 y 66 de la Carta Magna que consagran las garantías del debido proceso aunque no se refieren específicamente a la materia fiscal entendemos que son también aplicables a ésta ya que no existe razón lógicamente sustentable como para excluirla.

El Pacto de San José de Costa Rica ratificado en nuestro país por la Ley 15.737 consagra en su art. 8 en sede de garantías judiciales una expresa referencia a la materia fiscal al expresar que

“...toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la Ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter...”.

La garantía constitucional del debido proceso consagrada en la norma constitucional (art. 12) y en el Pacto de San José de Costa Rica (art. 8), asegura que las partes tengan conocimiento de las resoluciones pronunciadas por el órgano judicial o administrativo actuante durante el proceso, a objeto de que puedan comparecer en el juicio y asumir defensa y en su caso hacer uso efectivo de los recursos que la Ley franquea.

Como hemos sostenido invariablemente a lo largo de este trabajo la importancia del debido proceso está ligada íntimamente a la búsqueda del orden justo y no consiste solamente en poner en movimiento mecánico las reglas de procedimiento sino buscar un proceso justo siendo necesario para eso respetar los derechos fundamentales del individuo entre los que se encuentra el de defensa.

En igual sentido el Tribunal Constitucional de Bolivia en resoluciones números 0584/2006-R y 0042/2004 estableció que constituye un pilar básico y principal del estado de derecho el reconocimiento al debido proceso como derecho fundamental exigiendo como inexcusable su observancia en toda **actividad sancionadora del Estado**, sea en el ámbito jurisdiccional o administrativo.

En todo caso, cualquier sanción debe ser impuesta previo proceso en el que se respeten todos los derechos inherentes a las garantías del debido proceso, entre los cuales está el derecho de defensa que implica a su vez la notificación legal de todas las providencias, la contradicción, la presentación de pruebas tendientes a desvirtuar la acusación, la asistencia letrada, etc. Asimismo el derecho de defensa se relaciona directamente con los derechos a la igualdad de las partes ante la Ley y ante su juzgador y debe ser interpretado conforme al principio de favorabilidad antes que restrictivamente.<sup>396</sup>

---

396 Tribunal Constitucional de Bolivia en Resoluciones 0584/2006-R - 0042/2004 y 136/2003-R.

El Decreto 640/73 en su art. 40 lo consagra a texto expreso y el Decreto 500/91 lo hace en forma genérica como garantía inherente al debido proceso en su art. 5 al expresar "...de conformidad con lo establecido por la Constitución, las leyes y las normas del derecho internacional aprobadas por la república...".

El Decreto 500/91 en su art. 76 establece la vista preceptiva en todo procedimiento administrativo seguido por "...aplicación de sanciones, o de la imposición de un perjuicio a determinado administrado..." a los efectos de que "...pueda presentar sus descargos y las correspondientes probanzas y articular su defensa...".

El T.C.A. se ha pronunciado enfáticamente a favor de la vista previa preceptiva al administrado en un proceso administrativo como elemento asintomático de un proceso seguido con las garantías debidas; en sentencia N° 769 del 7/X/1991, el T.C.A. expresó que "...es principio general indiscutible que toda persona (en sentido amplio) que es indagada, juzgada y en definitiva sancionada, debe tener asegurado el derecho a defenderse, disponiendo de todos los medios legales previstos ...".<sup>397</sup>

No compartimos aquellas opiniones doctrinarias que han sostenido que en el campo del Derecho Penal Tributario no existe norma o principio que obligue al denunciante a efectuar él mismo un procedimiento técnico previo de comprobación de la existencia o no de delito o de las circunstancias necesarias para la denuncia del mismo.

Esta tesis con insuperable elegancia fue sostenida por el Dr. Carlos DENTONE quien entendía que la denuncia no está sometida a los procedimientos a que hace referencia el art. 46 ya que "resulta del contexto del C.T. que no existe vinculación entre la denuncia del art. 110 y los procedimientos previstos en el citado art. 46". En efecto, éste último integra el capítulo 3° que contiene las normas de Derecho Tributario Formal, cuyo objeto consiste en precisar los principios de aplicación de la norma material al caso concreto, en los aspectos de su determinación y que integra el campo del Derecho Tributario. En cambio, las disposiciones del art. 110 del C.T. se encuentran ubicadas, en el capítulo 6° del mismo que contiene las normas de Derecho Penal

---

<sup>397</sup> Sentencia N° 769, de 7/10/1991, recogida por Valdés Costa, Ramón en *Código Tributario Comentado y Concordado*, 4ta. ed., p. 289 y 290.



Tributario, subsidiario del Derecho Penal común, según lo establece el art. 109, y por lo expuesto se rige por los principios propios del “Derecho Penal”.

En consecuencia, el art. 46 regirá solo en materia exclusivamente tributaria, ya que se refiere a los “actos, hechos u omisiones constitutivos de la infracción”.<sup>398</sup>

“En igual sentido el Dr. CAIROLI ha señalado que “La denuncia que debe presentar el Director de Rentas, según el art. 110 es aquella que surge de su convicción de que se ha cometido un eventual delito de defraudación tributaria, acompañada del expediente administrativo donde se adoptó la fundada resolución a que se refiere la Ley. Exigirle que cumpla todo un procedimiento administrativo, según lo dispuesto en el art. 46, con vista, descargos, etc., conduciría a la no aplicación de la norma. La denuncia es para que se abra la vía penal pertinente para la investigación, que se hará en vía penal, como no puede ser de otra manera, porque los delitos se investigan en la rama especializada de la justicia y no en la órbita de la administración tributaria o impositiva”.<sup>399</sup>

En sentencia N° 28/92 la Cámara Penal de 1er. turno con integración de GUILLOT, MARIÑO y ALONSO PENCO sostuvo que “...en sede de derecho tributario no existe norma o principio que obligue a la administración a sustanciar un procedimiento con el eventual infractor para comprobar la existencia o no de un delito, por lo que a falta de disposición expresa condicionante, no opera el art. 46 como condición de procedibilidad de primer grado. En efecto el mencionado artículo y el art. 51 del C.T., integran con otros el capítulo 3° referido al derecho tributario formal, en el que se establece el procedimiento a seguir en casos de eventuales infracciones fiscales, entre ellas la defraudación, para aplicar, si correspondiere, las sanciones previstas en el capítulo 6° que contiene las normas de derecho penal tributario, subsidiario del derecho penal común, lo consigna el art. 109 ejus-dem. En consecuencia la denuncia que debe presentar el director de rentas según el art. 110 del C.T. es aquella que surge de su convicción de

---

398 Dentone, Carlos, “Algunas reflexiones sobre el delito de defraudación tributaria en el Código Tributario”, *Rev. Tributaria*, T. II, No. 6, 1975, p. 131.

399 Dr. Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal*, T. IV, p. 61.

que se ha cometido un eventual delito de defraudación tributaria. La denuncia no puede convertirse en un rito sagrado que en definitiva consagre la impunidad de los grandes defraudadores, la voluntad de la administración ya está manifestada en cuanto a abrir las compuertas del proceso penal...”.<sup>400</sup>

En el recordado fallo N° 188/1991 del 4/X/1991, el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° turno, en la expresión de voto del Ministro Milton CAIROLI sostuvo que “...la resolución fundada del art. 110 del C.T. es absolutamente independiente de la requerida por el art. 46, ya que éste no se refiere a la infracción tributaria llamada defraudación y en cambio, el art. 110 se refiere al delito penal de defraudación tributaria. El legislador tributario para la aplicación del art. 110 no exige un antejuicio administrativo o civil de calificación, como lo requiere en la quiebra, porque si así lo hubiere querido, lo habría expresado concretamente...”.<sup>401</sup>

El Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° turno en sentencia 211/02 ha sostenido que “...del texto legal no fluye la exigencia ineludible de acompañar el expediente alguno, y menos aún, el agotamiento de la vía administrativa, con oportunidad al supuesto transgresor de articular descargos y resolución firme y en condiciones de ser ejecutada.

Tal postura llevaría en algunos casos a obstaculizar la de manera casi insalvable la represión del ilícito a cargo de la justicia penal. No existe norma que obligue a la administración a seguir procedimiento para determinar la existencia de un delito, no existe antejuicio fiscal de calificación en torno a este delito de defraudación tributaria...”.<sup>402</sup>

**No tenemos el honor de compartir la opinión de los versados juristas** dado que entendemos que los arts. 46, 60 y 110 del C.T. exigen la existencia de una resolución fundada toda vez que se determinen tributos, impongan sanciones, constaten infracciones de naturaleza civil y/o penal o se decidan la iniciación de acciones judiciales y la misma solo puede ser dictada

---

400 T.A.P. de 1° Turno, Sent. N° 28/92.

401 La Justicia Uruguaya, Caso N° 12.048.

402 T.A.P. de 2° Turno, Sent. N° 211/02.

válidamente en el ámbito de un proceso administrativo seguido con intervención preceptiva del interesado.

En el plano ontológico, no medían diferencias sustantivas entre la infracción tributaria de defraudación y el delito penal de defraudación.

Sin embargo (argumento “*ad minus ad maius*”) ya para la mera transgresión fiscal, la Ley tributaria ha organizado una red de garantías procedimentales tendientes a su debida comprobación y exacta individualización. Cómo no aplicarlas entonces, para los casos más graves de presunto delito fiscal, que son los que verdaderamente preocupan al legislador por las afflictivas consecuencias que irrojan al contribuyente.<sup>403</sup>

La resolución N° 445/980 de 26/XII/1980 (publicada en el Diario Oficial N° 20902 de 5/I/1981) regula el procedimiento interno de la D.G.I.) y en su art. 40 literal C establece el trámite de la vista y el diligenciamiento de prueba. Quiere decir, por ende, que ya en la órbita puramente administrativa, si la administración tributaria ha autorregulado sus potestades en materia de investigación tributaria, sistematizando una determinada ritualidad procedimental, no podrá tenerse una resolución fundada, es decir válida, en aquellos casos en que ella haga tabla rasa con sus propias disposiciones internas.<sup>404</sup>

Como bien señala VALDÉS COSTA, los elementos de juicio, de hecho y de derecho, que pueden aportarse por el administrado al evacuar la vista en el decurso de un proceso administrativo, son los que servirán a la administración para dictar una resolución ajustada a derecho y en el caso del art. 110 del C.T. cumplir con el requisito de que sea una “resolución fundada”.<sup>405</sup>

El procedimiento técnico previo de comprobación si está obligado a hacerlo la administración en el ámbito del proceso administrativo y es en el mismo en el cual deberá adoptar las medidas tendientes a obtener y fundar su convicción de que se está ante un hecho ilícito de defraudación, esa convicción moti-

---

403 Panizza, José Luis, Ministro Discorde en Fallo del T.A.P. de 3° Turno, Año 1992, LJU, Caso 12048, Tomo 104.

404 Ídem anterior.

405 Valdés Costa, *Código Tributario* comentado y concordado, 4ª ed., p. 290.

vada y razonada debe exteriorizarla en una resolución fundada que deberá estar precedida de la vista al interesado.

La resolución fundada del art. 110 del C.T. no es absolutamente independiente de la requerida por el art. 46 sino que está sujeta a las mismas formalidades y está precedida de las mismas garantías que ésta.

Se trata de una resolución fundada cuyo proceso previo está sujeto a las mismas formalidades legales previstas en el art. 46 del C.T. y cuya finalidad es verificar en el fuero administrativo que se trata de un presunto delito de defraudación tributaria y dicha resolución deberá acompañar a la denuncia que se presentará ante el Poder Judicial.

Se persigue por esta vía un propósito garantizador en el "...que las resoluciones sean adoptadas por funcionarios de alta jerarquía; que puedan ser impugnadas por el interesado y que la denuncia sea examinada o controlada antes de la iniciación del proceso. Se trata de evitar el peligro de denuncias infundadas o de procesos penales temerarios (riesgo creciente en épocas de exaltación represiva del fraude fiscal, como actualmente ocurre)...".<sup>406</sup>

A esos efectos, el legislador ha rodeado de especiales garantías a la materia penal-tributaria, inusuales y exorbitantes de las que puedan encontrarse en el Derecho Penal común. Se ha subordinado el ejercicio de la potestad punitiva del Estado por delito fiscal, al cumplimiento estricto de ciertas formalidades excepcionales, insertadas en el ámbito de la sustanciación administrativa.

Por su contenido literal, mere-terminológico, la expresión "resolución fundada" estaría aludiendo a un acto administrativo formal y fundamentado, un acto con "expresión de fundamentos", que siga la regla enunciada por el art. 104 num. 3 del Decreto N° 640/973 de agosto de 1973, enunciando a texto expreso los fundamentos de derecho del acto respectivo.

No se trata de pura formalidad, ya que el contenido de la "resolución fundada" en materia de Derecho Tributario Formal es mucho más amplia que la simple expresión unilateral de fundamentos por parte de la administración tributaria.

---

406 Consulta Inédita del Prof. Ramón Valdés Costa, de 6/V/1991.

Para que recaiga resolución fundada es menester la previa instrucción de una investigación por la D.G.I., con todas las garantías del debido proceso, en el curso de la cual, el contribuyente haya tenido oportunidad de formular descargos y producir pruebas.

“...La resolución fundada debe por una parte, exponer las causas y motivos por los cuales la administración entiende hallarse ante un acto punible...”, “...exponiendo los hechos comprobados, su adaptación a la figura y los elementos que permitan afirmar que existe dolo en el autor del presunto ilícito...”, “...Mas, en lo primordial, la resolución fundada debe constituir un acto administrativo adoptado por el jerarca (art. 60 C.T.) al cabo de la información instruida por funcionario autorizado en cuyo decurso al indagado se le haya deferido la vista del art. 46 C.T., o sea, haya tenido oportunidad de formular defensas y proponer pruebas”.<sup>407</sup>

A nuestro juicio las formalidades del art. 46 y del 60 son aplicables a todos los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción, sin importar si éstas son de naturaleza civil (cuando infringen preceptos no penales) o bien de naturaleza penal (cuando infringen preceptos penales).

En el proceso administrativo la administración podrá determinar y verificar si los actos, hechos u omisiones constatados han infringido el precepto legal descrito en el art. 96 del C.T. o bien el precepto legal recogido en el art. 110 del C.T.

Ese proceso de determinación y verificación en el fuero administrativo tendrá las mismas formalidades en todos los casos sin importar cual sea el precepto, que en definitiva se compruebe que haya sido infringido por el interesado.

En los casos en que se entable formalmente la denuncia corresponde aceptarla por el magistrado instructor sólo si considera que “prima facie” se encuentran comprobados los extremos fácticos y jurídicos previstos en los arts. 46, 60 y 110 del C.T.

En nuestra opinión el C.T. por su art. 110, condiciona la actuación judicial en materia de delitos tributarios, a la denuncia que formule la administración fiscal, previa “resolución fun-

---

407 Reta Adela, en *Revista Tributaria* N° 6, p. 55.

dada” y observando las reglas del debido proceso establecidas en el art. 46 del C.T.

Es por otra parte la posición que ha sustentado Adela RETA al reclamar para que proceda el juicio penal, una instancia administrativa previa ya que sin ésta no puede existir una **resolución fundada**. Esa instancia administrativa tiene que tener por finalidad comprobar los extremos que configuran el delito. “Dado la trascendencia de los aspectos subjetivos en la determinación del ilícito resulta imprescindible oír al contribuyente y diligenciar la prueba de sus descargos”.<sup>408</sup>

Los mismos requisitos exigidos para el dictado de una resolución fundada en la que se ha constatado una infracción fiscal son aplicables cuando lo que se ha constatado es un delito tributario, y esos requisitos comprenden la totalidad de las formalidades legales recogidas en los arts. 46 y 60 del C.T., que por otra parte tienen carácter preceptivo, incluyéndose entre ellas las más importante de todas que es la “previa vista al administrado”.

#### 1.2) ALCANCE DEL CONCEPTO ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

En virtud de lo dispuesto por el inc. 2do. del art. 110 del C.T. la “administración tributaria” es la legitimada para promover la instancia, ésta es en los hechos el ofendido que está habilitado para instar.

La redacción actual del delito de defraudación tributaria suprimió una parte del texto anterior que disponía que la denuncia será formulada por el director general de rentas o por el jerarca del organismo recaudador y en su lugar dispuso que únicamente lo sea la “administración tributaria”.

La Profesora RETA siguiendo al Dr. BERRO ha sostenido que el concepto de administración tributaria sólo está referido a aquel sector de la administración pública a cuyo cargo se halla la percepción de los tributos y por consiguiente, pese a lo dispuesto en el art. 1 del C.T., el delito no puede concebirse sino con referencia a los tributos que la D.G.I. administra.<sup>409</sup>

---

408 Reta, Adela, *Revista de Derecho Penal*, No. 6, p. 56.

409 Reta, Adela, “El delito de defraudación tributaria en el Decreto Ley 15.294” en *Revista de Derecho Penal* N° 6, F.C.U, Montevideo 1984, p. 49.

Por su parte el Dr. BERRO, aunque inicialmente, se refiere a las administraciones con potestad tributaria comprendidas dentro de las previsiones del art. 1 del C.T., más adelante afirma que dentro del contexto del Código Fiscal, especialmente por lo dispuesto por los arts. 46 y 60, surge que el concepto de administración tributaria se halla circunscripto a la D.G.I.

Sin perjuicio de las dudas que la enmienda del articulado supone, estima este autor, que la asimilación de la administración tributaria a la D.G.I. supone que siga siendo el Director General de Rentas o sea el Director General de la D.G.I. el jerarca competente para formular la denuncia.<sup>410</sup>

El Profesor VALDÉS COSTA sostenía que la fórmula terminológica empleada por el inc. 2do. del art. 110 del C.T. “administración tributaria” plantea la relevante duda de si ésta expresión se refiere solo a la Dirección General Impositiva o alcanza a otras administraciones tributarias como por ejemplo Banco de Previsión Social y los Gobiernos Departamentales.<sup>411</sup>

El Profesor LANGON ha entendido que la amplitud de términos no hace necesario restringir la situación únicamente a la D.G.I. sino que eventualmente cualquier administración pública con facultades de administración fiscal podría realizar una denuncia penal por el delito de defraudación (art. 110 C.T.) en la medida que se trate de tributos especificados por el propio C.T..<sup>412</sup>

El problema parece presentarse dado que el texto original del art. 110 en la redacción dada por el Decreto-Ley 14.306 de 29/XI/1974 decía, “**...Este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria, la que será formulada por el Director General de Rentas o por el jerarca del organismo recaudador...**”, sin embargo esta fórmula fue suprimida parcialmente y el texto vigente establecido por el Decreto-Ley 15.294 del 23/VI/1982 que consagra la **versión actual del delito de defraudación tributaria** adoptó una nueva que dice “**...Este delito se perseguirá a denuncia de la administración tributaria mediando resolución fundada...**”.

---

410 Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 187.

411 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*. Comentado y Concordado, 4ª ed., p. 486.

412 Langon, Miguel, *Delitos tributarios en el Código Tributario y leyes especiales*, p. 614.

A nuestro juicio, la anterior terminología no era diáfana y daba lugar a dudas respecto al alcance de la expresión “administración tributaria”.

Una primera lectura parecía indicar que la referida expresión estaba circunscripta única y exclusivamente a la Dirección General de Rentas ya que para la presentación de la denuncia se exigía que la misma fuera formulada por el Director General de la misma.

Sin embargo lo que podía tornar un tanto más difuso el panorama era la expresión “...o por el jerarca del organismo recaudador...”, ya que pareciera que se refería a un jerarca de otro organismo recaudador que no fuera la Dirección General de Rentas ya que la mención de ésta última estaba hecha en forma expresa en el texto.

Esto hubiera permitido entender que la disposición al usar la expresión “administración tributaria” se refería no solamente a los tributos recaudados por la Dirección General de Rentas sino también a aquellos que eran recaudados por otros órganos ajenos a ella y que para la promoción de la denuncia se requería la firma del Director General de Rentas cuando se trata de tributos recaudados por esa repartición estatal (hoy D.G.I.) o la firma del Jerarca del Organismo Recaudador cuando se tratara de tributos que no eran recaudados por la Dirección General de Rentas.

Resultaría ilógico que se exigiera al Director General de Rentas la promoción de la denuncia cuando la defraudación tributaria hubiere tenido por objeto tributos percibidos por otro organismo recaudador que no fuera ella. En este caso la denuncia debía ser promovida por el jerarca de organismo a cuyo cargo estaba la recaudación del tributo.

Con la sanción del nuevo texto legal al simplificarse la terminología reduciéndose la misma tan sólo a la expresión “administración tributaria” parecen disiparse muchas dudas.

No nos parece acertado circunscribir la expresión administración tributaria únicamente a aquellos tributos recaudados por la D.G.I. considerando la referida expresión como sinónimo de Dirección General Impositiva. Entendemos que el concepto de administración tributaria es más vasto que el de Dirección General Impositiva ya que los organismos recaudadores son simples



especies dentro del género administración fiscal y tanto los gobiernos departamentales como el B.P.S., que son al igual que la D.G.I. sujetos activos encargados de la recaudación de tributos del Estado, tienen también sus administraciones tributarias perfectamente estructuradas como tales: Departamento de Hacienda y Administración Tributaria y Recaudación (ATYR) respectivamente.<sup>413</sup>

En el contexto de este razonamiento no podemos concebir el delito de defraudación tributaria únicamente con referencia a aquellos tributos que la D.G.I. administra y recauda.

Si entendiéramos lo contrario, es decir que el delito de defraudación tributaria no puede concebirse sino con referencia a los tributos que la D.G.I. recauda y administra la tutela penal sólo se acotaría a los tributos recaudados por ésta, quedando desprovistos de protección penal otros tributos recaudados por otros organismos recaudadores del Estado y que también integran la administración tributaria de éste.

A nuestro juicio, en el art. 110 del C.T. están comprendidas todas las defraudaciones a los tributos nacionales, ya sean recaudados por la D.G.I. o por otros Organismos Recaudadores del Estado salvo las exclusiones realizadas por el art. 1 del C.T.

Refuerzan esta tesis dos argumentos de texto que son:

i) El art. 1 del C.T. en su primer inciso dice que "...las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos, con exclusión de los aduaneros y departamentales...". El texto se refiere a todos los tributos y no únicamente a aquellos recaudados por la DGI.

ii) El inc. 1ro. del art. 110 del C.T. al definir el tipo penal de defraudación dice al final "...a expensas de los derechos del estado a la percepción de sus tributos...". La disposición comprende todos los tributos del Estado y no aquellos únicamente percibidos por la DGI.

### 1.3) LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL SISTEMA FISCAL.

La administración tributaria está constituida por el conjunto de órganos y entidades de derecho público que desarrollan las

---

413 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario comentado y concordado*, 4ª ed., p. 486.

funciones de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones tributarias y de revisión, en vía administrativa, de actos en materia tributaria.

Un sistema tributario es diseñado para una determinada situación económica, política y social, donde básicamente lo que se busca es que la mayor cantidad posible de los potenciales contribuyentes no sólo realicen hechos económicos gravados con tributos, sino que cumplan con la obligación tributaria del pago del tributo.

Por otro lado, la eficacia de la administración tributaria la podemos enfocar desde dos puntos de vista, el primero el de la recaudación, y éste evidentemente es una buena forma de medirla, pues cuando la recaudación aumenta o se mantiene consideramos que la administración tributaria es eficiente, pero creemos que este análisis no es suficiente, pues, las brechas de cumplimiento, de inscripción, de declaración y pago, nos va completar la información que queremos respecto a cuan eficientemente está trabajando la administración, ya que aunque la recaudación sea elevada, si las brechas de incumplimiento son muy amplias, y la administración es incapaz de ubicar el incumplimiento, determinar la deuda potencial y coaccionar al contribuyente para que cumpla con su obligación tributaria estamos ante una administración ineficiente.

Como sabemos, podemos analizar la administración tributaria desde distintos ángulos, pero para este trabajo lo haremos desde el punto de vista funcional. Cuando el Estado en ejercicio de la Potestad Tributaria crea tributos mediante las normas legales debidas, es necesario que antes de la creación de estos tributos o junto con éstos establezca la forma en la cual se van a administrar, y esta necesidad surge en forma inmediata y conjunta con la creación del tributo.

Las funciones de la administración tributaria son básicamente las mismas en todos los países, pero para ejercer estas funciones se necesita de una estructura determinada en los órganos de la administración tributaria. Son estas estructuras las que deben adecuarse al tipo de sociedad en la que se deben aplicar, por lo tanto si bien es cierto las funciones son casi siempre las mismas, las estructuras no lo son y deben estar referidas necesariamente a un medio determinado. En conse-

cuencia, es necesario se determinen las funciones de la administración tributaria de manera previa, para posteriormente estructurar los órganos de la administración a fin de que éstas cumplan con las funciones encomendadas. Entendiendo que la administración tributaria puede ejercer sus funciones a través de diferentes estructuras, veamos que son básicamente cuatro funciones: **determinación, recaudación, fiscalización, y sancionar**, y persigue un único y exclusivo objetivo que es hacer que el contribuyente cumpla en forma voluntaria con su obligación tributaria. **Las funciones fundamentales son las de:**

i) **Fiscalización:** Esta función tiene por objeto comprobar efectivamente el cumplimiento o el incumplimiento de los contribuyentes en relación con su obligación tributaria. Cumplen si quiera con el requisito del registro.

ii) **Cobranza:** La función de cobranza la entendemos como aquella que termina con el ciclo operativo de las funciones de la administración, pues la finalidad principal y última de la administración tributaria es que los deudores tributarios paguen efectivamente el monto de los tributos al Estado.

**La eficiencia de la administración tributaria** va de la mano de la creación de una verdadera cultura social de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Debe crearse una conciencia colectiva de no violación del deber genérico de solidaridad social que en el campo fiscal se explicita en el cumplimiento de las cargas tributarias que deberán ser siempre impuestas teniendo presente la capacidad contributiva de los obligados al pago.

El objetivo último del sistema será lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria restringiendo el uso de los mecanismos coercitivos para aquellos casos de quienes se resisten sistemáticamente al cumplimiento de las obligaciones legales.

Para ello debe estructurarse un sistema fiscal justo y equilibrado, despojado de connotaciones expropiatorias y que tenga presente en todos los casos el principio de la capacidad contributiva como eje rector del sistema tributario.

**Áreas críticas de la Administración Tributaria:** En toda sociedad existen sujetos que cumplen con su obligación tributaria y otros que no lo hacen, no estamos ante el supuesto de evasión, sino de incumplimiento de la obligación. Es aquí

donde debemos identificar los problemas de incumplimiento que tiene que resolver la administración. Para ello, la administración pondrá en movimiento todo el aparato de su estructura para identificar las áreas críticas y resolver el problema en cuestión, en teoría, primero se debe identificar el incumplimiento por parte del sujeto deudor, para luego determinar este incumplimiento y finalmente coaccionar al sujeto al pago de la obligación tributaria. Por lo tanto, precisadas las áreas críticas de la administración tributaria esta debe:

i) Identificar al contribuyente que no cumple sus obligaciones tributarias formales en la oportunidad debida.

ii) Identificar al contribuyente que no ha cumplido con su obligación tributaria formal y sustancial.

iii) Determinar el monto de la omisión.

iv) Sancionar de acuerdo a Ley el incumplimiento por parte del contribuyente.

v) Coaccionar al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones tributarias.

No obstante lo señalado, es obvio que la identificación del incumplimiento de las obligaciones formales es sólo eso, y las medidas que tome la administración tributaria para corregir las conductas de los contribuyentes en el mejor de los casos nos llevarán a lograr el cumplimiento de las obligaciones formales, faltando aún que se cumpla con el objetivo de la administración tributaria: **que se logre el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria por parte del contribuyente.**

**Sistemas de Control de Cumplimiento:** Tal como señala John DUE “la administración eficiente se logra si la base imponible resulta claramente definida y la responsabilidad tributaria fácilmente determinada, tanto para el contribuyente como por el organismo recaudador”.

Como sabemos, el sistema de control de cumplimiento tributario tiene por finalidad asegurar el cumplimiento de parte de los contribuyentes de su obligación tributaria a través de la medición oportuna, que le indique las causas del incumplimiento para poder corregir las interferencias y establecer las acciones necesarias para mejorar el cumplimiento.

**Falta de Conciencia Tributaria:** Los factores intervinientes para el deficiente nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias son de diversa naturaleza, pero la falta de conciencia tributaria es uno de ellos y tiene gran importancia, ya que en buena cuenta refleja la relación entre el Contribuyente y el Fisco. La confianza en el gobierno, el nivel del gasto público y el destino de los impuestos son factores que influyen de manera decisiva en la conducta de los contribuyentes. Es por ello que el Estado debe hacer su mayor esfuerzo para demostrar la utilización de los fondos recaudados, así como las facilidades que tiene el contribuyente para pagar sus impuestos, la simplicidad y eficiencia de la administración tributaria deben estar presentes en todo momento en el accionar del contribuyente.

Muy pocas poblaciones en el mundo entero tienen una conciencia tributaria que haya alcanzado un nivel tal que induzca a la mayoría de los contribuyentes a cumplir con su responsabilidad fiscal.

La conciencia tributaria suele ser fruto de una buena educación política que a la vez genera una sólida conciencia política, de la utilidad y eficiencia de los servicios públicos, de la estabilidad del sistema tributario, de la decencia de administradores y gobernantes, ya que ello genera la credibilidad de la comunidad y el reconocimiento de la honestidad fiscal como uno de los aspectos que pautan la moralidad del ciudadano y según la cual el evasor es censurado por la opinión pública.<sup>414</sup>

#### 1.4) CONCEPTO DE CONTROL FISCAL.

##### A) INTRODUCCIÓN.

Los estudios del control fiscal han venido cobrando una gran importancia simultáneamente con el avance de la administración financiera.

Abarca un campo tan amplio el control de la actividad estatal en general, y en particular el control fiscal, está presente en el ordenamiento de los Estados.

---

414 Saenz de Urquiza, Fernando, "Evasión tributaria", en *El Derecho*, Tomo 146, p. 763 y ss.

La disciplina fiscal recorre el mundo. La solvencia de las finanzas públicas, cada vez hay más consenso sobre ello en todos los países, es elemento esencial para el desarrollo económico y social.

Lograr el ansiado equilibrio fiscal, no sólo requiere decisión política, sino instrumentos eficaces. En el resto del mundo es cada vez más frecuente el diseño y puesta en marcha de reglas fiscales claras para imponer límites al déficit, al gasto y a la deuda pública y que, además, tengan bien definidas las instancias de decisión responsables y transparentes.

Desde el punto de vista orgánico y funcional, el control fiscal, no se confunde con los actos y operaciones de naturaleza fiscal (como el manejo de fondos o bienes del Estado, su conservación, inversión y control interno), sujetos a su escrutinio. Los actos de control fiscal independientemente de que refrenden o glosen una cuenta, partida o movimiento fiscal, tiene una entidad propia.

El propósito del planteamiento no sólo responde a la necesidad de crear un sistema de control fiscal de mayor proyección estratégica, con ingredientes de tipo económico, sino sobre todo de renovar el carácter meramente formal del control que se efectuaba en vigencia de un Estado de derecho, por un control fiscal que hace énfasis en los resultados de la gestión fiscal, en términos de rendimiento e impacto social (equidad e impacto ambiental), dentro de un contexto de Estado social de derecho.

#### B) MARCO TEÓRICO.

El control fiscal es el conjunto de actividades realizadas por Instituciones competentes para lograr, mediante sistemas y procedimientos diversos, la regularidad y corrección de la administración del Patrimonio Público.

El Control Fiscal, como función del Estado, está distribuido entre diversas entidades de Derecho Público, que realizan actividades de la más variada índole, de acuerdo con la estructura y naturaleza que les es propia. No puede pensarse que solo las llamadas Instituciones de Control o "Entidades Fiscalizadoras", realizan actos de Control Fiscal. El Control Fiscal deriva del poder de control que es la denominación convencionalmente aceptada para designar la actividad del Estado, en cuanto se

relaciona con el patrimonio de la colectividad, o Hacienda Pública. De este modo puede entenderse como existe un Control Fiscal Parlamentario, ya que un conjunto de actividades del órgano legislativo van encaminadas al control de la administración patrimonial y un Control Fiscal Interno, de marcado carácter administrativo por cumplir además de la función de control propiamente dicha, la de colaborar en el desenvolvimiento de la administración como función ejecutiva. La actuación de los órganos del poder público debe estar enmarcada dentro de la super legalidad (Normas Constitucionales) y dentro de la legalidad (Leyes, Reglamentos, Decretos, etc.) que domina en nuestros sistemas de gobierno la actuación de los Órganos del Poder Público.

El Dr. Allan Randolph BREWER identifica la conformidad con la Constitución y las demás “leyes” con la denominación genérica de “Principio de la Legalidad” y al respecto dice en su tesis de grado: “Las instituciones fundamentales del derecho administrativo y la jurisprudencia venezolana”, que es “el principio según el cual toda la actividad del Estado debe estar conforme con el derecho de ese Estado”. Agrega luego: “El contenido de los diversos Derechos Nacionales es ciertamente diverso, pero, sin embargo, los textos constitucionales de la mayoría del mundo occidental, entre ellos Venezuela, contienen una declaración más o menos explícita del Principio de Legalidad. La Constitución y las leyes definen las atribuciones del Poder Público. Y a ellas debe sujetarse su ejercicio”.

Como consecuencia del comentado principio, toda la actividad de las entidades encargadas de ejercer el Control Fiscal deben tener competencia legal Constitucional o legal propiamente dicha para efectuar dichas actividades, enmarcadas estrictamente dentro de las facultades que la norma les otorgue. Como se sabe las instituciones de Derecho Público solo pueden hacer aquello que les permite la Ley, mientras que las personas “privadas” pueden hacer todo lo que la Ley no prohíbe.

Dentro de la función de control existe, también, la discrecionalidad en algunos aspectos de su ejercicio, pero ella, necesariamente debe estar circunscrita también a la competencia que sobre supuestos y modalidades determinados, establece la legislación.

### C) NATURALEZA DEL CONTROL FISCAL.

Es innegable que el control fiscal tiene un fundamento eminentemente jurídico. Toda su actividad debe estar enmarcada dentro del ordenamiento legal. Tutela intereses públicos y su objeto fundamental es el "Fisco", denominación aceptada, convencionalmente, para designar el sector patrimonial del Estado. Su ejercicio está encomendado a órganos del Estado y nunca a particulares, que si alguna vez pudieren actuar sería con el carácter de asesores, sin facultades para decidir.

Controlar la gestión de órganos o autoridades de la administración patrimonial es una función pública. Declarar la conformidad con una decisión de un órgano del Estado es una función jurídica y además pública, juzgar la legalidad y corrección de los encargados de efectuar la administración fiscal y pronunciar fallos sobre ella es función pública y como tal, jurídica.

El interés tutelado es un interés público porque el compete a toda la colectividad, al Estado mismo.

Los principios del control fiscal son:

- La eficiencia: que la asignación de los recursos sea la más conveniente para maximizar sus resultados.

- La economía: que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo.

- La eficacia: que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas.

- La equidad: permite identificar los receptores de la acción económica y analizar la distribución de costos y beneficios entre sectores económicos y sociales y entre entidades territoriales.

- El Control Fiscal tiene como objeto fundamental fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente su función de gobierno, lograr la transparencia y la eficiencia en el manejo de los recursos del sector público y establecer la responsabilidad por la comisión de irregularidades relacionadas con la gestión de las Entidades Públicas sometidas a su control.

La "última ratio" del Sistema de Control Fiscal, es lograr una óptima ejecución de los recursos por parte de los Órganos del Estado, así como transparencia y eficiencia en su manejo.



#### D) INSTRUMENTOS FISCALES.

Los economistas de finanzas públicas consideran que el sector público tiene tres ramas de actividades o funciones principales:

1- La función de estabilización y crecimiento: que se interesa en mantener el balance macroeconómico a fin de prevenir tanto grandes inclinaciones en el empleo y la actividad económica y severos ataques de inflación, así como asegurar una adecuada tasa de crecimiento económico.

2- La función de distribución: que se refiere a la adecuada distribución de la renta entre los diversos grupos de la economía.

3- La función de asignación: que se relaciona con la eficiente asignación de recursos en toda la economía.

Cada una de estas funciones representa no solamente un objetivo legítimo de política gubernamental sino también un importante aspecto de desarrollo económico.

Las tres metas del sistema tributario señaladas anteriormente, con frecuencia están en conflicto, particularmente cuando se deben mantener los ingresos globales, forzando así a los formuladores de políticas a escoger entre las mismas al tomar sus decisiones de política tributaria. Más importante en ese respecto, es el conflicto entre un sistema tributario eficiente o uno que interfiere menos con el comportamiento económico y crean un menor impacto sobre las decisiones para trabajar o ahorrar o invertir, y un sistema tributario de distribución deseable o uno que logre mejor los objetivos de equidad de la sociedad.

Además los instrumentos tributarios también difieren en las demandas que se hacen a la administración tributaria así como en la característica de cumplimiento. Los impuestos basados en transacción tienden a ser más fáciles de administrar que los impuestos que requiere complejas reglas de medición de renta para ser aplicadas. Igualmente, los impuestos que pueden ser recaudados a través de retención serán más fácilmente administrados que aquellos que requieren la presentación de declaración de impuestos.

En caso de incumplimiento, factores tales como la oportunidad de evadir impuestos, las ganancias de la evasión tributaria,

los riesgos de detección, y las sanciones aplicadas, se detecta que pueden variar de un impuesto a otro.

#### E) CLASIFICACIÓN DEL CONTROL FISCAL.

La clasificación de esta materia debe atender a reglas de generalidad y simplicidad, y debe hacerse con espíritu restrictivo, y dentro de lo posible, universal.

Algunas de las más usuales clasificaciones del Control Fiscal: parlamentario, legislativo, político, constitucional, de legitimidad, de legalidad, de oportunidad, de mérito, de sinceridad, de la probidad, de la honestidad, previo, preventivo, perceptivo, concomitante, en curso de ejecución presupuestaria, de compromisos, de egresos, de ingresos, judicial, jurisdiccional, contencioso, externo, interno, administrativo, escritural, objetivo, jurídico, de metas, de resultados, popular, de conveniencia, subjetivo, descentralizado, contemporáneo, analítico, sintético, permanente, ordinario, extraordinario, especial, general, parcial, selectivo, exhaustivo, por muestras, jerárquico, de tutela, supremo, superior, crítico, directo, indirecto, revisional o revisivo, total, fragmentario, continuo, periódico, eventual, de cuentadantes, formal, detallista, local.

CONSTANTÍN X, SARANTOPOULOS, en su trabajo "Principios Generales de Control de las Finanzas Públicas", incluido en la "Gran Enciclopedia Helénica", crea su propia clasificación y habla de que existe control administrativo, control jurisdiccional y control parlamentario, en primer lugar. Con respecto al control administrativo, dice que es el ejercido por órganos de la administración. La denominación de "administrativo" para el control ejercido por el Contralor General de los sistemas anglosajones, trae confusión por cuanto la mayor parte de la doctrina, reserva el término "administrativo" para identificar el ejercicio por la propia administración.

Luego al hablar de "control jurisdiccional", dice que sólo el administrativo no aportaría las necesarias garantías "pues proviene de la misma administración controlada", y agrega que por eso "al lado del control administrativo" existe "un segundo control, el jurisdiccional".

Sobre el control parlamentario, dice solamente que lo ejerce "el parlamento", el cual, según las disposiciones de la Constitu-

ción, “examina y vota la Ley de Presupuesto”. Es decir que según ello, todo el Control Parlamentario se reduce al previo presupuestario. Se omite así la importante actividad contralora posterior a la aprobación del Presupuesto, la cual concluye con el juicio político de las cámaras sobre la gestión ejecutiva.

El Profesor Louis TROTABAS en su obra “Finances Publiques” dice que existe un control parlamentario, un control administrativo, que identifica con el interno realizado en Francia por el Ministro de Finanzas sobre la ejecución del presupuesto, y en tercer lugar un control que denomina, a la vez administrativo y jurisdiccional, atribuido a un órgano independiente del gobierno y del parlamento, la Corte de Cuentas.

Se considera errónea la denominación de control administrativo para el control interno, en razón de que de este modo se confunde el género, administrativo con la especie (interno). Es evidente, que el control administrativo puede ser externo.

El control administrativo no sólo se realiza en la propia administración, internamente, sino que un control externo realizado por órganos de la jurisdicción administrativa es igualmente administrativo.

#### 1.5) AUTONOMÍA DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO DELITO.

No considero de modo alguno que la defraudación tributaria sea una especie dentro del género que sería la estafa.

Traigo a colación el tema, en virtud de que el prestigioso catedrático de derecho penal y procesal penal peruano, Don Domingo GARCÍA RADA, sostiene que la defraudación fiscal y la estafa tienen un cúmulo importante de puntos en común, que existe entre ellos una verdadera aproximación y que en el ordenamiento jurídico penal de su país, el Código Penal, que es Ley subsidiaria en materia fiscal penal, tiene un capítulo que se denomina “Estafas y otras defraudaciones” por lo que concluye que la estafa es el género y la defraudación tan sólo una especie de ella.<sup>415</sup>

---

<sup>415</sup> Citado por Preza, Dardo, en “Los delitos fiscales”, *Revista INUDEP*, N° 9, Año VII, p. 66.

A nuestro juicio, las especiales y propias características del tipo de la defraudación fiscal y su específico ámbito de aplicación, su particular y relevante bien jurídico tutelado y la especial relación de subordinación impositiva que existe entre el fisco y el contribuyente fundada en el poder de imperio del Estado dota a este delito fiscal de una autonomía jurídica de tal envergadura que lo paraleliza respecto de toda otra figura penal con la cual pueda tener similitudes o relevantes puntos de contacto como ocurre con la estafa.

Le son de recibo a ambas figuras los principios fundamentales del derecho penal común, pero sin perjuicio de ello, las especiales características de cada una hacen aconsejable que se estructuren en tipos autónomos cerrados, independientes entre sí y no que constituyan agravatorias unas de otras.

De haber prosperado la tesis del ex consejero VIANA REYES en el Consejo de Estado al discutirse el proyecto de Código Tributario de reducir la defraudación tributaria al carácter de mero calificante de la estafa se hubieran desconocidos sus elementos característicos que la dotan de individualidad propia y la autonomizan en cuanto a su concepto y dimensión, tornándola, en consecuencia, diferente de aquella.

#### 1.6) PUBLICIDAD DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA LEY 17.930.

**Artículo 460:** Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI), con aprobación del Ministerio de Economía y Finanzas, a dar a publicidad los casos de defraudación tributaria cuando el monto de los impuestos defraudados más las sanciones previstas en el artículo 93 y siguientes del C.T. excedan un monto de UI 1.700.000 (un millón setecientas mil unidades indexadas) o cuando, sin alcanzar dicho monto, la naturaleza de los actos incluidos en la hipótesis de defraudación, afecten el interés general, de conformidad con lo determinado en la respectiva resolución fundada de la Dirección General Impositiva (DGI). No regirá a estos efectos para la administración, la obligación establecida en el artículo 47 del C.T..

**Artículo 461:** Extiéndese la facultad dispuesta por el artículo anterior de la presente Ley, al Banco de Previsión Social en lo que correspondiere.

Estas dos disposiciones precedentemente señaladas confieren tanto a la D.G.I. como al B.P.S. la facultad de dar publicidad a los casos de defraudación tributaria cuando los montos más las sanciones superen un “cuantun” prefijado en la propia Ley o bien cuando aún cuando no habiéndose alcanzado dicho monto se haya afectado el interés general de conformidad con lo dispuesto por la administración tributaria (en este caso será D.G.I. o B.P.S.).

Esta disposición nos merece severos reparos y cuestionamientos múltiples por lo que entendemos que es desaconsejable su aplicación en estos términos.

Si tenemos en cuenta que el bien jurídico en los delitos fiscales es tanto la economía como la hacienda pública, es más que obvio que toda vez que existan éstos se verá afectado el interés general y se habrá vulnerado el deber genérico de solidaridad social en materia fiscal, por lo que resulta irrelevante toda consideración del monto defraudado para poder ejercitar la facultad de dar publicidad a dichos casos de defraudación.

Siempre que exista un delito fiscal se verá afectado el interés general y en consecuencia el derecho de la administración tributaria de publicitar los casos de defraudación sería ilimitado y ni siquiera tendría la limitación del monto del perjuicio causado por la defraudación.

Por otra parte no puede quedar en manos de la administración tributaria la determinación o no de la existencia de “...una afectación del interés general...” en los casos de defraudación que ésta constate por una razón de oportunidad dado que hasta tanto no culmine la vía administrativa en todas sus fases existirá una indeterminación respecto a la responsabilidad administrativa que le cabe a los interesados en los hechos, por lo que no es aconsejable efectuar ninguna publicidad inculminatoria de los hechos por no existir certeza jurídica de los resultados.

Otro tanto ocurre con el proceso penal ya que hasta tanto no exista una sentencia condenatoria pasada en autoridad de cosa juzgada, mantiene plena vigencia la presunción de inocencia del imputado, por lo que no es ni siquiera lícito divulgar públicamente hechos defraudatorios con atribución de responsabilidades específicas a los involucrados.

En los hechos estimo que se ha engendrado una verdadera arbitrariedad, confiriéndole a la administración fiscal una facultad que no reconoce límites y que viola en forma grosera el derecho a la privacidad y a la intimidad que son manifestaciones del derecho a la libertad protegido constitucionalmente (art. 7 de la Constitución).

Por otra parte la exposición pública de los presuntos defraudadores fiscales no hace otra cosa que exponerlos al desprecio público y no parece ser éste uno de los cometidos institucionales que debe asumir la nación en el contexto de un Estado de derecho.

#### 1.7) RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS FISCALES.

El principio general en materia de ilícitos fiscales es que la responsabilidad es personal, es decir, que la misma persona responde, salvo las siguientes circunstancias que eximen de responsabilidad:

- i) El hecho de no haber cumplido dieciocho (18) años.
- ii) La incapacidad mental debidamente comprobada.
- iii) El caso fortuito y la fuerza mayor.
- iv) El error de hecho y de derecho excusable.
- v) La obediencia legítima y debida.
- vi) Cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicable a los ilícitos tributarios.

**Caso fortuito:** Es todo aquel suceso que no se ha podido prever o que aún previsto, ha resultado inevitable. Cuando algo sucede de manera imprevista, no se puede prevenir ni resistir. Ejemplo: con relación a los deberes formales, se puede presentar el hecho de que suceda un incendio en la oficina de una empresa y por lo tanto no se pueda presentar la declaración tributaria de ésta.

**El error de hecho:** Puede darse de dos formas:

- i) *Conceptual:* sucede cuando un hecho que la Ley califica como imponible, el contribuyente no lo considera como tal.

*ii) Material:* Errores aritméticos o de cálculo (excluye falsedad y engaño por parte del contribuyente), al corregirse el error el tributo debe pagarse.

**Derecho excusable:** Equivocada aplicación e interpretación de la Ley, o en errores de apreciación en torno a ella.

**Derecho tributario:** Rama del derecho administrativo que estudia todo lo relativo a los tributos, y como consecuencia de ello, las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes y contiene normas que establecen la responsabilidad solidaria de los directores (personas físicas) por sanciones impuestas a las personas jurídicas.

Transcribimos a continuación las normas más importantes del Código Tributario:

**Artículo 21:** “Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo”.

**Artículo 104:** “Las personas jurídicas podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física. Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona jurídica, sus representantes, directores o gerentes, o administradores o mandatarios serán sancionados por su actuación personal en la infracción”.

**Artículo 105:** “Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriera en infracción, los representados serán solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias”.

**Artículo 112:** “Cuando el delito de defraudación tributaria se comete en beneficio de una persona jurídica, las penas se aplicarán a las personas físicas que hubieren participado en los hechos”.

Veamos como aparece regulada esta situación en el derecho comparado:

El **Código de Nicaragua** establece que cuando el beneficiado con la defraudación fuere una persona jurídica, la respon-

sabilidad penal se hará efectiva en las personas naturales que ostenten su representación.

**El Código de Ecuador** en su art. 321 (responsabilidad por infracciones) establece que "...La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre...".

**El Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela** (Ley 37.305 del 17/X/2001), consagra como principio general que son responsables directos del ilícito tributario, las personas naturales o jurídicas que cometan las contravenciones o delitos previstos en este Código, disposiciones legales tributarias especiales o disposiciones reglamentarias.

De acuerdo con el art. 84 del referido Código, la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código. Luego, en los artículos siguientes establece un conjunto de disposiciones que vinculan a quienes tomen parte o participen en el cometimiento de tales ilícitos.

A los coautores que tomaren parte en la ejecución del ilícito, se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda (art. 86), a los instigadores que impulsen, sugieran o induzcan a otro a cometer el ilícito o refuercen su resolución, se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuida de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de la graduación de la sanción que corresponda (art. 87), a los que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito, se les aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad (art. 88), a aquellos que presten al autor principal o



coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como a aquellos que presten apoyo o ayuda posterior cumpliendo promesa anterior a la comisión del ilícito, se les aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad (art. 88).

El **Código Tributario de Ecuador de 1975** en su art. 345 in fine establece que “la responsabilidad por este delito recaerá en las personas que presenten la declaración por cuenta propia o en representación de terceros o de sociedades y en las personas que dolosamente hayan participado en la infracción. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad por falta de declaración recae en su representante legal, si se establece que su conducta ha sido dolosa”.

El **Código Tributario de Bolivia** en su art. 231 consagra el principio general en materia de responsabilidad tributaria y penal estableciendo que: “La responsabilidad por la comisión de ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones establecidas en los artículos siguientes de esta sub sección”.

**Artículo 232: Responsabilidad por actos de los representantes y terceros responsables.** Cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriera en ilícitos tributarios, sus representados serán responsables de las sanciones que correspondieran, previa comprobación del ilícito, sin perjuicio del derecho de éstos a repetir contra aquellos.

Independientemente de la sanción pecuniaria que corresponda a los representados, los terceros responsables sólo serán sancionados cuando hubieran tenido una participación personal y directa en la comisión de un delito.

**Artículo 234: Responsabilidad de entidades o personas jurídicas.** Las personas jurídicas o entidades, tengan o no personalidad jurídica, podrán ser sancionadas por la comisión de ilícitos tributarios.

En los casos de defraudación tributaria, sin perjuicio de la multa que se imponga a la persona jurídica, sus representantes,

directores, gerentes, administradores o mandatarios que hubieran participado directa y activamente en la comisión del delito serán pasibles a la pena de reclusión.

#### 1.8) EL DELITO COMETIDO A TRAVÉS DE PERSONA JURÍDICA.

Este supuesto contempla dos posibilidades diferentes; una que utilicen de forma interpuesta a la persona jurídica para favorecer la impunidad del hecho, otra, que el tipo sea realizado por la misma entidad jurídica, en este último caso rige el principio "*societas delinquere non potest*", por lo que serán castigados como responsables los administradores o los liquidadores o aquellas personas que ostentan la representación concursal, en esta hipótesis, únicamente podrán quedar exentos de responsabilidad aquellos que acrediten su voluntad de cumplir con las obligaciones tributarias, o sea los que dejan a salvo su propia responsabilidad mediante su voto en contra en las sesiones de los órganos colegiados de la persona jurídica o realizando todas las conductas necesarias para cumplir con las obligaciones tributarias, siendo los demás responsabilizados en atención a su conducta.

La teoría de la representación parece ajustarse sin problemas a los delitos institucionales, pues los deberes institucionales se transfieren normalmente mediante una relación de representación.

El representante resulta competente por el cumplimiento de deberes positivos derivados de una relación institucional que afecta, en principio, a su representado (la persona jurídica).

En los delitos de infracción de un deber hay una asunción fáctica incluso hacia fuera de las competencias institucionales de la persona jurídica, no se podrá justificar la responsabilidad penal del que asume de hecho estos aspectos.<sup>416</sup>

Solamente un representante de derecho podrá responder por deberes institucionales de su representado.

La imputación del hecho al representante en los delitos institucionales cobra una especial configuración.

---

416 García Cavero, Sobre "La excepcionalidad de la asunción en los delitos de infracción de un deber", 1999, pp. 178 y ss.

No se trata de demostrar una competencia por el dominio de la esfera de organización del representado, sino de la transferencia de deberes institucionales que surgen de la posición especial del representado, siempre y cuando esta transferencia del deber resulte posible mediante la relación de representación.

El representante habrá realizado el tipo penal correspondiente por el incumplimiento de un deber institucional transferido por el representado, siendo aquí también irrelevante si este incumplimiento tiene lugar mediante una acción o una omisión.<sup>417</sup>

Hay que precisar que en estos casos no se transfiere el rol especial, sino determinados deberes especiales de los que debe ocuparse el representante en su posición como tal.<sup>418</sup>

El art. 112 del C.T. reza así: “Cuando el delito establecido en el art. 110 fuere cometido en beneficio de uno de los entes previstos en el art. 17 numeral 2 del C.T., las penas se aplicarán a las personas físicas que efectivamente hubieren participado en los hechos, atendiendo a las características de su participación, según las reglas del concurso de delincuentes”.

La fuente inmediata de esta disposición es el inc. 3 del art. 112 del proyecto del año 1970 que establecía la responsabilidad de los representantes, directores, gerentes, administradores y profesionales de una persona jurídica o de otro ente colectivo, reconociendo de esa forma el “principio de la personalidad de la pena”.

El art. 104 del C.T. establece un alcance radicalmente opuesto al previsto en el art. 112 del mismo cuerpo normativo ya que impone que la responsabilidad de las personas jurídicas por las infracciones fiscales les será imputada directamente a éstas sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

El inc. 2 del referido artículo expresa que “...sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona o entidad, sus repre-

---

417 Jakobs, en *Los Delitos de Infracción de un Deber*, Año 1997, pp. 362 y ss.

418 Véanse en este sentido García Caveró 1999, p. 171; Mazuelos Coello 2001 p. Similarmente en el derecho penal español Gracia Martín 1993, p. 213. Véase, en igual sentido Quintero Olivares 1978, p. 1327; Berdugo Gómez de la Torre/Ferré Olivé 1994, p. 45 ss. En contra, Aparicio Pérez 1990, p. 46, 112; Muñoz Baños 1996, p. 358; Rossy 1989, p. 71; Calle Sañz/Gonzalo González, p. 72.

sentantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios serán sancionados por su actuación personal en la infracción...”.

Esta última disposición se refiere a las responsabilidades penales y civiles de los directores y administradores de personas jurídicas.

El propio maestro VALDÉS COSTA “...se limita a reconocer que una solución de principio en el derecho penal común...” ya que “...existe una tendencia generalizada a imputar responsabilidad penal a los representantes, directores y administradores en general, por los ilícitos cometidos dentro de la empresa en que actúan, por el sólo hecho de ejercer esa representación...”.<sup>419</sup>

El art. 112 del C.T. ratifica a texto expreso el principio de personalidad de las penas que determina que las mismas sólo se aplican a personas físicas que “efectivamente hubieran participado en los hechos”.

En contra de esta tesis recogida por nuestro Código Tributario se alza una corriente doctrinaria que pregona la responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia fundamentalmente de derecho penal económico.<sup>420</sup>

Según AFTALIÓN, la jurisprudencia argentina ha aceptado la legalidad y constitucionalidad de la responsabilidad penal de las personas colectivas siendo los “leading cases” que marcaron rumbo en la materia los fallos de 1945 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en las causas seguidas por agio contra las sociedades MINETTI y Cia y CALERA AVELLANEDA S.A.<sup>421</sup>

Un opositor sistemático a la tesis expuesta por AFTALIÓN fue el Profesor español JIMÉNEZ DE ASÚA quien en el Congreso de Atenas de la Asociación Internacional de Derecho Penal de 1957 propuso el siguiente texto para la resolución: “...las personas jurídicas no pueden ser autoras de delitos. Carecen no sólo de capacidad para cometer un delito (imputabilidad) e incluso de la posibilidad de obrar intencionalmente. Dado que no hay autor

---

419 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario* Anotado y Comentado, p. 391.

420 Aftalion, Enrique, “Acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en *Revista La Ley*, Tomo 37, p. 281.

421 Aftalion, Enrique, *Tratado de Derecho Penal Especial*, T. 1, p. 131.

no puede haber cómplice, la responsabilidad del representante u órgano de la sociedad no surge en carácter de partícipe, sino como autor del delito...”<sup>422</sup>

Esta postura del célebre Profesor español no fue acompañada en aquel congreso donde se terminó votando una posición contraria a la sostenida por éste.

En contra de AFTALIÓN en el ámbito de la doctrina argentina, se pronunció Ricardo NÚÑEZ quien concluye que “...la persona moral no puede ser activo de un delito. A esta calidad solo la puede tener la persona física pues solo ella es capaz de ejecutar las acciones o incurrir en las omisiones que legítimamente pueden entrar en el ámbito del derecho penal...”<sup>423</sup> En igual sentido se pronunciaba el legendario Sebastián SOLER.<sup>424</sup>

Por su parte ZAFFARONI les niega capacidad de conducta<sup>425</sup>, mientras que FONTAN les quita capacidad de culpabilidad.<sup>426</sup>

En el ámbito de nuestra doctrina vernácula mayoritariamente los pronunciamientos han sido contrarios a sostener la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Sin embargo el maestro VALDÉS COSTA sostenía “...nosotros entendemos que cabe la responsabilidad penal de los entes morales con la lógica salvedad de que en estos casos no son aplicables las penas corporales...”<sup>427</sup>

No debemos confundir las sanciones penales propiamente dichas, entre las que se encuentran las penas privativas de libertad, y aquel elenco de sanciones que tienen naturaleza administrativa.

Nuestra legislación positiva ha distinguido, con riguroso rigor científico, las infracciones de los delitos y en consecuencia ha diferenciado también las sanciones administrativas de las penas.

---

422 Jiménez de Asúa, “La cuestión de la responsabilidad de las personas jurídicas en la legislación positiva”, en *Revista La Ley*, Tomo 22, N° 5 y 6.

423 Núñez, Ricardo, *Derecho Penal Argentino*, T. 1, pp. 212 a 226.

424 Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, T. 1, p. 250.

425 Zaffaroni, Eugenio, *Teoría del Delito*, p. 91.

426 Fontán Balestra, *Derecho Penal*, T. 1, p. 365.

427 Valdés Costa, Ramón, “Apuntes de Clase”, p. 47.

### 1.9) VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL DELITO FISCAL.

Debe partirse del principio genérico de la valoración de la prueba según las normas de la sana crítica, pero en materia fiscal debe mencionarse el valor probatorio de las actas de inspección tributaria, las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. En todos los casos la validez del contenido de las actas estará supeditado a que la administración fiscal haya confeccionado las mismas respetando las garantías del debido proceso de que gozan los administrados.

Los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección se presumen ciertos, siempre que la aceptación haya sido exteriorizada por éstos en condiciones que aseguren que han gozado de las debidas garantías y sólo podrán rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Por tanto el órgano jurisdiccional sólo deberá considerar las actas que se hubieran presentado por la administración tributaria del modo indicado, sin perjuicio, de la prueba pericial que pueda diligenciar y aportar la persona imputada, o la propia administración de justicia.

Las confesiones de los contribuyentes contenidas en las actas labradas por la administración fiscal respetando las garantías del debido proceso gozan de una presunción relativa de autenticidad descartándose toda posibilidad de que sean consideradas como presunciones absolutas de las llamadas "*iuris et de iure*".

Así las normas básicas de valoración de las pruebas penales, establecen que el Tribunal, apreciando, según su conciencia las pruebas practicadas en el juicio, las razones expuestas por la acusación y la defensa y lo manifestado por los mismos procesados, dictará sentencia dentro del término fijado en esta Ley.

### 1.10) EL LLAMADO "DELITO CONTABLE" COMO UNA MODALIDAD DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL.

No existe como delito autónomo en nuestro ordenamiento penal vigente pero ha sido objeto de análisis con relevante vehemencia por algunos otros derechos positivos, especialmente

el peruano, por lo que no hemos podido resistir a incursionar en su análisis.

Hemos abordado este tema para que todos los asesores fiscales, sean abogados, economistas o contadores, tengan conocimiento de la responsabilidad penal que les compete en el ejercicio de sus actividades profesionales: tanto en la actividad pública o privada y como independientes.

**Bien jurídico protegido:** La doctrina mayoritaria en el ámbito del derecho comparado considera que el bien jurídico protegido en los delitos contables es: “La funcionalidad del sistema estatal de recaudación de ingresos y de realización del gasto público”, o brevemente, “el proceso de ingresos y egresos del Estado”. Es evidente que el interés recaudatorio estatal y su capacidad de recaudar se ven afectados con la infracción, por parte de los obligados, de deberes contables como el de poseer una contabilidad veraz que permita conocer su auténtica situación económica.

Ello, sin duda, dificultaría o impediría la actividad de la administración tributaria referida a la comprobación de los registros contables sustentatorios.

Sin embargo, conductas como éstas, para constituir un ilícito de carácter penal, deben afectar de modo relevante el bien jurídico protegido, esto es, superar el umbral que marca la mera infracción administrativo-tributaria.

Ello, por imperio del principio de lesividad de bienes jurídico-penales según el cual no toda infracción formal o mera desobediencia de la norma puede dar lugar a un delito, sino que siempre es necesario verificar, por lo menos, la puesta en peligro del bien jurídico protegido, cuando no su lesión.

En armonía con lo señalado, el delito contable afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global”.

**Sujeto pasivo:** titular del bien jurídico protegido, es el Estado, representado por la administración tributaria, “en cuanto

que a ella corresponde ejercer labores de verificación y fiscalización de las obligaciones que pesan sobre los deudores tributarios”.

El **Código Tributario de Venezuela** sanciona a aquellos que presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades con la misma pena correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad (art. 88).

Este último asunto preocupó a los profesionales tanto del derecho como de la contaduría pública, porque en los proyectos de reforma se establecía que constituían “suministros de medios, apoyo y participación en ilícitos tributarios”, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos. Afortunadamente, dispuso lo contrario.

Sin embargo, el art. 89 establece que se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria.

En adición, el art. 147 del COT establece: “Las declaraciones o manifestaciones que se formulen se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 91 de este Código”. Incurren en responsabilidad, conforme a lo previsto en el art. 88 de este Código, los profesionales que emitan dictámenes técnicos o científicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulen el ejercicio de su profesión o ciencia.

Una inquietud frecuente de los contadores públicos que trabajan bajo relación de dependencia o prestadores de servicio, es el grado de compromiso o responsabilidad frente a los posibles ilícitos de sus patronos o contratantes. En este sentido el art. 85 del COT establece: “son circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios, entre otros: el caso fortuito y la fuerza mayor; el error de hecho y de derecho excusable; la obediencia legítima y debida; cualquier otra circunstancia prevista en las leyes y aplicables a los ilícitos tributarios”.



Por su parte la legislación peruana regula el denominado delito contable estableciendo los supuestos que deben configurarse para que se opere su consumación.

El que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables: 1. Incumpla totalmente dicha obligación. 2. No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables. 3. Registre anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables. 4. Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.

Se dice que es Delito Contable por que los hechos tienen vinculación con los Libros de contabilidad.

La doctrina considera delito contable cuando se entrampe la fiscalización de la administración tributaria, es decir cuando la ausencia de los Libros Contables impida liquidar impuestos sobre base cierta.

Puede darse el caso que la empresa al no contar con los Libros proporcione a la administración tributaria otros elementos que ayuden a la determinación de la deuda, por ejemplo: facturas de compras y de ventas si es que se quiere liquidar el Impuesto General a las Ventas. En este caso dejaríamos de estar frente al delito contable ya que no existe conducta fraudulenta.

Al interiorizarnos en la legislación tributaria peruana hemos podido aquilatar el desarrollo doctrinario que ha sufrido este tema.

En la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 813 que sanciona el Código Tributario peruano se nos da a conocer la necesidad de una norma especial a base del Derecho Penal en el que también el art. 5° Involucra al Contador Público. El asesor contable ya sea contador público, economista o abogado puede ejercer su actividad tanto en forma dependiente como independiente.

Según el nuevo Estatuto del Colegio de Contadores Públicos de Lima, modificado en Asamblea General Extraordinaria el 3/X/1998, en uno de sus artículos posibilita la creación de nuevas áreas para el ejercicio profesional, denominadas: conciliaciones, arbitrajes y convenios con organismos públicos y privados;

así mismo, de acuerdo al mercado competitivo en que vivimos, dispone que tanto los Contadores Públicos que ejercen la profesión en forma dependiente o independiente, deberán estar permanentemente actualizados, lo cual concuerda con lo dispuesto en el Código de Ética Profesional en donde se señala que el Contador Público deberá mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional, fomentar la conciencia tributaria, mantener las normas profesionales y de conducta, contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Mediante el Decreto Legislativo N° 815 vigente desde el 21/IV/1996, se incentiva la participación del contador público en la represión de los ilícitos fiscales ya que si él conociera hechos que constituyan infracciones tributarias que tengan por finalidad evadir el pago de las deudas tributarias y las denunciara se le otorgaría una recompensa por dicha participación.

A nuestro juicio esta situación colide frontalmente con el secreto profesional del Contador Público, este no puede ser obligado por Ley a divulgar hechos que conoce en el ejercicio profesional. El asesor fiscal que incurriera en esa conducta, dentro de nuestro ordenamiento jurídico penal, sería pasible de ser imputado por revelación de secreto profesional (art. 302 del C.P.).

Se debe evaluar ¿Qué tiene más valor, el derecho de la colectividad en reprimir a los evasores fiscales o el secreto profesional? ¿Tiene la evasión tributaria mayor rango, mientras que el secreto profesional es de menor rango? ¿Puede un Contador Público ser denunciado por cumplir con el secreto profesional?

Mi opinión es **NO**, y que disposiciones legislativas de este tenor atentan contra el ejercicio libre de las profesiones universitarias.

El asesor fiscal en general, sea abogado, economista o Contador Público está en la obligación de ejercer su actividad con preparación y calidad profesional, sostener un criterio libre e imparcial, guardar el secreto profesional y rechazar las tareas que no cumplan con la moral y las leyes, de modo que no se vea afectado por la Legislación Penal Tributaria.

La problemática y alcance del delito contable también ha sido ampliamente debatido en Argentina con motivo de la nueva legislación reguladora del tema (art. 15 de la Ley 24.769 y ley 25.874).

Con motivo de la sanción de estas leyes y atento a la importancia del tema el “Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires” ha sentado su posición institucional ante lo que ha considerado un cercenamiento de la libertad de ejercicio de la profesión universitaria de contador público expresando que, “...ante modificaciones legislativas que crearon nuevas responsabilidades penales en el campo del delito tributario y ante la existencia de ciertas posiciones que no han interpretado en forma adecuada el rol del asesor tributario y otras funciones del profesional en ciencias económicas en todos sus aspectos, incluido el penal, este Consejo, en su deber irrenunciable de preservar la matrícula y esclarecer a la opinión pública, hace saber:

- Ninguna Ley contiene definición de la profesión de asesor impositivo, como tampoco se ocupa de su regulación, en consecuencia, su estatuto jurídico debe definirse por aplicación analógica de normas que regulan las profesiones en ciencias económicas.

- Siendo el delito tributario un delito especial y de infracción de deber, solo puede ser cometido por el sujeto que reúne las cualidades personales de obligado tributario.

- El delito se produce en el seno de una relación tributaria, donde el autor es aquel que es parte de dicha relación y no un extraño a la misma; es decir que el asesor fiscal no ostenta el título directo de obligado tributario para ser calificado como autor del delito...”.

La doctrina calificada, reforzada por pronunciamientos jurisprudenciales internacionales, mayoritariamente sostiene que el autor del delito fiscal tiene que tener la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude ardidosamente.

En el delito tributario la realización de una determinada acción por el asesor fiscal no es suficiente para la fundamentación de la ilicitud del supuesto fraude fiscal, porque en todos los casos se requiere que la acción criminal haya sido realizada por un sujeto en contradicción con lo prescripto en su deber tributario.

No basta el conocimiento del hecho por parte del asesor tributario para inculparlo como autor o integrante de una asociación ilícita, pues solamente reviste la categoría de autor el sujeto al que le incumbe el cumplimiento del deber de contribuir.

El delito tributario se sitúa en el grupo de “delitos de deber específico” en cuyo orden el asesor tributario, que interviene en una defraudación tributaria que contiene características especiales, nunca puede ser tipificado como autor.

La recepción de la información falsa suministrada por el asesorado al profesional, siendo aplicada como tal, está fuera de toda punición porque no se dan los supuestos que hacen al dolo.

No se puede suplantar el control administrativo del hecho imponible mediante el traslado de tal responsabilidad al profesional en ciencias económicas bajo el marco de la conminación penal.

No es nuestra intención apañar el delito tributario de manera alguna, pero tampoco compartimos la imputación objetiva por portación de título sobre quienes no tienen deberes tributarios a su cargo. Tampoco consideramos legítimo que se descargue en la persona de los asesores fiscales la obligación de contribuir a la creación de una conciencia tributaria dado que ésta no es tarea de ellos.

La “instigación institucional a la delación” a través de la revelación al estado de datos que llegan a conocimiento del asesor fiscal en su calidad de “confidente necesario” tal como lo instaura el Decreto legislativo N° 815 de 1996 del Perú configura una práctica, a nuestro juicio, reprobable y que en nuestro país, no sólo supone la consumación del delito previsto en el art. 302 del C.P. (si se materializara la revelación sin justa causa provocando la misma un daño efectivo), sino además colide con las más caras tradiciones patrias en cuanto al respeto del ejercicio de las profesiones universitarias ya que se trata de una instigación a la vulneración de un derecho reconocido constitucionalmente como es la libertad (art. 7) y que se explicita en este caso en el derecho a la privacidad e intimidad de los obligados fiscales.

El rol de profesional contable, como todo rol, conlleva derechos y obligaciones normativamente establecidos que, como tales, trascienden las particularidades personales de cada individuo que asume ese rol.

Actuar conforme a derecho como profesional contable supone nada menos, pero tampoco nada más, que actuar dentro de los límites de esos derechos y respetando las obligaciones.

El delito tributario, como todo delito, presupone un modo de organizar la propia libertad de manera tal que quien desempeña el rol de obligado tributario abusa de los derechos y quebranta las obligaciones inherentes a ese rol específico.

En el caso del profesional contable debe determinarse con precisión que actos suponen un abuso de los derechos y un quiebre de las obligaciones propias de ese rol específico que habiliten una imputación de responsabilidad penal en el ámbito de los delitos tributarios.

La posible responsabilidad penal de estos profesionales constituye un episodio más de la actual realidad criminológica, que pone de manifiesto de qué manera los tentáculos del Derecho Penal han penetrado en la vida económica, ciertamente que a veces de una manera exagerada.

La mayoría de los países americanos establecen en su legislación positiva una extensión de la responsabilidad penal tributaria, más allá del contribuyente; ampliando con diferentes criterios, el universo de responsables hacia los profesionales en Ciencias Económicas en los distintos roles que lo vinculan con el obligado al pago del Impuesto.

La definición de las diferentes funciones que puede asumir un Contador Público en el ejercicio de su actividad profesional es de particular importancia para fijar las responsabilidades que le caben en orden a la legislación tributaria y penal vigentes. Las principales funciones de un Contador Público se pueden categorizar básicamente en: Auditor externo de estados contables, Asesor fiscal y previsional, Liquidador de tributos, y Síndico Societario.

En realidad existe una amplia zona gris en el terreno del campo tributario, en la que determinados comportamientos se desenvuelven a corta distancia de lo lícito y de lo ilícito, incluso de lo punible y lo no punible, y cuya antijuridicidad debe ser valorada por el Juez Penal de manera precisa para no incurrir en excesos y apartamientos groseros de las normas y principios, nada recomendables para el funcionamiento adecuado de las actividades de los profesionales en Ciencias Económicas.

Los magistrados competentes para resolver esos casos no siempre tienen una comprensión adecuada de la naturaleza,

características y limitaciones de las funciones del profesional contable en su relación con el obligado tributario en los diferentes roles que desarrolla.

Es nuestro objetivo analizar la compleja “imputación” de responsabilidad penal tributaria al profesional contable, asumiendo que se trata de un delito que presenta complejidades y que puede ser cometido por varias personas, mediante intrincadas divisiones de tareas, en ciertos casos con asesoramiento especializado y utilización de tecnología.<sup>428</sup>

Para la doctrina y jurisprudencia mayoritaria el Delito Fiscal es un delito “especial propio”; los autores están contenidos expresamente en la norma, en la definición del tipo se exige que el sujeto reúna determinada característica, y sólo quien la posea puede ser autor. Así, se diferencia de los denominados delitos comunes en los que cualquier persona puede constituirse en sujeto activo.

En el delito fiscal, la posibilidad de ser autor está limitada al “obligado”, contribuyente o responsable del pago del tributo, como es un delito especial, únicamente puede cometerlo el obligado a tributar, dado que el delito de defraudación tributaria presenta como uno de sus elementos definidores el incumplimiento de una obligación personalísima, su deber para con la Hacienda Pública. Ello implica que la conducta del obligado tributario, esto es, el “intrañeus”, cualquiera que sea su conducta, siempre infringe directamente el deber que constituye el elemento base del tipo penal.

En consecuencia es el ordenamiento tributario el que predetermina la cualidad del sujeto activo del delito fiscal, ya que únicamente en quien concurren las características necesarias para ser sujeto pasivo de la obligación tributaria principal puede ser sujeto activo de aquél.<sup>429</sup>

Desde esta perspectiva: el autor sólo puede ser el obligado tributario, el profesional contable (extraneus) solo puede ser

---

428 Robiglio, Carolina L. I. *La autoría en los delitos tributarios*, Ad Hoc, pp. 28 y 29, 2004; Choclan Montalvo, José, *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales*, Ed. Bosch, 2003, p. 13.

429 Martínez Carrasco Pignatelli, J.M. “El Asesor Fiscal como sujeto infractor y responsable” en Cuadernos Fiscales – E.R. – p. 152, Madrid, 2003.

partícipe en cualquiera de las modalidades de participación, esto es, como instigador, cooperador necesario o secundario, en función de cuál sea su aporte al hecho.

La contribución al delito debe constituir un aporte jurídicamente desaprobado, requiere el conocimiento por parte del profesional de que su tarea será utilizada por el obligado tributario para la evasión de sus deberes fiscales.

Pero es esencial subrayar que ese conocimiento, “per se”, no puede fundar la responsabilidad penal del profesional: para hacerlo es preciso probar que el aporte fue efectuado desbordando los límites de una prestación de servicio estándar, estereotipada, ejecutada conforme al rol social del contador, (por ejemplo a través de la intervención del contador (directa o indirectamente) en la creación de información falsa o en la ocultación de información).<sup>430</sup>

El mero conocimiento que el profesional contable pueda tener, por ejemplo, del propósito del cliente de ensamblar su servicio profesional dentro de un esquema delictivo no convierte al profesional, sin más, en cómplice de ese esquema (bien que esa complicidad tampoco puede ser descartada, en tanto existan elementos de prueba adicionales que demuestren que ese conocimiento del contador se explica por su condición de partícipe de la maniobra). Se trata de rechazar en esta complicada materia, las afirmaciones categóricas apriorísticas: en sí, el conocimiento del contador en punto a las finalidades perseguidas por su cliente (o al origen de los fondos que maneja), no es indicativo de responsabilidad penal del profesional, en tanto y en cuanto el servicio que brinde se mantenga dentro de los límites de su incumbencia.

**La participación:** La complicidad es una extensión de los tipos y de la pena prevista en la Ley. Los códigos penales se valen de este instituto para castigar ciertas conductas que se presentan vinculadas a un delito, pero no están descriptas en la figura legal tal como fueron realizadas.

---

430 Robles Planas, Ricardo, “Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. espacio de riesgo permitido en la intervención en el delito”; en Silvia Sánchez, Jesús, *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*. Marcial Pons, p. 18, Madrid, 2003.

De esta manera, se castiga penalmente a quien ejecuta la acción típica definida en la norma (autor), y también a quienes de alguna manera cooperan con él, lo ayudan o lo auxilian en esa tarea, sin realizar ellos íntegramente la conducta típica. El partícipe es alcanzado por una pena a raíz del acceso de su acción dolosa a otra, desplegada en forma también dolosa por el autor o coautor de un delito.

El partícipe carece del dominio del hecho, pero se le aplica pena porque su accionar da lugar a un hecho antijurídico querido por él.

De tal forma, debe haber acción dolosa del partícipe, accesoria de un hecho doloso que haya comenzado a ejecutarse, porque la acción del partícipe sólo es punible en la medida que el autor del delito al que accede sólo comience la ejecución del mismo, aunque su cooperación haya sido prestada durante los actos preparatorios.

El dolo del partícipe debe alcanzar no sólo al tipo, sino también la propia colaboración, es decir que conociendo los aspectos objetivo y subjetivo del tipo, debe colaborar con su realización conciente de ello y queriéndolo.

La participación es entonces siempre accesoria, en el sentido de que depende la realización del injusto (conducta típica y antijurídica) por parte del autor; sin injusto, no puede existir participación, ya que ésta supone “**intervención en algo**” y ese “**algo**” es, en el ámbito del Derecho Penal, la acción típica y antijurídica del autor, no es un concepto autónomo, sino dependiente del concepto de autor y que sólo en base a éste puede enjuiciarse la conducta del partícipe.

Es decir, que el delito por el que pueden ser enjuiciados los distintos intervinientes en su realización es el mismo para todos (unidad del título de imputación), pero la responsabilidad del partícipe viene subordinada al hecho cometido por el autor (accesoriedad de la participación).

Si no existe un hecho por lo menos típico y antijurídico, cometido por alguien como autor, no puede hablarse de participación (accesoriedad limitada), ya que no hay por qué castigar a alguien que se limita a participar en un hecho penalmente irrelevante o lícito para su autor.



El profesional contable al no ser sujeto de la obligación tributaria no podrá ser imputado como autor del delito tributario, pero si efectúa un aporte doloso enderezado a facilitar la comisión de uno de tales delitos podrá ser considerado partícipe del mismo. Adquiere especial interés el tema “del exceso de los autores”. Así, por ejemplo, si los autores se exceden y realizan un hecho más grave que aquel al que se los instigó o para el cual se les prestó la ayuda o colaboración, los instigadores y cómplices no responderán sino por el hecho al cual instigaron o en el que creyeron colaborar.

**Los cómplices primarios**, también denominados “partícipes necesarios” son los que brindan una cooperación esencial y dolosa al autor del delito, sin la cual el mismo no hubiera podido cometerse.

Desde la perspectiva del profesional contable en sus diferentes roles, sólo puede imputarse complicidad primaria, sí y solo sí, la contribución es dolosa y esencial.

No hay participación en el delito fiscal si la función fue desempeñada con imprudencia o negligencia o error.

Si existe un error sobre un elemento esencial del tipo delictivo cometido por el autor, quedará excluida la posibilidad de formular una imputación de responsabilidad penal a título de participación.

No obstante, cabe tener presente que cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulta de las consecuencias posibles de los hechos. Es decir, a mayor conocimiento y especialización, mayor responsabilidad por las consecuencias de los actos que se realizan.

**En el caso de la complicidad secundaria**, estamos frente a contribuciones para la realización del delito de menor entidad o importancia a la cooperación esencial. El aporte que presta el partícipe secundario no es necesario, es decir que sin su intervención el hecho igualmente hubiera podido cometerse.

En rigor de verdad en la práctica se plantean problemas casi insolubles para precisar con nitidez cuando la contribución prestada al autor es necesaria y, por lo tanto, imprescindible para la realización del hecho.

¿Cómo se determina si la ayuda prestada es de tal naturaleza que sin ella el delito no habría podido cometerse? Para responder a esta pregunta puede utilizarse la fórmula de la teoría de la “*conditio sine qua non*”: si se elimina mentalmente la acción del partícipe y el hecho no habría podido cometerse, estaremos ante una participación necesaria.

Algunos autores acuden al criterio de la escasez o de la sustituibilidad de la contribución para trazar una línea divisora entre participación primaria o secundaria; o, en términos del Código Penal Español cooperación necesaria o complicidad.<sup>431</sup>

Respecto del ámbito subjetivo de la complicidad, igual que las demás formas de participación, es sólo punible en su forma dolosa.

**En la hipótesis de “Instigación”** ésta es efectuada por sujetos que actúan sobre el autor para convencerlo que cometa el delito. Su participación se verifica a través de una actividad de inducción directa sobre otra persona (inducido).

Siguiendo al Profesor español Francisco MUÑOZ CONDE tenemos que los requisitos de la inducción son los siguientes:

i) Su entidad debe ser de tal entidad que pueda conectarse causalmente desde el punto de vista psíquico, con la voluntad del inducido.

ii) Ser directa, es decir, darse una relación personal entre el inductor y el inducido, pero que siempre tiene como consecuencia que el inducido acepta la idea que le propone y la haga suya.

iii) El ofrecimiento de alguna promesa de dinero, incluso anónimamente o por persona intermedia, puede ser suficiente para fundamentar una responsabilidad por inducción.

iv) La inducción debe ser eficaz, es decir, es preciso que tenga entidad suficiente para que el inducido decida cometer el delito y comience, por lo menos, su ejecución. En cambio, si el inducido estaba ya resuelto antes de la inducción a cometer el delito, no habrá instigación. Tampoco se verifica la instigación

---

431 Gimbernat Ordeig, *Autor y cómplice en Derecho Penal*, 1966; Rodríguez Mourillo, *El autor mediato en el Código Penal español*, Adp 1969 pp. 461 y ss.; citados por Muñoz Conde, en *Teoría General del Delito*, 2da. ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 1991, p. 181 a 185.

cuando un sujeto brinda una recomendación o consejo al autor del delito.

**Autoría Mediata:** Conceptualmente, estamos frente a supuestos de autoría mediata cuando un sujeto se vale de otro que actúa bajo error, ignorancia, o en condiciones de inimputabilidad, como un instrumento para alcanzar, a través de la acción o la omisión del sujeto instrumentado, un determinado resultado delictivo.

Usualmente, la dogmática jurídico-penal moderna imputa responsabilidad penal a título de autor mediato al “hombre de atrás”, por cuanto es éste quien posee el dominio del hecho delictivo, en tanto que, a diferencia del sujeto instrumentado, tiene una adecuada representación de la significación fáctica y normativa de aquello que ocurrirá de resultados de la acción u omisión que “digita”.

Sin embargo, digámoslo desde ya, el instituto de la autoría mediata no resulta aplicable a supuestos en los cuales el tipo de autor exige que el sujeto activo posea determinadas condiciones o relaciones personales (dogmáticamente conocido como *intraneus*), supuestos que corresponden a los llamados delitos especiales propios. Los delitos tributarios, en tanto que tipificados de manera tal que el sujeto activo de los mismos resulta ser el obligado tributario, son, precisamente, una especie del género de los delitos especiales propios: autor de tales delitos sólo puede ser quien reviste la condición de obligado tributario y, a fortiori, sólo un obligado tributario puede ser autor mediato de tales delitos.

A falta de cláusulas legales expresas de extensión de la condición de sujeto activo (por ejemplo, cuando siendo el obligado tributario una persona jurídica, el ordenamiento tributario y/o penal tributario, imputan autoría a las personas físicas que actúan en representación de las mismas), el sujeto que no revista la condición de obligado tributario (dogmáticamente denominado *extraneus*) podrá responder a título de instigador o partícipes de los delitos tributarios cometidos por el obligado, pero nunca a título de autor.

Si el obligado al pago queda exonerado de responsabilidad subjetiva, ¿puede imputarse al *intraneus* responsabilidad como autor del delito? Desde la teoría del delito especial que sólo

admite que el tercero sea partícipe, las normas de la accesoriedad en la participación no permitirían la solución penal más conforme a la conducta dolosa del *extraneus* que elude el pago del tributo, sin conocimiento alguno de ello por parte del obligado tributario. Es decir, se impediría la condena al tercero como autor del delito fiscal.

Como una reacción a ese problema se ha desarrollado una doctrina minoritaria encabezada por CHOCLAN MONTALVO que no limita el sujeto activo del delito solo al deudor del tributo: de acuerdo con este punto de vista, autor del delito será quien efectúa la conducta defraudatoria activa u omisiva. En ese sentido, siendo el bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria el derecho de crédito que corresponde a la Hacienda Pública, admitir la naturaleza del mismo como un delito común contribuirá más eficazmente a lograr una mayor protección de aquel interés, y, sobre todo, permitirá evitar la impunidad de estas conductas elusivas que, de no impedirse, provocaría la incitación al fraude.<sup>432</sup>

En cambio, la jurisprudencia española se ha mostrado a favor de la naturaleza especial del delito de defraudación tributaria.

Lo consideran un “delito de primera mano o de mano única”, lo cual excluye la autoría mediata como forma de responsabilidad penal del profesional contable o fiscal: “...porque sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea directamente tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero; es decir, no todo deudor al erario público puede o debe ser considerado como agente comisor de un delito fiscal, sino solamente aquel que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cual pueden ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos”.<sup>433</sup>

---

432 Choclan Montalvo, J.A., Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal – *Actualidad Jurídica*, Aranzadi N° 580 – p. 201, Año 2003.

433 Merino Jara, I. y Serrano González de Murillo, J.L. “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, en *RDFHP*, Vol. 44, N° 233, 1994, pp. 981-1004.

En definitiva, se puede concluir que no es aceptada pacíficamente la posibilidad de considerar al profesional contable como autor directo o inmediato del delito fiscal, pues el obligado tributario sólo lo es su cliente.

Por el contrario, no hay duda alguna sobre la consideración del profesional en Ciencias Económicas como responsable penal de este mismo tipo delictivo en calidad de partícipe: necesario, secundario, instigador, siempre que se compruebe la participación “a sabiendas” del hecho punible.

Se desprende de lo expuesto que, por crucial que resulte ser el aporte doloso de un profesional contable en el delito tributario llevado a cabo por un cliente, ese aporte siempre quedará conceptualmente limitado al ámbito de la inducción o participación delictiva.

Nada cambia si imaginamos un supuesto donde el obligado tributario, a instancias de un asesoramiento contable deliberadamente erróneo, obrara de manera tal que incurriera en un incumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias; ese incumplimiento no podría considerarse delito por cuanto el obligado tributario no habría actuado dolosamente; al mismo tiempo, de acuerdo con lo dicho hasta aquí, el profesional contable no podría responder como autor mediato del delito por cuanto no reviste la condición de obligado tributario. La solución dependerá de la existencia, en el derecho positivo de la jurisdicción donde se plantee un tal supuesto, de alguna figura que permita subsumir en forma típica dicha conducta (por ejemplo, previendo la represión de los genéricos fraudes en perjuicio de la administración pública).

**Dolo eventual:** En el dolo eventual el sujeto se representa el resultado como de probable producción y, aunque no quiere producirlo, sigue actuando, admitiendo la eventual realización. Con estas expresiones se pretende descubrir un complejo proceso psicológico en el que se entremezclan elementos intelectuales y volitivos conscientes o inconscientes, de difícil reducción a un concepto unitario de dolo o culpa. El dolo eventual constituye, por lo tanto, la frontera entre el dolo y la imprudencia o culpa y dado el diverso tratamiento jurídico de una y otra categoría es necesario distinguir las con mayor claridad.

La posibilidad de fundar subjetivamente la punibilidad de contadores sobre la base de acciones u omisiones regidas operadas mediante dolo eventual resulta difícil de aceptar conceptualmente.

La idea de que un contador se represente que su contribución profesional pueda ser utilizada por el cliente para cometer algún delito tributario y, no obstante esa representación, siga adelante con esa contribución sobre la base de serle indiferente esa posibilidad disvaliosa, no parece susceptible de permitir una imputación de participación en el delito, a título (subjetivo) de dolo eventual.

En efecto, si la contribución del contador (el servicio que presta), es propio de su condición de tal, de su rol como profesional (en palabras del Profesor JAKOBS), si estamos frente a una conducta socialmente estereotipada (en lo que hace a los contadores), la utilización que el cliente haga de la misma para llevar adelante una conducta antijurídica no puede serle reprochada al contado, ya que contra una imputación tal se levantan dos principios complementarios que forman parte de la estructura básica de la teoría de la imputación objetiva, herramienta hermenéutica ampliamente difundida en el ámbito de la dogmática jurídico-penal contemporánea: nos referimos a los principios de confianza y de prohibición de regreso.

De acuerdo con JAKOBS, “el principio de confianza significa que, a pesar de que la experiencia de que otras personas cometen errores, se autoriza a confiar...en su comportamiento correcto (entendiéndolo no como suceso psíquico, sino como estar permitido confiar”.<sup>434</sup>

El precitado autor ha explicado que el referido principio “está destinado ha hacer posible la división del trabajo; por consiguiente, concluye cuando el reparto de trabajo pierde su sentido, especialmente cuando puede verse que la otra parte no hace o no ha hecho, justicia a la confianza de que cumplimentará las exigencias de su rol.”<sup>435</sup>

---

434 Jakobs, Günther, *Derecho penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación*. Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 253.

435 Jakobs, Günther, *La imputación objetiva en derecho penal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, pp. 30-31.

Por su parte, siempre siguiendo a JAKOBS, el principio de la prohibición de regreso parte de la premisa según la cual “el carácter conjunto de un comportamiento no puede imponerse de modo unilateral arbitrario. Por tanto, quien asume con otro un vínculo que de modo estereotipado es inocuo, no quebranta su rol como ciudadano aunque el otro incardine dicho vínculo en una organización no permitida. Por consiguiente, existe una prohibición de regreso cuyo contenido es que un comportamiento que de modo estereotipado es inocuo no constituye participación en una organización no permitida...se trata de casos en los que un autor desvía hacia lo delictivo el comportamiento de un tercero que per se carece de sentido delictivo.”<sup>436</sup>

Entonces, si el profesional presta al cliente un servicio propio de su incumbencia, el ordenamiento jurídico convalida la confianza que él deposita en punto a la utilización conforme al derecho que el cliente le dará a ese servicio; y, correlativamente, si ese aporte socialmente (profesionalmente es más exacto en este contexto) estereotipado es incorporado por el cliente hacia una trama delictiva, las responsabilidades penales derivadas de dicha trama no puede extenderse (regresar) al profesional.

Sí, por ejemplo, un profesional contable informa a un cliente de los requisitos que una institución bancaria situada en un “paraíso fiscal” solicita para la apertura de cuentas y gestiona para ese cliente la apertura de una cuenta, no puede ser imputado como partícipe de un delito de evasión fiscal si con posterioridad se establece que el dinero depositado en dicha entidad bancaria no fue oportunamente declarado a las autoridades fiscales correspondientes. Informar sobre requisitos para abrir cuentas bancarias en un “paraíso fiscal” no es, en principio, delito alguno; tampoco es delito gestionar la apertura de una de tales cuentas; y, por cierto, si el cliente no declara parte de sus ingresos a las autoridades fiscales correspondientes y las desvía hacia tal cuenta, responde él, pero no el profesional, incluso si éste sabe que el dinero proviene de una actividad delictiva (claro está, siempre que él no haya participado en las maniobras delictivas que originaron los fondos o que resultaron en su declaración ante el fisco).

---

436 Jakobs, Günther, *La imputación objetiva...*, pp. 31-32.

Un criterio opuesto al expuesto equivaldría a criminalizar actividades que, de manera directa o periférica, hacen a la incumbencia del profesional contable.

Ahora bien, si el servicio que ese profesional presta está inequívocamente encaminado a consumir o favorecer la consumación de un ilícito tributario (por ejemplo: si el contador deliberadamente confecciona estados contables falsos), probado que sea esa concreta dirección de la conducta, la responsabilidad penal del profesional será indiscutible, pero, de forma obvia, estaremos frente a una imputación subjetiva a título de dolo directo.

En suma, de acuerdo con lo expuesto hasta aquí, conceptual y materialmente, la actividad de los profesionales contables es incompatible con el instituto del dolo eventual, en el ámbito de hipotéticas responsabilidades penales por la comisión de ilícitos tributarios: una tal responsabilidad existe a título de dolo directo o no existe.

**Encubrimiento:** Conceptualmente, la figura del encubrimiento supone un desprendimiento del instituto de la participación delictiva que tiene lugar en aquellos casos en que un sujeto ayuda de manera personal (ocultación de pruebas, facilitación de fuga, etc.) o material (recepción onerosa o gratuita de bienes o efectos obtenidos de manera delictiva) al autor o partícipe de un delito, sin que haya mediado una promesa en tal sentido anterior a la comisión del ilícito. Nada obstaría a que el encubrimiento fuera abarcado por las normas del derecho penal general referidas a la participación pero el derecho positivo de los países latinoamericanos lo tipifica como un tipo delictivo autónomo.

¿Puede el profesional contable incurrir en cualquiera de las variantes características del delito de encubrimiento, respecto de delitos tributarios cometidos por sus clientes?

Veamos algunas situaciones en que ello aparece como posible:

En primer lugar, va de suyo que si el profesional ayuda a su cliente a que eluda la acción de la justicia (por ejemplo, facilitando su huída a un país extranjero), estaría incurso en el delito de encubrimiento por favorecimiento personal; pero, obviamente, no hay nada en esa ayuda que tenga que ver, particularmente, con su actuación profesional.



Igualmente, si la ayuda del profesional contable consiste en ocultar o destruir elementos probatorios del delito del cliente, también podríamos hablar de una responsabilidad penal por encubrimiento si bien, de nuevo, ese ocultamiento o destrucción pueden, en principio, ser realizados por una persona sin calificaciones particulares.

La cuestión adquiere mayor complejidad cuando se trata de asegurar bienes o efectos derivados del ilícito; de nuevo, si tenemos un profesional que se encarga de llevar al exterior, para su depósito en una cuenta corriente, de una valija con dinero de un cliente, a sabiendas de que el mismo procede de maniobras de evasión fiscal, parece difícil discutir la existencia de un encubrimiento.

#### 1.11) PRINCIPALES ACTIVIDADES O FUNCIONES DEL PROFESIONAL CONTABLE:

##### A) AUDITOR EXTERNO:

Las acciones sujetas al reproche penal son, en el caso de los auditores, fundamentalmente las de “dictaminar” y “certificar”: estados contables o documentación con el fin de facilitar la comisión del delito fiscal.

En ciertos casos, los estados contables pueden constituirse en un medio idóneo para facilitar la evasión tributaria, sin embargo, para juzgar la conducta del profesional debe verificarse el alcance de la tarea profesional realizada sus resultados y por cierto, si ha actuado con el grado de culpabilidad exigido por la figura. Es decir, con conocimiento que con su accionar facilita el delito del obligado tributario y la voluntad de dirigir su acción en tal sentido.

Conforme analizaremos “dictaminar” y “certificar” no son sinónimos. En efecto, “dictaminar” implica emitir un juicio sobre alguna materia relacionada con la especialidad; en tanto que una “certificación literal” justamente se distingue del dictamen porque no involucra una “opinión”. Certificar significa: afirmar, dar por cierta una cosa.

Es inexacto sostener que siempre cuando el Contador firma un balance “da fe pública” de su contenido. Cuando dictamina, sólo emite una opinión de razonabilidad sin asegurar certeza.

Puede afirmar por medio de una certificación que los Estados Contables surgen de libros rubricados, sin opinar sobre el contenido de dicha documentación.

Es importante señalar que la contabilidad es una disciplina que tiene por objeto expresar y exponer bajo un determinado orden y de conformidad con ciertos principios y criterios una realidad económica. Es una disciplina, no una ciencia, por lo que no se pueden exigir, ni tampoco pretender tutelar jurídicamente juicios de certeza.

La auditoria de Estados Contables es el producto final de la tarea de revisión de dichos estados, confeccionados por la empresa, donde el profesional se expide, resumidamente y en una opinión técnica, sobre dos aspectos de la vida y gestión empresarial ocurrida a lo largo de un determinado período o ejercicio comercial: a) la situación patrimonial en un monto dado; y b) los resultados económicos del período considerado.

La auditoria de Estados Contables consiste en una metodología de análisis esenciales retrospectiva, por cuanto busca reconstruir hechos y darlos a conocer con una opinión fundada, para lo cual el auditor debe cotejar la veracidad de la información brindada por muestreos selectivos, limitando su revisión a todo lo comprendido dentro de un concepto razonable de significación económica.<sup>437</sup>

De lo expuesto, es claro que las tareas de auditoria no son, de por sí, indicativas de la participación en el delito de evasión fiscal de la empresa auditada.

No podrá imputarse participación criminal al Auditor por el sólo incumplimiento de las normas profesionales relativas a las tareas exigidas para un Dictamen Profesional.

En cambio, podrá imputarse responsabilidad ante el delito fiscal, si el auditor participó en registrar una doble contabilidad referida a una misma actividad y ejercicio económico que permita ocultar la verdadera situación de la empresa, y luego se traduzca en una evasión impositiva.

---

437 Resolución N° 7 – Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

También en el supuesto de intervenir en el registro de operaciones falsas, obviamente conociendo objetivamente la falsedad en la contabilización de operaciones inexistentes.

Lo relevante a efectos penales es que la anotación contable objetivamente simulada, sea subjetivamente inveraz, es decir, se haya practicado con plena conciencia de su falsedad y constituya un vehículo para la determinación de una menor cuantía de la obligación tributaria.

#### B) ASESORÍA FISCAL:

En el ejercicio de la función del Contador Público como consultor o asesor técnico impositivo, puede presentarse una serie de cuestiones disímiles, dentro de las cuales es posible identificar, por ejemplo, contestación de requerimientos en general, actuaciones con motivo de inspecciones y toda clase de cuestionamientos efectuados por los distintos organismos fiscales, participación en el análisis de normas vinculadas con regímenes de promoción en general, consultoría fiscal y/o previsional de detalle.

El asesor impositivo o previsional, como su nombre lo indica, asesora fiscal o previsionalmente. Ello implica dar su parecer sobre determinado tema, objeto de la consulta efectuada por el cliente. Para poder hacerlo debe tener en cuenta las normas vigentes (leyes, decretos y resoluciones), y eventualmente la doctrina, la jurisprudencia y pronunciamientos del Fisco, arribando a una conclusión sobre temas que pueden resultar opinables.

En consecuencia, y por ser justamente una opinión, es admisible la existencia de opiniones diferentes.

De manera que es perfectamente legítimo que, en un caso dado, el profesional formule su propia opinión, siempre que desarrolle los fundamentos pertinentes para sustentarla, e incluso aunque la misma implique un apartamiento de las fuentes mencionadas (jurisprudencia dictámenes), se impondrá, en ese supuesto, una advertencia al cliente de las consecuencias de las distintas decisiones que adopte.

Supóngase que el asesor fiscal responde una consulta respecto de una cuestión que es materia de controversia en la doctrina y jurisprudencia, el cliente-contribuyente, al momento de determinar el impuesto, adopta el criterio escogido por el

asesor y luego el Fisco, seleccionando un criterio diferente, determina la existencia de una omisión de impuesto.

En una hipótesis semejante, estimamos que no puede considerarse configurado un delito tributario, toda vez que se trataría, como se dijo, de una cuestión de interpretación sobre temas complejos con diferentes opiniones doctrinarias y jurisprudenciales. E

En cambio, cuando la relación contractual del asesor fiscal con su cliente incluye el diseño de operaciones jurídico-económicas que persiguen directamente la defraudación tributaria, la participación primaria del asesor puede ser, eventualmente, probada.

En ocasiones la complejidad de estos esquemas impide al obligado tributario elaborarlos primero, y ejecutarlos después, por sí sólo, esto es, sin la intervención de un profesional.

No obstante, la imputación de responsabilidad penal a un asesor fiscal exige, siempre, la prueba correspondiente a su intervención en el hecho y en el campo penal por aplicación del principio de inocencia, el rigor y relevancia de la prueba es mayor que en el campo estrictamente del derecho tributario.

#### C) LIQUIDADOR IMPOSITIVO Y / O PROVISIONAL:

Si bien la situación del liquidador impositivo pareciera ser distinta de la del asesor, no dista de ser un asesoramiento al ente contratante sobre la forma de presentar los datos requeridos por el Organismo Recaudador. Efectúa su labor sobre actos, hechos y metodologías cuantificables.

La función del liquidador impositivo es una consecuencia del sistema autodeclarativo que adopta la mayoría de las legislaciones, pero sobre todo por la complejidad del mismo.

El profesional liquidador no realiza ninguna tarea de auditoria sobre los datos brindados por el ente contratante. Solamente recopila y compila información, sin verificar su integridad ni corrección. La calidad de esa información es responsabilidad del contribuyente. Debe tener en cuenta que la situación del profesional en esta materia puede darse en empresas que confeccionan estados contables sirviendo la contabilidad, y

específicamente los estados contables auditados, como base para la liquidación de los impuestos correspondientes.

Pero en otros casos puede tratarse de contribuyentes que no llevan tales registros, por lo que el acceso a la información que el Contador Público tenga estará limitada al aporte de documentación que efectúe el sujeto responsable del cumplimiento de la obligación.

Desde el plano externo, el cliente (contribuyente) contrata una prestación de servicios que tiene por objeto traducir numéricamente la consecuencia legal del acaecimiento jurídico del hecho imponible realizado por el contribuyente, pero contractualmente también se trata de una obligación de medio y no de resultado, ya que no podría pactarse entre las partes la determinación de un monto de impuesto preestablecido.

En materia de liquidación de impuesto no puede perderse de vista que la declaración jurada no es constitutiva de la obligación tributaria, sino sólo meramente declarativa.

El delito se comete con la presentación de la Declaración Jurada.

El rol del liquidador es el que puede asumir una situación de mayor riesgo de exposición frente al delito tributario.

En efecto, cuanto más injerencia asume en la administración de una empresa, por ejemplo: registrar ventas, compras, gastos y liquidar los impuestos, más probabilidad existe de quedar expuesto a una imputación de participación en el eventual hecho ilícito del cliente.

Es posible que la línea divisoria entre la participación punible y la no intervención en el delito pueda visualizarse de la siguiente forma: si es el profesional que prepara la liquidación con datos obtenidos por su propio medio; o el liquidador efectúa su labor sobre información proporcionada por el contribuyente. En el primer caso existe mayor probabilidad de imputación de responsabilidad respecto del último.

#### D) SÍNDICO SOCIETARIO:

El Síndico es un sujeto a quien se le confía una función de tutela, preponderantemente económica, en beneficio de intereses ajenos.

En el derecho societario es, además, un funcionario con atribuciones y deberes de “fiscalizador”.

El ejercicio profesional que implica la Sindicatura Societaria está orientado al denominado “Control de Legalidad” y no al “Control de Mérito o Gestión”. Es decir, su función es el control de la adecuación de las decisiones de los órganos sociales al orden jurídico en aquellas normas de orden público, imperativas, o puestas en protección del público, los accionistas o los acreedores. No obra por cuenta y orden de las sociedades o empresas.

Por otro lado, el control no podría alcanzar a la supervisión y denuncia de aquellas decisiones y actividades en lo que se refiere a criterios de eficiencia empresarial. Así, las funciones de asesoramiento de empresas no pueden ser de resorte del Síndico como obligación específica, so pena de una superposición inaceptable con aquello que debe resultar la atribución exclusiva del directorio y de control de los accionistas mediante los mecanismos asamblearios o aquellos que otorga la constitución de un Consejo de Vigilancia en su caso.

Se ha dicho que los Síndicos deberán asumir, frente a los directores que fiscalizan, una función que oscila entre la docencia y la advertencia firme con relación a la cumplimentación de las disposiciones de la Ley Penal Tributaria.

Es importante resaltar que el Síndico, al igual que el Auditor Externo, tiene responsabilidades legales claramente diferenciadas de las de los Directores y la Gerencia. Por otra parte, como también opina sobre los estados contables, son de la misma manera válidos los comentarios acerca de que los estados contables no son exactos ni precisos sino que deben reflejar con razonabilidad la situación patrimonial y los resultados del ente, y que el Síndico también orienta sus esfuerzos en función de la significatividad que los datos pueden tener y aplica sus procedimientos sobre bases selectivas (Productividad de su trabajo).

En general, las funciones propias de los Síndicos Societarios, se refieren a la administración de la Sociedad y al interés de los accionistas, pero no se derivan de ellas un deber de preservar los intereses del Fisco que genere “responsabilidad” por una defraudación tributaria en cuya consumación no ha participado. El

caso no es en sí mismo indicativo de participación, ya que el dolo no se presume.

En cambio, es más probable comprobar una participación en el delito si concurre en la misma persona el rol de síndico, auditor, asesor y liquidador de impuestos.

E) OTROS CASOS ESPECIALES:

i) El profesional contable representante del obligado tributario.

Cuando el obligado tributario encarga a un tercero (*extraneus*) el cumplimiento de la obligación tributaria (por ejemplo, al Contador) se produce un interesante problema en torno de la autoría del delito fiscal. En el caso, la cualificación requerida en el tipo concurre en el representado y no en el representante, de modo que el que actúe como administrador de un obligado al pago del impuesto responderá penalmente aunque no cumpla con las condiciones de contribuyente del Impuesto.

Si el profesional contable a quien se encomienda la realización de las actuaciones necesarias tendientes al cumplimiento de la obligación incumple dolosamente el mandato recibido, sin conocimiento del representado, ¿puede ser responsabilizado como autor del delito fiscal, aunque no sea él personalmente el sujeto pasivo?

La respuesta al interrogante se encuentra en las legislaciones de fondo de los diferentes países que establecen en el caso del mandato de representación la responsabilidad tributaria por deuda ajena convirtiéndolos por imperativo legal en “obligados tributarios” aún sin ser contribuyentes y no perfeccionar hecho imponible alguno.

Puede apreciarse en las legislaciones del derecho comparado la extensión de responsabilidad del pago del tributo al representante legal y también al representante voluntario que ha asumido la posición de garantía por delegación siendo también responsable como autor del eventual delito fiscal. Cuando la representación voluntaria está jurídicamente instrumentada no hay dudas de la transferencia de responsabilidad y de cualidad del *intraneus* (representado) al *extraneus* (representante).

Mayores problemas se plantean en el caso de la mera asunción fáctica del dominio del cumplimiento del deber.

Se produce una laguna de punibilidad cuando el Contador asume el deber sin instrumento formal y el contribuyente le ha dotado de todos los medios precisos para el cumplimiento de ese deber. El profesional contable no es legalmente el obligado tributario pero tiene de manera táctica el dominio del hecho. Ante esta situación algunas legislaciones aceptan además del mandato expreso, el mandato tácito que resulta no sólo de los hechos positivos del mandante, sino también de su inacción o silencio, en este caso la solución quedará condicionada a las pruebas aportadas por las partes involucradas.

Si la legislación tributaria y/o penal no prevé la posibilidad de que, de resultas de un mandato o apoderamiento, el contador se convierte en obligado tributario en “sustitución” de su cliente, se tratará de una convención entre particulares que no puede fundar responsabilidad penal del contador (mandatario/apoderado) como autor del delito tributario, por imperio del principio de legalidad; la ley (no las convenciones entre particulares) es la única fuente de definición de la condición de obligado tributario y obviamente de imputación de responsabilidad penal. De lo contrario, es fácil imaginar delegaciones de responsabilidad hacia terceros, por parte del obligado legal a contribuir.

ii) Participación por omisión.

Debe analizarse la cuestión de si puede exigirse responsabilidad al profesional contable por no impedir conductas penalmente antijurídicas de su cliente. Esto es, si conocidas en ocasión de su ejercicio profesional ciertas desfiguraciones de la realidad económica a la que no ha contribuido participando, puede acarrear alguna responsabilidad el Contador por el delito fiscal, cuando pudiendo hacerlo no ha evitado la declaración inexacta por el obligado tributario.

En general, la tarea del profesional contable no asume el rol de garante respecto del deber tributario de su cliente.

Es más, en aquellos casos en los que haya tenido conocimiento de la situación irregular de la empresa está obligado con el deber de secreto profesional, lo cual le permite amparar su comportamiento supuestamente omisivo.

Por lo tanto, la mera omisión de informar a la administración tributaria del incorrecto pago del gravamen por parte del



obligado no es punible, ni siquiera como forma de participación, fundamentalmente porque no ostenta una posición de garante del Organismo Fiscal.

#### F) CONCLUSIONES:

En el “proceso de expansión del derecho penal”, expresión usada por el jurista Jesús María SILVA SÁNCHEZ, el discurso del castigo asume como premisa axiomática una identificación del profesional contable como interesado proveedor del **know-how** que el cliente necesita para sustraerse ilícitamente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Sobre la base de esa premisa, la legislación de los diferentes países se saturan de tipos penales dotados de castigos durísimos, destinados a captar las supuestas transgresiones del profesional contable; al mismo tiempo, se ponen en cabeza de ese mismo profesional obligaciones de recabar, de manera más o menos subrepticia, información de sus clientes para reportar al Estado supuestas “operaciones sospechosas” de estos últimos.

De este modo, bajo amenaza de rigurosas sanciones penales, el profesional contable es anexado al aparato estatal como informante de sus clientes, quedando de ese modo aniquilada la relación de confianza profesional-cliente, so pretexto de la importancia suprema de colaborar en toda una serie de “luchas”, una de las cuales es contra la evasión fiscal, otra contra el blanqueo de capitales, etc.

Por supuesto que cada una de esas luchas merece ser llevada adelante, pero claro, no al precio de criminalizar comportamientos neutrales del profesional contable (esto es, prestaciones de servicios que pueden o no ser utilizados para llevar a cabo maniobras delictivas pero no de resultados de una decisión del profesional contable, sino producto de una decisión del cliente que lo contrata); ni, tampoco, al precio de obligar compulsivamente a ese mismo profesional a llevar a cabo lisas y llanas tareas de delación absolutamente ajenas a su incumbencia. Ciertamente, si el profesional contable asume una conducta de connivencia con el cliente, su conducta deja de ser neutral; pero, en todo caso, corresponde al Estado la carga de probar que la prestación de servicio es más que eso, a saber: una verdadera colaboración delictiva.

Ahora bien: en la medida en que la prestación del servicio no desborde los límites del asesoramiento profesional, por detallado que sea el conocimiento que el contador posea en punto a las intenciones delictivas de su cliente o al origen ilícito de los fondos objeto de la consulta, ese conocimiento no debería operar como base para un reproche de responsabilidad penal respecto de los delitos tributarios que eventualmente cometa el cliente, por cuanto, en una sociedad abierta, no debería pesar sobre el profesional la obligación de investigar a quien lo contrata.

Coincidimos, pues, con el catedrático español Ricardo ROBLES PLANAS, en cuanto a qué conductas como la recién descrita “no contienen en sí mismas, un riesgo especial de continuación delictiva, esto es, no pueden entenderse como conductas que se adapten al hecho que va a ser cometido, sino que se agotan en el estándar normativo que regula el contexto en que se verifican.”<sup>438</sup>

En un contexto donde el profesional contable puede ser castigado por aquello que sabe, o por no saber lo que, supuestamente, debió saber, o por no advertir lo que, supuestamente debió advertir (que es lo mismo que decir que se lo convierte en garante del comportamiento conforme a derecho de su cliente), no hace falta un gran esfuerzo para imaginarse un futuro no muy lejano donde todo estudio contable se convierta, por imperativo legal, no en el espacio privado destinado al ejercicio de una profesional liberal sino, lisa y llanamente, en una dependencia estatal y a la conversión forzada, más o menos encubierta, del profesional contable en funcionario público. De lo contrario, peor aún, privados de su libertad ambulatoria y sometidos al escarnio público.

Sobre el asesor fiscal debe descartarse de inicio la presunción que es el mismo el cual con mayor frecuencia interviene en la realización de una participación activa en los actos preparatorios de este tipo de delitos.

---

438 Robles Planas, Ricardo, “Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. Espacios de riesgo permitido en la intervención en el delito”, en Jesús María Silva Sánchez, *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*. Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 61.

No puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que el mismo refleja en los libros y declaraciones efectuadas por las empresas o sujetos a los que presta un servicio, sea el fiel reflejo de la realidad económica de la empresa, atendiendo que el asesor no dispone directamente de la información necesaria para realizarlo, considerando para ello que toda su actuación depende del suministro de información, de la supervisión y conformidad de la persona a la que presta sus servicios, a lo que hay que sumar que carece del dominio del acto que realiza, salvo en los supuestos de extralimitación o incumplimiento de las funciones encomendadas, únicos casos en que puede existir una responsabilidad personal frente a un cliente.

Lo que antecede permite afirmar que salvo contadas excepciones no es el asesor fiscal, en su condición de tercero "*extraneus*", el que desarrolla una labor imprescindible para llevar a cabo el comportamiento típico. Y ello no puede ser controvertido por la presunción que la actividad habitual de los asesores fiscales es especialmente versada en materias contables y tributarias.

**Resguardos constitucionales:** En un país organizado jurídicamente donde impera en forma efectiva el Estado de Derecho y por ende la Constitución Nacional como Ley suprema, anticipar presunciones de conductas disvaliosas por el mero hecho de portar un título profesional, no es solo una impertinencia inaceptable, sino que es degradar por calificaciones anticipadas la conquista de presunción de inocencia que consagra el art. 12 de la Carta Magna. Ello determina por sí sólo, que es imposible menoscabar por anticipado al ejercicio de la profesión en ciencias económicas en el campo tributario, dado que las leyes penales tributarias dictadas en el país son instrumentos apropiados para penalizar las conductas disvaliosas de sus responsables, que podrán ser o no profesionales contadores, abogados o asesores contables, pero en todos los casos, dicha penalización se hará una vez comprobado judicialmente que su accionar posibilitó la concreción del delito.

Lo que antecede me permite alertar que toda calificación penal a priori por la propia condición profesional agravia tuteladas constitucionales. En efecto, al analizar la responsabilidad de los mismos en los términos del derecho represor, habrá que recorrerse

todos los ítems que integran la teoría fragmentaria del delito desde la autoría, tipificación, antijurídicas y culpabilidad afin de obtener una imputación concreta y válida de responsabilidad penal.

El hacer disvalioso penalmente de un profesional en ciencias económicas en el campo del delito tributario se consumará como tal solo cuando el profesional pone de manifiesto una intención dolosa generando actos que permiten violar el bien jurídico protegido.

La tipicidad de dicho accionar se dará cuando su conducta se manifieste penalmente opuesta a la protección de la norma cuyo incumplimiento genera el delito fiscal.

Si falta tipicidad en la acción desplegada por el asesor o consultor fiscal, no podrá imputarse al mismo reproche penal, porque el principio de taxatividad que gobierna al derecho penal occidental, prohíbe penar por analogía.

## 2) EL DELITO DE INSTIGACIÓN PÚBLICA A NO PAGAR LOS TRIBUTOS.

Artículo 111: **Instigación pública a no pagar los tributos** presenta dos modalidades típicas claramente diferenciadas a cuyo estudio nos abocaremos por separado en consideración a las peculiares características de cada una de ellas.

a) “El que instigare públicamente a demorar o rehusar el pago de los tributos”; o

b) “Efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias”, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.

Estamos en presencia de una especie de instigación pública a desobedecer las leyes calificada por el objeto de la misma y constituye una verdadera novedad en nuestra legislación.

A) PRIMERA MODALIDAD: “EL QUE INSTIGARE PÚBLICAMENTE A DEMORAR O REHUSAR EL PAGO DE LOS TRIBUTOS”.

El Código Tributario boliviano tipifica el delito en estudio en forma muy similar a como lo ha hecho el codificador patrio radicando únicamente la diferencia en que aquél especifica en el texto mismo del tipo penal los medios típicos exigidos para su

consumación "...acciones de hecho, amenazas o maniobras...", lo que no sucede en la descripción adoptada por el Código uruguayo donde no se identifican expresamente los medios típicos sino que se admite cualquiera que sea idóneo para alcanzar el resultado que no es otro que el de "...rehusar o demorar el pago de los tributos..." (art. 111.1 del C.T.).

El art. 179 del C.T. de Bolivia define la Instigación Pública a no Pagar Tributos así: "...El que instigue públicamente a través de acciones de hecho, amenazas o maniobras a no pagar, rehusar, resistir o demorar el pago de tributos será sancionado con pena privativa de libertad de tres (3) a seis (6) años y multa de 10.000 Unidades de Fomento de la Vivienda...".

El Derecho Penal Fiscal uruguayo contiene también un tipo penal de "manifestación" como es el delito de instigación pública al no pago de tributos.

El motivo relevante de la creación de este ilícito penal de corte fiscal no es otro que evitar tanto actividades individuales como movimientos colectivos dirigidos a incitar a la masa de contribuyentes tributarios a dilatar el pago o a no abonar los tributos recaudados por la administración tributaria afectando el Derecho del Estado a la percepción de los mismos.

Debemos tener presente que el no pago de un tributo no es un delito fiscal sino más precisamente una infracción tributaria prevista en el art. 97 del C.T. y ubicada en el capítulo 5º, sección primera del referido cuerpo legal en sede de infracciones y sanciones cuyo *nomen iuris* es "omisión de pago".

Según el art. 97 del C.T. la omisión de pago "es todo acto o hecho no comprendido en los ilícitos precedentemente tipificados, que en definitiva signifique una disminución de los créditos por tributos o de la recaudación respectiva".

Los ilícitos "precedentemente tipificados" a que alude la norma *ut supra* referida son las infracciones de mora, contravención y defraudación previstas en los arts. 94, 95 y 96 respectivamente del C.T..

En principio, la falta de pago no fraudulenta puede configurar tanto un caso de "omisión de pago" como de "mora" ya que

ambas tienen como denominador común el hecho de que su configuración obedece a la no extinción de una deuda fiscal.

La omisión de pago es un típico caso de evasión fiscal, se trata de un acto ilícito que implica un enriquecimiento indebido a expensas de los Derechos del Estado a la percepción de los tributos.

La diferencia sustancial con la mora es que ésta última supone una simple demora en el pago del crédito fiscal. Es el caso del pago fuera de plazo efectuado en forma voluntaria por el obligado tributario, esto no supone omisión de pago sino simplemente una demora en la materialización del mismo.

La omisión de pago es una forma de “evasión fiscal”, es decir un acto ilícito, por lo que no puede configurarse cuando estamos ante una simple “elusión fiscal”, es decir, ante un acto lícito.

El elemento esencial para distinguir la evasión como conducta ilícita de la elusión como conducta lícita se circunscribe al acaecimiento o no del hecho generador de la obligación tributaria.

Si respecto del contribuyente sucedió el hecho generador de la obligación fiscal y éste no cumple con su obligación de pago del tributo generado, entonces estamos ante un caso de “evasión fiscal”, si por el contrario, el contribuyente recurre a formas jurídicas lícitas para evitar que a su respecto se configure aquél, es decir el hecho previsto por la Ley como generador de la obligación de tributar, entonces estaremos ante una hipótesis de “elusión fiscal”.

Es incompatible la omisión de pago con la elusión fiscal ya que nadie está obligado a pagar un tributo que no se ha generado según el precepto legal.

En el caso de la omisión de pago el art. 97 del C.T. consagra el criterio de la subsidiariedad de modo que sirve para recepcionar los ilícitos que cumplan con los extremos de su definición siempre y cuando no quepan dentro de las definiciones de mora, contravención y defraudación.<sup>439</sup>

A todas luces resulta deficitaria la técnica legislativa empleada para sancionar estos delitos de manifestación ya que se

---

439 Berro Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 161.

castiga penalmente a quien instiga individual y públicamente o en forma colectiva a omitir o retardar el pago de los tributos y tanto la omisión de pago como el retardo en los pagos de los tributos no son más que infracciones tributarias.

Veán lo curioso del texto legal, al contribuyente que omite o retarda el pago de un tributo la Ley tributaria lo haya incurrido en la infracción tributaria de omisión de pago (art. 97) o mora (art. 94), mientras que al sujeto que instiga públicamente al no pago o a la demora en el pago de los tributos o ejecuta maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva para consumir dichos fines la misma Ley fiscal como haya incurrido en el delito tributario previsto en el art. 111 del C.T..

Esto constituye indudablemente un verdadero despropósito, ya que no puede configurar un delito la instigación a la realización de conductas que no son consideradas delictivas.

Si la omisión de pago o la mora no son más que infracciones fiscales sin ninguna connotación de naturaleza penal, entonces con más razón la instigación pública por un particular a la realización de alguna de estas conductas no puede ser otra cosa que una simple infracción fiscal y en ningún caso un delito.

Obsérvese la paradoja que engendra esta situación, al autor de la conducta instigada, es decir al contribuyente que omite el pago del tributo o lo demora se lo considerara un infractor tributario mientras que al autor de la instigación a alguna de estas conductas tipificadas como infracciones tributarias se lo habrá de considerar ni más ni menos que como un “delincuente tributario”.

La instigación como tal solo deberá ser considerada delito cuando a la conducta instigada la Ley le atribuya análogo carácter.

Coincidimos plenamente con quienes han sostenido la dudosa reputación constitucional de este tipo de figuras penales.

La instigación sólo debe ser punible cuando el objeto de la misma es la comisión de un delito (art. 61 num. 1 del C.P. uruguayo) pero no cuando tiene por fin resistir un acto que se considera ilegítimo o injusto.

Al igual que en el caso de la defraudación tributaria que aparece tipificada como infracción y como delito tributario a la

vez (arts. 96 y 110 respectivamente del C.T.) el delito en examen también recibe análogo tratamiento configurando a la vez la infracción de instigación pública a no pagar los tributos prevista en el art. 98 del C.T. y el delito de idéntico nomen iuris regulado en el art. 111 del mismo cuerpo normativo.

El bien jurídico tutelado es la hacienda pública porque lo que se ve potencial o efectivamente afectado es el Derecho del Estado a percibir los tributos y también la economía pública por la repercusión que produce en ésta el ataque a la hacienda pública.

El sujeto activo puede ser cualquiera, tenga o no la calidad de contribuyente, siendo esto último irrelevante en la consideración de la figura del agente instigador.

La expresión “el que” usada por la norma nos ubica frente a un sujeto activo incondicionado singular.

El sujeto pasivo es indudablemente el Estado a través de la administración tributaria que se ve perjudicada en su derecho a percibir tributos para el cumplimiento de sus fines.

El análisis típico de la primera modalidad requiere necesariamente analizar el concepto de instigación.

**Definición:** Estimular a uno para que ejecute una cosa. Incitar, provocar, arengar, inducir a hacer una cosa.

Como bien señala el Profesor BERRO la norma indica con este adverbio que no se trate de una actitud privada o limitada de persona a persona.

No se trata ni del mero consejo de omitir o retardar el pago ni la simple comunicación individual tendiente a obtener dicho fin, la instigación lleva incita la trascendencia de una actuación pública pues su importancia deriva de las consecuencias.<sup>440</sup>

Se trata de una verdadera arenga colectiva o una incitación con destino masivo.

El Profesor CAIROLI señala que el requisito típico de la primera modalidad consiste en instigar a rehusar o demorar el pago de tributos, es decir, que la referida instigación se dirige a

---

440 Berro Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 171.



convencer al público a que no cumpla con la obligación impuesta por la norma en plazo o bien que directamente la incumpla.<sup>441</sup>

La dimensión de la instigación ultrapasa el simple consejo o la mera provocación para consistir en una verdadera fuerza estimuladora claramente direccionada a dobligar los frenos morales de los instigados.

La instigación o incitación a rehusar o demorar el pago de los tributos debe ser necesariamente, por mandato expreso de la Ley, hecha en forma pública, resultando excriminados aquellos que lo hacen en forma individual no pública.

La instigación puede igualmente materializarse si se hace en un lugar particular o de acceso restringido pero ante un número indeterminado de personas.

Debe ser realizada en un lugar público, expuesto o abierto al público, y aún en un lugar privado pero en condiciones de ser percibido y recepcionado por un número indeterminado de personas. En ésta última hipótesis se ubica el caso de aquel sujeto que convoca a muchas personas a su domicilio particular con la finalidad de destinarles un discurso dotado de un contenido claramente instigador para que estas demoren o no paguen los tributos.

El requisito típico refiere a que la instigación sea realizada públicamente y no en un lugar público, abierto o expuesto al público (terminología usada en el art. 277 del C.P. que tipifica el ultraje público al pudor).

Al respecto SALVAGNO CAMPOS sostenía que la publicidad puede ser real o latente, entendiéndose la primera, como aquella en que una persona instiga a la comisión del delito frente a la presencia material del público y la segunda como aquella, en que la instigación se hace ante una sola persona que puede repetir o propalar la incitación a otros de modo tal de colectivizar esa proposición delictiva.<sup>442</sup>

---

441 Cairolí, Milton citado por Preza, Dardo, en Los "Los delitos fiscales", *Revista INUDEP*, N° 9, p. 77.

442 Salvagno Campos, *Curso de Derecho Penal*, Parte Especial, Montevideo, 1946, pp. 190 y 191.

Por su parte, BAYARDO BENGOA, siguiendo las enseñanzas del Maestro MANZINI, sostiene que la instigación pública tiene lugar si se produce no solo en presencia del público en general (“*in incertam personam*”) sino cuando se dirige a una persona determinada pero en presencia de otras.<sup>443</sup>

Coincidimos de forma total con el Profesor PREZA en cuanto a que puede constituir perfectamente un medio idóneo para la publicidad del hecho instigado que la misma sea formulada a través de un medio masivo de comunicación en cuyo caso deberán aplicarse las disposiciones de la Ley 16.099.<sup>444</sup>

Tanto en el caso de la instigación pública a no pagar o demorar el pago de los tributos (art. 111 del C.T.) como en la instigación pública a delinquir (art. 147 del C.P.) si la referida “instigación” se realiza a través de un medio de comunicación, sea oral, escrito o televisado, serán de recibo las disposiciones de la Ley 16.099.

El requisito de la publicidad puede ser satisfecho a través de cualquier vía que suponga una divulgación pública, ya sea radio, televisión, prensa escrita, o en forma verbal ante un núcleo de personas en régimen de asamblea ya sea en un lugar abierto o cerrado.

Estamos en presencia de una figura que por su estructura muchas veces arriesga incursionar en el área propia de la expresión del pensamiento que con arreglo a nuestra carta magna es esencialmente libre pretendiendo actuar como una limitante de ésta.

Entendemos que la simple manifestación de un sujeto emitida en ejercicio de su libertad de expresión, sea él contribuyente o no, sosteniendo la conveniencia de rehusar o demorar el pago de tributos que considera injustos por su carácter expropiatorio del patrimonio de los contribuyentes o por no ser acorde a la capacidad contributiva de éstos no puede configurar una hipótesis punible de este delito.

Si ese mismo discurso es pronunciado por un político o periodista de notoria relevancia e incidencia en la opinión públi-

---

443 Bayardo Bengoa, *Derecho Penal Uruguayo*, Segunda Parte, T. IV, p. 122.

444 Preza, Dardo, en Los “Los delitos fiscales”, *Revista INUDEP*, N° 9, p. 77.

ca como una idea personal que trasunta una postura que considera seria la adecuada como forma de resistir la voracidad fiscal imperante, no estaríamos tampoco ante una modalidad de instigación, ni aún en el caso que esa opinión relevante hiciera nacer en forma espontánea la idea en muchas otras personas de materializar la misma y en definitiva no pagar o demorar el pago de los tributos.

En el supuesto descrito no habría delito porque no estamos ante un caso de instigación sino ante una opinión relevante pronunciada por un sujeto capaz de incidir de modo relevante en un sector de la opinión pública.

No habrá delito porque no ha existido una arenga ni una incitación abierta y expresa a la demora o el no pago de tributos, simplemente ha existido una opinión divulgada públicamente acerca de la conveniencia de adoptar determinadas posturas reticentes o dilatorias, consideradas lícitas por el Derecho Penal que pueden o no ser recepcionadas, compartidas y hasta materializadas por un sector de la comunidad de contribuyentes.

Estamos en presencia de una modalidad típicamente de peligro, ya que no se requiere que se opere efectivamente ni la demora ni la negativa al pago de los tributos.

La propia redacción del artículo, que castiga la sola instigación, elimina toda consideración acerca de la naturaleza de daño del delito.

Lo cierto es que para que se consume el delito en cuestión no basta con la sola pronunciación pública del discurso instigador, sino que como todo delito de manifestación, a nuestro entender, requiere que haya sido además, percibido y recepcionado por los destinatarios del mismo, resultando irrelevante que haya sido satisfecho, por los destinatarios del discurso, el propósito del agente instigador.

Es evidente que la norma castiga únicamente la instigación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos no siendo necesario para la consumación del tipo penal en examine que los receptores de la instigación efectivicen o materialicen la omisión o la demora en el pago de los mismos.

**La tentativa** es perfectamente posible aunque de difícil configuración en este delito.

Teniendo presente lo expuesto, podríamos estar en presencia de este tipo penal en fase de conato toda vez que el sujeto activo o agente de la conducta haya iniciado su discurso instigador pero no haya podido culminar el mismo por causas ajenas a su voluntad o habiéndolo empezado no haya podido exteriorizar, por una causa exógena a él, integralmente su idea, de modo tal que surja palmariamente clara su finalidad instigadora al no pago o demora de los tributos.

Otra hipótesis a tener en cuenta para la incriminación en grado de tentativa de este delito podría configurarse si el agente pronuncia integral y globalmente su discurso instigador, pero el mismo no es percibido y/o recepcionado debidamente por el auditorio al cual fue dirigido por una causa ajena a la voluntad del emisor y ello teniendo en cuenta la naturaleza propia de los delitos de manifestación para cuya consumación, a nuestro juicio, no basta con la mera emisión requiriéndose además tanto la recepción como la percepción por los destinatarios.

El Profesor CAIROLI sostiene que la tentativa es posible y que la misma se daría cuando el sujeto activo instiga y no es oído por los instigados o no es comprendido por éstos.<sup>445</sup>

En el caso de aquel sujeto que teniendo preparado su discurso instigador en forma escrita, claramente direccionado a provocar en un número indeterminado de personas una actitud reticente o dilatoria para el pago de tributos, es detenido antes de ingresar al lugar donde pretendía divulgarlo públicamente, estaríamos ante un acto preparatorio (no punible en este tipo de delito) y no ante una hipótesis de tentativa ya que no puede considerarse de modo alguno que haya habido comienzo de ejecución.

La complejidad que supone el análisis del acto preparatorio y la tentativa en este tipo de delitos me hace invocar, una vez más, la cita del Maestro ZAFFARONI, que al respecto señalaba que la diferencia del acto preparatorio y la tentativa, de trascendente virtualidad penal, a veces se diluye en una frontera huidiza que hace perder al intérprete su obrar seguro en un mar de vacilaciones.

---

445 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, Parte Especial, T. IV, p. 66.

## B) DIFERENCIA CON LA INSTIGACIÓN PÚBLICA A DELINQUIR.

En el caso de la tipificación descrita por el art. 111 del C.T. se describe la acción de un sujeto que instiga públicamente a la realización de una conducta que no es considerada delito (demorar u omitir el pago de tributos no son más que infracciones fiscales previstas en los arts. 94 y 97 del C.T.) atacando con ello el Derecho del Estado a la recaudación de los tributos lo que afecta tanto a la hacienda como a la economía pública.

Por su parte, la instigación pública a delinquir prevista en el art. 147 del C.P., reprime aquella acción del sujeto que explicita de manera inequívoca una instigación pública a la realización de conductas que la Ley penal considera como delito.

Es delito, tanto la instigación pública a la realización de la conducta delictiva, con prescindencia de que se ejecute la misma, como la materialización de ella por los destinatarios del discurso instigador.

Dice el art. 147 del C.P.: “El que instigare públicamente a cometer delitos, será castigado por el sólo hecho de la instigación, con pena de tres a veinticuatro meses de prisión”.

Estamos en presencia de un tipo penal que tutela el bien jurídico “paz pública” entendida ésta como “...el sentimiento colectivo de convivencia, de tranquilidad no individual sino societaria...”<sup>446</sup>, o bien como “...el derecho a la tranquilidad que tienen los ciudadanos como base de la vida civilizada...”<sup>447</sup>.

Se trata de una incitación materializada de forma pública a la realización de cualquiera de las conductas previstas como delito por la Ley penal patria sin importar de cual se trate, ni cual sea la objetividad jurídica protegida y menos aún cuales sean los guarismos punitivos previstos por ella.

Se descarta toda instigación o incitación a la realización de conductas consideradas como inmorales o contrarias al derecho civil, mercantil o administrativo, debe tratarse únicamente de conductas consideradas delito por la Ley penal.

---

446 Reta Adela, *Derecho Penal. Segundo Curso*, C.E.D., Montevideo, 1963, T. 1, p. 110.

447 Bayardo Bengoa, *Derecho Penal Uruguayo*, T. IV, p. 117.

Aunque parezca absurdo, comete este delito tanto, quien instiga públicamente a la realización de conductas que son consideradas delitos por el Código Penal como aquel que instiga, de análoga manera, a la realización de conductas que son tipificadas como faltas por el Código Penal y ello porque el referido cuerpo normativo en su artículo segundo establece que "...los delitos, atendida su gravedad, se dividen en delitos y faltas...".

Entendemos que debe tratarse de una instigación pública a la realización de una conducta cierta y determinada considerada delito por la Ley penal debiendo excluirse toda incitación genérica ya que en este caso estaríamos ante un delito de "instigación a desobedecer las leyes" previsto en el art. 149 del C.P..

Dice éste último: "...El que instigare públicamente o mediante cualquier medio apto para su difusión pública a desobedecer leyes será castigado con multa de 20 a 500 unidades reajustables...".

Tanto la instigación pública a delinquir como la destinada a rehusar o demorar el pago de los tributos se consuma por el sólo hecho de la instigación con prescindencia que todo o parte del público destinatario del discurso instigador desarrolle la conducta instigada.

Es por ello que entendemos que el agente de la instigación solo debe ser penalmente reprimido por ese hecho y no por cualquiera de las ulterioridades que sigan o deriven de ésta.

Entender lo contrario supondría que el agente instigador resultaría no sólo castigado por su conducta de incitación pública a delinquir (art. 147 del C.P.) o a desobedecer leyes (art. 149 del C.P.) o a demorar o rehusar el pago de tributos (art. 111 del C.T.) que constituyen delitos en sí mismos, teniendo todos autonomía típica plena, sino además como responsable del tipo penal violado.

En consecuencia, no tenemos el honor de compartir la opinión de la Profesora RETA que sostenía que cuando se consuma el delito instigado, el agente instigador debía responder únicamente como coautor de éste, ya que el delito de instigación quedaba absorbido en el tipo penal del delito cometido.<sup>448</sup>

---

448 Reta Adela, *Derecho Penal*. Segundo Curso, C.E.D., Montevideo, 1963, T. 1, p. 115.

Consideramos que la descripción típica es diáfana cuando señala que "...será castigado por el sólo hecho de la instigación..." lo que explicita una absoluta desvinculación con la ulterior ejecución del delito instigado.

Más enérgica discordia y con análogos argumentos nos genera la posición asumida al respecto por el Profesor BAYARDO, quien señala que en caso de cometerse el delito instigado el agente de la instigación debe responder como autor del delito de instigación pública a delinquir (art. 147 del C.P.), en concurrencia fuera de la reiteración con el delito instigado (puede ser hurto, rapiña, daño, estafa, incendio, etc.) del que a su vez será coautor.<sup>449</sup>

La tesis de BAYARDO parece desmedidamente represiva, ya que hace responsable al instigador, además de la instigación, de todas las posibles resultas de ésta, omitiendo considerar el precepto penal, que con meridiana claridad señala que, será castigado "por el sólo hecho de la instigación".

El delito de instigación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos es un delito de peligro, ya que no se castiga el efectivo daño padecido por las arcas del Estado a causa del cumplimiento de la conducta instigada sino la mera probabilidad de él.

El delito se consuma con prescindencia de que los instigados demoren o rehúsen pagar los tributos.

No es necesario que la capacidad recaudatoria de la administración fiscal resulte efectivamente dañada, basta con que exista una pública instigación realizada por una persona con conciencia y voluntad de lograr ese cometido.

En el delito de instigación pública a delinquir me resulta más complejo delinear su naturaleza jurídica e inclinarme enfáticamente por una u otra posición.

Debemos tener presente que esta modalidad delictiva se consuma por el sólo hecho de la instigación, lo que deviene irrelevante que se cumpla o no el delito instigado.

Esto nos hace analizar el tema desde una doble perspectiva, por un lado, bien podemos sostener que estamos en presencia de

---

449 Bayardo Bengoa, *Derecho Penal Uruguayo*, T. IV, p. 121.

un delito de peligro ya que la mera probabilidad de que él o los delitos instigados públicamente sean ejecutados por quienes se hagan eco de la instigación configura hipótesis idónea para poner en vilo el bien jurídico “paz pública”, es decir la tranquilidad colectiva; pero por otro lado, si tenemos presente que lo único castigable en este tipo penal es la instigación a delinquir propiamente dicha, sin más, bien podemos afirmar que toda vez que haya existido una instigación pública a cometer delitos, de cualquier naturaleza que fueren, se habrá perpetrado un daño efectivo a la objetividad jurídica protegida, es decir a la paz pública, ya que se habrá anidado en la conciencia colectiva un sentimiento de intranquilidad cuya causa no es otra que la acción penalmente relevante del instigador.

En los delitos de instigación analizados se castiga la conducta del agente que incita, con conciencia y voluntad, a la realización de las conductas descritas en cada uno de los tipos penales examinados.

En el caso de la instigación pública a rehusar o demorar el pago de tributos se trata de un delito cuya aplicación es altamente riesgosa desde la óptica de un Derecho Penal garantista, puesto que se está castigando la simple instigación a la realización de conductas que para éste son consideradas lícitas, es decir, son conductas consideradas penalmente indiferentes aún cuando puedan ser relevantes para el fuero fiscal.

Téngase presente que la omisión de pago de tributos o el pago fuera de fecha de éstos no son conductas consideradas como delitos por el derecho penal aunque sí son consideradas infracciones por el Derecho Tributario.

Según RETA, si tenemos en cuenta la limitación que surge del ya citado artículo uno del C.T. y que nos obliga a concluir que las normas del Derecho Penal Tributario no tutelan la totalidad de los tributos y que por consiguiente, no se aplican cuando se trata de tributos aduaneros o departamentales, **NO** incurriría en el delito de instigación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos aquel que incitara públicamente a no pagar o retardar el pago de tributos aduaneros o departamentales y tampoco aquel que efectuara maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de obligaciones tributarias aduaneras o departamentales.



Las conductas descriptas **SÍ** podrían quedar atrapadas por la previsión del art. 149 del C.P. (instigación pública a desobedecer las leyes).<sup>450</sup>

C) SEGUNDA MODALIDAD: “EFECTUARE MANIOBRAS CONCERTADAS TENDIENTES A ORGANIZAR UNA NEGATIVA COLECTIVA AL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”

Esta hipótesis difiere sustancialmente de la anterior, dado que no se exige el requisito de la publicidad, es decir que no es necesaria la difusión pública de la instigación, lo que significa que el concierto de maniobras tendientes a organizar una negativa colectiva al pago de los tributos bien puede hacerse en forma privada o aún en la clandestinidad.

Lo cierto es que la finalidad última que se persigue es obtener un incumplimiento colectivo de las obligaciones fiscales.

Aquí se plantea el mismo inconveniente sobre el cual abundamos en el análisis de la primera modalidad, dado que se tipifica como delito “efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva” a la realización de una conducta que no es penalmente relevante dado que el incumplimiento de obligaciones fiscales, ya sea la demora o el no pago de los tributos, como hemos visto *ut supra*, configuran las infracciones de mora u omisión de pago respectivamente (arts. 94 y 97 del C.T.) y dichas conductas no son consideradas delitos por el ordenamiento penal uruguayo.

Es importante señalar que esta segunda modalidad consagra una hipótesis más amplia que la primera, dado que en aquella la instigación pública era exclusivamente a “rehusar o demorar el pago de tributos”, es decir que si se instigaba públicamente a rehusar o demorar el cumplimiento de cualquier otra obligación fiscal, que no fuera el pago de tributos, entonces se consagraba una hipótesis de **atipicidad** y en consecuencia no habría delito.

Digo esto pues existen muchas otras obligaciones fiscales además del pago de tributos y en la segunda modalidad del art. 111 se usa una fórmula legal más amplia que en la primera ya que el tenor del texto se refiere a “obligaciones tributarias”.

---

450 Reta Adela, “El derecho penal tributario uruguayo”, *Anuario de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3, p. 109.

La fórmula del inc. 2º del art. 111 que tipifica la conducta de “efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de obligaciones tributarias” alcanza no sólo a la obligación de pagar los tributos sino además a todas las otras posibles obligaciones de naturaleza fiscal, como por ejemplo inscribirse en un registro público, presentar una determinada declaración jurada, etc.

Comprendería también la violación de deberes formales de naturaleza fiscal comprendidos en leyes o reglamentos pudiendo como son las meras contravenciones tributarias<sup>451</sup> (art. 95 del C.T. que dice: “...la contravención es la violación de leyes o reglamentos, dictados por órganos competentes que establecen deberes formales. Constituye también contravención la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la administración...”).

Cometerá este delito aquel sujeto que efectúe maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva tanto a cumplir con la obligación de pagar tributos como a cumplir cualquiera otra obligación de naturaleza fiscal.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales no se circunscribe únicamente al no pago o al retardo en el pago de los tributos sino que va más allá y engloba muchas otras conductas que en sí mismas, al igual que las dos mencionadas precedentemente, no configuran delitos.

La primera modalidad hacía referencia al incumplimiento de una obligación fiscal específica como era el pago, mientras que la segunda refiere al no cumplimiento de obligaciones fiscales genéricas, pudiendo ser cualquiera inclusive el pago de los tributos.

Según el art. 111.2 del C.T. el incumplimiento individual o colectivo de las obligaciones tributarias no es delito, sin embargo sí lo es efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de las mismas.

Las maniobras concertadas deben ser efectuadas con la única y exclusiva finalidad de organizar una negativa grupal al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

---

<sup>451</sup> Langon Miguel, *Código Penal*, T. 2, Vol. 2, p. 62.

Naturalmente que el delito se habrá de consumir toda vez que se efectúen las maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias con absoluta prescindencia que se cumpla o no el objetivo previsto en la norma.

Es decir que la consumación del tipo penal es independiente de que se materialice o no el incumplimiento colectivo de las obligaciones fiscales, estamos por ende, ante un típico delito de peligro, en que castiga la objetiva probabilidad del daño y no el daño mismo. Se trata pues de un delito que no necesita para consumarse que ocurra el resultado de la negativa, bastando que existan las maniobras.<sup>452</sup>

El Profesor CAIROLI sostiene que por su redacción se trata de un delito de peligro que no requiere que efectivamente exista la negativa colectiva, es decir, el acuerdo de la masa para no pagar.<sup>453</sup>

La “instigación pública a rehusar o demorar el pago de los tributos” está prevista como delito en el art. 111.1 del C.T. y como infracción en el art. 98 del mismo cuerpo normativo, sin embargo, la conducta de “efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias” sólo está prevista como delito en el art. 111.2 del C.T. ya que no está tipificada como infracción dentro de nuestro ordenamiento jurídico vigente.

La descripción típica alude primariamente al vocablo “maniobras” lo que supone necesariamente la existencia de pluralidad de actos materiales, es decir un conjunto de conductas concatenadas entre sí y dotadas de la idoneidad requerida para alcanzar el resultado perseguido.

CAMAÑO ROSA señala que “...las maniobras se toman en mala parte y en el sentido figurado de artificio...”; maniobrar equivale a realizar actos insidiosos, disimulados o disfrazados.<sup>454</sup>

Las referidas maniobras, según la topología ensayada, no deben ser aisladas sino necesariamente concertadas, es decir,

---

452 Berro Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 199.

453 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. IV, p. 62.

454 Camaño Rosa, *Reformas Penales Uruguayas*, p. 50.

que deben confluír un conjunto de voluntades en torno a un objetivo común. El concierto previo supone un acuerdo o convenio preexistente a la ejecución del objetivo.

La hipótesis de concierto configura una forma de conspiración y esta aparece prevista en el art. 7 inc. 2do. del C.P. que dice que existe "...cuando dos o más personas se conciertan para la ejecución del delito...".

En el delito en examine las personas se conciertan para organizar una negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Profesor LANGON sostiene que tanto la conspiración como la asociación quedan naturalmente atrapadas en esta modalidad delictiva del inc. 2do. del art. 111 del C.T..<sup>455</sup>

ADRIASOLA sostiene que se trata de una figura que pena una conducta muy similar a la conspiración, aunque el objetivo de la misma no es un delito, puesto que el mero no pago de los tributos es una simple infracción administrativa.<sup>456</sup>

La existencia de maniobras concertadas descarta la hipótesis de una maniobra individual, nos da la idea de una organización por más mínima que sea.

Lo que no se exige en ese caso es que las maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva se efectúen públicamente, también pueden hacerse en forma privada y reservada sin divulgación pública.

Lo que si necesariamente debe ser "colectiva" es la negativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales quedando excluida toda hipótesis de negativa individual o aislada.

No constituirá delito la realización de maniobras concertadas tendientes a lograr que una sola persona no pague o demore el pago de los tributos o incumpla cualquier otra obligación fiscal.

La "negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones fiscales" puede perfectamente organizarse en forma privada con

---

455 Langon, Miguel, *Código Penal*, T. 2, Vol. 2, p. 62.

456 Adriasola, Gabriel, "Los delitos contra el orden tributario. Algunos problemas generales", p. 4, ver en Internet en [www.buscalegis.cj.ufsc.br](http://www.buscalegis.cj.ufsc.br).

el sigilo propio de la reserva, ya sea por medio de cartas, mensajes informáticos, comunicación telefónica, etc.

El objetivo de las maniobras concertadas será lograr que un número indeterminado de personas en forma organizada hagan confluir sus voluntades en torno a un propósito común que es el incumplimiento de las obligaciones tributarias sin importar cual de ellas sea.

La tentativa es de muy difícil configuración no tanto por su naturaleza de delito de peligro sino por su estructura típica.

Parece dudosa la situación del sujeto que estando en pleno proceso de concertación de las maniobras pero no habiendo aún logrado la definitiva concertación de las mismas ve interrumpido dicho proceso por una causa ajena a su voluntad.

No descartamos esta hipótesis como una posible configuración de la tentativa en este delito. No obstante se nos plantea la trascendental duda si dichos actos no son más que preparatorios y por ende resultan no alcanzados por la punición o han ingresado ya en la fase punible del itinerario criminal.

Naturalmente si ante una situación concreta la duda nos acecha no vacilaremos, adoptando una posición más garantista, en pronunciarnos a favor del acto preparatorio desechando la hipótesis del conato por tener esta conclusión consecuencias más beneficiosas para el presunto responsable penal.

El Profesor LANGON sostiene lisa y llanamente que esta figura excluye la posibilidad del conato o tentativa.<sup>457</sup>

El tipo penal del art. 111 del C.T. en sus dos modalidades se castiga a título de dolo directo, es decir la conciencia y voluntad de instigar públicamente a rehusar o demorar el pago de tributos o bien de efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A diferencia de la defraudación tributaria prevista en el art. 110 del C.T. este delito en sus dos hipótesis se castiga de oficio.

---

457 *Idem* N° 275.

La pena mínima de este ilícito penal es de seis meses de prisión al igual que la estafa y la defraudación tributaria, pero la máxima es inferior a éstas ya que se sitúa en tres años de penitenciaria.

En consecuencia se trata de un delito excarcelable cuyos autores pueden ser procesados sin prisión según lo dispuesto por las leyes 15.859 y 16.058.

En conclusión bajo el *nomen iuris* de “instigación pública a no pagar tributos” se cobijan dos descripciones típicas claramente diferenciadas, la primera de ellas es de mera conducta y se consuma con la incitación pública a no pagar o demorar el pago de los tributos, la segunda, es algo más compleja y está desligada de la instigación ya que consiste en efectuar maniobras concertadas destinadas a organizar una negativa colectiva al cumplimiento de obligaciones fiscales.

### 3) OBSTACULIZACIÓN AL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES FISCALIZADORAS

La Ley de Reforma Tributaria N° 18.083 en su art. 83° incorpora una nueva figura delictiva a nuestro ya abundante elenco de tipos penales que es el denominado “Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras”. Cuando en el curso de las actuaciones de contralor a que refiere la presente ley, se verificaren actos colectivos tendientes a obstaculizar el ejercicio de las funciones fiscalizadoras, se configurará respecto a los responsables de los mismos, el ilícito previsto en el art. 111 del C.T..

El cometido de este nuevo tipo penal parece ser la represión de aquellas conductas desplegadas por un conglomerado de personas, tengan o no la calidad de contribuyente fiscal, cuyo objetivo específico sea impedir, estorbar, obstruir, o imposibilitar, en todo o en parte, y sin justa causa, el pleno ejercicio de las funciones fiscalizadoras llevadas adelante por los cuerpos inspectivos dentro de los parámetros fijados por la ley.

La norma consagra un presupuesto relevante sin cuya existencia no se configura el tipo penal en examine y es la configuración de “actos colectivos tendientes a obstaculizar” lo que descarta toda manifestación tendiente a obstruir o impedir la función fiscalizadora

ejecutada en forma individual por un sujeto aislado que revista o no la calidad de contribuyente tributario.

Por otra parte tenemos que tener presente que la expresión “actos colectivos” comprende aquellas manifestaciones tendientes a obstaculizar la función fiscalizadora ejecutadas por pluralidad de personas que necesariamente deberán tener conexión entre sí y actuar coordinadamente.

No pueden considerarse actos colectivos aquellos que, aunque realizados con la finalidad exigida de entorpecer la función fiscal, sean ejecutadas por pluralidad de personas en forma individual y aislada y sin una previa conexión entre si.

A nuestro juicio deben considerarse como colectivos aquellas acciones perpetradas por varias personas que actúen coordinadamente y con un concierto previo con la sola finalidad de impedir o entorpecer el libre ejercicio de la función de contralor tributario.

Esta nueva figura típica se crea al amparo de una deficiente técnica legislativa como es la de considerar esta conducta obstaculizadora como una expresión del delito de instigación a demorar o rehusar el pago de un tributo previsto en el art. 111 del C.T..

Considero que la descripción típica contenida en el art. 83 de la ley 18.083 en ningún caso puede considerarse y menos aún asimilarse a la formulada por el art. 111 del C.T..

En su forma y contenido se tratan de tipos penales que en nada se asemejan como para realizar, por vía legislativa, una asimilación puramente artificial.

De entenderse como necesario y/o conveniente proteger la función fiscalizadora a través de la creación de un tipo penal específico debió conformarse un delito autónomo en su denominación y contenido y fundamentalmente con una pena propia evitando toda suerte de remisión a figuras nada compatibles con ésta en su estructura y contenido.

Se trata de una figura que solo podrá ser inculpada a título de dolo excluyendo toda otra forma de culpabilidad de acuerdo a la previsión del art. 19 del C.P..

4) DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA POR NO VERTIMIENTO DE APORTES O TRIBUTOS A LA ADMINISTRACIÓN PREVISIONAL O TRIBUTARIA.

Antes de ingresar en el estudio de los delitos de apropiación indebida por no vertimiento de aportes de obreros y empleados o tributos contenidos en las leyes especiales (art. 27 de la Ley 11.496 y art. 19 del Decreto-Ley 15.294) respectivamente, debemos formular una serie de consideraciones acerca de la estructura típica y modo de consumación del delito de apropiación indebida prevista en el art. 351 del C.P., norma madre en la materia, para ulteriormente proceder al estudio de las modalidades recogidas en las leyes especiales, pudiendo así determinar si existe o no entre todas ellas una verdadera coherencia estructural.

El delito de apropiación indebida se ubica en el título XIII, delitos contra la propiedad, capítulo IV, delitos contra la propiedad mueble de la que se está en posesión, en el art. 351 que dice: “El que se apropiare, convirtiéndolo en su provecho o en el de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiada o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella, será castigado con tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaría”.

Siguiendo a ANTOLISEI podemos conceptualizar la posesión diciendo que es la relación de una persona respecto de una cosa que permite a aquella disponer de un modo autónomo de ésta y tal disponibilidad es autónoma cuando se desarrolla fuera de la vigilancia directa de la persona que tiene sobre la cosa un poder jurídico mayor.<sup>458</sup>

Entendemos que debe tratarse en todo caso de una posesión lícita rechazándose toda hipótesis de acceso a la cosa con ilicitud notoria, ostensible y conocida.

Enfocando la conducta con referencia al momento de recepción de la cosa por el sujeto activo, la apropiación indebida se materializa íntegramente “ex post”.

El elemento estructural esencial del tipo se concreta en un desvío de destino, respecto de un bien cuya posesión se detenta inicialmente “*secundum-jus*”.

---

458 Antolisei, Francesco, *Manuale de Diritto Penale*, Parte Especial T. 1, Giuffrè Editore, Milano, 1982, p. 229.



La legitimidad de la recepción de la cosa deriva del hecho de que, en la entrega del bien, para nada ha incidido la conducta del sujeto activo, quien a posteriori de recibido el bien, habrá la ejecutar la forma abusiva objeto de castigo.<sup>459</sup>

En la apropiación indebida el dolo deber ser posterior a la recepción de la cosa por el sujeto activo pues de lo contrario prevalece la figura de la estafa.

La Ley señala los deberes del poseedor penal, cuyo posterior incumplimiento incidirá en la materialidad estructural del ilícito: obligación de restituir la cosa o hacer un uso determinado de ella.

La restitución de la cosa consiste en devolver o entregar el objeto confiado a quien originalmente lo entregó.

Por su parte hacer un uso determinado de la cosa confiada supone cumplir estrictamente con el mandato encomendado por quien la entregó, debe conferirse a la cosa entregada el destino acordado al momento de recepción de la misma.

El verbo nuclear que gobierna la materialidad, en la apropiación indebida, o sea apropiarse con conversión del título, plasma la naturaleza de delito de daño, en contraposición con la hipótesis de peligro que estatuye la estafa prevista en el art. 347 del C.P..<sup>460</sup>

Sostiene el Profesor TORNARIA que el núcleo de la apropiación indebida está constituido por el elemento estructural “apropiación con conversión” siendo ésta última el medio y aquella la consecuencia jurídica.

La conversión supone la inversión del título, transformándolo de posesión en dominio, mientras que la apropiación significa precisamente realizar actos de propietario.<sup>461</sup>

A los efectos de la configuración del elemento material de la figura acriminada, es decir, convertir dinero u otra cosa ajena mueble en provecho propio o de un tercero, apropiándose los, son

---

459 T.A.P. de 3º Turno, Borges, Panizza (Redactor), Pereira Manelli. Citando al Profesor Gonzalo Fernández. Sent. 139/89.

460 Revista INUDEP, Año II, N° 4, Julio a Diciembre Año 1981, pp. 231 y ss.

461 Tornaría, Luis, Cursillo de Derecho Penal Económico, *Cuadernos de la Facultad de Derecho* N° 16, Año 1990, p. 19.

indiferentes los medios, con tal que sean idóneos e inequívocos (consunción, enajenación, distracción y retención) y reveladores del “*animus nim sibi habendi*”. Los medios dudosos como el uso y el empeño deben apreciarse de acuerdo con la intención del agente, deducida de las circunstancias.

El simple uso transitorio de la cosa entregada no constituye delito.<sup>462</sup>

Si el poseedor hace de la cosa, un uso que no es el determinado por el derecho habiente, no puede ponerse en duda que saca provecho de la cosa, pero si lo hace transitoria y precariamente, no puede hablarse que con ese uso no determinado se hizo dueño de la cosa o se apropió de la misma.<sup>463</sup>

En la apropiación indebida no hay inversión de la posesión, sino únicamente del título para poseer y por lo tanto falta el apoderamiento; el agente tiene la posesión de la cosa, pero convierte en posesión la simple tenencia de la cosa.

En cambio en el hurto y en la estafa si hay inversión de posesión (apoderamiento); pero no hay verdadera sustracción en cuanto la cosa es entregada al estafador de una manera consensual, aunque sea en virtud de un consentimiento arrancado por error, dolo o violencia.

En la apropiación indebida de una cosa ajena mueble de la que se está en posesión legítima el bien jurídico tutelado lo es precisamente la propiedad de naturaleza mueble.

El sujeto activo puede ser cualquiera que esté en posesión legítima de una cosa ajena y mueble, que puede ser dinero (objeto material), que le hubiera sido confiada con obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella.

Naturalmente que no puede ser sujeto activo de este delito el propietario de la cosa mueble por ausencia del elemento “ajenidad”.

Esto último resulta por demás evidente ya que no es posible la configuración de la apropiación indebida de cosa propia.

---

462 Camaño Rosa, *Delitos contra la propiedad*, Montevideo, 1963, p. 971.

463 T.A.P. de 3º Turno, Borges, Panizza (R), Mata, citando al Profesor Bayardo Bengoa en *Derecho Penal Uruguayo*, T. IX. Sent. N° 51/90.

El sujeto pasivo es el propietario, es decir, el titular del bien jurídico objeto de tutela.

La consumación del delito se produce en el momento y lugar en que se ejecuta un comportamiento que implique cambiar la posesión de la cosa ajena de la cual se tuviera la legítima posesión con cargo de devolverla o hacer un determinado uso de ella por la disposición de la misma cual si fuera su propietario.

La apropiación indebida del art. 351 del C.P. requiere necesariamente, además de la apropiación, la conversión en provecho propio o de un tercero de parte del agente de la conducta.

No configura apropiación indebida el simple retardo o la mera demora en restituir la cosa o dar a ésta el destino determinado encomendado al momento de la recepción de la misma por el agente.

Debe existir en el ánimo del agente un verdadero propósito de convertir la posesión en propiedad, de modo tal que toda utilización de la cosa en forma momentánea o transitoria sin que impere el ánimo requerido sólo dará lugar a una apropiación indebida de uso que no existe como delito en nuestro ordenamiento jurídico penal ya que rebasa y evade la figura del art. 351.

Nuestra Ley penal tipifica como delito el hurto de uso en el art. 342 del C.P. pero no considera delito la apropiación indebida de uso.

La apropiación puede efectuarse por diversos medios, a saber:

- i) consunción que implica utilizar la cosa de manera tal que se consume aún cuando sea de un modo parcial;
- ii) distracción que se cumple dando a la cosa un destino diferente al que motivó la entrega de la cosa confiada;
- iii) enajenación, que supone un acto traslativo de dominio, que es, de principio, propio del dueño;
- iv) retención, que supone el no cumplimiento del acto que motivó la entrega de la cosa, es decir, ni la restituye ni hace de ella el uso determinado que le fue solicitado.

La apropiación indebida recogida en el art. 351 del C.P. requiere para su específica configuración que, a la apropiación,

se le agregue la conversión en provecho propio o de un tercero de parte de quien se apropia de la cosa ajena mueble de la que está en legítima posesión.

Esto último resulta fundamental a los efectos de determinar si las denominadas “modalidades especiales de apropiación indebida” contienen en su configuración típica los requisitos que caracterizan y suponen la razón de ser de aquella.

Ingresemos pues al estudio de dichas modalidades.

A) NO VERTIMIENTO DE TRIBUTOS A LA ADMINISTRACIÓN FISCAL (ARTÍCULO 19 DEL DECRETO-LEY 15.294).

*“Los agentes de retención y de percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes, incurrirán en el delito de apropiación indebida”.*

Un sector relevante de nuestra jurisprudencia ha sostenido que el delito previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 no es más que una superfetación del art. 351 del C.P., o una suerte de subespecie del género apropiación indebida referida específicamente a quien se apropia de dinero que le fue entregado o confiado para hacer un uso determinado de él: pagar impuestos a la DGI.<sup>464</sup>

Manteniendo una perfecta coherencia lógica el delito fiscal de apropiación indebida únicamente puede cometerlo el agente de retención y nunca el contribuyente.

Resulta muy claro que el sujeto activo del delito tributario previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 no es cualquiera sino alguien especialmente calificado por su condición de agente de retención.

Con diáfana claridad lo define el C.T. en su art. 23 como la persona designada por la Ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervenga en actos u operaciones en los cuales puede retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

---

464 T.A.P. de 1º Turno, Alonso, Hansen, Guillot (R), Sent. N° 143/89.

El agente de retención es una figura jurídicamente distinta a la del contribuyente, son conceptos fiscales sustancialmente diversos, ya que mientras la actividad del agente de retención no es configurativa del hecho imponible que es lo que genera la deuda fiscal la del contribuyente si lo es.

En el caso del agente de retención en los términos definidos por el art. 23 del C.T. es el de aquel que ha recibido dinero que debe “retener” para “pagar” impuestos adeudados por el contribuyente.

La diferencia existente entre estos agentes de retención y los demás responsables tributarios es de relevancia fundamental en materia de infracciones pues la omisión de los agentes de retención en efectuar los pagos constituyen o bien una presunción de defraudación o una apropiación indebida.<sup>465</sup>

El Maestro VALDÉS COSTA sostenía que “...en materia tributaria cabe la posibilidad de que acaezca el hecho previsto en el art. 351 del C.P. como delito de apropiación indebida, o sea, en este caso, la apropiación por una persona no integrante de la administración, de una suma de dinero de la que está en posesión, incumpliendo la obligación de entregarla al fisco y convirtiéndola en provecho propio o de un tercero. Por lo tanto, en principio, no es necesaria una Ley especial, pero la legislación ha optado por esta solución a los efectos de que la punición de este ilícito se regule teniendo en cuenta las características particulares que presenta este campo del derecho...”<sup>466</sup>

En el delito en análisis el caso más frecuente es el de los agentes de retención y percepción regulados por el art. 23 del C.T., pero también puede hacerse extensivo a otras personas que se encuentren en la misma situación de hecho, aunque no revistan dicha calidad jurídica, debiendo excluirse, claro está, a los funcionarios públicos integrantes de la administración tributaria, que tuvieren el dinero percibido en posesión por razón de su cargo, en cuyo caso serían autores del delito de peculado (art. 153 del C.P.) y no de apropiación indebida.

El Código Penal configura el delito de peculado cuando “...el funcionario público que se apropiare el dinero o las cosas muebles,

---

465 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario* Anotado y Comentado, p. 197.

466 Idem anterior, p. 509.

de que estuvieren en posesión por razón de su cargo, pertenecientes al Estado, o los particulares, en beneficio propio o ajeno...”.

B) ANÁLISIS DEL TIPO PENAL EN EXAMINE:

El verbo nuclear empleado en el tipo penal es “no verter”, lo que significa no volcar ni entregar el dinero retenido o percibido por tributos y que se hallan en posesión del agente de retención o percepción. El no vertimiento supone que el objeto a verter se ha recibido con antelación.

Se trata de la no versión de masas dinerarias que no salen primariamente del patrimonio del agente de la conducta sino que éste los ha recibido previamente de otras personas con una finalidad específica que incumple.

De la estructura típica se deduce inequívocamente, que no se requiere la conversión del título de poseedor en propietario que es tan característica de la apropiación indebida del art. 351 del C.P. ya que el delito se consuma toda vez que no se vierta la cantidad correspondiente dentro del plazo previsto para ese fin por las normas vigentes, aunque no haya apropiación de la cantidad de dinero retenida o percibida.

De aquí surge una diferencia estructural sustancial entre la figura del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 y la apropiación indebida del art. 351 del C.P. ya que en este último caso el verbo nuclear es “apropiarse convirtiéndolo en su provecho” no siendo suficiente el no vertimiento solamente, mientras que en la norma tributaria el delito se consuma con la sola configuración del no vertimiento dentro del término previsto por las normas vigentes.

Resulta obvio que la modalidad del art. 19 es mucho menos exigente en cuanto a su configuración típica respecto de la del art. 351 del C.P. lo que demuestra que se tratan de dos tipos penales claramente diferenciados entre sí.

Entre las particularidades que debemos destacar, es la distinción con el instituto de la mora, sancionado con pena de multa y previsto en el art. 94 del C.T.

La mora se configura “...por la no extinción de la deuda por tributos en el momento y lugar que corresponda, operándose por el sólo vencimiento del término establecido...”.

El mero retraso en el pago del tributo por el agente de retención o percepción, luego de materializada la retención o efectivizada la percepción, no configura ni perfecciona por sí sólo, el concepto de “apropiación indebida” ya que falta la conversión del dinero retenido o percibido por el agente en su propio provecho o en el de un tercero.

Como dice BERRO “...la falta de pago dentro del término es (normalmente) mora...”<sup>467</sup>

Si no existe por parte del agente de la conducta la conversión del dinero retenido o percibido por concepto de tributos en provecho propio o ajeno no habrá en ningún caso apropiación indebida porque dicho ingrediente es un requisito fundamental del tipo penal.

Prescindir de la “conversión en provecho propio” como requisito sustancial del tipo penal de apropiación indebida y configurar el delito por el “mero atraso en el pago” del dinero retenido o percibido por tributos nos llevaría a la “configuración penal de la mora” lo cual significa todo un despropósito.

Sostenía VALDÉS COSTA que la terminología empleada en el tipo penal fiscal “...puede presentar problemas en lo que respecta a los agentes de retención...cuando por dificultades financieras demoran la versión al fisco del importe correspondiente a la retención. En tal hipótesis se registra, sin alguna, la mora con sus pesados recargos y multas, pero podría sostenerse que no existe delito, sobretudo si el agente reconoce su deuda, ya sea en la contabilidad, o solicitando facilidades de pago, u otro medio jurídicamente aceptable. En tal caso no hay una apropiación, a lo sumo habría un aprovechamiento financiero, ya sancionado con las multas y recargos del art. 94 del C.T...” , “...el problema está vinculado a la cuestión más general de si el delito requiere el dolo, de acuerdo al art. 18 del C.P., elemento íntimamente relacionado con el apoderamiento de la suma retenida o percibida, en provecho propio o de un tercero. Por aplicación de los principios fundamentales del Derecho Penal y de la esencia del delito, parece preferible la interpretación que exige ambas circunstancias. Si éstas no se registran, la no versión dentro del plazo, sería una situación asimilable a la mora...”<sup>468</sup>

---

467 Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 203.

468 Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*, Comentado y Concordado, p. 512.

“...Parece jurídicamente inadmisibile imputar el delito a los agentes que espontáneamente efectúan la versión fuera del término previsto por las normas vigentes...”.<sup>469</sup>

Es importante enfatizar estos conceptos ya que del tenor literal del texto recogido en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 surge explícita la mención al verbo nuclear “verter” pero en ningún caso aparece la expresión “convirtiéndola en provecho propio o de un tercero” tan típica de nuestra apropiación indebida.

Se ha tipificado el delito de apropiación indebida tributaria pero en su configuración típica se ha prescindido de uno de los elementos típicos más relevantes y característicos de la apropiación indebida del art. 351 del C.P.

La legislación tributaria ha denominado apropiación indebida a una conducta que no es tal, ya que lo que describe como apropiación indebida de tributos no es técnicamente una apropiación indebida por falta de uno de sus ingredientes típicos esenciales como es la conversión en provecho propio o de un tercero.

La apropiación indebida es mucho más que “el no vertimiento en tiempo de los dineros retenidos o percibidos por concepto de tributos”, requiere además de ello, la conversión de los mismos en provecho del poseedor de éstos o de un tercero.

Técnicamente entendemos que la descripción típica usada por la Ley tributaria no se adecua al tipo base del art. 351 del C.P. ya que falta uno de los requisitos fundamentales contenidos en éste último.

Según el tipo penal previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 el delito se configura con la mera omisión de no verter, en el plazo legal, aún sin que exista conversión en provecho propio, es decir, inversión del título por parte del agente de retención o percepción.

Estamos en presencia de un tipo penal puramente formal, en un delito de mera desobediencia, lo que no se compadece con los principios clásicos de un Derecho penal liberal. Nada hay en la Ley ni en el Derecho Fiscal que permita sostener que los delitos tributarios no se encuentran alcanzados por los principios

---

<sup>469</sup> Idem anterior, p. 513.



generales del C.P. Por ello la tipicidad objetiva debe completarse con la tipicidad subjetiva y ésta sólo admite el dolo. En tal caso, para que exista reprochabilidad penal el no verter en plazo el impuesto debe estar motivado en la apropiación del monto del mismo. Si este elemento subjetivo no acompaña al no pago luego del vencimiento del término, la conducta sólo será pasible de ser atrapada por la sanción fiscal prevista para la mora como infracción netamente administrativa.<sup>470</sup>

Una infeliz redacción de la disposición tributaria nos lleva a concluir que se está denominando como apropiación indebida una conducta que no es tal siendo aconsejable su eliminación o al menos una urgente mutación de su “nomen iuris” por uno más acorde a la descripción típica empleada como podría ser el delito de “omisión de verter los dineros retenidos o percibidos por tributos dentro del término legal”.

Esta última denominación sería más adecuada y congruente con el texto legal del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 aunque resultaría cuestionable desde varios puntos de vista a saber:

- se estaría ante la configuración penal de la mora ya que la mera omisión en verter, en tiempo, un dinero retenido o percibido por conceptos de tributos es una hipótesis de mora (art. 94 del C.T.).

- se consagraría una hipótesis puramente omisiva, estaríamos ante un tipo penal de omisión pura en el cual se prescinde de la intencionalidad del agente.

- se sancionaría una figura nueva que no es más que una forma desnaturalizada y distorsionada de la apropiación indebida del art. 351 del C.P. lo cual supone una alteración de la simetría que deben mantener las disposiciones de este cuerpo normativo.

A nuestro juicio, este delito en los términos que ha sido tipificado debe ser eliminado de nuestro ordenamiento jurídico por las carencias técnicas que presenta lo cual puede engendrar consecuencias graves en su aplicación práctica.

O bien aplicamos la hipótesis prevista en el art. 351 del C.P. lo cual es perfectamente posible cuando el objeto retenido o

---

470 Adriasola, Gabriel, “Los delitos contra el orden tributario-Algunos problemas generales”, en [www.buscalegis.ccj.ufsc.br](http://www.buscalegis.ccj.ufsc.br).

percibido sea el dinero proveniente de un tributo o bien creamos un tipo penal especial al que llamaremos “apropiación indebida de tributos” al cual deberemos “vestir” con todas las “indumentarias y ropajes”, entendiéndose requisitos, que son propios, característicos y esenciales de la apropiación indebida.

Ninguna apropiación indebida, ni aún la de los tributos, podrá configurarse sin el requisito inserto en el tipo de la conversión en provecho propio o de un tercero por parte del sujeto activo, esto es, el agente de retención o percepción.

Es por lo precedentemente expuesto que no tenemos el honor de compartir las opiniones de un sector relevante de nuestra jurisprudencia nacional, ut supra mencionadas, que sostiene que la figura típica del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 “no es más que una superfetación del art. 351 del C.P., o una suerte de subespecie del género apropiación indebida”.<sup>471</sup>

Entendemos que la hipótesis legal del art. 19 no es una apropiación indebida de modo tal que los sujetos que desarrollen la conducta en el descripta no incurrirán en dicho delito.

Como bien señala el Profesor CAIROLI, “...el tipo del art. 19 se consuma cuando no vierte el dinero dentro del término previsto, por lo que es distinto a la apropiación indebida donde se requiere la inversión del título, o sea que si no vierte dentro del plazo, aunque no se haya apropiado aún del dinero, hay consumación de este delito...”.<sup>472</sup>

El Profesor BERRO ha sostenido que “...en la figura especial, el tratamiento penal es más severo que en la apropiación indebida, porque el delito se consuma toda vez que el agente no vierta el impuesto retenido o percibido, dentro del término previsto por las normas vigentes. En la apropiación indebida, se requiere la inversión del título, transformando el acto de posesión en un acto de dominio. En la figura especial, se incurre en responsabilidad si el agente no vierte el impuesto, dentro del plazo establecido por las normas vigentes, aunque en rigor no se haya apropiado aún del dinero...”.<sup>473</sup>

---

471 T.A.P. de 1º Turno, Alonso, Hansen, Guillot (R), Sent. N° 143/89.

472 Cairoli, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. III, Parágrafo 685, p. 374.

473 Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 203.

Teniendo presente los pilares que sostienen nuestra posición nos merece reparos las contradictorias afirmaciones realizada por el Profesor Hugo TEJEDOR GATTI (ex fiscal letrado departamental y actual colega integrante del Instituto Uruguayo de Derecho Penal) quien por un lado sostiene que "...al nuevo delito..." (refiriéndose a la figura del art. 19 del Decreto-Ley 15.294) "...puede dársele el nombre de apropiación indebida tributaria, sirviendo la adjetivación "tributaria" para destacar que ésta apropiación indebida es diferente a la del art. 351 del C.P...."<sup>474</sup> y por otro lado dice "...estimamos que quienes configuren con su conducta la tipificación del delito establecido en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294, no incurrir en apropiación indebida y si en el delito de no versión de los impuestos retenidos o percibidos...".<sup>475</sup>

Consideramos que no puede denominarse como apropiación indebida a un tipo penal que posee una configuración típica sustancialmente diferente a la de aquella.

Esto es claro, en la apropiación indebida es indispensable que el sujeto activo se apropie "...convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiada o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella..." mientras que en la figura del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 basta "con el no vertimiento del impuesto retenido o percibido dentro del término fijado por las leyes vigentes".

La hipótesis del art. 19 no es una apropiación indebida, ni siquiera una subespecie de ésta, es una figura autónoma, de cuestionable configuración típica, a la que deberá denominarse delito de "no vertimiento de impuestos retenidos o percibidos dentro del término legal" pero nunca apropiación indebida.

Estamos en presencia de un delito de omisión pura, donde no se omite cualquier cosa, sino algo determinado. El tipo de la

---

474 Tejedor Gatti, Hugo, "El Decreto Ley 15.294 y el delito de apropiación indebida tributaria", *Revista del Instituto de Técnica Notarial*, Facultad de Derecho de la UDELAR, p. 18.

475 Tejedor Gatti, Hugo, "El Decreto Ley 15.294 y el delito de apropiación indebida tributaria", *Revista del Instituto de Técnica Notarial*, Facultad de Derecho de la UDELAR, p. 19, Capítulo "En Conclusión".

omisión es siempre circunstanciado, por su naturaleza "...debe captar, ante todo, una situación objetiva que se da en llamar situación típica y el núcleo del tipo objetivo es la exteriorización de una conducta distinta de la ordenada...".<sup>476</sup>

La omisión amenazada con pena consiste en no depositar, lo que efectivamente se ha retenido o percibido previamente.

La retención o percepción efectiva previa es un requisito del tipo.

Cuando el agente de retención o percepción, retiene o percibe, según el caso, dineros provenientes de los contribuyentes para el pago de tributos, gesta la obligación de su ulterior depósito ante el órgano recaudador.

Este delito se perfecciona con la falta de depósito del dinero retenido o percibido al vencimiento del término legal.

La legislación penal argentina ha engendrado un tipo penal análogo al existente en nuestro Derecho y lo ha llamado también apropiación indebida de tributos (art. 6 de la Ley 24.769) y respecto de su perfeccionamiento ha dicho la Corte Suprema de la Nación que "se trata de un delito de omisión, de carácter instantáneo y se consuma en la faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debería haberse realizado".<sup>477</sup>

Al igual que en nuestro derecho la norma considera irrelevante que el agente de percepción o retención haya mantenido o no en su poder las sumas que debe depositar ya que no configura un elemento del tipo penal.

Consideramos recomendable la eliminación de esta figura dentro del ordenamiento penal uruguayo creando en su lugar, si atendemos a razones de especialidad, el delito de "apropiación indebida de tributos" con una configuración típica análoga a la hipótesis del art. 351 del C.P. pero con una mayor especificación en cuanto a su objeto material, que sólo serán aquellos dineros provenientes de tributos.

---

476 Zaffaroni, Alagia y Slokar, *Derecho Penal, Parte General*, 2ª ed., Buenos Aires, Ediar, 2002, p. 573.

477 Fallos 320: 2271. En igual sentido Cámara Nacional Penal Económico, Sala B, Registro N° 860/03.

En cuanto al sujeto activo, tanto la figura del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 como la del art. 351 del C.P. tienen un denominador común: se trata de una persona física que ha recibido con antelación una suma de dinero respecto de la cual tiene una posesión legítima con la obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella.

En el caso del tipo penal tributario el sujeto activo es calificado ya que se trata de un agente de retención o percepción (art. 23 del C.T.) que tiene la posesión legítima de masas dinerarias provenientes únicamente de tributos abonadas por los contribuyentes con la sola finalidad de verterlos en las arcas de la administración tributaria.

La Corte Suprema de la Nación Argentina ha conceptualizado a los agentes de retención como "...aquellos a los que la Ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal y los obliga a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y condiciones establecidas...".<sup>478</sup>

En tanto los agentes de percepción son aquellos que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se hallan en una situación que le permite recibir un pago hecho por el contribuyente, por un tributo, que luego debe depositar a la orden y en las arcas del fisco.

Por su parte en el caso de la apropiación indebida del art. 351 del C.P. el sujeto activo no es calificado ya que puede ser cualquiera que tenga la posesión legítima de una suma de dinero, de origen lícito, que le hubiera sido confiada o entregada con la finalidad de devolverla o hacer un uso determinado de ella.

En ambas figuras típicas, el sujeto activo tiene la posesión legítima de determinadas sumas de dinero, y esto parece haber sido lo que indujo en error al legislador, quien haciendo gala de una deficiente técnica legislativa, creó la figura típica del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 denominándola "apropiación indebida" cuando en realidad se trata de una estructura típica, diversa de

---

478 Fallo de la Corte Suprema de la Nación Argentina Recogido por el Tof Sala A el 29/05/2000, "Caso Apache S.A."

aquella, que carece de los elementos esenciales que encuadran la misma.

Por su parte el sujeto pasivo de este delito previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 es el Estado a través de la administración tributaria y más precisamente, en esta hipótesis, de la D.G.I.

El Estado es el sujeto pasivo por ser el titular del derecho a la percepción de los tributos recaudados por la D.G.I.

En este aspecto, la diferencia sustancial con el delito del art. 351 del C.P. responde obviamente a los diferentes bienes jurídicos que resultan tutelados penalmente en uno y otro caso.

El objeto material en la apropiación indebida del art. 351 del C.P. es “dinero u otra cosa mueble”, mientras que en la hipótesis del delito fiscal del art. 19 es el “impuesto retenido o percibido”.

Esto último merece una consideración relevante ya que si tenemos presente que según el C.T. los conceptos de tributo (art. 10) e impuesto (art. 11) son distintos, ya que el primero es el género y el segundo la especie, según el tenor literal del texto el delito se consumaría únicamente cuando el objeto material sea un impuesto que es una de las modalidades del tributo pero no la única, quedando excluidas otras modalidades de tributos como son la tasa (art. 12) y la contribución especial (art. 13).

Una interpretación estrictamente piedeletrista nos llevaría a concluir que el delito previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 sólo se configuraría cuando el objeto material del mismo sea un impuesto y estaríamos ante una hipótesis atípica si el objeto material fuera una tasa o una contribución especial.

Parece claro que el tenor literal del texto circunscribe el ámbito de aplicación del tipo penal únicamente a una especie de tributos como es el impuesto, es decir que el delito se consumaría por “no verter los impuestos retenidos o percibidos dentro del término fijado por la Ley” pero no constituiría delito alguno el “no vertimiento de las tasas o contribuciones especiales dentro del término fijado por las leyes”.

El Maestro VALDÉS COSTA expresaba respecto de la parte final del art. 19 del Decreto-Ley 15.294 “...puede plantearse la duda si dicha omisión de verter se refiere a cualquier especie de tributo...o si está limitada a los impuestos. Es preferible ésta

última interpretación, dada la especificación que se realiza de “impuesto retenido o percibido”...”.

**Culpabilidad:** La figura prevista en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 se castiga a título de dolo directo, es decir la conciencia y voluntad (art. 18 del C.P.), de no verter los dineros retenidos o percibidos dentro del término fijado por la Ley.

No admite la forma culposa o ultraintencional en virtud de la disposición legal del art. 19 del C.P. (exigencia de previsión legal expresa para ello).

La incidencia de un error de hecho, respecto al monto del impuesto que debe verterse, el plazo para hacerlo o cualquier otra circunstancia de hecho, puede generar un error fáctico que actuará como causa de inculpabilidad de acuerdo a la previsión del art. 22 del C.P..<sup>479</sup>

**Tentativa:** Estamos en la hipótesis de quien, con el fin de cometer un delito, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad.

Como consecuencia de la conformación de la estructura típica indicada para la figura objeto de análisis, a nuestro juicio, mal llamada “apropiación indebida de tributos”, no resulta posible concebir la tentativa.

En efecto, el mero hecho objetivo del no vertimiento, al vencimiento del término legal, de las sumas retenidas o percibidas, representa ya la consumación del hecho.

La Ley penal argentina establece un plazo de diez días a partir del vencimiento para efectivizar el depósito de los montos retenidos o percibidos, pero no por ello, podemos concebir acertadamente que quien no deposita en el momento del vencimiento del plazo originario para el pago del tributo comienza a ejecutar el delito (omitiendo) y luego por medio del depósito, dentro del término de los diez días siguientes al vencimiento, elimina su injusto.

Estamos en presencia de un delito de mera omisión y en consecuencia de consumación instantánea por el mero vencimiento del plazo previsto legalmente para el depósito.

---

479 Preza, Dardo, “Los delitos fiscales”, en *Revista INUDEP*, Año VIII, N° 9, p. 68.

El denominado, en nuestra opinión desacertadamente, delito de apropiación indebida de tributos, se consuma por la omisión total o parcial, del depósito de las sumas dinerarias retenidas o percibidas por concepto de tributos, al vencimiento del término previsto legalmente para efectivizar el mismo.

Carece de toda relevancia para establecer la consumación o no de este delito, que la suma de dinero retenida o percibida por tributo ingrese a las arcas del Estado a posteriori del vencimiento del término previsto legalmente para ello, pues la persistencia de la conducta omisiva, posterior a aquel plazo, no constituye una circunstancia ineludiblemente requerida para la constitución del tipo penal.

El depósito posterior al vencimiento del plazo legalmente fijado para ello tampoco puede ser considerado como un acto de desistimiento voluntario por tratarse de un delito de consumación instantánea y en consecuencia sin ámbito alguno de tentativa punible.

Como hemos demostrado *ut supra*, la apropiación indebida del art. 351 del C.P. exige además otros requisitos para su consumación, como es la conversión en provecho propio o de un tercero, lo que no se requiere en la consumación de esta figura especial.

Estamos en presencia de dos tipos penales distintos, que se denominan de igual forma y cuya principal diferencia no radica solo en el objeto material sino fundamentalmente en la conformación de su estructura típica.

**Pena:** El art. 19 del Decreto-Ley 15.294 establece que los responsables de la conducta en ella descripta "...incurrirán en el delito de apropiación indebida...".

Además de los múltiples cuestionamientos formulados *ut supra* a esta figura legal debemos tener presente que carece de pena autónoma por lo que se remite a aquélla fijada para la hipótesis legal del art. 351 del C.P., es decir, tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaria.

El Profesor ADRIASOLA plantea la diferencia existente entre la expresión "incurrirán en el delito de apropiación indebida" y "sufrirán la pena del delito de apropiación indebida" para justificar su posición de que si el elemento subjetivo, es decir la intención



de apropiarse, no acompaña la omisión de pago al vencimiento del término legal fijado para ello, la figura sólo será atrapada por la sanción fiscal prevista como mora (art. 94 del C.T.).

Entiendo que esta distinción no es de recibo ya que si la figura especial del art. 19 dice que “incurrirán en el delito de apropiación indebida” y no tiene una pena autónoma debe remitirse necesariamente a la pena prevista por el delito consagrado en el art. 351 del C.P..

Resulta lógico que si quienes despliegan la conducta prevista en el art. 19 de la Ley fiscal se hallan incurso en el delito de apropiación indebida, y esta figura especial no tiene una pena autónoma propia, entonces deberán “sufrir la pena prevista para el delito de apropiación indebida”.

En función de los guarismos punitivos por la Ley es posible que sus responsables sean procesados sin prisión (leyes 15.859 y 16.058) y en caso de que se les haya impuesto prisión preventiva podrán gozar del beneficio de la libertad provisional.

Por último tenemos que señalar que el C.T. en su art. 96 establece una serie de circunstancias cuyo acaecimiento presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario.

El literal H del art. 96 del aludido cuerpo normativo, en sede de Infracciones y Sanciones, reza “...Omitir la versión de las retenciones efectuadas...”.

Se configura una presunción de defraudación que sólo sería aplicable a los agentes de retención y no a los de percepción.

No menos relevante es la presunción que establece el art. 47 del Decreto-Ley 14.948 del 7XI/1979, incorporado en el art. 124 del título uno, sección V, capítulo 4, del texto ordenado del año 1996, que reza “...se presumirá la intención de defraudar los tributos por los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, salvo prueba en contrario...”.

A diferencia de la anterior esta presunción sólo se aplica a los agentes de percepción.

Entendemos que ninguna de ambas presunciones han resultado derogadas por el art. 19 del Decreto-Ley 15.294, al

operar en ámbitos diversos, ya que aquellas se circunscriben únicamente al campo infraccionario, y ésta última circunscribe su aplicación al fuero criminal.

## 5) DEFINICIÓN Y PRINCIPIOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL.

### A) CONCEPTO DE SEGURIDAD SOCIAL:

Es la protección que la sociedad proporciona a sus miembros mediante una serie de disposiciones públicas, contra los infortunios económicos y sociales que de lo contrario serían ocasionados por la interrupción o reducción considerable de ingresos a raíz de contingencias como la enfermedad, maternidad, accidentes del trabajo y enfermedades profesionales, desempleo, invalidez, vejez y muerte; el suministro de atención de salud y el otorgamiento de subsidios a familias con hijos menores de edad.

**Protección Social:** En la práctica, la definición de Seguridad Social se ha vinculado con el desarrollo de una seguridad social institucionalizada, destinada a cubrir las necesidades de los trabajadores asalariados del sector estructurado. Sin embargo, es evidente que puede recurrirse a una amplia variedad de intervenciones a fin de asegurar que la población disfrute de un nivel de vida razonable. Ello implica una serie de opciones entre diversas medidas públicas, como por ejemplo los subsidios para la alimentación, el combustible o la vivienda, servicios de bienestar social, disposiciones en materia de ingresos mínimos y prestaciones tradicionales de la seguridad social. Hay toda otra categoría de opciones relativas a la proporción en que las necesidades relativas a la conservación o el mejoramiento de los niveles de vida deberían ser satisfechas por tales medidas públicas o alternativamente, sobre la base de iniciativas individuales, colectivas o asumidas por los empleadores. En esta forma, el concepto de protección social representa un marco de amparo generalizado para todos los habitantes, sean cuales fueren sus antecedentes en materia de cotizaciones o de empleo. Simboliza el requisito de un criterio integrado para encarar las necesidades sociales.

### B) SISTEMAS DE SEGURIDAD SOCIAL:

i) **Equitativo:** Un sistema de seguridad social es equitativo en su conjunto si la proporción entre prestaciones esperadas y contribuciones esperadas, es la misma para todos los individuos

cubiertos, es decir si trata a todos los individuos por igual en términos de la relación entre prestaciones y contribuciones. En términos de medidas estadísticas descriptivas, un sistema es equitativo si la dispersión de los tratamientos individuales es nula.

ii) **Igualitario:** Un sistema de seguridad social es igualitario cuando proporciona beneficios del mismo monto absoluto a todos los individuos, independientemente de cualquier característica de los mismos, en particular en forma independiente de su contribución al financiamiento del conjunto del sistema.

iii) **Solidario:** Un sistema de seguridad social es solidario si la financiación de sus prestaciones implica una transferencia de ingresos, o más precisamente de riqueza, entre individuos, de tal modo que la transferencia ocurre desde individuos más ricos hacia individuos más pobres.

#### C) PRINCIPIOS DE SEGURIDAD SOCIAL:

i) **Solidaridad:** Supone la participación de todos los habitantes de la República tanto en las obligaciones como en los derechos reconocidos para la constitución y utilización de los recursos de la Seguridad Social. Por encima de la solidaridad de clase o grupo laboral, se debe colocar la solidaridad general a escala nacional. Supone la distribución vertical dentro de una misma generación (intrageneracional: transferencias de ingresos dentro de un grupo de personas de cierta edad) y la distribución horizontal entre generaciones (intergeneracional: transferencias de ingresos entre grupos de personas de distintas edades).

ii) **Universalidad:** Implica que todos los habitantes de la República, sin excepciones ante la misma circunstancia o contingencia, recibirán igual cobertura.

iii) **Suficiencia:** En forma racionalmente proporcionada a las posibilidades económicas de la República, procura la satisfacción adecuada de las necesidades reales de los individuos en razón de las contingencias cubiertas.

iv) **Unidad:** Supone la implantación de un sistema de manera tal que toda institución estatal, paraestatal o privada, que actúe en el campo de la previsión social debe hacerlo bajo una cierta coordinación para evitar desperdicios y duplicaciones de recursos humanos y materiales.

v) **Participación:** Este principio implica hacer participar a todos los miembros de la comunidad de los beneficios de la Seguridad Social así como de su financiamiento. Este principio puede alcanzar a lo relacionado con la participación de los interesados en la responsabilidad de su gestión.

vi) **Subsidiaridad del Estado:** Por él se determina la colaboración del Estado, a través de Rentas Generales, para cubrir las insuficiencias de recursos que puedan perturbar el desarrollo del Sistema.

#### 6) DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA POR NO VERTIMIENTO DE APORTES PREVISIONALES AL BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL (ART. 27 DE LA LEY 11.496).

Puede afirmarse que en los delitos perpetrados contra los organismos de Seguridad Social el titular del bien jurídico es el Estado a través de éstos como integrantes de la administración tributaria encargada de la recaudación de contribuciones y aportes previsionales.

En este caso el **bien jurídico protegido** también es el patrimonio del Estado, pero representado por el Erario de la Tesorería de la Seguridad Social.

También resulta lesionado, aunque de manera indirecta, la función recaudatoria de la Seguridad Social, en virtud de la violación del deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente.

El organismo recaudador de la seguridad social se ve privado de la percepción de las rentas previsionales nacionales.

La “Hacienda Pública” es una expresión utilizada desde el siglo pasado para denominar las obras que estudian los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, que es la nueva denominación de la “economía financiera”.

Apunta que los fenómenos financieros se estudian desde distintos puntos de vista (político, económico, jurídico, sociológico, administrativo y psicológico), pero la mayoría de las obras que analizaron esos fenómenos son de economía financiera o de derecho financiero.

En este orden de ideas podemos afirmar que en definitiva, todas las disciplinas estudian la actividad que desarrolla el Estado para obtener recursos y realizar gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas.

Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado.

No cabe duda que bajo dicha expresión lo que quiere asegurarse es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. Se trata en definitiva proteger al Estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos.

Entendemos que si se profundizara en el desarrollo del concepto y se atendiera al carácter teleológico de la actividad financiera del Estado se pondría el acento en los fines de carácter económico y social que persiguen los Estados contemporáneos y en el fondo del análisis hallaríamos la “solidaridad social”, en tanto el Estado de nuestros días persigue el desarrollo de la economía y una mejor distribución del ingreso nacional.

En cuanto a los recursos de la **Seguridad Social**, señala LITVIN que en una concepción moderna la seguridad social es un derecho indeclinable del ser humano y una garantía para la consecución de bienestar de la población y factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo económico de la sociedad; y que bajo esta premisa el Estado es el responsable primario para la atención de los riesgos que afectan al ser humano a lo largo de su vida.

Señala este autor que de la normativa extrapenal aplicable surge que integran los recursos de la seguridad social los aportes y contribuciones a cargo del empleador o del beneficiario, siendo los conceptos: 1) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones; 2) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores sin relación de dependencia.<sup>480</sup>

---

480 Litvin, César, “Delitos relativos a los recursos de la seguridad social. Ley 24.769”, publicado en [www.aaf.org.ar](http://www.aaf.org.ar), Sección Doctrina.

El Estado otorgará y asegurará los beneficios de la seguridad social que tendrán carácter de integral e irrenunciable según lo establecen los tratados internacionales (así, por ejemplo, el art. 9 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos reconocen derechos de las personas a la seguridad social).

La característica esencial de los delitos previsionales es la afectación de un interés supraindividual. Es decir, la lesión no consiste en sí misma y únicamente en lo que el Estado dejó de percibir, sino y fundamentalmente, en la lesión a un interés colectivo conectado al funcionamiento íntegro del orden socioeconómico. Se trata sustancialmente de una violación al deber de solidaridad social en que se apoya todo el sistema previsional.

El Profesor QUERALT JIMÉNEZ señala que el sujeto pasivo en estos delitos previsionales, es en general, la comunidad y en particular, la Seguridad Social.<sup>481</sup>

Con respecto al bien jurídico el Profesor Miguel BAJO FERNÁNDEZ sostiene que es el patrimonio del Estado, pero un patrimonio concreto, como es el “erario de la tesorería de la seguridad social”.

La necesidad de proteger suficientemente el patrimonio de la seguridad social para proteger el cumplimiento de sus funciones institucionales aconsejan la protección del bien jurídico mediante la introducción de figuras similares a las previstas para los delitos fiscales.<sup>482</sup>

De forma indirecta también se lesiona “la función recaudatoria de la seguridad social”<sup>483</sup>, el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente<sup>484</sup> y la integración de las funciones patrimoniales, de justicia y de política económica<sup>485</sup>.

---

481 J.J. Queralt Jiménez, *Derecho Penal Español*, Parte Especial, 3ª ed., p. 657.

482 Bajo Fernández, Pérez Manzano, Suárez González, *Manual de Derecho Penal, Parte Especial*, Capítulo XVII, Nº 37 y ss.

483 Pérez Royo, “Los delitos y las infracciones en materia tributaria”, p. 71 y ss.; Muñoz Conde, *Derecho Penal, Parte Especial*, p. 1008.

484 Bacigalupo, *Código Penal*, Doctrina y Jurisprudencia, p. 3129.

485 Gracia Martín, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el derecho penal español ...”, *Redf*, 58/1988, p. 11 y ss.

Los **delitos previsionales** en Uruguay tuvieron una primera tipificación autónoma en el art. 27 de la Ley 11.496 del año 1950 que establecía que "...los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados, dentro del término previsto por el art. 11 de la Ley 6.962, sustituido por el art. 23 de la Ley 11.035, incurrirán en el delito de apropiación indebida...".

Esta última disposición señalaba que "...las empresas cuyo personal esté comprendido en los beneficiarios de la Ley, quedan obligados a efectuar los descuentos...y a pagarlos en la forma que determinen las leyes o reglamentos..., dentro del mes siguiente al mes vencido, sin deducir cantidad alguna por ningún concepto...".

La misma disposición con ligeras variantes se mantuvo en leyes posteriores, como la 12.570 sobre seguro de paro; las leyes 12.793, 12.839 y 13.551 sobre seguro de enfermedad en el transporte automotor, industria de la construcción y textil respectivamente.

La estructura típica del art. 27 de la Ley 11.496, al igual que la propia del art. 19 del Decreto-Ley 15.294, castiga al agente de retención, en este caso a "los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados", dentro del término previsto por el art. 23 de la Ley 11.035, es decir, "dentro del mes siguiente al mes vencido".

El delito se consuma cuando el agente de la conducta no vuelca los aportes dinerarios retenidos dentro del plazo legal a las arcas provisionales.

Le son de recibo en consecuencia todas las consideraciones que formulamos respecto del tipo legal previsto en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294.

No existe ninguna referencia expresa a la exigencia de la apropiación y la conversión en provecho propio o de un tercero por parte del sujeto activo.

La descripción típica elegida por el art. 27 de la Ley 11.496 no puede configurar una apropiación indebida en los términos del art. 351 del C.P. ya que adolece de los ingredientes esenciales que caracterizan y son la razón de ser de aquella (apropiación y conversión en provecho propio, inversión del título de poseedor en propietario).

Esta disposición especial en materia de seguridad social se remite naturalmente al art. 351 del C.P. cuando dice “incurrirán en el delito de apropiación indebida”.

La norma especial encierra en sí misma una grossolana contradicción ya que describe una conducta típica con una determinada estructura y luego considera a los responsables de ejecutar la misma, incursos en el delito de apropiación indebida que está previsto en el art. 351 del C.P. y que tiene una estructura típica sustancialmente diferente a la de aquella.

No se entiende como posible que se hallen incursos en apropiación indebida (art. 351 del C.P.) aquellas personas que desarrollen una conducta que no es la típicamente exigida por el tipo penal en el cual se los pretende hallar incursos. Desde el punto de vista técnico se explicita una deficiente técnica legislativa.

La terminología empleada en el proyecto del año 1974 referido a la apropiación indebida por no vertimiento de impuestos preceptuaba que el autor de esa conducta “será castigado de acuerdo con el art. 351 del C.P.”.

Finalmente esta redacción fue desechada por el legislador optándose por usar la terminología que en definitiva sanciona la Ley, o sea, que los autores de la conducta descripta “incurrirán en el delito de apropiación indebida”.

Señala VALDÉS COSTA que en la terminología del proyecto del año 1974 debía tenerse en cuenta que los importes retenidos fueran convertidos en provecho del sujeto activo o de un tercero, mientras que la redacción sancionada en la Ley solo prevee el no vertimiento de los aportes dentro del término legal lo que supondría eventualmente la penalización de simples casos de mora.<sup>486</sup>

A nuestro juicio la diferencia terminológica analizada por VALDÉS COSTA no plantea consecuencias jurídicas relevantes ya que ninguna de las expresiones objeto de consideración nos resultan adecuadas.

Entendemos que sólo pueden hallarse “incursos en apropiación indebida” y/o sólo pueden ser “castigados de acuerdo con el art. 351 del C.P.”, aquellas personas que ejecuten la conducta

---

486 Valdés Costa, *Código Tributario Comentado y Concordado*, p. 510.



típica descrita en ella y ésta recoge expresamente “la apropiación convirtiéndola en su provecho”.

Dicho de otro modo y ante la necesidad de ser categórico al respecto entiendo que no se hallaran incursos en apropiación indebida y en consecuencia tampoco podrán ser castigados con las penas previstas para ella, los agentes de retención o percepción y/o los patronos, por el sólo hecho de no verter los impuestos o aportes retenidos, según se trate del delito fiscal o previsional, **si además no se apropian de los mismos convirtiéndolos en su provecho o en el de un tercero.**

Es claro que el incumplimiento de los patronos de verter las “retenciones de las contribuciones de seguridad social” no puede ser regulado por el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 ya que éste especifica, en forma terminante, el objeto material de la conducta señalando que sólo serán “impuestos” y además porque señala que debe tratarse de “tributos” que sólo sean “recaudados por la Dirección General Impositiva”.

Explicitada esta imposibilidad sólo nos queda considerar como posible dar respuesta a dicha situación fáctica a través de alguna de las disposiciones dictadas específicamente para la materia previsional.

En el ámbito de la seguridad social existe una evidente anarquía terminológica por las contradicciones existentes en las leyes que hace sumamente desaconsejable la aplicación de la normativa vigente.

La interpretación que el B.P.S. hace en esta materia, dista mucho de contemplar los requisitos exigidos para la configuración de la apropiación indebida del art. 351 del C.P., basta para ello, tener presente, la resolución N° 32-35 /92 del 19/VIII/1992 que señala que “...se considerará presuntamente incurso en el delito de apropiación indebida al contribuyente que habiendo retenido los aportes de sus dependientes no proceda a verter los mismos al Banco de Previsión Social al vencimiento del plazo para el pago y declaración de obligaciones fijado por el organismo, el cual procederá a formular la denuncia penal pertinente...”.

Como podrá apreciarse, sin mayor esfuerzo intelectual, se considera como apropiación indebida a una conducta que no es más que una simple “omisión de verter aportes de obreros o

empleados dentro del término legal” y que adolece del requisito esencial de la “apropiación con conversión en el propio provecho del sujeto activo o de un tercero” que es la nota típicamente caracterizante de la apropiación indebida del art. 351 del C.P..

En cuanto a la **conducta típica** de este delito, tiene igual estructura que el del delito fiscal.

El **sujeto pasivo** se encuentra representado por la Seguridad Social, por haberse lesionado su patrimonio.

En este caso, el **sujeto activo del delito** será el obligado al pago de las contribuciones de seguridad social. También aquí se trata de una conducta dolosa en que el agente de la conducta incriminada como delito perseguirá concretar su finalidad evasiva mediante la retención y no vertimiento de sumas de dinero en virtud de su calidad de agente de retención.

## 7) CONCLUSIONES SOBRE LAS MODALIDADES ESPECIALES DE APROPIACIÓN INDEBIDA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y PREVISIONAL.

Como colofón de lo precedentemente expuesto podemos señalar que:

i) Las figuras típicas previstas en el art. 19 del Decreto-Ley 15.294 (delito fiscal) y en el art. 27 de la Ley 11.496 (delito provisional) no configuran hipótesis de apropiación indebida (art. 351 del C.P.) pues adolecen de los caracteres fundamentales que configuran la misma, es decir, la apropiación y ulterior conversión en provecho propio o de un tercero por parte del agente de la conducta.

ii) Configura un desatino jurídico evidente denominar apropiación indebida a estas figuras que no hacen otra cosa que sancionar simplemente el “no vertimiento de los dineros, por concepto de tributos o contribuciones de seguridad social según el caso, cuya posesión se ostenta por los agentes de retención, dentro del término legal”. Se está castigando la mera omisión de verter por parte del agente de retención de los dineros retenidos, prescindiendo del dolo (art. 18 del C.P.) requerido para responder penalmente por apropiación indebida, que se trasunta en la intención conciente y voluntaria del agente de apropiarse, convirtiéndolo en su provecho o de un tercero, dinero que le hubiere

sido confiado o entregado con obligación de restituirlo o hacer un uso determinado de él (art. 351 del C.P.). Una correcta lectura de ambas descripciones típicas contenidas en leyes extra Código Penal nos permite arribar a la conclusión que, no sólo estamos desnaturalizando, de modo relevante, nuestra apropiación indebida matriz prevista en el art. 351 del C.P. sino además que andamos transitando por un peligroso sendero como es el de la “configuración penal de la mora”.

iii) La deficiente técnica legislativa empleada para la configuración de estos tipos penales especiales y la consiguiente ambigüedad conceptual que ello engendra hace aconsejable la inaplicabilidad de los mismos y su pronta extirpación, por vía de derogación legislativa del ordenamiento penal patrio.

iv) Toda vez que los agentes de retención, ya sea de impuestos o de aportes de obreros y empleados, se apropien de los mismos convirtiéndolos en su propio provecho o de un tercero, deberán responder por el delito de apropiación indebida previsto en el art. 351 del C.P..

La actual estructura típica del artículo referido es perfectamente comprensiva de cualquiera de las situaciones precedentemente señaladas.

Dicho de otro modo, nada impide en la configuración típica actual de la apropiación indebida que el agente o sujeto activo de la misma sea, o un agente de retención del art. 23 del C.T., o un empleador o patrono según la terminología del art. 27 de la Ley 11.496.

Tampoco existe ningún impedimento estructural como para que el objeto material de la apropiación indebida, sea, o un impuesto o un aporte obrero, plasmado en una suma de dinero.

En síntesis, toda vez que un agente de retención (art. 23 del C.T.), que tuviere la posesión legítima de una suma de dinero proveniente del pago de un impuesto por parte de un contribuyente, se apropiare de la misma convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, se hallara incurso en el delito de apropiación indebida del art. 351 del C.P. y será castigado con la pena en el prevista.

De igual manera, si un patrono, que tuviere la legítima posesión de una cantidad de dinero, por concepto de aportes de

seguridad social, que le hubiere sido retenido a sus obreros y empleados, se apropiare de la misma convirtiéndola en su provecho o en el de un tercero, incurrirá en el delito de apropiación indebida del art. 351 del C.P. y se le aplicará la pena prevista legalmente.

La simple demora o atraso en el pago de las sumas retenidas no bastará “per se” para configurar otra cosa que la simple mora y en ningún caso habrá apropiación indebida.

v) El tipo penal del art. 351 del C.P. tiene una adecuada estructura que permite dar respuesta eficaz a las hipótesis fácticas objeto de análisis.

Considero desaconsejable crear tipos penales especiales cuya única diferencia con el tipo básico sea la especificación del objeto material. La creación de tipos penales especiales, debe limitarse a su mínima expresión y sólo circunscribirse a circunstancias de extrema necesidad y gravedad, ya que su uso generalizado e indiscriminado sólo lleva a una suerte de “expansionismo penal” cuya consolidación resulta a todas luces reprobable.

vi) El contribuyente de impuestos en ningún caso incurre en apropiación indebida por el mero hecho de no pagar el mismo, a su respecto sólo se configurará la omisión de pago.

Solo será sujeto activo de apropiación indebida el agente de retención del impuesto retenido al contribuyente o abonado por él si en lugar de verterlo en las arcas de la administración fiscal se apropia del mismo convirtiéndolo en su provecho o en el de un tercero.

vii) No es posible la apropiación indebida de aportes patronales ya que el empleador no retiene su propio aporte sino que omite pagarlo de su peculio al B.P.S., en éste caso, sólo estaremos ante una omisión de pago.

El empleador no puede apropiarse convirtiéndose en su provecho de una suma de dinero que ya es de su propiedad; en éste caso no existe ninguna inversión de título.

viii) Sólo es posible la apropiación indebida por parte del patrono o empleador que retiene o percibe de sus obreros o empleados las sumas de dinero correspondientes a aportes de seguridad social y en lugar de volcarlas a las arcas del B.P.S. se apropia de las

mismas convirtiéndolas en su provecho o en el de un tercero. La simple demora en verter las mismas a las arcas previsionales sólo lo hará incurrir en mora y no en apropiación indebida.

ix) Los patronos que omitieran retener a sus obreros y empleados los aportes de seguridad social que por Ley corresponde no podrán en ningún caso ser sujetos activos del delito de apropiación indebida porque ésta requiere como presupuesto indispensable para su configuración la posesión legítima de la cosa por el sujeto activo y en éste caso los patronos no tendrán la referida “posesión” del aporte previsional por haber omitido efectuar en forma previa la “retención” del mismo a sus obreros y empleados. En éste caso los patronos sólo deberán responder civilmente ante la administración previsional siendo solidariamente responsables por el pago de los aportes personales cuya retención han omitido.

x) En el supuesto fáctico precedentemente analizado en el literal I tampoco podemos considerar que el patrono haya incurrido, por la sola omisión de retener los aportes de sus obreros o empleados, en el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 110 del C.T. ya que ésta exige un proceder engañoso de parte del sujeto activo y en la hipótesis objeto de análisis sólo estamos en presencia de una omisión pura por parte del patrono a dar cumplimiento a un mandato legal que le impone la obligación de retener de sus obreros o empleados las contribuciones personales de seguridad social.

Un elemento novedoso a analizar surge de la **Ley N° 17.963** en la cual se dictaron normas para la inclusión y regularización de contribuyentes del Banco de Previsión Social y se establecieron beneficios para los buenos pagadores.

**Artículo 1:** El Banco de Previsión Social podrá otorgar facilidades de pago a los contribuyentes deudores al mes anterior a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, por las deudas mantenidas a dicha fecha por concepto de tributos personales por dependientes, tributos por cargas salariales por el Aporte Unificado a la Construcción y tributos patronales por servicios bonificados.

**Artículo 2:** El Banco de Previsión Social podrá otorgar facilidades de pago a los contribuyentes deudores al mes anterior a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, por las

deudas mantenidas a dicha fecha por tributos que recauda, excluidos los considerados en el artículo precedente.

A los efectos del otorgamiento de estas facilidades se tomará el monto de la deuda.

**Artículo 7:** La suscripción de convenio de pago por aportes personales y el cumplimiento de las cuotas acordadas, determinará la suspensión de las acciones y procedimientos penales por la tipificación del delito de apropiación indebida (art. 11 de la Ley N° 6.962, de 6 de octubre de 1919, art. 23 de la Ley N° 11.035, de 14 de enero de 1948 y art. 27 de la Ley N° 11.496, de 27 de setiembre de 1950).

Resulta interesante analizar las consecuencias que puede generar la aplicación del señalado art. 7.

La Comisión de Seguridad Social del Parlamento Nacional en carpeta N° 783 de 2006, anexo I al repartido N° 562, marzo de 2006 respecto del contenido de ésta norma referida a los contribuyentes del B.P.S. elaboró un informe al plenario que en sus aspectos sustanciales establece que "...La iniciativa contempla la situación de personas, sean físicas o jurídicas, que siendo deudores del Ente y cumpliendo una serie de requisitos, podrán regularizar su situación contributiva y al mismo tiempo, establece beneficios para los buenos pagadores".

Entendemos que resulta un instrumento novedoso dentro de nuestro ordenamiento jurídico, en la medida en que introduce modificaciones a la normativa sobre refinanciación de adeudos.

Otra innovación radica en que se establece la suspensión del proceso penal por el delito de apropiación indebida en que presuntamente hayan incurrido los patronos al haber retenido y no vertido los aportes personales, tal como resulta del art. 7.

Este mecanismo consiste en que el procesado, si suscribe un convenio de pago con el B.P.S. respecto de los aportes personales impagos, verá suspendido el proceso. Conviene aclarar que ello no implica en modo alguno, la extinción de aquél ni menos aún del delito; en efecto, si se llegara a incumplir con el convenio, inmediatamente la vía judicial proseguirá hasta el dictado de la sentencia pertinente.

La experiencia demuestra que a través de los procesamientos por dicho delito frecuentemente no se logran resultados positivos, ya que no se cobra lo adeudado, ni se obtiene promesa de pago, ni mucho menos constituye un elemento disuasivo de esas conductas. De ahí entonces que se opte por establecer la mecánica pernotada.

Entendemos que en la hipótesis que, un procesado con prisión preventiva por una presunta apropiación indebida de aportes personales, suscriba un convenio de pago en los términos fijados por la Ley 17.963, al quedar suspendido el proceso penal en trámite seguido contra su persona, deberá recuperar inmediatamente la libertad ambulatoria de que se haya privado.

No puede racionalmente concebirse la suspensión del trámite de un proceso penal con un imputado privado de la libertad ambulatoria.

El proceso penal se mantendrá suspendido en el tiempo mientras el contribuyente procesado cumpla con el convenio otorgado y suscrito con el B.P.S., pero el mismo se reanudará inmediatamente y proseguirá hasta el dictado de la sentencia pertinente en caso de incumplimiento por el obligado al pago.

En caso que ello ocurra, la Ley prevee que quedará sin efecto el estado de suspensión del proceso penal en trámite el cual deberá seguir en la forma de precepto.

La reanudación del proceso judicial suspendido por el incumplimiento del contribuyente al convenio suscrito con el B.P.S. no supondrá, en ningún caso, el retorno del procesado al régimen de prisión preventiva, ya que no puede utilizarse este instituto de estricta naturaleza cautelar y aseguratoria, como si fuera una espada de Damocles, que desaparece y aparece, según el contribuyente procesado, cumpla o incumpla con el convenio suscrito.

Tanto la Ley 6.962 como la posterior Ley 11.035 (que modificó el art. 11 de la Ley 6.962), así como la Ley 11.496, se refieren a los casos donde el patrono no vierte los aportes descontados a sus obreros dentro de los plazos legales. Esto obviamente configura el delito de apropiación indebida. Ahora bien, de acuerdo a esta nueva Ley que acaba de aprobarse en el caso de que un contribuyente celebre un convenio de pago, con el B.P.S.

que es una institución del Estado, “se suspenden las acciones y procedimientos penales por la tipificación del delito de apropiación indebida”.

Se ha sostenido que se está ante una situación similar a la prevista en el art. 59 de la Ley de cheques (Decreto-Ley 14.412) donde en la mayoría de los casos que prevee la Ley (literales a, c, d, e, del art. 58 del referido texto legal, con exclusión expresa del literal b), si la persona paga antes de la acusación fiscal el monto del cheque, intereses, honorarios y gastos, se produce la extinción de la pretensión penal.

En realidad no es así, pues según el art. 59 del Decreto-Ley 14.412 la cancelación de la deuda y sus acrecidas tiene como consecuencia preceptiva la extinción de la acción penal.

Según esta disposición “...la pretensión penal...se extinguirá si se efectuare el pago del importe del cheque, los intereses bancarios corrientes por las operaciones activas, los gastos y los honorarios que se hubieran ocasionado...si se hubiere iniciado el procedimiento penal, la extinción...se operará únicamente si el referido pago se realizare antes de la acusación del Ministerio Público”.

La referida norma no prevee hipótesis de pagos parciales a través de convenios a suscribirse entre acreedor y deudor aunque tampoco los prohíbe expresamente.

En la eventualidad de suscribirse un convenio de pago entre acreedor y deudor por el no pago de un cheque no podrá considerarse extinguida la acción penal hasta que no se cancele el mismo y sus acrecidas por así preveerlo expresamente el texto legal.

Por su parte la Ley 17.963 en su art. 7 en ningún caso establece que la consecuencia del convenio suscrito, entre contribuyente deudor y B.P.S., sea la extinción de la acción penal, sino simplemente la suspensión del proceso penal, lo que no es lo mismo, ya que en caso de incumplimiento del referido convenio, la propia Ley prevee, la reanudación del proceso penal que fuera suspendido al tiempo de suscribirse el convenio que ahora se incumple.

No sucede lo mismo en cualquier hipótesis del delito de apropiación ya que son delitos perseguibles de oficio y por lo tanto la conducta posterior del particular, no suspende imperativamente los procedimientos penales que se hubieran iniciado.



Lo que sí queda en evidencia es que se pretende utilizar al Derecho Penal como un instrumento recaudatorio, lo que puede convertir a los tribunales en agencias de cobro de ese organismo.

Otra norma que merece nuestra consideración y cuya mención no debemos obviar es la que está establecida en el su art. 15 y que más concretamente es la que habilita al B.P.S. a embargar cuentas bancarias de las empresas sin necesidad de identificar la misma, siendo suficiente para ello que denuncie el nombre del contribuyente o la razón social de la empresa.

En ese caso se notificará al Banco Central del Uruguay quien comunicará este hecho a la red bancaria nacional. Ésta en caso de poseer cuentas abiertas a nombre del ejecutado deberá informarlo a la sede Judicial en un plazo de tres días hábiles a efectos de proceder al embargo específico de la cuenta.

Ello quiebra con todo el **instituto del secreto bancario**. Desde la existencia misma del Decreto-Ley 15.322, esto es el año 1982, ni la D.G.I. ni el B.P.S. podían acceder a información de los contribuyentes amparada en el secreto bancario. Esta Ley crea una excepción en beneficio del B.P.S. y violenta en forma clara y abierta el hasta ahora tan protegido secreto bancario.

Por lo tanto esta Ley quebranta la solidez con la que el Decreto-Ley 15.322 estatuyó el secreto bancario. En nuestro país ninguna institución de intermediación financiera puede brindar información ni divulgación sobre fondos o valores en cuenta corriente, depósitos o cualquier concepto sobre sus operaciones, ni comunicaciones confidenciales de o sobre sus clientes. Las únicas excepciones para relevar el secreto bancario es que exista autorización expresa y por escrito del cliente interesado y/ o resolución judicial fundada en materia penal o respecto a obligaciones alimentarias, dictada por el Juez competente.

De acuerdo a la nueva Ley 17.963 ahora la institución bancaria deberá informar al Banco Central las cuentas que tenga de la persona y/o empresa que está siendo demandada por el B.P.S., y éste a su vez informará al Juzgado las cuentas que tenga dicha persona. Obviamente ello configura una real desnaturalización del secreto bancario en beneficio del fisco.

Antes de esta Ley no se admitía el embargo genérico de cuentas bancarias a menos que el Fisco conociera los datos y

existencia de la cuenta del contribuyente. La Jurisprudencia no la admitía por entender que un embargo de esta naturaleza violaba en forma indirecta la Ley 15.322 en lo referente al secreto bancario.

Cuando se dispone la traba de embargo genérico, se ignora si esos fondos o valores existen y, en su caso, en cual de las instituciones bancarias. Precisamente, el banco que reciba la comunicación de que se ha trabado ese embargo genérico o comprensivo de todos los fondos o valores que se tengan en cualquiera de las instituciones que integran el sistema bancario, si en una o más de ellas, efectivamente existen, así lo hará saber, o de lo contrario, responderá que en el mismo, ese deudor no es titular de ninguna cuenta o depósito. Lo que implica, por cierto, estar proporcionando en el caso de que la información sea positiva esa noticia que el legislador, en principio, ha querido que permanezca en reserva.

**El régimen penal tributario previsional argentino** surge regulado en la Ley 24.769 sancionada en 19/XII/1996 y promulgada de hecho en 13/I/1997 que refiere a todo lo atinente a delitos tributarios y delitos relativos a los recursos de la Seguridad Social.

El referido cuerpo legal ut supra mencionado solo criminaliza las conductas de apropiación y no vertimiento y computa sus agravatorias cuando se superan determinados montos dinerarios fijados por la propia Ley a diferencia de nuestra legislación penal que criminaliza la conducta "per se" prescindiendo del monto apropiado y no vertido a las arcas del Estado.

**Artículo 6:** Será reprimido con prisión a dos o seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.

#### **Evación simple:**

**Artículo 7:** Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago

de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.

**Evasión agravada:**

**Artículo 8:** La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del art. 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

i) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período.

ii) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000).

**Apropiación indebida de recursos de la seguridad social:**

**Artículo 9:** Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos, de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidas, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$ 5.000) por cada período.

**TÍTULO V - De los procedimientos administrativo y penal.**

**Artículo 18:** El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se realizará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Quando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El orga-

nismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

**Artículo 19:** Aún cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1, 6, 7 y 9, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.

**Artículo 20:** La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el art. 76 de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1978 y sus modificaciones). Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Por su parte la legislación brasilera recoge a texto expreso en la Ley N° 8.212 de 24/VII/1991 una serie de disposiciones relativas a la organización de la seguridad social en la cual se criminalizan un elenco de conductas que atentan contra la integridad de aquella.

Merece especialmente señalar que en la legislación penal fiscal española se ha superado la práctica consistente en castigar como apropiación indebida el no ingreso en la Tesorería de la Seguridad Social de las cantidades retenidas a los trabajadores por parte del empresario.

Tan intensa era dicha corriente que incluso tras la reforma del Código Penal del año 1995, había quienes sostenían que si la cuota defraudada era inferior a quince millones de pesetas debía seguirse el procedimiento por apropiación indebida.

El prestigioso Profesor español J. J. QUERALT JIMÉNEZ ha sostenido al respecto, "...ello es a todas luces incorrecto, puesto que parte de una pésima inteligencia del delito de apropiación indebida, confundir el derecho de propiedad con el derecho de crédito..."<sup>487</sup>

#### 8) REFLEXIONES SOBRE EL ERROR EN LOS DELITOS FISCALES.

A partir de las elaboraciones doctrinales de SCHUNEMANN, ROXIN y JAKOBS se ha podido distinguir en los delitos contra el orden económico, por un lado, un bien jurídico mediato caracterizado como un bien colectivo o institucionalizado y por otro un bien jurídico que es el interés específicamente protegido.

Así los delitos contra la hacienda pública protegen mediatamente el orden económico, pero a través de una serie de conductas concretas que, aunque no comportan individualmente una lesión o puesta en peligro de la economía estatal sí podrían llegar a producirla mediante la repetición y generalización de dichas conductas.<sup>488</sup>

La Corte Suprema de la Nación Argentina ha reconocido que la materia económica que es esencialmente movедiza es indispensable disponer de un instrumento ágil que pueda describir con celeridad conductas públicamente dañosas.

Lo expuesto debe compatibilizarse necesariamente con el principio de legalidad en materia criminal que exige que la sanción y el núcleo esencial de la prohibición deban encontrarse contenidos en la Ley formal, pudiendo solo la norma integradora especificar los pormenores o detalles.<sup>489</sup>

No puede presumirse acertadamente que todos los contribuyentes conozcan los conceptos técnicos del Derecho Fiscal Sustantivo.

---

487 Idem anterior.

488 Nicolás Ramayon, *Derecho Penal Tributario*, p. 282.

489 Fallo N° 315: 917 de la Corte Suprema de la Nación Argentina.

Si a ello le sumamos que la mayoría de los institutos fiscales creados por Ley son reglamentados por el Poder Ejecutivo mediante normas de menor jerarquía (decretos, resoluciones, etc.) y que existe una superabundante normativa en el ámbito administrativo fiscal caracterizada por falta de precisión, claridad y permanencia es posible que se vulneren los principios de certeza y seguridad jurídica derivados del de legalidad.

En este contexto adquiere relevancia para el Derecho Penal la trascendencia del error sobre aquellos conceptos normativos vinculados con el Derecho Sustantivo Fiscal.

La jurisprudencia argentina ha señalado que para eximir la culpabilidad no basta la simple alegación del error sino que es menester que éste sea acompañado de su prueba.

El error debe ser probado para adquirir relevancia de excusa frente a una imputación.

Para valorar la influencia del error, sobre todo cuando recae en normas ajenas al Derecho Penal, no se puede dejar de atender a las condiciones personales de quien lo alega y a la índole de tales normas, difícilmente asequibles al común de la gente y que a menudo pueden ser objeto de interpretaciones diversas.<sup>490</sup>

En ese sentido podrán ponderarse el nivel cultural, estudios y aptitudes del contribuyente así como sus antecedentes en el plano fiscal.

El Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2 ha optado por el criterio de distinguir la situación de una gran empresa que cuenta con personal especializado en materia fiscal de la pequeña empresa o del pequeño comerciante que carece de esos medios.

Sostiene la referida sede judicial que "...jamás puede presumirse conocida una Ley en sentido amplio por cuanto la multiplicidad de decretos y resoluciones carecen de publicidad y difusión suficiente y puede vulnerarse el principio de igualdad ante la Ley...".

"...Las grandes empresas dedicadas a la actividad comercial, cuentan con una gran infraestructura técnica y de asesora-

---

490 Cámara Federal, Capital, Fallo 141-386, 10/04/1970.

miento profesional que les permite en muchos casos evitar incurrir en infracciones...”<sup>491</sup>

La jurisprudencia argentina ha señalado que la actitud posterior del imputado es indicativa o no de su voluntad de subsanar el error. La sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico ha dictado reiteradamente que “el pago efectuado en forma inmediata de advertirse la omisión es una actitud coherente con la de quien procura subsanar un error”.<sup>492</sup>

La problemática del error adquiere especial relevancia si se encuentra en juego una norma oscura o insuficiente que incida sobre la obligación fiscal, o si se trata de una norma recientemente dictada, o si hubo modificaciones normativas o cambios de criterio respecto de un mismo concepto necesario para determinar la obligación tributaria.

También en los casos en que existan criterios doctrinarios y jurisprudenciales controvertidos sobre la cuestión que motiva la controversia.

En los casos de pluralidad de interpretaciones acerca de una misma disposición siendo razonable la explicitada por el contribuyente afectado debe hacerse lugar al error.

La sala A de la Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico ha dicho que “...es verosímil y podría considerar que se trato de un comportamiento legítimo, o bien atípico o disculpado por error, la explicación del imputado en cuanto a que las omisiones incurridas en su declaración jurada obedecieron a una diversidad de interpretaciones sobre los alcances de ciertas normas que eximen del pago del impuesto...”<sup>493</sup>

El Dr. GARCÍA BERRO ha sostenido que la interpretación de un contribuyente no es manifiestamente irracional, pues al momento de la presentación de los documentos por éste existía una discusión respecto al ámbito de aplicación de un beneficio fiscal, discrepancia

---

491 Fallo del 15.03.1991 “Buombicci, Neli Adela S/ Apelación de Clausura”, del J.N.P.Económico, N° 2, Secretaria N° 3.

492 Cámara Nacional de Apelación en lo Penal Económico, Sala A, “Barrancas de Paraná S.A. S/ Régimen Penal Tributario, Reg. 810/00.

493 Cámara Nacional de Apelación en lo Penal Económico, Sala A, 09.05.2003, “Unión Argentina de Trabajadores y Estibadores”, Reg. 287/03.

que no ha sido dilucidada en el ámbito administrativo ni en la jurisprudencia del tribunal fiscal de la nación.<sup>494</sup>

Cuando el Estado incumple con su deber de advertencia suficiente al contribuyente y cuando se dictan elencos normativos desprovistos de la debida claridad y durabilidad y sin la debida difusión y publicidad adquiere relevancia el instituto del error ya que los hechos mencionados pueden llevar a los administrados, actuando de total buena fe, a adoptar posturas acéfalas del dolo de engañar pero que son consideradas perjudiciales para los intereses recaudatorios del fisco.

La admisión del error debe operar tanto en los delitos que requieren engaño o ardid como en aquellos que no requieren ese elemento especial debiendo el Juez valorar en cada caso los indicios emergentes de los hechos.

#### 9) RESPONSABILIDAD CIVIL Y MEDIDAS CAUTELARES.

Como denominador común a todo delito de su comisión resultará una responsabilidad civil para hacer frente a los perjuicios que del mismo se irroguen, por tanto la Hacienda perjudicada podrá exigir además de las cantidades defraudadas, los daños y perjuicios que se hayan producido, conforme a las reglas generales.

Las cantidades que se obtengan de estas responsabilidades se destinarán fundamentalmente a la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios.

Estas medidas cautelares se adoptarán según la Ley y dentro de los límites impuestos por éstas, estarán orientadas a asegurar el cumplimiento de las responsabilidades fiscales por parte del responsable debiendo destacarse en este punto las medidas de carácter económico orientadas básicamente a embargar los bienes del responsable para garantizar el pago de todos los adeudos fiscales exigibles.

#### 10) LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y EL LAVADO DE DINERO.

El lavado de dinero es definido como un proceso por el cual dinero u otros bienes provenientes de actividades ilícitas, deno-

---

494 Juzgado Nacional Penal Tributario, N° 2, Causa 777/04, de 08/VI/2004.



minados “dinero sucio”, se vuelcan a la economía legal, transformándose en “dinero limpio”, con el objetivo de que se pueda gozar libremente de los beneficios económicos de aquellas actividades delictivas.

El lavado de dinero es un fenómeno mediante el cual dinero y otros bienes, frutos de actividades ilícitas, se vuelcan a la economía legal para poder gozar libremente de sus beneficios. El blanqueo de capitales es un fenómeno internacional que permite a los lavadores eludir la aplicación de normativas muy estrictas en determinados estados, obtener ventajas de los problemas de cooperación judicial internacional y beneficiarse de las deficiencias de la regulación internacional desviando los bienes a países con sistemas más débiles de control y persecución de este delito.

Por ello, es la comunidad internacional la que ha reaccionado contra este fenómeno, estableciendo sistemas de prevención por medio de diversos instrumentos. En efecto, un conjunto de iniciativas de organismos internacionales hicieron un aporte fundamental a la prevención del lavado de dinero. Entre otros organismos se encuentran: ONU, OEA y la Unión Europea.

#### A) COLOCACIÓN, ENSOMBRECIMIENTO E INTEGRACIÓN.

A medida que los sistemas de control y prevención se han ido sofisticando las actividades de lavado también se han ido complejizando. Los procesos de lavado de dinero más usados se dividen en tres etapas: Colocación, Ensombrecimiento e Integración.

La colocación consiste en deshacerse materialmente de importantes sumas de dinero en efectivo. Para ello se colocan grandes sumas a través de establecimientos financieros, recurriendo a la economía al pormenor o trasladándolo al extranjero. MATEO BERMEJO, de la Organización de Cooperación y Desarrollo, afirma que el 80% de los fondos que provienen del tráfico de drogas en Estados Unidos se depositan en cuentas bancarias.

El ensombrecimiento consiste en ocultar el origen de los productos ilícitos mediante la realización de numerosas transacciones financieras que se amontonan dificultando el descubrimiento del origen de los bienes. El método más utilizado son las transferencias electrónicas de los fondos, sistema que mueve diariamente miles de millones de dólares y que, por ser instantáneo, dificulta el control.

La integración es la introducción de los bienes procedentes de actividades ilegales otorgándoles apariencia de legalidad. Los métodos empleados van desde transacciones inmobiliarias hasta la constitución de empresas pantallas en paraísos fiscales y el otorgamiento de créditos simulados a éstas.

#### B) EFECTOS ECONÓMICOS DEL LAVADO DE DINERO

Uno de los efectos microeconómicos más graves del lavado de dinero se hace sentir en el sector privado. Generalmente, quienes lo practican emplean compañías de fachada que mezclan las ganancias de actividades ilícitas con fondos legítimos, para ocultar ingresos mal habidos. En Estados Unidos, por ejemplo, la delincuencia organizada ha utilizado pizzerías para encubrir ganancias procedentes del tráfico de heroína. Estas compañías de fachada tienen acceso a fondos ilícitos considerables, los que les permite subvencionar sus artículos y servicios a niveles por debajo de los precios del mercado.

En algunos casos las compañías de fachada pueden ofrecer productos a precios por debajo de los costos de fabricación. Por consiguiente, estas compañías tienen una ventaja competitiva sobre las compañías legítimas que obtienen sus fondos en los mercados de capital. Esto hace que, para las compañías legítimas, sea prácticamente imposible competir con la financiación subvencionada de las de fachada, situación que puede tener como resultado que las organizaciones delictivas desplacen negocios en el sector privado.

Los principios de administración de las empresas ilícitas no son consecuentes con los principios tradicionales de libre mercado de los negocios legítimos, lo que resulta en más efectos negativos macroeconómicos.

No existe lavado sin delito. Esto constituye la norma fundamental de todo blanqueo de capitales ilícitos que se precie de tal.

Generalmente esto se lleva a cabo de dos formas: Contando con la complicidad del que acepta el dinero “negro” como medio de cancelación en transacciones altas. Ocultando su origen y llevando el acceso a áreas en las que no es necesario justificar de dónde proviene o indicar la identidad del propietario.

Una de las principales formas ocupadas para retornar a lo legal el dinero correspondiente a actividades poco claras, las que

en su mayoría corresponden al narcotráfico, es el sistema financiero.

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de la Organización de Naciones Unidas indica “el retorno de los fondos ilícitos producidos por la droga tiene un efecto distorsionador en la economía de los países involucrados en esta actividad ilegal, exacerbando la creación de mercados negros de divisas, de contrabando y precios inflados en sectores particulares”.

Los sistemas de lavado o “**laundry system**” utilizan el sistema financiero para pagos y transferencias entre cuentas, esconder el origen real de los fondos, acumular efectivo en cajas de seguridad, como así también desviar inversiones entre otras actividades.

Las “organizaciones blanqueadoras” cuentan con gran capacidad para investigar y crear nuevas fórmulas que hacen posible burlar la Ley en forma más simple. Esto está obligando al sistema financiero a conocer en mejor forma sus clientes, contrarestando de esta forma la trampa financiera.

El Derecho Natural aparece formulado por primera vez en “Antígona” cuando la heroína de Sófocles dice al rey Creonte: “Tú no tienes poder para ir en contra de las leyes eternas de los dioses, esas leyes que no son de hoy ni de ayer, sino de siempre, y que nadie sabe cuando fueron escritas”.

El delito fiscal no está contenido en estas últimas bases del Derecho, en razón de que es una creación contingente y variable del gobernante de turno que puede transformar, lo que en un ejercicio es delito, en un derecho amparado legalmente en el ejercicio siguiente, ya sea porque cambie de criterio el gobernante o porque cambie el gobernante.

Los delincuentes, sean estos narcotraficantes, criminales organizados, terroristas, traficantes de armas, chantajistas o estafadores con tarjetas de crédito, disfrazan el origen del dinero ilegal evitando de esta forma ser detectados y ulteriormente enjuiciados al utilizarlo.

El lavado de dinero es esencial para lograr el funcionamiento efectivo de prácticamente toda forma de delincuencia transnacional y organizada. Los esfuerzos por combatirlos, cuyo

objetivo es limitar e impedir el desarrollo de los delincuentes al utilizar ganancias mal obtenidas son un componente tan básico como eficaz de esta continua lucha contra este flagelo.

Esta actividad puede afectar, por el alto grado de integración de los mercados de capital, las monedas y las tasa de interés. También tiene un efecto corrosivo en la economía, el gobierno y el bienestar social de un país, distorsiona las decisiones comerciales, aumenta el riesgo de quiebra bancaria, quita al gobierno el control de la política económica, daña la reputación de un país y expone a su gente al tráfico de drogas, el contrabando y otras actividades delictivas.

Tres son las etapas conocidas del blanqueo, porque el lavado de dinero no es un acto, es una secuencia de actividades como lo veremos a continuación:

**Etapas 1: Colocación, inyección o incorporación:** Ésta implica la colocación de grandes volúmenes de efectivo en el sistema financiero que traen diversos riesgos, ya sea por llamar la atención sobre su origen sombrío como así también por posibilidad de hurto, malversación u otros. En razón de esto es que se utilizan colaboradores anónimos para fragmentar las transacciones “lo que en argot americano se conoce como *to smurf*” en partes tan diminutas que quedan libres de la obligación de ser informadas por las instituciones del sistema financiero utilizado.

Esto entonces conlleva a un gran “ejército de pequeños colaboradores financieros” los que con diversas identificaciones y gran capacidad de movilización geográfica efectúan múltiples operaciones en un día, al margen de los trámites de registro o información.

Las transacciones de efectivo a efectivo que se dan en esta etapa tienen como finalidad aumentar la denominación de los billetes, facilitando su transporte y resultando menos llamativo.

Los mecanismos más empleados para ingresar al sistema financiero son:

- a) Operaciones en casas de cambio.
- b) Compras de vales vista, cheques viajeros, giros postales, envíos de dinero por sistemas de correo o transferencias internacionales de persona a persona, servicios telegráficos.

c) Cambios habituales de dinero efectivo en divisas.

d) Tarjetas de crédito que son utilizadas para efectuar anticipos de pago a ella, en cantidades no relevantes, obteniendo un saldo acreedor para después de unos días, solicitar la cancelación de la tarjeta y la devolución del saldo.

e) Anticipos a proveedores.

f) Depósitos de grandes cantidades de dinero en cajas de seguridad nocturna o de hoteles con lo que se evita el tener trato con personal del banco.

g) Adquisición de antigüedades u objetos de arte en subastas, las que luego se subfacturan.

h) Un método utilizado en algunos países, por ejemplo España, es la compra de activos financieros opacos contra entrega de efectivo (Letras o Pagarés del Tesoro y Deuda Pública Especial, posteriormente, emitidas, por las distintas Administraciones Públicas para facilitar el afloramiento, sin sanciones fiscales o administrativas y durante los períodos legalmente establecidos, del llamado dinero negro, o de ilícita procedencia), a través de Sociedades Mercantiles interpuestas, constituidas por familiares de ellos, y así poder evitar su control por las Haciendas Públicas y la investigación criminal de los hechos.

i) Certificados de casinos que acreditan ingresos obtenidos en juegos de azar, esto es: una vez que el dinero se ha convertido en fichas los fondos parecerán ganancias de juego y se pueden cambiar por cheques contra el banco del casino.

j) Brokers de piedras preciosas.

k) Y otros negocios en los cuales resulta habitual el manejo de importantes montos en efectivo, tales como bares, hoteles, actividades gastronómicas, supermercados, lavanderías, cadenas de farmacias, constructoras.

La fase descrita anteriormente es donde resulta más detectable el proceso. Superado éste, el dinero queda “lavado”.

### **Etapas 2: Decantación, estratificación o “apilamiento”:**

Se agrupan en una o algunas cuentas muchos certificados, instrumentos y papeles derivados del “lavado en pequeña escala”. Aquí se ha afiatado el lavado así como las ganancias ilícitas se

han alejado de su origen y estos fondos se encuentran protegidos por las diversas disposiciones del secreto bancario.

**Etapa 3: Blanqueo o reciclaje e integración:** Aquí los dineros ya lavados tienen una explicación aparentemente satisfactoria respecto de la legitimidad de su origen. Esto incluye el proceso de tipo distractivo que consiste en una confusa secuencia de variadas transacciones de un lugar a otro, todo bajo la apariencia de operaciones de comercio exterior con empresas de papel o con empresas que tienen giro efectivo, pero vinculadas a los traficantes.

Entonces las operaciones toman las formas de transferencias, depósitos, préstamos e inversiones en otros países, las que se dan vuelta y entrecruzan creando situaciones difíciles de aclarar.

El proceso final es el traslado de los recursos hacia su destino, por ejemplo, aquellos valores que provienen de la droga se transforman a las más diversas actividades productivas, como sería la absorción de pérdidas de empresas subsidiarias.

Una parte del dinero se reinvierte en actividades generadoras de dinero ilícito y lo que se obtiene se deriva hacia actividades económicamente lícitas. Si lo anterior resulta un éxito se efectúa entonces una mayor cantidad de transacciones para lograr disgregar los rastros del dinero original, con lo que resulta en extremo difícil reconstruir su procedencia.

Esta corresponde a la etapa más difícil de detectar el blanqueo, ya que el dinero se alejó de su origen. Es entonces que para legitimar cabalmente estos fondos, los lavadores se convierten en inversionistas de magnitud, cuyas ganancias son producidas por empresas legales que proporcionan fuentes de trabajo a las economías formales de las sociedades a las cuales han llegado.

Un sector de la doctrina extranjera entiende que tiene gran relevancia el reciclaje del capital proveniente de actividades ilícitas con relación a la disfunción del sistema impositivo y a la obstrucción del principio de transparencia fiscal.<sup>495</sup>

---

495 Zagaris Bruce "A Brave New World: Recent Developments In Anti-Money Laundering And Related Litigation Traps For The Unwary In International Trust Matters," 21 Vanderbilt Journalcentro Argentino de Estudios Internacionales [www.caei.com.ar](http://www.caei.com.ar) Programa Derecho Internacional.

Los que así opinan lo hacen con el fundamento de que el delito de blanqueo de dinero encierra la misma tipología delictiva creando, por ejemplo, “trust” para ocultar al verdadero beneficiario de los bienes.

Miguel BAJO FERNÁNDEZ, catedrático jerarquizado del Derecho Penal español, sostiene que el reciclaje del dinero negro al circuito legal debe ser promocionado desde todos los puntos de vista de los poderes públicos, porque una política criminal en relación con la persecución del delito de lavado de dinero, que trate de obstaculizar al máximo el blanqueo constituiría una política contradictoria. Para este penalista, se debe entender, en la definición del autor suizo BERNASCONI, el valor económico que tiene la “corriente subterránea de dinero negro” existente y la posibilidad de darle utilidad hábilmente manejado.<sup>496</sup>

Si nos detenemos a desgajar tal teoría, encontramos que si bien el dinero negro es el valor probatorio de la existencia de otros delitos previamente cometidos, para BAJO FERNÁNDEZ, el sujeto no debe ser criminalizado por el lavado, porque cuando lo inserta en el circuito legal, implica una especie de arrepentimiento del delito previo, que opera como una retractación o un replanteo de la actividad económica del sujeto para poder disfrutar de la riqueza conseguida.<sup>497</sup>

Una merituada investigación permite distinguir que al producido de un ilícito tributario se lo califica como dinero negro, que jurídicamente, es una denominación distinta de dinero sucio, en el que este último es el elemento que conforma el delito de lavado de dinero. Riqueza negra es aquella cuyo titular mantiene al margen de las instancias estatales de control fiscal, quedando con ello liberado de contribuir.

Por el contrario, el dinero sucio es el que, además de permanecer a espaldas de los circuitos económicos oficiales, encuentra su origen en una actividad ilícita por sí misma. Por lo tanto, no

---

496 Bajo Fernández, M, Pérez Manzano, M. y Suárez González, C., *Manual de Derecho Penal (Pe), Delitos Patrimoniales y Económicos*, 2ª ed., Madrid, 1993.

497 Caparrós, Eduardo A.F., *El delito del blanqueo de capitales*, Madrid, Colex, 1998, p. 521. Centro Argentino de Estudios Internacionales [www.caei.com.ar](http://www.caei.com.ar). Programa Derecho Internacional.

toda riqueza negra es sucia, sino sólo aquella que se haya obtenido mediante la comisión de operaciones ilícitas.<sup>498</sup>

La riqueza obtenida de una actividad plenamente lícita, desarrollada al margen de la oportuna imposición, no puede ser tachada de sucia; solo merece el calificativo de ventaja económica como consecuencia de la evasión fiscal, que traduce una infracción a las normas tributarias. En esta distinción radica la tesis que progona el calificado autor antes mencionado.

El bien jurídico protegido por el lavado de dinero es la Administración de Justicia, es decir, que blanqueando capitales lo que se estaría haciendo es obstaculizar las investigaciones, por la dificultad que supone seguir el rastro de los bienes producidos por los delitos precedentes.

Sin embargo, creemos que se lo debe considerar un delito pluriofensivo, dado que la administración de justicia es solo uno de los bienes jurídicos ofendidos, como así también lo es el “orden público socioeconómico”, debido a que quienes lavan ejercen una competencia desleal, vital en economías liberales. Tampoco puede estar ausente la consideración de la “transparencia del sistema financiero” como bien jurídico a proteger.

Quien tiene en miras introducir al sistema formal bienes obtenidos ilícitamente, no se preocupa por la pérdida económica que le pueda significar esa operación. Es más, son los primeros en cumplir con las obligaciones tributarias, ya que de ese modo también se introducen al sistema formal los dineros obtenidos ilegalmente.

#### 11) EL DELITO DE LAVADO DE ACTIVOS Y SU RELACIÓN CON ALGUNOS ASPECTOS FISCALES.

Las expresiones “lavado o blanqueado de dinero” o “encubrimiento financiero” aludieron a las conductas que permitieron la legalización de bienes originados o provenientes del tráfico ilícito de drogas. Más tarde el sentido de dichas expresiones comprendió también los bienes originados por otros hechos delictivos como la corrupción, el contrabando y el terrorismo.

---

498 *Idem anterior.*



Es por dicha razón que muchas veces se ha dicho que se trata de la represión de conductas orientadas a incorporar al tráfico económico legal, bienes o dinero ilegalmente obtenidos.

Hoy no existen dudas acerca de la existencia de organizaciones dedicadas al tráfico ilícito de drogas y a los delitos antes mencionados a los que se pueden agregar, más contemporáneamente la trata de blancas y la venta de niños y órganos humanos.

Por otra parte, existen también organizaciones que a través de operaciones comerciales o financieras tratan de incorporar al producto nacional bruto los recursos, bienes y servicios obtenidos de aquellas actividades delictivas.

En el caso del tráfico de drogas, la actividad presenta la particularidad de que se comercializa en efectivo y ello significa una gran cantidad de circulante de traslación dificultosa que puede ser detectada por la intervención de autoridades cambiarias o tributarias o aduaneras. Es por ella razón que el grupo de especialistas de la Interpol sobre “Fondos Procedentes de Actividades Criminales”, explica que la modalidad del encubrimiento financiero se realiza, en esos casos, a través de: 1) la compra de cosas muebles como automóviles, joyas, obras de arte y otros bienes de consumo; 2) la exportación de modo subrepticio del dinero obtenido por el delito y su depósito en cuentas cifradas en el extranjero, o apertura de empresas de intercambio de divisas, de exportación., etc.; 3) la conversión de las divisas obtenidas a través de organizaciones financieras locales, por medio de pagos como los bonos de caja, cheques de viajero, etc.

En muchos casos son creadas en el extranjero empresas que realizan operaciones con otras locales y los recursos obtenidos son trasladados o transferido a terceras personas por actos regulares y transparentes, compraventa, cesiones de acciones, préstamos, etc.

De esta forma el dinero ilegal queda transformado en dinero legítimo que puede registrarse e incorporarse a las declaraciones tributarias.

Es muy común que el delito involucre un fenómeno internacional que recibe la colaboración de la existencia de paraísos fiscales que flexibilizan los controles de ingreso y salida de divisas y mantienen de modo casi absoluto el secreto bancario.

En el derecho argentino los delitos tributarios descriptos por la Ley 24.769 (incluso los demás delitos de los títulos II y III de dicha Ley) pueden constituirse en el delito previo.

En los hechos se trata de un delito transnacional y es aquí donde se enfrentan los problemas derivados de la falta de coincidencia acerca de los que es “fraude fiscal”.

En este orden de ideas, no puede dejar de señalarse que, desde el punto de vista operativo, no existe gran colaboración entre los países para la represión del fraude fiscal y muchas veces, los países retacean la colaboración escudándose en el secreto fiscal.

Dice CALDERÓN CARREÑO que “el crecimiento, liberalización y expansión del comercio y las inversiones transfronterizadas, la denominada “globalización de la economía” ha contribuido en gran medida al desarrollo económico de la mayoría de los países implicados en este fenómeno, pero como contrapartida, este proceso ha ampliado las oportunidades de fraude u evasión fiscal”.<sup>499</sup>

Asimismo, señala que en el panorama internacional no existe un concepto uniforme acerca de lo que es fraude fiscal y que por ello mal podrían analizarse los supuestos de fraude los mecanismos unilaterales y concertados para la lucha contra este fenómeno desconociendo sus caracteres sustantivos (ob.cit., p. 194).

La falta de uniformidad internacional en este materia ha sido puesta de manifiesto por el Comité Europeo de Expertos sobre Tributación Empresarial en el “Informe Rudding” en cuyas conclusiones se pone de relieve que los contribuyentes tiene derecho a conducir sus asuntos de modo de minimizar su carga fiscal; que no existe claridad en la disminución de la carga fiscal empleando medios ilícitos (“tax avoidance”) y en los conceptos de “tax evasión” y “tax fraud”.

En éste punto, apunta CALDERÓN CARREÑO, no sólo existen diferencias substanciales entre los estados miembros de la Unión Europea sino también que los conceptos son vagos e inciertos dentro de cada uno de los Estados.

---

<sup>499</sup> Calderón Carreño, “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 193.

Por ello, el Informe Rudding propuso ciertos conceptos: 1) “tax fraud” (intención de evadir o evitar impuestos por medios ilegales); 2) “tax evasión”. El Informe señala que la expresión tiene distintos significados en las distintas lenguas; 3) “illegitimate tax avoidance”. El contribuyente cumple con la Ley pero actúa en forma abusiva porque quiere disminuir su carga fiscal. En los convenios de doble imposición y normas comunitarias se utiliza para referirse a esta figura la expresión “evasión fiscal”; 4) “legitimate tax avoidance”. Alude a la economía de opción.

No obstante, el Informe reconoce que aún cuando se admitan los conceptos que propuso, en la práctica es confuso dilucidar si una operación vulnera o no la legislación fiscal y ello con tanta más razón cuando cada país emplea sus propios criterios de distinción y determina de modo distinto cuándo una operación es legítima.

CALDERÓN CARREÑO señala que las diferencias se volvieron a poner de manifiesto en el Wintercourse de 1995 (Alemania, Bélgica, Francia, Reino Unido, Países Bajos) donde, coincidiendo con el Informe Rudding se manifestó que es imposible e indeseable la armonización de esta materia en el estado actual de la integración jurídica y en el Congreso de la IFA, realizado en Canadá en 1994, en que se señaló el diferente acercamiento y grado de tolerancia de cada país frente a las conductas fraudulentas o de evasión fiscal.

La falta de uniformidad de los conceptos, la falta de reconocimiento bilateral de las medidas antifraude y la dificultad de crear organismos concertados para la lucha contra el fraude fiscal han determinado la búsqueda de mecanismos estandarizados de información entre los Estados miembros acerca de los conceptos que hemos indicado.

En nuestro país, el delito tributario no está previsto en un texto legal expreso, como delito precedente del lavado de activo.

Las actividades ilícitas que constituyen delitos precedentes del blanqueo de capitales están descritas en las siguientes disposiciones legales:

a) la Ley 17.016, artículo 54.- “El que convierta o transfiera bienes, productos o instrumentos que procedan de cualquiera de los delitos tipificados por la presente ley o delitos conexos, será castigado con pena de veinte meses de prisión a diez años de penitenciaría”.

b) la Ley 17.343, de 22/X/1998 que incorpora al art. 5° de la Ley N° 17.016, el siguiente texto: Artículo 81.- Los delitos tipificados en los artículos 54 a 57 de la presente ley se aplicarán también cuando su objeto material sean los bienes, productos o instrumentos provenientes de delitos tipificados por nuestra legislación vinculados a las siguientes actividades: terrorismo; contrabando superior a U\$S 20.000 (veinte mil dólares de los Estados Unidos de América); tráfico ilícito de armas, explosivos, municiones o material destinado a su producción; tráfico ilícito de órganos, tejidos y medicamentos; tráfico ilícito de hombres, mujeres o niños; extorsión; secuestro; proxenetismo; tráfico ilícito de sustancias nucleares; tráfico ilícito de obras de arte, animales o materiales tóxicos.

## 12) LEVANTAMIENTO SECRETO BANCARIO EN MATERIA TRIBUTARIA INTRODUCIDO POR LA REFORMA FISCAL.

La modificación que la Ley 18.083 introdujo en nuestro sistema tributario nacional no alcanzó al Derecho Penal Tributario perdiéndose una inmejorable oportunidad de plasmar en el orden jurídico una reforma estructural que actuara como un todo orgánico con la nueva realidad sistémica y permitiera reformular todo el sistema de infracciones fiscales y el delito de defraudación tributaria los que serían “aggiornados” y mejorados en su descripción típica.

El legislador únicamente introdujo una disposición aislada cuyo tenor engendra e incorpora al orden jurídico vigente una nueva excepción al secreto bancario.

En nuestro régimen legal vigente el secreto bancario constituye el principio general y una regla básica sobre la que se apoya y construye nuestro sistema financiero.

Este instituto configura una herramienta eficaz para la protección integral de un bien jurídico objeto de tutela constitucional como es la libertad individual que en este caso se concreta en la custodia de la intimidad y la privacidad.

Como todo principio general su régimen de excepciones debe estar regulado por el principio de máxima taxatividad, hallarse fijado indefectiblemente por la Ley nacional y ser interpretado en forma restrictiva.

Un incremento excesivo del régimen de excepciones o una regulación demasiado laxa o flexible de éstas supondría que por vía tangencial o indirecta se estaría debilitando el principio general.

El secreto bancario es la regla por lo que debe velarse para que la multiplicidad de excepciones, ya sean directas o indirectas, no lo transformen en un mero “derecho simbólico” carente de consistencia ya que de ser así estaríamos ante la flagrante violación de un derecho constitucional.

En el régimen de nuestro derecho positivo el secreto bancario es un instituto de marcada incidencia en el nacimiento y consolidación de la plaza financiera.<sup>500</sup>

Su estudio supone imperativamente considerar dos aspectos, por un lado, la obligación legal para la institución financiera de guardar secreto bancario so pena de configurar un delito (art. 25 Decreto-Ley 15.322), y por otro lado, la eventual posibilidad de que el secreto bancario sea una herramienta adecuada para cobijar negocios ilícitos y amparar el lavado de activos.

Frente a éste último aspecto deberá oponerse la permanente preocupación de operadores financieros y autoridades nacionales quienes actuarán como celosos custodios de la transparencia del sistema financiero procurando aplicar e interpretar correctamente el elenco de excepciones dentro de los límites que consagra nuestra normativa vigente.

Dado que el secreto bancario es una herramienta legal idónea para proteger el derecho a la privacidad e intimidad como manifestaciones del supremo bien jurídico libertad tenemos que tener presente que toda violación de éste supone inexorablemente la violación de un derecho fundamental inherente a la persona humana y consagrado a texto expreso en la carta magna como es la libertad (arts. 7 y 72 de la C.N.).

El secreto bancario no solo tutela el interés privado de una persona sino además el interés público de mantener la estabilidad, equilibrio, solidez y credibilidad del sistema financiero.

---

500 Olivera García, Ricardo, *Banca Off Shore en el Uruguay*, Instituto de Estudios Empresariales de Montevideo, 1991, p. 15.

La tutela del secreto bancario se vincula directamente con la protección de la libertad de la persona humana ya que la defensa de la privacidad y el derecho de mantener parte de la experiencia de la propia vida al margen del conocimiento de los terceros configura un atributo natural de la misma tal como lo reconocen los textos constitucionales, la Declaración de Derechos del Hombre de 1948 y otros pactos y declaraciones internacionales.<sup>501</sup>

También resulta ineludible considerar que el secreto bancario involucra el interés político de los Estados en la protección de la actividad financiera en beneficio de la economía pública.

La actividad bancaria es imprescindible en toda organización económica y social por lo que debe rodearse a la misma de las condiciones más adecuadas para su desarrollo en beneficio del cliente, del banquero y de la sociedad toda.

La primera y más relevante de esas condiciones es precisamente la confidencialidad y el deber de sigilo o reserva que conforman el pilar fundamental o eje central de la credibilidad del sistema financiero.<sup>502</sup>

Al decir de Pascual FIORE, el secreto bancario integra esa categoría de esencias jurídicas que recogen los intereses generales del Estado<sup>503</sup>, aquellos que el Profesor OPERTTI denomina como “normas de policía interna” y que usualmente conocemos como el Orden Público Internacional del país<sup>504</sup>.

El secreto bancario se configura como un estatuto de derecho (deber que en muchos países integra el respectivo orden público internacional).

Su particular jerarquía no puede ser ignorada a la hora de implementar instancias de cooperación judicial penal internacio-

---

501 Juarez Tavares, “La violación al sigilo bancario en fase de protección a la vida privada”, en *Revista Brasileira de Ciencias Criminales*, Año I, Río de Janeiro, 1993, p. 105 y ss.

502 Espriella Ossio, Alfonso, *El Secreto Bancario. Historia de la Banca en Colombia*, Editorial Temis, Bogotá, 1975, p. 15.

503 Fiore, Pascual, *Derecho Internacional Privado*, T. 1, Góngora y Compañía Editores, Madrid, 1878, p. 60 y ss.

504 Cervini, Raúl, citando a Opertti, Didier, en *Secreto Bancario en el Uruguay*, p. 35.

nal por lo que en todo caso deberá primar el principio de respeto a la Ley interna procesal y sustancial del Estado requerido.

Esto significa que no podrán sortearse los requisitos de forma y fondo que la Ley interna exige para el relevamiento judicial del secreto bancario bajo el simple expediente de la cooperación judicial penal internacional.

El desconocimiento del principio del debido respeto a la Ley interna del Estado rogado transformaría automáticamente la recíproca ayuda judicial penal en “mera cortesía internacional exenta de garantías jurídicas”.<sup>505</sup>

Teniendo presente todas las consideraciones formuladas precedentemente ingresamos al análisis de los artículos 53 a 56 de la Ley 18.083, los que rezan:

**Artículo 53: Levantamiento voluntario del secreto bancario:** “La Dirección General Impositiva (DGI) podrá celebrar acuerdos con los contribuyentes en los que éstos autoricen, para un período determinado, la revelación de operaciones e informaciones amparadas en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.

La autorización conferida por los contribuyentes en los términos del inciso anterior tendrá carácter irrevocable y se entenderá dirigida a todas las empresas comprendidas en los artículos 1 y 2 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982.

Para quienes otorguen la autorización referida en el inciso anterior, la DGI podrá reducir el término de prescripción de sus obligaciones tributarias. En tal caso, los términos de cinco y diez años establecidos por el artículo 38 del C.T., podrán reducirse a dos y cuatro años respectivamente”.

Consideramos que la autorización para el relevamiento del secreto bancario sólo puede concederse válidamente para operaciones ciertas y determinadas debiendo descartarse toda hipótesis de autorizaciones genéricas o por tiempos indeterminados.

---

505 Conclusiones extraídas de la Segunda Reunión Conjunta de Consejos Consultivos y de Dirección del Internacional Center Of Economic Penal Studies realizada en Julio de 1994 en Nueva York, Usa.

También consideramos que la referida autorización puede ser perfectamente revocada por quien la concedió con las mismas formalidades configurando a nuestro parecer una práctica legislativa desaconsejable aquella que pregona la imposición de la irrevocabilidad de la autorización concedida.

No resulta legítimo privar al titular de una o varias cuentas bancarias de su derecho de revocar la autorización para el relevamiento del secreto bancario que confirió originalmente ya que ello constituye una restricción ilegítima del derecho a la privacidad como manifestación del bien jurídico libertad.

Entendemos que la institución bancaria como confidente necesario así como no puede desconocer la autorización que le otorga el titular de las cuentas bancarias para quedar relevada del secreto bancario y así poder divulgar lícitamente información que, de principio es esencialmente reservada, tampoco podrá desconocer la revocación que éste haga de la referida autorización original.

Estimamos que toda vez que una institución financiera sea informada por su cliente, en forma expresa, de su voluntad de revocar la autorización inicialmente concedida de levantar el secreto bancario de una o varias de sus cuentas, deberá acatar inmediatamente la misma y abstenerse de suministrar más información de su cliente, so pena de incurrir en responsabilidad, hasta tanto no exista una orden judicial acompañada de la correspondiente resolución fundada que lo releve en forma expresa de su obligación legal de guardar reserva.

**Artículo 54: Levantamiento del secreto bancario:** “Cuando la administración tributaria presente una denuncia fundada al amparo del artículo 110 del C.T., y solicite en forma expresa y fundada ante la sede penal el levantamiento del secreto bancario a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, las empresas comprendidas en los artículos 1 y 2 de dicha norma quedarán relevadas de la obligación de reserva sobre las operaciones e informaciones que estén en su poder, vinculadas a las personas físicas y jurídicas objeto de la solicitud, siempre que no medie en un plazo de treinta días hábiles, pronunciamiento en contrario del Fiscal competente o del Juez de la causa. En tal hipótesis, el levanta-



miento del referido secreto alcanzará exclusivamente a las operaciones en cuenta corriente y en caja de ahorro.

Transcurrido el plazo a que refiere el inciso anterior, o mediante resolución judicial expresa favorable en las condiciones generales del artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, la Sede dará curso a la solicitud comunicando dicha determinación al Banco Central del Uruguay, el que a su vez recabará de los sujetos regulados la información que pueda existir en poder de éstos”.

Ésta disposición es incuestionablemente la más criticable de todas ya que consagra un mecanismo de relevamiento del secreto bancario que colide con los más elementales principios garantistas.

Según esta norma, toda vez que la administración fiscal presente una denuncia fundada por el delito de defraudación tributaria (art. 110 del C.T.) y peticione expresa y fundadamente en la misma el levantamiento del secreto bancario, ello implicará que las empresas de intermediación financiera, mencionadas en los artículos 1 y 2 de la Ley 15.322, quedarán relevadas de su obligación legal de guardar reserva sobre las cuentas corrientes y cajas de ahorro de las personas denunciadas, ya sean físicas o jurídicas, siempre y cuando en un plazo de treinta días no medie un pronunciamiento contrario a dicho relevamiento proveniente del fiscal competente o del juez de la causa.

Este artículo consagra un procedimiento abominable para obtener el relevamiento del secreto bancario ya que de no existir un pronunciamiento fiscal o judicial en contrario a él dentro del término de 30 días a contar de la denuncia de la administración fiscal por el delito de defraudación tributaria conteniendo solicitud expresa del referido relevamiento, los confidentes necesarios quedarán relevados de su obligación de guardar sigilo sobre las operaciones de sus clientes.

Reprobamos por ilegítimo este procedimiento, entendemos que debió recurrirse a la tesis inversa, instaurándose la fórmula que establece que hasta tanto no exista un pronunciamiento fiscal o judicial favorable a la solicitud de levantamiento de secreto bancario comunicado en forma expresa al confidente forzoso no se entenderá que éste queda exonerado de su obligación de guardar reserva.

Para considerarse como legítima la restricción de un derecho, cualquiera que fuere, con excepción de la vida, bien supremo por excelencia, debe existir un pronunciamiento judicial expreso, dictado en legal forma, tal como lo prescribe el art. 25 del Decreto-Ley 15.322 que consagra el relevamiento del secreto bancario, que no es otra cosa que una limitación legal del derecho a la privacidad e intimidad, únicamente cuando exista resolución fundada dictada por el Juez en lo Penal y fundamentada en la necesidad de perseguir un delito o el cumplimiento de una pensión alimenticia.

La Ley deja desprotegido y acéfalo de abrigo al bien jurídico libertad ya que la sola apatía judicial, es decir el no pronunciamiento expreso de la justicia competente dentro del término de treinta días, exime al confidente necesario de su obligación de guardar sigilo obligándole a divulgar información reservada de sus clientes a la denunciante satisfaciendo así la pretensión de ésta.

Bastará que la justicia competente nada diga dentro del término de treinta días para que las empresas de intermediación financiera queden eximidas de su obligación legal de guardar reserva sobre las cuentas de sus clientes.

Por vía de una omisión relevante de la justicia competente (es decir el no pronunciamiento dentro del plazo de 30 días) se consagra un avasallamiento irreverente del bien jurídico libertad explicitado en el derecho a la privacidad de sus titulares.

Es por demás obvio, que el levantamiento del secreto bancario, obtenido en estas condiciones tan poco garantistas, no está encaminado a descubrir una capacidad contributiva distinta de la denunciada por el Contribuyente, sino lisa y llanamente, a dismantelar un instituto destinado a la tutela de la intimidad y de ese modo permitir a la administración fiscal averiguar datos sobre el contribuyente y demás personas relacionadas con él en la denuncia.

No nos cabe duda que la dirección dogmática de este nuevo artículo, no es la de facilitar y mejorar la lucha contra el delito tributario y especialmente el crimen fiscal organizado, sino satisfacer los bríos recaudadores de la administración tributaria.

En este caso se ha regulado el procedimiento de levantamiento del secreto bancario de modo similar al instaurado para la clausura de establecimientos comerciales como sanción tributaria,

ya que en ambos casos se estipula que la administración tributaria lograra su propósito explicitado en la denuncia, toda vez que en un plazo perentorio, la Justicia competente no se expida sobre la procedencia o improcedencia de la petición de ésta.

Es ésta una nueva manifestación legislativa que pauta una peligrosa tendencia dirigida a violar por esta vía el principio de igualdad de las partes ante la Ley en favor del Estado, ya que privilegia los derechos de éste por sobre los particulares y en definitiva, con ello, no hace otra cosa que contribuir a consolidar e incrementar, más aún, la hegemonía de la administración tributaria por sobre los contribuyentes y administrados.

Naturalmente, esta prevenda legal que obtiene la administración tributaria de poder ver satisfecha su pretensión de obtener el levantamiento del secreto bancario de sus denunciados por presunta defraudación fiscal, por el mero decurso del tiempo (30 días) sin que exista un pronunciamiento judicial en contrario, es privativa de ella y en ningún caso es aplicable a las denuncias que puedan formular los particulares.

Entendemos que el procedimiento consagrado en el art. 54 de la Ley 18.083, inverso al debido, es claramente inconstitucional, tanto o más que la regulación de la mentada clausura de establecimiento comercial.

En igual sentido el Instituto de Finanzas Públicas ha sostenido que "...el cierre de establecimientos por la administración es inconstitucional pues tratándose de una pena que implica la privación de derechos individuales sólo puede ser aplicada por los órganos jurisdiccionales..."<sup>506</sup> y ello naturalmente, como consecuencia de un debido proceso.

Igual criterio han expresado autores de la talla de VALDÉS COSTA, HUERTAS, BERRO, etc.

**Artículo 55: Alcance del secreto bancario:** "Interpreta-se que no está incluida en el secreto profesional a que refiere el artículo 25 del Decreto-Ley N° 15.322, de 17 de setiembre de 1982, la información que la administración tributaria solicite a las instituciones de intermediación financiera comprendidas en dicha

---

506 Dictamen del Instituto Uruguayo de Finanzas Públicas citado por Valdés Costa en *Código Tributario* Anotado y Comentado, p. 505.

norma, en relación a las obligaciones tributarias originadas en su condición de contribuyentes. Dicha información no podrá ser utilizada por la administración en relación a terceros”.

La norma es diáfana en cuanto a que el secreto bancario a que refiere el art. 25 del Decreto-Ley 15.322 no comprende la información que la administración fiscal solicite a las empresas contenidas en los artículos 1 y 2 del referido Decreto-Ley en su condición de contribuyentes.

Dicho de otro modo las empresas de intermediación financiera tienen la obligación legal de guardar secreto sobre las cuentas de sus clientes debiendo negarse a suministrar o revelar información acerca de éstas sino media resolución fundada dictada por el Juez competente y fundamentada en la necesidad de perseguir un delito o asegurar el cumplimiento de una pensión alimenticia pero no podrán resistirse a brindar información sobre su propia operativa como contribuyentes fiscales.

**Artículo 56:** “Facúltase a la Dirección General Impositiva (DGI) y al Banco de Previsión Social (BPS), bajo resolución fundada, para el cobro de los tributos que recauda y/o administra, incluidas las multas, recargos y demás sanciones, a solicitar en los juicios ejecutivos que inicie y en las medidas cautelares que solicite, el embargo de las cuentas bancarias de los sujetos pasivos y de los responsables solidarios, sin necesidad de otra identificación que el nombre completo o la razón o denominación social del demandado o cautelado, conjuntamente con cualquier número identificador como ser el de los siguientes documentos o registros: cédula de identidad, pasaporte, documento de identidad extranjero, inscripción en el Registro Único de Contribuyentes de la DGI, o inscripción en el BPS. Dicho embargo se notificará al Banco Central del Uruguay (BCU), quien lo comunicará por un medio fehaciente a todas las empresas comprendidas en los artículos 1 y 2 del Decreto-Ley N° 15.322, del 17 de setiembre de 1982, en un plazo de dos días hábiles contados a partir del día siguiente al de la notificación. El embargo de las cuentas bancarias a que refiere este artículo quedará trabado con la providencia judicial que lo decrete y se hará efectivo con la notificación del mismo a las empresas comprendidas en los artículos 1 y 2 del Decreto-Ley N° 15.322, del 17 de setiembre de 1982, por parte del BCU, según lo dispuesto en el inciso anterior. Las empresas

comprendidas en los artículos 1 y 2 del Decreto-Ley N° 15.322, del 17 de setiembre de 1982, que tengan cuentas bancarias abiertas a nombre del demandado o cautelado embargadas conforme a lo dispuesto en este artículo, deberán informar a la Sede judicial, en un plazo de tres días hábiles contados a partir de la notificación que les realice el BCU, según lo dispuesto en el inciso primero, la existencia y cuantía de los fondos y valores, en cuenta corriente, depósito o cualquier otro concepto, de los cuales el titular es el embargado. Dichos datos sólo podrán ser tenidos en cuenta a los efectos de adoptarse los embargos específicos que sobre los citados bienes disponga la Sede judicial interviniente, no constituyendo medio de prueba hábil para la determinación de tributos del embargado o de terceros, salvo en el caso del contribuyente por sus impuestos propios, cuando el mismo lo hubiera autorizado expresamente”.

Esta disposición hace extensivo el régimen de medidas cautelares fiscales al ámbito bancario pudiendo trabarse embargos preventivos sobre las cuentas de los presuntos deudores fiscales.

Antes de acceder a la implantación de medidas cautelares de esta índole sobre las cuentas bancarias de los demandados (presuntos deudores fiscales) el Juez competente deberá analizar de manera muy rigurosa su procedencia y legitimidad ya que se trata de medidas susceptibles de causar gravámenes irreparables debiendo rechazar las mismas toda vez que no constate fehacientemente que existe una presunción cierta, vehemente y fuerte de peligro para la satisfacción o concreción futura del presunto crédito fiscal reclamado por la administración tributaria.

Las medidas cautelares deben limitarse a su específica finalidad, en este caso a evitar males ciertos y futuros para la integridad y satisfacción del presunto crédito fiscal, o como se dice, siguiendo una frase feliz, “para evitar que la justicia, como los guardias de la opera bufa, esté condenada siempre a llegar demasiado tarde”.<sup>507</sup>

---

507 Couture, Eduardo J. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, p. 326, Editorial Depalma.



## XVI

# ALGUNAS CONSIDERACIONES TENDIENTES A AJUSTAR EL SISTEMA REPRESOR EN LOS CÁNONES DEL DERECHO PENAL LIBERAL

Existe una creciente preocupación que obliga a buscar un derecho conducente a reprimir aquellas conductas que atentan contra los fines que hacen a la acción del Estado.

Considero necesario el poder asegurarse que las conductas mencionadas tengan verdadera relevancia penal. Ya que, recordemos, que en un Estado de Derecho, el Derecho Penal es secundario, siendo que no se debe acudir al derecho punitivo en aquellos casos en que se puede proteger el bien común por medios no lesivos para los derechos de los ciudadanos, sobre todo en lo que hace al derecho tributario y sus exigencias.

Lo importante resultará de la aplicación de aquellos procedimientos propios de un Estado de Derecho y no de medios coercitivos.

El cumplimiento o no de la tributación implica movimientos volitivos conscientes, y ellos no se dan al azar sino que convergen una serie de factores asociados generalmente con otros de tipo socio-político y económico.

Actualmente se puede destacar la incidencia de los delitos graves de tipo económico, emanados de aquellos delincuentes de “cuello blanco” (los white collar), quienes silencian enormes sumas de dinero (negro), lo que implica además deliberadas conductas de evasión fiscal.

Existe una falta de conciencia social, inherente a cada país o región, pero que parece mantener un denominador común, más allá de toda idiosincrasia: la idea de no tributar.

Aquí me resulta menester expresar mi pensamiento referente a que el Derecho Penal no es mágico, como así tampoco lo es la Ley Penal Tributaria.

De allí mi convicción de que aumentando las penas o creando nuevas conductas penadas no se acabará con el déficit fiscal.

Por el contrario, me inclino a pensar que ejerciendo presión fiscal en aquellos casos en que ya dejaron de ser de excepción y brindando a los ciudadanos transparencia en el gasto público, el Derecho Penal Tributario será efectivo y madurará la conciencia ciudadana en materia fiscal.

Para combatir el delito no hacen falta medidas represivas, salvo casos de excepción, sino medidas de tipo preventivo; en materia fiscal es lo mismo.

Hace falta austeridad en el gasto público, hace falta fiscalización eficaz en los grandes evasores y hacen falta penas efectivas (obviamente después de un debido proceso) y proporcionales al delito cometido.

El principio de igualdad del art. 8 de la C.N. debe ser efectivo, la Ley Penal Tributaria debe llegar a todos y en especial a aquellos que utilizan su inteligencia para evadir al Fisco y más especial aún a los grandes contribuyentes que evaden.

Por todo ello es que se impone efectuar un programa novedoso de política criminal o criminológica que sea de carácter tanto preventivo como represivo, a fin de poder detectar con exactitud la enorme evasión de divisas, las inversiones en “negro”, el ocultamiento y la usura.

También es indispensable detectar a quienes deben pagar impuestos y contribuciones, a fin de que no los evadan.

Aquí se trata de crear confianza, apelando al sentido de nacionalidad de los ciudadanos para que lo antedicho pueda ser de cumplimiento efectivo.

Asimismo, es conveniente que la legislación penitenciaria vaya evolucionando de manera que se vayan resocializando las cárceles, adhiriendo a un ideal reeducativo. Es así que el Juez en su sentencia es quien debe establecer los pasos conducentes a una sanción que permita alcanzar la función resocializadora.



Este es el motivo por el cual sostengo que las penas de multa grave, las de contenido patrimonialmente aflictivo para el infractor o aquellas que no suponen privación efectiva de la libertad ambulatoria deben aplicarse más que las privativas de libertad, en particular para los delincuentes económicos.

En estos casos es donde deben implementarse medidas sustitutivas de la privación efectiva de libertad imponiéndoles a los delincuentes fiscales o económicos la realización de tareas cuya efectivización y cumplimiento repercute positivamente en la comunidad por ellos mismos vejada.

Suecia ha sido un buen ejemplo al respecto donde se emplean múltiples alternativas sustitutivas de las penas de prisión con resultados excelentes en un contexto de juicios sumarísimos, con un máximo de duración entre los seis meses al año.

Estimamos conveniente reiterar por enésima vez nuestra crítica y oposición a las tesis que bregan por un incremento de los montos punitivos como instrumento para tornar más eficaz el combate contra la criminalidad fiscal, entendemos que la solución transita por otros ámbitos. Se ha pretendido, al pugnar por el incremento de los mínimos punitivos de algunos delitos fiscales, obstaculizar la posibilidad de excarcelación provisional (por supuesto, en el marco de una inadecuada interpretación del funcionamiento de las medidas cautelares de coerción personal en el proceso penal), pretendiendo así utilizar a la prisión preventiva como un anticipo de pena, en clara y censurable orientación de prevención general negativa, apartándose del modelo constitucional en materia de fundamento y fines de la pena.

En la medida en que el gasto público sea traducido en bienestar para la sociedad, el Estado estará legitimado para perseguir las conductas de quienes evaden.

Pero no obstante esto, sólo puede haber sanción en el campo tributario cuando existe una fundada ofensa a la Ley.

Seguro que, con la vista hacia el futuro, habrá que recurrir a la educación como forma de incidir en la reversión de nuestra cultura tributaria que es esencialmente proclive a la evasión fiscal.

Para establecer un patrón válido acerca de la criminalización de las conductas tributarias, se deben estudiar las causas

por las cuales se llega al incumplimiento de los deberes tributarios y de previsión social, tomando en cuenta obviamente la situación de cada país en la época en que se resuelve la misma.

El objetivo último será sin duda obtener el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y ello estará supeditado necesariamente a la creación y consolidación de una verdadera cultura tributaria, a la concientización generalizada de que el cumplimiento de la obligación de tributar supone un ejercicio de solidaridad social y a la moralización de la administración económica y pública en general.

## XVII

# LA REGIONALIZACIÓN DE LA HACIENDA PÚBLICA

Por otra parte, si bien es un tema que excede los límites preliminarmente impuestos al presente trabajo, una cuestión a tener presente de miras al futuro es la posibilidad (como presupuesto de un diseño global del Mercosur), de una hacienda pública regional.

Al respecto, señala el Profesor BAIGÚN que ello aún no se ha vislumbrado, no obstante poder observarse la concreción de estudios comparativos en materia tributaria que son demostrativos de una conciencia sobre la necesidad de armonizar las disposiciones de los distintos Estados.<sup>508</sup>

Tal hacienda pública regional forma, al decir del nombrado, parte del contenido del modelo paradigmático y requiere “caracteres propios, un funcionamiento autónomo, congruente con el reconocimiento de personalidad jurídica de derecho internacional decidido por el Protocolo de Ouro Preto (art. 34)”.

Llegado ese momento, habrá necesariamente que evaluar las condiciones de protección a disponer en atención a ese nuevo bien jurídico digno de tutela penal.

A modo de ejemplo, en el marco de un proceso de integración mucho más avanzado que el nuestro (la Comunidad Económica Europea), puede recordarse que el art. 305 del C.P. español vigente, además de proteger a la hacienda pública estatal, autonómica o local incorpora expresamente la protección de la hacienda de las comunidades cuando la cuantía defraudada excediere de 50.000 euros. Asimismo, en dicho texto, el legisla-

---

<sup>508</sup> Baigún, David, “Integración regional y delitos económicos”, en *Teorías Actuales en el Derecho Penal (75° Aniversario del Código Penal)*, Bs. As., Ad-Hoc, 1998, p. 502 y 503.

dor español ha optado por separar el fraude de subvenciones comunitarias del de subvenciones públicas internas, que han quedado regulados en preceptos distintos aunque en el mismo título referido a los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social, opción que FERRÉ OLIVÉ ha indicado como correcta en cuanto diferencia claramente la tutela de los intereses nacionales y comunitarios.<sup>509</sup>

En estos casos, el bien jurídico protegido es la hacienda pública comunitaria, en su vertiente de sistema presupuestario o sistema de gastos. Destaca el nombrado la importancia de proteger los intereses financieros de las Comunidades Europeas por el volumen alarmante de su fraude, siendo que el principal instrumento de política económica para poder alcanzar múltiples objetivos a través del fomento de determinados ámbitos económicos y sociales, es la subvención comunitaria.

El Derecho Comunitario es considerado Derecho Supranacional. Como tal, tiene un rango jerárquico superior al derecho interno. Por otro lado, pueden ser invocadas directamente ante los tribunales, pues la recepción de este tipo de normas es automática. En cuanto a lo que a la materia financiera se refiere, la Unión Europea se basa en la cesión de competencias que se realiza en el Tratado de Adhesión para acceder a ésta. Para estos efectos, la Comunidad se vale de sus Directivas con el propósito de una armonización fiscal europea en forma y medios.

En la unión europea los intereses financieros deben ser enlazados en aquellos valores de carácter patrimonial y económico reconocidos en el llamado “acervo comunitario” y que, por tanto, tiene carácter colectivo y ultrapasan los valores particulares de cada uno de los Estados miembros.

La existencia de bienes jurídicos comunitarios, como señala TIEDEMANN, están por encima de los bienes jurídicos particulares.

El tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea de 1957 no dispuso de competencia en materia de Derecho Penal.

---

509 Ferré Olivé, Juan C., “El fraude de subvenciones comunitarias”, Jornadas de Derecho Penal Económico. La actividad empresarial bajo la perspectiva del Nuevo Código Penal, Oviedo, Federación Asturiana de Empresarios, 1997, p. 125.

Durante la década de los setenta se entendía que el Derecho Penal no podía ser competencia de la comunidad europea por que el “*ius puniendi*” es una expresión de soberanía de los Estados.

Sin embargo en la actualidad esta idea se encuentra en una profunda fase de revisión donde rige el principio de la primacía del Derecho Comunitario sobre el Nacional conformándose el concepto de “espacio judicial europeo” como la culminación de la unidad del mercado común, del espacio comercial y económico y fundamentalmente con la presentación de un “*corpus iuris*” como instrumento jurídico que pretende armonizar las distintas regulaciones de los ordenamientos penales de los Estados miembros en materia de protección de los intereses financieros.<sup>510</sup>

El “*corpus iuris*” es el resultado de un estudio comparativo de los ordenamientos penales de los Estados miembros que tiene por finalidad, siguiendo el “principio de armonización”, unificar el tratamiento penal de los intereses financieros de la unión europea.

Se trata de figuras delictivas que los ordenamientos penales de los Estados miembros proveen también para la protección de su propia hacienda.

---

510 Declaración del Consejo Europeo del 5 y 6 de Diciembre del Año 1977 y Exposición de Motivos del Corpus Iuris, p. 23.



## XVIII. CONCLUSIONES

1) Hemos querido resaltar a lo largo de todo este trabajo las estrechas relaciones que guarda la materia fiscal con la constitución, pues ésta es el “palladium de la seguridad jurídica”, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe ser objeto primordial de las leyes.

Uno de los pilares fundamentales del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de Constitucionalidad que se enuncia diciendo que no basta con que la relación jurídico tributaria se rija por lo que preveía y expresamente determine la Ley aplicable, sino que esta Ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos debe evitar contradecirlos.

Es evidente que la influencia de la materia fiscal en el entramado social se ha ido incrementando notoriamente en los últimos tiempos lo que ha propiciado una mayor vinculación de los principios tributarios al orden constitucional.

Es incuestionable el fortalecimiento de la importancia social y psicológica que ha ido adquiriendo el tributo como consecuencia del incremento de los niveles de voracidad de nuestras políticas tributarias.

Esto último nos ha llevado a redoblar nuestro compromiso en aras de denunciar toda forma de menoscabo de la competencia tributaria normativa que el principio de reserva de Ley atribuye en forma exclusiva al Poder Legislativo.

El sistema tributario debe despojarse de toda posible contradicción con el orden constitucional, debiendo acotarse en forma precisa su ámbito de aplicación, y las potestades de la administración fiscal, que serán esencialmente regladas, no deberán nunca quedar libradas a la mera decisión del poder político que suele desconocer los límites jurídicos, sino estar enmarcadas

en forma rigurosa dentro de los parámetros y principios que impone la Carta Magna.

Cualquier apartamiento de esta línea directriz traerá aparejada una indiscriminada infiltración de esta tendencia cada vez más creciente de la administración fiscal a ultrapasar los límites constitucionales y a desconocer las garantías y derechos de los contribuyentes lo que provocara, más temprano que tarde, un debilitamiento de todo el andamiaje tributario de legalidad y seguridad jurídica.

Dicho en otras palabras, siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado, cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Verdaderamente, afirmar la independencia del Derecho Tributario no significa una suerte de autosuficiencia, a la que ninguna rama de la Ciencia Jurídica podría pretender acceder. Hablamos, sí, de relación entre las diversas ramas de una Ciencia, pero con la unidad que es fundamental del Derecho.

Es por ello que podemos hablar de un Derecho Constitucional Tributario, que sería una parte del Derecho Constitucional que sólo puede considerarse “tributario” por el objeto al cual se refiere y cuya tarea es la típica y propia de las normas del Derecho Constitucional: regular el poder público y organizar el Estado.

El derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de aquellos países en que éstas existen y aún cuando no sean constituciones escritas. Asimismo estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder, es decir, las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales.

De ahí la fundamental importancia que tiene estudiar el fenómeno tributario y las potestades de la administración fiscal desde una óptica rigurosamente constitucionalista.

2) Consideramos relevante destacar que toda restricción de la libertad individual, protegida constitucionalmente, se justifica



solo frente a comportamientos ofensivos, anclados a una lesión o al menos a una grave puesta en peligro de una objetividad jurídica tutelada, entendida como una entidad de valor tal que merece una tutela penal.

3) A la Constitución le asignamos el poder de forzar y obligar al legislador ordinario a perseguir las finalidades estatales que emergen de ella, tanto explícita como implícitamente, así como a no inculpar hechos que concretan el ejercicio de derechos constitucionales o a inculpar hechos que lesionan los bienes que cuya tutela sirve de límite respecto de los derechos mismos.<sup>511</sup>

De los principios constitucionales derivados en preceptos concretos se hace derivar el hecho que la sanción penal debe infligirse como “última y extrema ratio”.

Es decir que el ilícito penal puede concretarse exclusivamente en una lesión significativa de un valor constitucionalmente relevante.

De modo tal que cuanto más alto es el nivel que ocupa el bien en la escala de los valores contenidos por la Constitución, tanto más se justifica la aplicación de la pena para aquellos comportamientos caracterizados por una efectiva peligrosidad social.<sup>512</sup>

Por el contrario, cuanto más desciende el nivel del bien en la tabla de valores, tanto más la intervención penal debe colorearse de *extrema ratio*.<sup>513</sup>

4) Los principios del Derecho Penal Tributario deben estar en consonancia con los principios del Derecho Tributario y del Derecho Penal Común y éstos a su vez con los preceptos constitucionales como expresión ineludible del “paradigma de la continuidad jurídica”.

Son de recibo en el Derecho Penal Tributario todos los principios y dogmas del Derecho Penal Común y del Derecho Tributario.

---

511 Bricola, *Teoría general del reato*, p. 14.

512 *Idem* anterior, pp. 15 y 16.

513 *Idem* anterior.

Los principios prenombrados tienen como cualidad más relevante la de construir criterios de limitación formal y material que deben guiar siempre la elaboración de figuras penales y los procedimientos de la administración tributaria.

El deber de solidaridad social que inspira la obligación tributaria debe asentarse en una **cultura de regularidad o legalidad tributaria**.

El Derecho Penal Tributario, al igual que el Derecho Penal Común, debe montarse y estructurarse sobre la base de un número mínimo de tipos legales todos ellos inculminables únicamente a título de dolo.

Es posible que la eficacia del Derecho Penal Tributario guarde estrecha relación con la escasa cantidad de tipos penales dolosos que lo conformen.

Solo aquellas conductas pasibles de provocar una gran dañosidad social y una efectiva afectación o lesividad del bien jurídico tutelado deben ser pasibles de una punición adecuada y proporcional, debiendo quedar excomulgadas del fuero penal todas aquellas violaciones de escasa dañosidad social o nocividad comunitaria que no justifican de modo alguno el encuadre típico.

La normativa constitucional proporciona fundamento y límite a la potestad tributaria.

5) Los llamados delitos fiscales, ya sea los que afectan los derechos de percepción y en definitiva las arcas de la Dirección General Impositiva o del Banco de Previsión Social, ofenden simultáneamente dos bienes jurídicos de singular relevancia dentro del ámbito del ordenamiento jurídico, como son, la hacienda pública y economía pública.

Por eso se tratan de delitos de naturaleza pluriofensiva pues ofenden o atacan pluralidad bienes jurídicos, en este caso, dos de ellos, que se hallan íntimamente ligados y vinculados, conceptual y materialmente entre sí.

A nuestro juicio, los delitos fiscales transgreden, a modo de conclusión, en primer lugar a la hacienda pública por obstaculizarle al Estado su legítimo derecho a percibir los tributos y en segundo lugar a la economía pública pues a falta de recaudación por no pago de tributos las cajas públicas quedan acéfalas de

contenido y ello atenta contra el equilibrio y la estabilidad de la vida económica quedando privado el Estado de poder cumplir con sus fines cuyo renunciamiento le está vedado pues algunos de ellos constituyen su esencia, su razón de ser misma.

6) Las soluciones para evitar los probables abusos de la administración fiscal se deberán canalizar por dos vías fundamentales, a saber:

Un primer elemento a considerar consiste en la recuperación de la categoría de la ofensividad. Ello supone limitar la represión penal solo a hechos directamente relacionados, tanto en lo objetivo como en lo subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales, reduciéndose el elenco de figuras incriminadoras y renunciándose a toda forma de criminalización de las violaciones meramente formales y/o preparatorias.

Un segundo elemento es a nuestro juicio el dictado de un “Código Tributario” en la parte procedimental como un cuerpo autónomo de normas tendientes a proteger los derechos del administrado.

Sin perjuicio de ello creo que deben existir normas constitucionales que debidamente aplicadas en tiempo preciso por la Justicia sean suficientes para impedir los gruesos excesos del poder administrador.

Ello me hace inclinarme a favor de la necesaria e imprescindible instrumentación de una Codificación Fiscal en concordancia plena a las garantías constitucionales y a aquellas emanadas de los tratados internacionales.

7) Las principales causas de la evasión fiscal son de naturaleza económica y cultural debiendo adicionarse además los factores endógenos del sistema recaudatorio.

El factor económico es causa prioritaria de la evasión tributaria toda vez que una excesiva presión fiscal tiene una incidencia negativa y desfavorable en el ánimo de los contribuyentes quienes terminan relegando su voluntad de colaborar socialmente debilitando de forma notable el principio de solidaridad que configura un pilar esencial del sistema tributario.

Por otro lado una situación económica deplorable, prolongada en el tiempo, provoca el cese o interrupción de los flujos

que determinan a los contribuyentes a cumplir con las normas recaudatorias para privilegiar su propia subsistencia económica o procurarse un mínimo de beneficio económico para sí en detrimento de la comunidad.

Las pautas culturales, de diversa índole, ya sean éticas, políticas y psicológicas poseen una incidencia relevante en la creación de la conciencia tributaria y ella pauta, en gran medida, la conducta fiscal de los contribuyentes.

Por último no puede soslayarse que las deficiencias en los diversos ámbitos de control de la administración tributaria, menoscabada por la corrupción e ineficacia de algunos de sus agentes y la carencia de programas que posibiliten la ejecución eficiente de las tareas de contralor y recaudación configuran el mayor estímulo para la defraudación tributaria en nuestro país.

## APÉNDICE NORMATIVO DISPOSICIONES APLICABLES

### 1) CONSTITUCIÓN NACIONAL.

**Artículo 10:** Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan el orden público ni perjudican a un tercero, están exentas de la autoridad de los magistrados.

Ningún habitante de la República será obligado a hacer lo que la Ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe.

**Artículo 72:** La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la constitución no excluye los otros que son inherentes a la personalidad humana o se derivan de la forma Republicana de Gobierno.

**Artículo 85:** A la asamblea general compete: Establecer las contribuciones necesarias para cubrir los presupuestos, su distribución, el orden de su recaudación e inversión, y suprimir, modificar o aumentar las existentes.

### 2) DECRETO-LEY 14.306 DE 29/XI/1974 (CÓDIGO TRIBUTARIO) Y SU MODIFICATIVA LEY 15.294 DE 23/VI/1982.

**Artículo 1:** **Ámbito de aplicación:** las disposiciones de éste código son aplicables a todos los tributos con excepción de los aduaneros y los departamentales. También se aplicarán salvo disposición expresa en contrario, a las prestaciones legales de carácter pecuniario establecidas a favor de las personas de derecho público no estatales.

Son tributos aduaneros aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales.

Son tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental, cualquiera fuere el órgano

competente para su creación, modificación o derogación. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicarán a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional.

**Artículo 2: Principio de Legalidad.** Solo la ley puede...

1. Crear tributos, modificarlos y suprimirlos.
4. Tipificar infracciones y establecer las respectivas sanciones.

**Artículo 5:** La integración analógica es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exoneraciones ni infracciones.

**Artículo 8:** La ley tributaria en orden al tiempo. Las leyes tributarias se aplicarán a los hechos generadores ocurridos durante su vigencia. El hecho generador para cuya configuración se requiere el transcurso de un período se considerara ocurrido con la finalización del mismo, cuando sea de carácter permanente, se considerara ocurrido al comienzo de cada año civil.

**Artículo 10 inc. 1ro.:** Concepto de Tributo. Es la prestación pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

**Artículo 11: Impuesto.** Es el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

**Artículo 14: Obligación tributaria.** Es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

**Artículo 17 inc. 1ro.:** Contribuyente. Es la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

**Artículo 24: Hecho generador.** Es el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.

**Artículo 93: Infracciones tributarias.** Son la mora, la contravención, la defraudación, la omisión de pago y la instigación pública a no pagar los tributos.

Artículo 96: Defraudación (como infracción tributaria).

**Inciso primero:** es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido a expensas de los Derechos del Estado a la percepción de los tributos.

**Inciso 2do.:** se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la administración fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

#### DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

**Artículo 109: Normas aplicables.** Son aplicables al Derecho Tributario las normas de Derecho Penal con las excepciones establecidas en éste capítulo.

**Artículo 110: Defraudación tributaria.** El que directamente, o por interpuesta persona procediera con engaño con el fin de obtener para sí o para un tercero un provecho indebido a expensas de los Derechos del Estado a la percepción de los tributos será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

**Artículo 111: Instigación pública a no pagar los tributos.** El que instigare públicamente a demorar o rehusar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría.

#### 3) DECRETO-LEY 15.294 DEL 23/VI/1982.

**Artículo 19: Delito de apropiación indebida.** Incurrirán en el delito de apropiación indebida "...los agentes de retención y de percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva que no viertan el impuesto retenido o percibido dentro del término previsto por las normas vigentes".

4) LEY N° 11.496 DEL 27/IX/1959. APROPIACIÓN INDEBIDA POR NO VERTIMIENTO DE APORTES AL BANCO DE PREVISION SOCIAL.

**Artículo 27: Aportes de jubilaciones y pensiones.** Los patronos que no viertan los aportes descontados a sus obreros y empleados, dentro del término previsto por el artículo 11 de la Ley 6962, incurrirán en el delito de apropiación indebida.

5) LEY N° 12.570 DEL 23/X/1959.

**Artículo 31: Aportes del seguro de paro.** Quienes no viertan los aportes que corresponden a los trabajadores en el plazo previsto que rige para las contribuciones jubilatorias, incurrirán en el delito de apropiación indebida.

6) LEY N° 12.793 DEL 17/XI/1960.

**Artículo 17: Aportes por seguro de enfermedad, invalidez, etc. en el transporte automotor.** Quienes no viertan los aportes que correspondan a los trabajadores en el plazo que rige para las contribuciones por asignaciones familiares, incurrirán en el delito de apropiación indebida.

7) LEY N° 12.839 DEL 22/XII/1960.

**Artículo 21: Aportes a chamsec.** Los patronos que no viertan el importe retenido a sus trabajadores dentro de los plazos establecidos, serán castigados como autores de apropiación indebida.

8) DECRETO-LEY N° 15.319 DEL 30/VIII/1982.

**Artículo 2: Retención de sueldos y pasividades por los fondos sociales de vivienda.** Las retenciones a que se refiere el artículo uno (sueldos, jornales, remuneraciones o pasividades que correspondan a los integrantes de los fondos sociales de vivienda, creados por la Ley 13.728), deberán ser vertidas dentro de los diez días practicadas y su incumplimiento se reputará comprendido en el artículo 351 C.P..



9) LEY N° 17.963 DEL 19/V/2006.

**Artículo 7:** La suscripción de convenio de pago por aportes personales y el cumplimiento de las cuotas acordadas, determinará la suspensión de las acciones y procedimientos penales por la tipificación del delito de apropiación indebida (art. 11 de la Ley N° 6.962, de 6 de octubre de 1919, artículo 23 de la Ley N° 11.035, de 14/I/1948 y artículo 27 de la Ley N° 11.496, de 27 de setiembre de 1950).

10) CÓDIGO PENAL.

**Artículo 1: Concepto de delito.** Es toda acción u omisión expresamente prevista por la Ley penal. Para que ésta se considere tal debe contener una norma y una sanción.

**Artículo 17: Régimen de leyes penales especiales.** Las disposiciones del presente Código se aplican a los hechos previstos por leyes penales especiales, salvo que en éstas se establezca lo contrario.

**Artículo 351: Apropiación indebida.** El que se apropiare, convirtiéndolo en su provecho o en el de un tercero, dinero u otra cosa mueble, que le hubiera sido confiado o entregada por cualquier título que importare obligación de restituirla o hacer un uso determinado de ella, será castigado con tres meses de prisión a cuatro años de penitenciaría.



## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, 2ª ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999.
- Acosta, Eugenio Simón, *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1998.
- Adriasola, Gabriel, “Los delitos contra el orden tributario. Algunos problemas generales”, ver en Internet en [buscalegis.ccj.ufsc.br](http://buscalegis.ccj.ufsc.br).
- Aftalion, Enrique, *Tratado de Derecho Penal Especial*, T. 1. La Ley, Bs. As., 1969.
- Aftalion, Enrique, *Derecho Penal Administrativo*. Ediciones Arayú, Bs. As., 1955
- Aftalion, Enrique, “Acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en *Revista La Ley*, Tomo 37.
- Aguallo Avilés, Angel, “El Contribuyente ante la Hacienda Pública”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*, de Javier Lasarte, Salvador Ramírez y Angel Aguallo, Tecnos, Madrid.
- Altamirano Jacome, Lauro, “Evasión Fiscal de los Impuestos”, 1968.
- Alvarez Etchague, Juan Manuel, *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Buenos Aires, 2001.
- Antolisei, Francesco, *Manuale de Diritto Penale*, Parte Especial T. 1, Giuffrè Editore, Milano, 1982.
- Aparicio Pérez, José. *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*. Pamplona, Editorial Aranzadi, 1997.
- Arce, Enrique A. y Marum, Elizabeth A., “Omisión de determinar y cancelar obligaciones tributarias (artículo 5, Ley 23.771)”, en *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, año 2 N° III.

- Arlas, José, *Curso de Derecho Procesal Penal*, T. I., Montevideo, FCU, 1982.
- Arlas, José, *Manual de Derecho Procesal*, T.1, Montevideo, 1954.
- Baccaro, Marco, *Ordine público e riforma del diritto tributario*, Editorial Macciardi, Padova, 2004.
- Bacigalupo, Enrique, *Código Penal*, Doctrina y Jurisprudencia.
- Bacigalupo, Enrique, *Curso de Derecho Penal Económico*. Barcelona, Marcial Pons, 1998.
- Bacigalupo, Enrique, *Estudios sobre la Parte Especial del Derecho Penal*. Madrid, Akal, 1991.
- Bacigalupo, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Bs. As. 2001.
- Bacigalupo, Silvina. "Algunas Cuestiones de Participación en el Delito Fiscal y en el Delito de Administración Desleal". *Revista de Derecho Penal y Criminología*. 2ª Época, N° Extraordinario 1, Marzo de 2000.
- Bacrie, Estephane y Gavin, Paul, "La estructura del tipo tributario y la necesaria certeza impositiva en el estado democrático social de derecho", en *Revista mexicana de Ciencias Penales*, año 3, T. VI, Monterrey, 2005.
- Baigún, David, "Integración regional y delitos económicos", en *Teorías Actuales en el Derecho Penal (75° Aniversario del Código Penal)*, Bs. As., Ad-Hoc, 1998.
- Bajo Fernández, M., Pérez Manzano, M. y Suárez González, C., *Manual de Derecho Penal (Pe), Delitos Patrimoniales y Económicos*, 2ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1993.
- Bajo Fernández, Miguel - Bacigalupo, Silvina, *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2000.
- Bajo Fernández, Miguel - Bacigalupo, Silvina, *Delitos tributarios y previsionales*, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2001.
- Bajo Fernández, Miguel, *Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978.

- Bayardo Bengoa, Fernando, *Derecho Penal Uruguayo*, T. VI, Parte Especial, Vol. 3. Centro Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1970.
- Bayardo Bengoa, Fernando, *Derecho Penal Uruguayo*, T. IX, Parte Especial, Vol. 6. Facultad de Derecho UDELAR, Montevideo, 1979.
- Beccaria, *De los delitos y las penas*, Libertador, Bs. As., 2005.
- Berdugo Gómez de la Torre, I. - Ferré Olivé, J.C., *Todo sobre el fraude tributario*, Praxis, 1994.
- Berro, Federico, “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, en *Rev. Tributaria*, Julio-Agosto 1982, N° 49.
- Berro, Federico, *Delitos Tributarios en la denuncia penal en el delito de defraudación tributaria*, L.J.U., *Doctrina N° 4*.
- Berro, Federico, *La denuncia en el delito de defraudación tributaria*. Separata, libro.
- Berro, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*. 2° ed., F.C.U., Montevideo 1995.
- Binder, Alberto, *Introducción al Derecho Procesal Penal*, 2ª ed., Ad Hoc, Buenos Aires, 1993.
- Blovich, Saul y Cervini, Raúl, “Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas”; doc... ICEPS, Bv/586/ 2005. Ponencia en evento conjunto del ICEPS y el Morton Banking Center sobre “Derecho Penal Tributario del Tercer Milenio”, Nueva York, Diciembre 2005.
- Boix Reig, J. y Bustos Ramírez, J., *Los delitos contra la hacienda pública*, Madrid, 1987.
- Boix Reig, J. y Bustos Ramírez, J., “*Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social*”, en *Comentarios al Código Penal de 1995*, Coordinado por Vives Antón, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- Bottke, “Sobre la legitimidad del Derecho Penal Económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas hacia un Derecho Penal Económico Europeo”. Jornadas en

- Honor al Profesor Klaus Tiedemann, Estudios Jurídicos, 1992.
- Bricola, Franco, *Teoría general del reato*. Turín, 1974.
- Cairolí, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. I, Parte General. FCU, Montevideo, 1985.
- Cairolí, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. III, Parte Especial. FCU, Montevideo, 1988.
- Cairolí, Milton, *Curso de Derecho Penal Uruguayo*, T. IV, Parte Especial, FCU, Montevideo, 1989.
- Calderón Carreño, “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, en *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Camaño Rosa, Antonio, *Delitos contra la propiedad*, Ed. Medina, Montevideo, 1963.
- Camaño Rosa, Antonio, *La instancia del ofendido*, Ed. Medina, Montevideo 1947.
- Camaño Rosa, Antonio, *Reformas Penales Uruguayas*.
- Canestrari, “El sujeto responsable y la delegación de funciones y responsabilidad a título de concurso de persona en los crímenes fiscales”, en AA.VV, *I reati in materia fiscale*.
- Caparrós, Eduardo A.F., El delito del blanqueo de capitales, Madrid, Colex, 1998. Centro Argentino de Estudios Internacionales [www.caei.com.ar](http://www.caei.com.ar). Programa Derecho Internacional.
- Carnevalle, “El Reato Contra L'erario”, Legge XLVI, 1906.
- Carrillo, Julio, “Derecho Económico”, Suplemento Especial de *La Ley*, Febrero 2004.
- Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario Argentino. Ley 24.769*, 2ª ed.. Editores del Puerto, Bs. As. 2005.
- Cavero García, Percy. *La Responsabilidad Penal del Administrador de Hecho de la Empresa. Criterios de Imputación*. Barcelona, José María Bosch Editor, 1999.
- Cerni, Paolo, *Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Acertamento típico*, Meroni Editori, Milán, 2001.

- Cervini, Raúl, Contribución inédita para *Revista Arbitrada* (Texto Revisado), Universidad Católica del Uruguay, Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Democrático Social de Derecho. Montevideo, 2007.
- Cervini, Raúl, *Os processos de descriminalizacao*, 2ª ed. revisada da tradução, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2002.
- Cervini, Raúl, *Secreto Bancario en el Uruguay*, FCU, Montevideo, 1995.
- Chiara Díaz, Carlos A., “Ley Penal Tributaria y Previsional: Bien Jurídico Protegido. Los delitos de evasión simple y agravada”, Conferencia del Seminario Nacional sobre régimen penal tributario, Mar Del Plata, 5 y 6 de Septiembre de 2003.
- Chiara Díaz, Carlos A., *Ley Penal Tributaria y Previsional*, Santa Fe, 1997.
- Choclán Montalvo, José Antonio. “La Responsabilidad de Operadores Jurídicos, Asesores Fiscales y Agentes Mediadores en el Ámbito de los Delitos Contra La Hacienda Pública”. *Datadiar*. disponible en: [http://www.datadiar.com/actual/novedades\\_05/penal/blanqueo/d\\_may\\_02b.htm](http://www.datadiar.com/actual/novedades_05/penal/blanqueo/d_may_02b.htm)
- Choclán Montalvo, José Antonio. Sobre la autoría del “extraneus” en el delito fiscal – *Actualidad Jurídica Aranzadi* N° 580, Año 2003.
- Choclán Montalvo, José Antonio. *Responsabilidad de Auditores de Cuentas y Asesores Fiscales, Tratamiento Penal de la Información Societaria Inveraz*. Barcelona, Bosch, 2003.
- Christie, Nils, *Una sensata cantidad de delito*, Del Puerto, Buenos Aires, 2004.
- Colombo, Erik H. “Diligencias Preliminares”, en Curso sobre el Código del Proceso Penal Decreto Ley 15.032. Montevideo, 1984.
- Córdoba Roda, Juan, “El delito fiscal”, REDF, N° 15-16, Civitas.
- Corti, Horacio, “De la autonomía del derecho tributario”, en homenaje al 50º aniversario del “Hecho imponible” de Dino Jarach. Interoceánicas, 1994.
- Couture, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Depalma, Bs. As. 1990.

- Cury Urzúa, Enrique. *Derecho Penal, Parte General*. Ediciones Universidad Católica de Chile, Santiago, 2005.
- D'Amati, *Derecho tributario*, Turín, 1988.
- Damarco, Jorge H., "Los bienes jurídicos protegido por el derecho penal tributario", publicado en sitio web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales: [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar), sección doctrina.
- Darrel Mc Gowen; Daniel G. O' Day And Kenneth E. North "Criminal Tax Fraud", Tº 1, The Michie Company, Charlottesville, Virginia.
- Delgado García, Joaquín, *El Delito Fiscal*, Colex, Madrid, 1996.
- Dell'Ano, Tito, "I reati tributari in materia di imposte dirette e iva", Milán, 1992.
- Dentone, Carlos, "Algunas reflexiones sobre el delito de defraudación tributaria en el Código Tributario", *Rev. Tributaria*, T. II, No. 6, 1975.
- Dentone, Carlos, "El delito de defraudación tributaria", en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, 1982, Nº 6.
- Di Amato, Astolfo, *Diritto penale dell'impresa*, 2ª ed., Giuffrè, Milano, 1992,
- Díaz, Vicente. *Criminalización de las Infracciones Tributarias*. Buenos Aires, Editorial Depalma, 1999.
- Díez Ripollés, José Luis, *La racionalidad de las Leyes Penales*, Editorial Trotta, Madrid, 2003.
- Dovere, Salvatore, "I nuovi reati tribitari". Commento al d. lgs 10 marzo 2000, Nº 74, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2000.
- Dumay Peña, Alejandro. *El Delito Tributario*. Concepción, Ediciones Samver, sin año de ed..
- Espriella Ossio Alfonso, *El Secreto Bancario. Historia de la Banca en Colombia*, Editorial Temis, Bogota, 1975.
- Fantozzi, A., *Diritto Tributario. 1*. Utet, Torino. 1991.
- Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón: Teoría del garantismo penal*. Editorial Trotta, Madrid, 1995.



- Ferré Olivé, Juan C., “El fraude de subvenciones comunitarias”, *Jornadas de Derecho Penal Económico. La Actividad Empresarial Bajo La Perspectiva del Nuevo Código Penal*, Oviedo, Federación Asturiana de Empresarios, 1997.
- Fiandaca, Giovanni – Musco, Enzo, *Diritto Penale*. Zanichelli
- Fiore, Pascual, *Derecho Internacional Privado*, T. 1, Gongora y Compañía Editores, Madrid, 1878.
- Folco, Carlos M., *El delito de evasión fiscal*.
- Folco, Carlos M., Abraldes, Sandro; López Biscayart, Javier; *Ilícitos Fiscales*, Rubinzal-Culzoni; Buenos Aires, 2004.
- Folco, Carlos M., *El ilícito tributario y el derecho a la no autoincriminación coactiva*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2004.
- Fontán Balestra, Carlos, *Derecho Penal*, T. 1. Abeledo-Perrot, Bs, As., 1964.
- Franco Dell’Isola, Marccello, *La prisión preventiva*, Editorial Universidad, Montevideo, 1996.
- Gandra da Silva Martins, Ives, *Teoria da inposicao tributária*, 2ª edição revisada e atualizada, Editora LTR, Sao Paulo, 1998.
- García Cavero, Percy, Sobre la excepcionalidad de la asunción en los Delitos de Infracción de un Deber, 1999.
- García Cavero, Percy. *La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación*, José María Bosch Editor, Barcelona, 1999.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, 5ª ed., Madrid, Civitas, 1980.
- Gimbernat Ordeig, Enrique, *Autor y cómplice en Derecho Penal*, Madrid, 1966.
- Giuliani, “Il problema giuridico delle condizioni di punibilita”, XX, 1966.
- Gómez Martín, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Barcelona, Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003.
- Gómez Orbaneja, *Comentarios a la Ley de Enjuiciamiento Criminal*, T. 1, Barcelona, 1947.

- González Guerra, Carlos M., *Delitos de infracción de un deber*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2007.
- González Pérez, Jesús, *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*. Civitas, Madrid, 2004.
- González Pérez, Jesús, *La desviación de poder*, Civitas, Madrid, 2004
- Gracia Martín, Luis, “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el derecho penal español ...”, *Redf*, 58/1988. Civitas. Revista española de derecho financiero
- Gracia Martín, Luis, *El actuar en lugar de otro*, Prensas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 1985.
- Grezzi, Ofelia, “Derecho Penal de los Negocios”, en Cuaderno N° 16 de la Facultad de Derecho, *Cursillo de Derecho Penal Económico*. FDCS, Montevideo, 1990.
- Grezzi, Ofelia, *La Protección Penal del Cheque*. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Montevideo, 1956
- Griziotti, Benvenuto, *Principios de Ciencias de las Finanzas*. Reus, Madrid, 1935.
- Grisolía, Francisco. “La comunicabilidad en los delitos de malversación y fraude”, Santiago, *Revista de Ciencias Penales*. Tercera Época –Enero-Junio, 1975, N° 1, Tomo XXXIV.
- Gurfinkel de Wendi, Lilián; Russo, Eduardo, *Los ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Depalma, Bs. As., 1993.
- Hadwa Issa, Marcelo. “El sujeto activo en los Delitos Tributarios, y los problemas relativos a la participación criminal”. *Polít. Crim.* N° 3, 2007. A5. [<http://www.politicacriminal.cl>].
- Hassemer, Winfried, “Theorie Und Soziologie Des Verbrechens, Ansätze Zu Einer Praxisorientierten Rechtsgutslehre”, Frankfurt Am Main, Europäische Verlagsanstalt, 1973.
- Herrera Molina, “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra si mismo en el procedimiento inspector”, en *Impuestos*, N° 15 y 16, 1997.
- Irureta Goyena, José, en *Notas Explicativas al Código Penal*. Centro Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1968.

- Jakobs, Günter, *Dogmática de Derecho Penal y la configuración normativa de la sociedad*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004.
- Jakobs, Günter, *Derecho Penal, Parte General. Fundamentos y teoría de la Imputación*. Traducido por Cuello, Joaquín; Serrano, José Luis. Madrid, Marcial Pons, 1995.
- Jakobs, Günter. *La imputación objetiva en Derecho Penal*. Traducido por Cancio Meliá, Manuel, 2ª ed., Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, Bs. As., 1996.
- Jakobs, Günter, *Los delitos de infracción de un deber*. Madrid, 1997.
- Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Cima, Bs. As., 1957.
- Jarque Gabriel Daria, “La extinción de la acción en el nuevo régimen penal tributario”, en *La Ley*, Tomo 1997.
- Jiménez de Asúa, Luis, “La cuestión de la responsabilidad de las personas jurídicas en la legislación positiva”, en *Revista La Ley*, Tomo 22.
- Jiménez de Asúa, Luis, *La teoría jurídica del delito*, Universidad del Litoral, Santa Fe, 1959.
- Jiménez de Asúa, Luis, *Tratado de Derecho Penal*, T. 1. Losada, Bs. As., 1970.
- Juarez Tavares, Marcelo, “La violación al sigilo bancario en fase de protección a la vida privada”, en *Revista Brasileira de Ciências Criminales*, Año I, Río de Janeiro, 1993.
- Juarez Tavares, Marcelo, Principios formales e intradogmáticos de cooperación judicial penal internación en el protocolo del Mercosur, Editora Revista dos Tribunais, San Pablo, 2000.
- Langon, Miguel, *Código Penal*, anotado y comentado, T. 2, Vol. 2. De los Delitos en particular. Universidad de Montevideo, Montevideo, 2005.
- Langon, Miguel, *Curso de Derecho Penal y Procesal Penal*, T. III, Ed. Del Foro, Montevideo, 2001.
- Langon, Miguel, *Delitos Tributarios en el Código Tributario y en Leyes Especiales*.

- Langon, Miguel, *La nueva ley de prevención sin prisión*. AMF, Montevideo, 1987.
- Lanzi, A., "Reati tributari", en AA.VV., *Estudios en honor de G. Vassalli*, Vol. 1.
- Lardizabal y Uribe, Manuel de, *Discurso sobre las penas contraído a las leyes criminales de España para facilitar su reforma*, reedición a cargo de Salillas, en Biblioteca Criminológica y Penitenciaria, Madrid, 1916.
- Lemme, "El fraude fiscal".
- Leone, *Tratado de Derecho Penal*, T. 1.
- Lezon, "Defraudaciones al Estado", *Revista de los Tributos y de Legislación*, XLIX. Madrid, 1915.
- Linares Quintana, *Tratado de Ciencia del Derecho Constitucional*, Alfa, Buenos Aires. 1953.
- Litvin, César, "Delitos relativos a los recursos de la seguridad social. Ley 24.769", publicado en [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar), Sección Doctrina.
- Lo Monte, Elio, *Principios del Derecho Penal Tributario*, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2006.
- Loic Philip, *Droit Fiscal Constitutional*, Económica, Paris.
- Ludgens, Erwin, "Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado social de Derecho", ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS, Nueva York, Julio 2006.
- Macchi Miguel Á, "Sistema penal tributario y previsional social", citado por Lalanne, Guillermo A., "Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales", conferencias del Seminario Nacional sobre régimen penal tributario, Mar del Plata, 5 y 6 de Septiembre de 2003.
- Macchi Miguel, Angel, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Abaco, Buenos Aires, 1999.
- Maggiore, Giuseppe, *Derecho Penal*, T. IV. Temis, Bogotá, 1972.
- Maier, Julio, *Derecho Procesal Penal Argentino*, T. 1 B, Fundamentos, Hammurabi, Buenos Aires, 1989.

- Malamud Goti, Jaime, *Política Criminal de la Empresa*, Hammurabi, Bs. As., 1983.
- Manonellas-Leonetti, “El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, en Manonellas Graciela Nora y Leonetti Juan Eduardo, 7º Congreso Tributario- Tomo I, Consejo Prof. De Ciencias Económicas de la C. Federal, San Martín de los Andes, 1999
- Mantovani, Ferrando, *Diritto Penale*. Padova, 1989.
- Manzini, Vincenzo, *Tratado de derecho penal*. Libreria El Foro, Buenos Aires, 1996.
- Martín Gorositon, Alberto, “Límites Constitucionales y Procesales de las Facultades Inquisitivas de la DGI”, XVII Jornadas Tributarias, Mar Del Plata, 1987.
- Martínez - Buján Pérez, Carlos, “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, T. XVIII, Universidad de Santiago de Compostela, 1994/1995.
- Martínez - Buján Pérez, Carlos, “El delito de defraudación tributaria”, citado por Cobo del Rosal, Miguel (Director). *Comentarios a la Legislación Penal*, T. VII, Madrid, Editorial Montecorvo, 1986.
- Martínez - Buján Pérez, Carlos, *Derecho Penal Económico. Parte Especial*. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia, 1998.
- Martínez - Buján Pérez, Carlos, *El delito fiscal*. Montecorvo, Madrid, 1982.
- Martínez Carrasco Pignatelli, J.M. “El Asesor Fiscal como sujeto infractor y responsable” en *Cuadernos Fiscales – E.R. –*, Madrid, 2003.
- Martins, Daniel Hugo, “La denuncia de la administración tributaria ante la justicia penal”, en *Revista del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 47, Año 1982.
- Martins, Ives Gandra da Silva, *Teoria da impositao tributaria*, 2ª ed. actualizada, Editora Ltr, Sao Paulo, 1998.
- Medrano, Pablo H., “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales”, *Revista de Derecho Penal Tributario*, Centro Ar-

- gentino de Estudios en lo Penal Tributario, año I, N° 1, 1993.
- Meliton, Janio, *Principios del Derecho Tributario Internacional*, Ed. EVSA, México, 2003.
- Méndez, Aparicio, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*.
- Merino Jara, I y Serrano González de Murillo, J.L. “La responsabilidad del asesor fiscal en el ejercicio de su actividad profesional”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 44, N° 233, 1994.
- Mestre Delgado, Esteban, *La defraudación tributaria por omisión*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991.
- Moccia, Sergio, “Die systematische funktion der kriminalpolitik. Normative grundsätze eines teleologisch orientierten strafrechtssystem”, en *Aa.Vv., Bausteine Des Eruopäischen Strafrechts*.
- Moccia, Sergio, *El derecho penal entre ser y valor. Función de la pena y sistemática teleológica*. B de F, Montevideo, 2003.
- Moccia, Sergio, “Riflessioni di Politica Criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del Diritto Penale Tributario”, en *Diritto Procesal Penal*, 1993.
- Moroni, Silvano, “Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie”, en *Riv. italiana de Diritto Procesal Penal*, 1998.
- Muñoz Conde, Francisco, “Presentación” de Roxin, Claus, *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*. Bosch, Barcelona, 1972.
- Muñoz Conde, Francisco. *Derecho Penal. Parte Especial*. 10ª ed., Valencia, Tirant lo Blanch, 1996.
- Muñoz Conde, Francisco; García Arán, Mercedes. *Derecho Penal, Parte General*. 5ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- Muñoz Conde, *Teoría General del Delito*. Tirant Lo Blanch, 2da. ed., Valencia, 1991.
- Napoleoni, *Derecho penal tributario*.
- Navarrine, Susana, “La Red de Asistencia Recaudatoria del Estado”, *Periódico Económico Tributario, La Ley*, 1998.

- Novoa Monreal, Eduardo. *Curso de Derecho Penal Chileno. Parte General*. 3ª ed., Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2005.
- Núñez, Ricardo, *Derecho Penal Argentino*, T. 1. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1959.
- Olivera García, Ricardo, *Banca Off Shore en el Uruguay*, Instituto de Estudios Empresariales de Montevideo.
- Ossandón, M<sup>a</sup> Magdalena. “Delitos Especiales y de Infracción de Deber en el Anteproyecto de Código Penal”. *Política Criminal*. N° 1. Disponible en [http://www.politicacriminal.cl/n\\_01/pdf\\_01/a\\_4.pdf](http://www.politicacriminal.cl/n_01/pdf_01/a_4.pdf).
- Padovani, “El sujeto responsable por los crímenes fiscales cometidos en el ejercicio de la empresa”, en *Revista Derecho Procesal Penal*, 1985.
- Palao Taboada, “Lo blando y lo duro del Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, en *Estudios financieros*. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos, N° 171, 1997.
- Paliero, Enrico, “La autoconciencia de la doctrina penal, y la fábrica del Golem, Proyecto y Metodología para la Parte General de un Código Penal de la Unión Europea”, Separata de *Nueva Doctrina Penal*, 2005/A.
- Paliero, Enrico, “Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en *Riv. Ot. Dir. Proc. Penal*, 1992.
- Pastor Calvo, Justo, “Infracciones tributarias y estado de necesidad”, en *Revista Tributaria*, N° 22, T. V.
- Pedrazzi, Cesare, “...Profili problematici del diritto penalee d’impresa”, en *Riv. Trim. Dir.Pen.Ec.*, 1988.
- Pedrazzi, Cesare, “...Qualche riflessione sulla frode fiscale”, en *Dir. Prat Trib.* 1988.
- Pedrazzi, Cesare, “Intereses económicos y tutela penal”, en AA.VV. *Bene giuridico e riforma della parte speciale*.
- Pereira Torres, Jorge, “La esencia de la defraudación fiscal”, en *Rev. de Der. Penal Tributario*, Centro Argentino de Estu-

- dios en lo Penal Tributario, año II, N° 3, Buenos Aires, junio 1994.
- Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- Peruchin, Vitor Antonio Guenzelli, “O crime de evasao: Dificuldades definitórias e de controle”, Vers. Mim. de su disertación en Programa de Post-Graduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Río Grande do Sul, Porto Alegre 2006.
- Pisani, Michele, “Delitti de frode fiscale: Le nozione de elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti”, en *fisco*, 2004.
- Pistone, “L’Ordinamento Tributario”. CEDAM, 1986.
- Politoff Lifschitz, Sergio; Matus Acuña, Jean Pierre; Ramírez G.; María Cecilia. *Lecciones de Derecho Penal Chileno: Parte General*. 2ª ed., Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 2003.
- Preza, Dardo, “Los delitos fiscales en el derecho penal uruguayo”, *Revista INUDEP*, Año VII, N° 9.
- Puig, Gustavo, “El delito de estafa”, en Derecho Penal Económico, N° 16, *Cuadernos*, Año 1990, Segunda Serie, Montevideo.
- Pulitano, Domenico di, *La teoría del bien jurídico*.
- Pulitano, Domenico di, “La teoria del bene giuridico fra Codice e Costituzione”, en *La Questione Criminale*, N° 1, 1981.
- Queralt Jiménez, J.J., *Comentario a la reforma del fraude fiscal*.
- Queralt Jiménez, J.J., *Derecho Penal Español*, Parte Especial, 3ª ed. José María Bosch Editor, Barcelona, 1996.
- Quintero Olivares, Gonzalo, *Derecho Penal*, 1978.
- Quintero Olivares, Gonzalo, *Los delitos especiales y la teoría de la participación en el Derecho Penal español*. Barcelona, Editorial Cymys, 1974.
- Radbruch, Gustavo, *Introducción a la filosofía del derecho*, Fondo de Cultura Económica, México - Buenos Aires, 1951.
- Ramayon, Nicolás, *Derecho Penal Tributario*.



- Real, Alberto Ramón, *Los principios generales de derecho en la Constitución uruguaya*, Montevideo, 1958.
- Reta, Adela, “Derecho Penal Tributario”, en *Análisis del Código Tributario*, FCU, Montevideo, 1976.
- Reta, Adela, “El delito de defraudación tributaria en el Decreto Ley 15.294” en *Revista de Derecho Penal* N° 6, F.C.U, Montevideo, 1984.
- Reta, Adela, “El delito de defraudación tributaria”, en *Rev. Tributaria*, Julio-Agosto 1982.
- Reta, Adela, “El delito de defraudación tributaria”, en *Revista de Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios*, N° 6, Año 1975.
- Reta, Adela, “El derecho penal tributario uruguayo”, *Anuario de Derecho Penal Uruguayo*, N° 3.
- Reta, Adela, *Derecho Penal*. Segundo Curso, T.1, C.E.D., Montevideo, 1963.
- Rioja Viscaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 13ª ed., Temis, Bogotá, 1998.
- Riquert, “Caracterización general de la Nueva Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769”.
- Robiglio, Carolina L. I. *La autoría en los delitos tributarios*, Ad Hoc, Bs. As., 2004.
- Robles Planas, Ricardo, “Las conductas neutrales en el ámbito de los delitos fraudulentos. Espacio de riesgo permitido en la intervención en el delito”; en Jesús María Silvia Sánchez, *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*. Marcial Pons, Madrid, 2003.
- Robles Planas, Ricardo, *Garantes y Cómplices.*, Atelier, Barcelona, 2007.
- Robles Planas, Ricardo, *Participación Criminal*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- Rodríguez Bereijo, Alvaro, en Zornoza Perez Juan, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992.

- Rodríguez Mourillo, Gonzalo, *El autor mediato en el Código Penal español*, Adp 1969.
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo y Córdoba Roda, Juan, *Comentarios al Código Penal*, T. 1, Barcelona, 1972.
- Rodríguez Mourullo, Gonzalo, *El delito fiscal en España*, Civitas, Madrid, 1974.
- Romera, Oscar E., “La nueva ley penal tributaria: una aproximación”, *JA*, 1997-II.
- Romero Villanueva, Horacio J., “Una aproximación a la nueva reforma a la ley penal tributaria”, *La Ley* 25.874, *JA*, 2004-I.
- Roxin, Claus. *Autoría y dominio del hecho en Derecho Penal*. Traducido por Cuello, Joaquín; Serrano, José Luis. 7ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000.
- Roxin, Claus, “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en *Problemas básicos de Derecho Penal*, trad. Luzón Peña, Editorial Reus, Madrid, 1976.
- Roxin, Claus, *Derecho Penal, Parte General*, T. 1, Fundamentos de la estructura de la teoría del delito, traducido por Luzón Peña, Civitas, Madrid, 1997.
- Roxin, Claus, “Fragwürdige tendenzen in der strafrechtsreform”, en *Radius*, 1966.
- Rubianes, Carlos, “Panorama de la Legislación en lo Penal Económico”, en *Tratado de Derecho Penal Especial*, dirigido por Aftalion, T. 1. La Ley, Bs. As., 1969.
- Rubio, J., *Introducción al Derecho Mercantil*. Nauta, Barcelona, 1969.
- Rueda Martín, María Ángeles, “Reflexiones sobre la participación de extraños en los delitos contra la administración pública”. *Revista de Derecho Penal y Criminología*. Madrid, Universidad Nacional de Educación a Distancia, N° 8, 2001.
- Ruetti y Barrotaveña, “La defraudación tributaria y la omisión de impuestos tras la reforma de la Ley 25.795”, *LL. IMP.* 2005-3.
- Saenz de Urquiza Fernando, “Evasión tributaria”, en *El Derecho*, Tomo 146.

- Salvagno Campos, Carlos, *Curso de Derecho Penal*, Parte Especial, Montevideo, 1946.
- Sánchez-Ostiz Gutiérrez, Pablo, “Elemento “Fraude” en los Delitos Contra La hacienda pública y contra la seguridad social ¿Libertad económica o fraudes punibles?” en María Jesús Silva Sánchez (Director). *Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Javier , Comentarios a la Jurisprudencia Penal. Atribuciones Normativas en Derecho Penal, Comentarios de Sentencias del Tribunal Supremo Español en casos de omisión, dolo, error de prohibición y delito de infracción de deber. Editora Jurídica Grijley, Lima, 2004.
- Santamaría, D., *Per una teoria del bene giuridico*, 1964.
- Santamarina de Paredes, *Curso de derecho administrativo*.
- Serrano Gómez, Alfonso. *Derecho Penal, Parte Especial*. Madrid, Editorial Dykinson, 1999.
- Serrano González de Murillo, José Luis; Cortés B., Emilio. *Delitos contra la Hacienda Pública*. Editorial Edersa, Madrid, 2003.
- Sessano Goenaga, Javier Camilo. “Responsabilidad por organización y responsabilidad institucional. Una aproximación dogmática propuesta por Jakobs, a través del ejemplo de los delitos de incomparecencia y de falso testimonio ante las Comisiones Parlamentarias de Investigación”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Disponible en <http://criminet.ugr.es/recpc/08/recpc08-03.pdf>.
- Severin, Louis W., *Recent Developments in Relation to Bank Secrecy*, Ladelt. Austin, 1990.
- Sgubbi, “Il reato, come rischio sociale”, en *Investigación sobre las opciones en la asignación de la ilegalidad*. Abaco, Buenos Aires, 1998.
- Silva Sánchez, Jesús María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Atelier, Barcelona, 2005.
- Silvestroni, Mariano, *Teoría constitucional del delito*, Del Puerto, Buenos Aires, 2004.

- Soler Roch., "Deberes Tributarios y Derechos Humanos", *Rrta*, N° 30, Año 1995.
- Soler, Osvaldo H., *Derechos y defensas en contra del contribuyente frente al Fisco*, La Ley. Bs. As. 2001
- Soler, Sebastián, *Derecho Penal Argentino*, 5 ts., TEA, Bs. As., 1988-1989.
- Spisso, Rodolfo, *Principios constitucionales de derecho penal tributario*, El Derecho, Buenos Aires.
- Straccia, Verónica, *Derecho Penal Tributario*.
- Stratenwerth, Günter, *Derecho Penal. Parte General*, T. 1, El Hecho Punible. Traducción de Gladys Romero, Editorial Edersa, Madrid, 1982.
- Sturm, *Die Entwicklung Der Sonderverbrechen In Wissenschaft Und Rechtsprechung Seit Dem 19. Jahrhundert*. Tesis Doctoral, Freiburg, 1939, citado por Gómez Martín, Víctor. *Los Delitos Especiales*. Tesis Doctoral, Universidad de Barcelona, 2003.
- Sutherland, E.H., *White collar crime*. Yale University Press, New Haven and London, 1983.
- Tejedor Gatti, Hugo, "El Decreto Ley 15.294 y el delito de apropiación indebida tributaria", *Revista del Instituto de Técnica Notarial*, Facultad de Derecho de la UDELAR.
- Thomas, Ricardo G., *Régimen penal tributario Ley 24.769*, Ad-Hoc, Bs. As. 1997.
- Tiedemann, Klaus, *Lecciones de derecho penal económico*. PPU, Barcelona, 1993.
- Tiedemann, Klaus, *Poder Económico y Delito*, Ariel, Barcelona, 1985.
- Tommasino, Armando, *Principios, derechos y garantías en el proceso*. Universidad de la República, Montevideo, 1984.
- Tornaría, Luis, *Cursillo de Derecho Penal Económico, Cuadernos de la Facultad de Derecho N° 16*, Año 1990.
- Trillo Navarro, Jesús Pórfilo. "El Extraneus y el nuevo artículo 65.3 del Código Penal". *La Ley: Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*. N° 2, 2005.

- Valarel Lejeune, *Tratado de derecho tributario*.
- Valdés Costa, Ramón y Peirano, Juan Carlos, *Manual de derecho financiero*, Vol. 1. FCU, Montevideo, 1987.
- Valdés Costa, Ramón, “Apuntes de Clase”.
- Valdés Costa, Ramón, “La defraudación”, en *Revista del Colegio de Abogados del Uruguay*, Año 1957, T. 1, N° 1.
- Valdés Costa, Ramón, *Código Tributario*. Comentado y Concordado, 4ª ed., AMF, Montevideo, 1994.
- Valdés Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, 2ª ed., Temis, Bogotá, 1996.
- Valdés Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Bs. As., 1994.
- Vallejos Castro, Eduardo. *La prueba en el delito tributario*. Santiago, Editorial Jurídica, 1988.
- Véscovi Enrique, *Tratado de las cuestiones prejudiciales y previas en el procedimiento penal*. Ed. Hijos de Reus, Madrid, 1994.
- Véscovi, Enrique, *Prejudicialidad civil en el proceso penal*. Idea, Montevideo.
- Viana Reyes, Enrique, “La instancia del ofendido”, en *Rev. de Derecho Penal* N° 8, 1988.
- Vidal Albarracín, “El nuevo régimen penal tributario y previsional”, en la Ley 1990.
- Villegas, *Régimen penal tributario argentino*, 2da. ed., Depalma, Bs. As., 1998.
- Virgolini, “El artículo 14 de la Ley Penal Tributaria argentina como límite de la punibilidad, 24.769”.
- Vives Anton y Otros, *Derecho Penal, Parte Especial*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1993.
- Zaffaroni, Eugenio - Alagia, Alejandro - Solkar, Alejandro, *Derecho Penal*, Parte General, 2ª ed., Ediar, Bs. As., 2002.
- Zaffaroni, Eugenio, *Manual de Derecho Penal*, Parte General. 6ta. ed. Ediar, Bs. As., 1998.

Zaffaroni, Eugenio, *Teoría del Delito*. Ediar, Bs. As., 1973.

Zaffaroni, Eugenio, *Tratado de derecho penal*. 5 tomos, Ediar, Bs. As., 1980.

Zagaris, Bruce, "A Brave New World: Recent Developments In Anti-Money Laundering And Related Litigation Traps For The Unwary In International Trust Matters," 21 *Vanderbilt Journalcentro Argentino de Estudios Internacionales* [www.caei.com.ar](http://www.caei.com.ar) Programa Derecho Internacional.

Zanotti, "I reati previsti en el artículo 2 de la ley 516/82".

## INDICE GENERAL

<b>PRÓLOGO de Miguel Langon Cuñarro.....</b>	<b>9</b>
<b>A MODO DE PRÓLOGO de Raúl Cervini Sánchez....</b>	<b>13</b>
<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>16</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>17</b>
<b>PLAN DE LA OBRA.....</b>	<b>19</b>
<b>I. EL FENÓMENO DE LA EVASIÓN FISCAL Y LOS LINEAMIENTOS BÁSICOS PARA COMPREN- DER SU PERSECUCIÓN EN EL ÁMBITO PENAL TRIBUTARIO.....</b>	<b>25</b>
<b>II. PRINCIPIOS COMUNES FUNDAMENTALES PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y DEL DERECHO PENAL FISCAL.....</b>	<b>29</b>
1) Principio de legalidad.....	30
2) Principio de tipicidad.....	54
<b>III. OTROS PRINCIPIOS RELEVANTES PROPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.....</b>	<b>59</b>
1) Capacidad contributiva.....	59
2) Redistribución equitativa de las riquezas.....	60
3) Vocación comunitaria (deber de asistencia o colaboración del obligado a contribuir con la administración tributaria)...	60
4) Contradictorio efectivo.....	62
5) Obligatoriedad.....	63
6) Igualdad y desigualdad selectiva.....	64
7) Supremo interés estatal.....	65
8) Territorialidad.....	65
9) Principio de limitación constitucional del poder de imperio del Estado.....	66
10) Tutela jurisdiccional, jurisdiccionalidad y debido proceso.	66
11) La proporcionalidad y la equidad.....	70

12) Principio de no confiscatoriedad.....	71
13) Principio de finalidad.....	72
14) Principio de la interrelación espacial de la imposición.....	72
15) Principio de la función integrativa.....	72
16) Principio del superior interés nacional.....	73
17) Principio de la cultura de la legalidad tributaria.....	73
18) Principio de la realidad económica.....	73
19) Principio de la progresividad tributaria.....	74

#### **IV. PRINCIPIOS Y CARACTERES DEL DERECHO**

<b>PENAL TRIBUTARIO.....</b>	<b>75</b>
1) Protección de los derechos inherentes a la persona humana.....	77
2) Tutela del bien jurídico u objetividad jurídica.....	78
3) Principio de necesidad y proporcionalidad de la pena.....	82
4) Principio de reserva de ley o legalidad.....	84
5) Principio de la necesaria observancia de la estructura típica.....	85
6) Principio de mínima intervención.....	86
7) Subsidiariedad.....	86
8) Fragmentariedad.....	86
9) Principio de personalidad.....	87
10) Necesidad del elemento subjetivo en el sujeto activo.....	87
11) Derecho penal de acto y no de autor.....	88
12) Principio de prohibición de retroactividad (nullum crimen, nulla pena sine lex previa).....	88
13) Principio de interdicción de la analogía (nullum crimen, nulla pena sino legge stricta).....	89
14) Principio de materialidad o exterioridad del hecho (nullum crimen, nulla poena sino actione o sine conducta).....	89
15) Principio de culpabilidad (nullum crimen, nulla poena sine culpa).....	90
16) Principio de observancia de la taxatividad.....	92
17) Principio de la racionalidad democrática.....	92
18) Principio de la “subsidiariedad en concreto” como supera- dor del falso dilema eficacia/garantías.....	93
19) Principio del respeto a las categorías lógico-objetivas.....	93
20) Principio de lesividad.....	94

#### **V. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO EN LOS DELITOS PERPETRADOS CONTRA LAS HACIENDAS PÚBLICAS Y DE SEGURIDAD SOCIAL.....**

1) Ley penal y bienes jurídicos.....	99
--------------------------------------	----



Los valores y los bienes penalmente tutelados.....	99
2) Los bienes jurídicos se agrupan en tipos penales.....	100
3) La noción de bien jurídico.....	100
4) Forma de protección.....	100
5) Funciones del bien jurídico.....	101

## **VI. FACULTAD DEL ESTADO PARA APLICAR**

### **PENAS POR ILÍCITOS FISCALES.....123**

1) La Biblia y el tributo.....	124
2) Límites a los poderes de inspección del Estado a través de la administración tributaria.....	125
3) Posibles soluciones a adoptar para evitar los probables abusos de la administración fiscal.....	135
4) Garantías procedentes a tener en cuenta para una codificación fiscal entendida en el marco de los derechos del administrado.....	145
5) Consideraciones acerca de la presunción de inocencia y las garantías del debido proceso como instrumentos para su protección efectiva.....	145
6) Armonía y coherencia con la convención de derechos humanos de las limitaciones fiscales esbozadas.....	148
7) Conclusiones.....	149

## **VII. EL DERECHO PENAL FISCAL: UN DERECHO**

### **COMUN O ESPECIAL.....151**

1) Delitos especiales propios.....	158
2) Delitos especiales impropios.....	158

## **VIII. EL DERECHO PENAL FISCAL Y EL DERE-**

### **CHO PENAL ECONÓMICO.....161**

1) Elementos del O.P.E.....	163
2) Principios formadores del O.P.E.....	163
3) Relación del derecho económico con el DEP.....	166
4) Concepto de derecho económico.....	166
5) Concepto de derecho penal económico.....	167
6) Concepto de delitos económicos.....	170
7) Bien jurídico protegido en el DPE.....	171
8) Carácter e importancia del bien jurídico protegido por el D.P.E.....	172
9) Relación entre delitos económicos y principios básicos del derecho penal común.....	172

10) Conclusión.....	174
<b>IX. DELITO TRIBUTARIO: DELITO DE INFRACCIÓN DE DEBER O DELITO DE POSICIÓN.....</b>	<b>179</b>
1) Análisis del estado actual de la discusión doctrinaria y jurisprudencial acerca de la naturaleza jurídica del delito tributario en el derecho comparado.....	184
2) La participación criminal en los delitos especiales propios, impropios y comunes.....	187
3) La participación criminal en los delitos fiscales.....	191
<b>X. DENOMINACIÓN: ¿DERECHO PENAL TRIBUTARIO O DERECHO TRIBUTARIO PENAL? CUESTIONES ACERCA DE LA DENOMINACIÓN.</b>	<b>195</b>
<b>XI. GARANTÍAS PENALES INHERENTES AL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.....</b>	<b>197</b>
<b>XII. OBJETO MATERIAL DE LA CONDUCTA: EL TRIBUTO.....</b>	<b>201</b>
1) Concepto.....	201
2) Ámbito de aplicación del Código Tributario.....	203
<b>XIII. LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS: INFRACCIONES Y DELITOS.....</b>	<b>205</b>
1) Concepto de ilicitud.....	205
2) Concepto de infracciones y delitos fiscales.....	215
3) Conclusiones finales.....	228
<b>XIV. CONSIDERACIONES Y CARACTERES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA.....</b>	<b>231</b>
1) Caracteres de la ley penal tributaria.....	232
2) Clasificación de los delitos tributarios en el fuero penal....	233
3) Prescripción del crédito fiscal y prescripción penal.....	236
4) Régimen aplicable a los delitos fiscales.....	239
<b>XV. ANÁLISIS INDIVIDUAL DE LOS DELITOS FISCALES.....</b>	<b>241</b>
1) Defraudación Tributaria: Art. 110 del C.T.....	241
A) Antecedentes históricos y evolución del delito.....	241
B) Versión actual del delito de defraudación tributaria (Art. 23 Decreto-Ley 15.294 modificativa del Decreto-Ley 14.306).	244

C) Naturaleza jurídica y consumación.....	271
D) La omisión y la defraudación dentro de la ley penal tributaria.....	277
E) Culpabilidad.....	286
F) Tentativa.....	289
G) Pena.....	295
H) Ley 15.859 de 31/III/1987.....	295
I) Ley 16.058 de 16/VI/1987.....	298
J) Caducidad. Naturaleza jurídica del presupuesto previo. Legitimación para promover la denuncia. Plazo legal para hacerlo.....	299
1.1) Denuncia de la administración tributaria. Su naturaleza jurídica.....	300
A) Denuncia de la administración tributaria: ¿es condición objetiva de punibilidad o de procedibilidad?.....	302
B) Consecuencia jurídica de su inobservancia.....	305
C) Concepto de “notitia criminis”.....	306
D) Concepto de “instancia del ofendido”.....	306
E) Concepto de ofendido.....	307
F) Concepto de denuncia.....	307
G) Diferencias entre los conceptos de “instancia del ofendido” y “denuncia”.....	308
H) Posiciones doctrinarias y jurisprudenciales acerca de la naturaleza jurídica de la “denuncia” prevista en el art. 110 del Código Tributario.....	309
D) Plazo de presentación de la denuncia de la administración fiscal.....	315
J) Computo del plazo para instar.....	316
K) En conclusión.....	317
1.2) Alcance del concepto administración tributaria.....	366
1.3) La administración tributaria y el sistema fiscal.....	369
1.4) Concepto de control fiscal.....	373
A) Introducción.....	373
B) Marco teórico.....	374
C) Naturaleza del control fiscal.....	376
D) Instrumentos fiscales.....	377
E) Clasificación del control fiscal.....	378
1.5) Autonomía de la defraudación tributaria como delito.....	379
1.6) Publicidad de la defraudación tributaria Ley 17.930.....	380
1.7) Responsabilidad por ilícitos fiscales.....	382
1.8) El delito cometido a través de persona jurídica.....	386

1.9) Valoración de la prueba en el delito fiscal.....	390
1.10) El llamado “delito contable” como una modalidad de la defraudación fiscal.....	390
1.11) Principales actividades o funciones del profesional contable.....	409
A) Auditor externo.....	409
B) Asesoría fiscal.....	411
C) Liquidador impositivo y / o provisional.....	412
D) Síndico Societario.....	413
E) Otros casos especiales.....	415
F) Conclusiones.....	417
2) El delito de instigación pública a no pagar los tributos.....	420
A) Primera modalidad: “El que instigare públicamente a demorar o rehusar el pago de los tributos”.....	420
B) Diferencia con la instigación pública a delinquir.....	429
C) Segunda modalidad: “Efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar una negativa colectiva al cumpli- miento de las obligaciones tributarias”.....	433
3) Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras.....	438
4) Delito de apropiación indebida por no vertimiento de aportes o tributos a la administración previsional o tributaria.....	440
A) No vertimiento de tributos a la administración fiscal (artículo 19 del Decreto-Ley 15.294).....	444
B) Análisis del tipo penal en examine.....	446
5) Definición y principios de la seguridad social.....	458
A) Concepto de Seguridad Social.....	458
B) Sistemas de seguridad social.....	458
C) Principios de seguridad social.....	459
6) Delito de apropiación indebida por no vertimiento de aportes previsionales al banco de previsión social (art. 27 de la Ley 11.496).....	460
7) Conclusiones sobre las modalidades especiales de apropia- ción indebida en el ámbito tributario y previsional.....	466
8) Reflexiones sobre el error en los delitos fiscales.....	477
9) Responsabilidad civil y medidas cautelares.....	480
10) Los delitos tributarios y el lavado de dinero.....	480
A) Colocación, Ensombrecimiento e Integración.....	481
B) Efectos económicos del lavado de dinero.....	482
11) El delito de lavado de activos y su relación con algunos aspectos fiscales.....	488
12) Levantamiento secreto bancario en materia tributaria introducido por la reforma fiscal.....	492

<b>XVI. ALGUNAS CONSIDERACIONES TENDIEN- TES A AJUSTAR EL SISTEMA REPRESOR EN LOS CÁNONES DEL DERECHO PENAL LIBERAL.</b>	<b>503</b>
<b>XVII. LA REGIONALIZACIÓN DE LA HACIEN- DA PÚBLICA.....</b>	<b>507</b>
<b>XVIII. CONCLUSIONES.....</b>	<b>511</b>
<b>APÉNDICE NORMATIVO.....</b>	<b>517</b>
<b>DISPOSICIONES APLICABLES.....</b>	<b>517</b>
1) Constitución Nacional.....	517
2) Decreto-Ley 14.306 de 29/XI/1974 (Código Tributario) y su modificativa Ley 15.294 de 23/VI/1982.....	517
3) Decreto-Ley 15.294 del 23/VI/1982.....	519
4) Ley N° 11.496 del 27/IX/1959. Apropiación indebida por no vertimiento de aportes al banco de prevision social.....	520
5) Ley N° 12.570 del 23/X/1959.....	520
6) Ley N° 12.793 del 17/XI/1960.....	520
7) Ley N° 12.839 del 22/XII/1960.....	520
8) Decreto-Ley N° 15.319 del 30/VIII/1982.....	520
9) Ley N° 17.963 del 19/V/2006.....	521
10) Código Penal.....	521
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>523</b>





IMPRESO Y ENCUADERNADO EN  
MASTERGRAF SRL  
GRAL. PAGOLA 1727 - CP 11800 - TEL.: 203 4760\*  
MONTEVIDEO - URUGUAY  
E-MAIL: MASTERGRAF@NETGATE.COM.UY

DEPÓSITO LEGAL 349.437 - COMISIÓN DEL PAPEL  
EDICIÓN AMPARADA AL DECRETO 218/96