

DEI S. PRAVIDE ET PRO

Revista

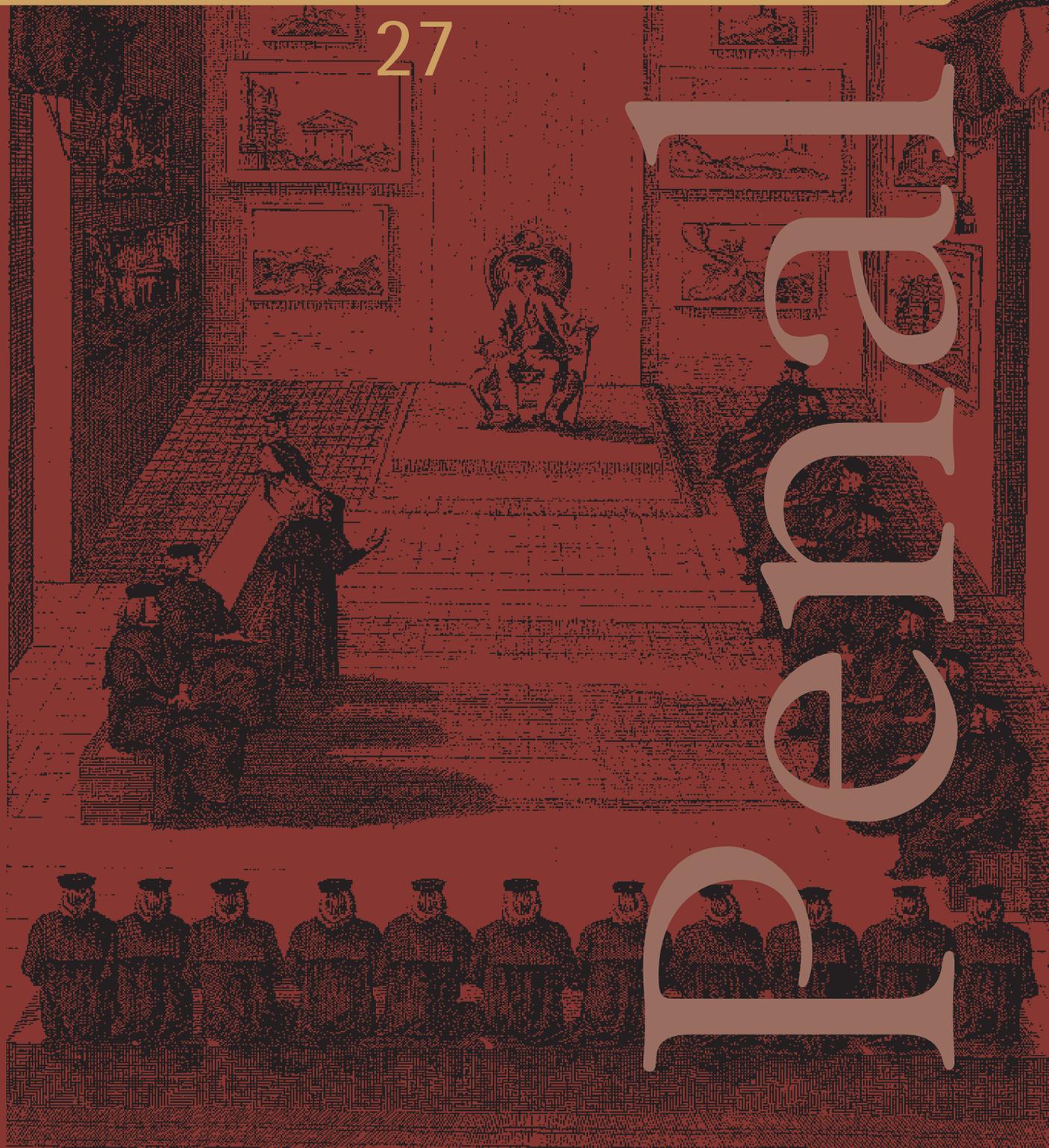
Enero 2011

27

Revista Penal

Enero 2011

Penal



Revista Penal

Número 27

Sumario

Especial Doctrina: El Derecho penal en la Unión Europea

- Obtención transnacional de pruebas. Diez tesis sobre el Libro Verde de la Comisión Europea sobre «Obtención de pruebas en materia penal en otro Estado miembro y la garantía de su admisibilidad», por *Kai Ambos* 3
- La aproximación constitucional al Derecho penal frente a las fuentes e instituciones supranacionales europeas, por *Alessandro Bernardi* 15
- Bienes jurídicos de relevancia comunitaria y protección penal: el caso de las falsedades en las cuentas de sociedades mercantiles por *Luigi Foffani* 41
- Evaluación Legislativa y Racionalidad en el Ámbito Penal Europeo (y Nacional) por *Marta Muñoz de Morales Romero* 51
- La armonización del derecho penal ante el Tratado de Lisboa y el programa de Estocolmo. *European Criminal Policy Initiative* y el Manifiesto sobre Política Criminal Europea, por *Adán Nieto Martín* 78
- Manifiesto sobre política criminal europea 83

Doctrina

- ¿Un nuevo sistema de penas?: La *probation* y la suspensión de la ejecución de la pena, por *Miguel Abel Souto* 93
- Medios de comunicación y populismo punitivo. Revisión teórica del concepto y análisis de la reforma penal en materia de hurto, por *Joan Baucells Lladós y Luiz Peres-Neto* 111
- A setenta años de la migración republicana: los juristas, por *Sergio García Ramírez* 132
- La paulatina metamorfosis del juez de instrucción como juez de garantías: pautas jurídicas para la pervivencia de una arraigada institución por *Faustino Gudín Rodríguez-Magariños* 141
- La herencia de Franz von Liszt, por *Francisco Muñoz Conde* 159
- La aplicación del concepto de autoría mediata a través de aparatos organizados de poder en América Latina y España: desde el juicio a las juntas militares argentinas hasta los casos contra Abimael Guzmán, Alberto Fujimori y los líderes políticos colombianos vinculados al paramilitarismo por *Francisco Muñoz Conde y Hector Olásolo* .. 175
- La relevancia justificante del consentimiento de las menores de edad en el nuevo sistema de aborto no punible (Ley Orgánica 2/2010, de 3 de marzo) *Prof. Dr. Sergio Romeo Malanda* 191
- Introducción al sistema Anti-corrupción de la República Popular China, por *Shizhou Wang* 211

Sistemas penales comparados: Derecho Penal Tributario 216

Bibliografía: Notas bibliográficas sobre terrorismo y seguridad colectiva, por *Francisco Muñoz Conde* 271

Crónica. II International Forum on Crime and Criminal Law in the Global Era, Beijing, 2010 por *Juan Carlos Ferré Olivé y Miguel Ángel Núñez Paz* 283



Universidad de Salamanca



Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca, Castilla-La Mancha, Pablo Olavide de Sevilla y la Cátedra de Derechos Humanos Manuel de Lardizábal.
Con el apoyo económico de la Consejería de la Presidencia de la Junta de Andalucía.

Dirección

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva
ferreolive@terra.es

Comité Científico Internacional

Kai Ambos. Univ. Göttingen
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha
David Baigún. Univ. Buenos Aires
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra
George P.Fletcher. Univ.Columbia
Luigi Foffani. Univ. Módena
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha
Vicente Gimeno Sendra. UNED
José Manuel Gómez Benítez. Univ. Complutense
José Luis González Cussac – Univ. Valencia
Winfried Hassemmer. Univ. Frankfurt
Borja Mapelli Caffarena. Univ. Sevilla

Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III
Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide
Enzo Musco. Univ. Roma
Francesco Palazzo. Univ. Firenze
Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa
Claus Roxin. Univ. München
José Ramón Serrano Piedecasas. Univ. Castilla-La Mancha
Ulrich Sieber. Max Planck Institut- Freiburg
Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz
Klaus Tiedemann. Univ. Freiburg
John Vervaele. Univ. Utrecht
Joachim Vogel. Univ. Tübingen
Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires

Consejo de Redacción

Miguel Ángel Núñez Paz, Susana Barón Quintero y Víctor Macías Caro (Universidad de Huelva). Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha). Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura) Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda y Nieves Sanz Mulas (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela).

Sistemas penales comparados

Martin Paul Wassmer (Alemania)
Luis Fernando Niño (Argentina)
William Terra de Oliveira y Alexis Couto de Brito (Brasil)
Felipe Caballero Brun (Chile)
Shizhou Wang (China)
Alvaro Orlando Pérez Pinzón (Colombia)
Walter Antillón y Roberto Madrigal (Costa Rica)
Adán Nieto Martín y (España)
Dimitris Ziouvras (Grecia)
Alejandro Rodríguez Barillas (Guatemala)
Angie Andrea Arce Acuña (Honduras)
Luigi Foffani y Luca Ramponi (Italia)
Manuel Vidaurri Aréchiga (México)

Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)
Carlos E. Muñoz Pope (Panamá)
Victor Prado Saldarriaga (Perú)
Barbara Kunicka- Michalska (Polonia)
Federico de Lacerda Da Costa Pino (Portugal)
Ana Cecilia Morún y David Infante Henríquez (República Dominicana)
Svetlana Paramonova (Rusia)
Baris Erman y Pinar Yazici (Turquía)
Wolodymyr Hulkevych (Ucrania)
Pablo Galain Palermo (Uruguay)
Jesús Rincón Rincón (Venezuela)

ISSN: 1138-9168

Dep. Legal: B-28.940-1997

www.revistapenal.com

Suscripciones: Marcial Pons
Departamento Suscripciones
revistas@marcialpons.es
Tel: 0034 913043303
Fax: 0034 913272367



Alemania

Prof. Dr. MARTIN PAUL WASSMER
*Universidad de Colonia**

El derecho penal tributario tiene gran importancia práctica en Alemania. La evasión de impuestos es un **delito masivo**, con una alta cifra negra y que provoca grandes perjuicios, no obstante lo cual durante largo tiempo fue considerado un «delito de caballeros». Si bien las estadísticas principales (policiales) de criminalidad no dan cuenta específicamente de delitos tributarios, de las estadísticas de persecución penal se puede extraer que sólo el año 2008 se dictaron 16.488 condenas por estos delitos,¹ sin contar con las considerablemente más frecuentes contravenciones tributarias.

I. Estructura del derecho penal tributario

El **derecho penal tributario material** se encuentra contenido en los §§ 369 a 384 de la Ley Tributaria (AO). Se distingue entre dos delitos sancionados con multa o pena privativa de libertad y las contravenciones tributarias, menos graves, que sólo pueden sancionarse con una multa contravencional. Todos los tipos protegen la pretensión tributaria estatal y aseguran el interés público en la completa y oportuna recaudación de los tributos. Se trata de tipos en blanco, que son complementados por normas del derecho tributario material. Los §§ 385 a 412 AO contienen disposiciones especiales de **derecho penal tributario formal**.

II. Derecho penal tributario material

1. Delitos tributarios

a. Evasión de impuestos (§ 370 AO)

El delito tributario **más importante en la práctica** es la evasión de impuestos (§ 370 AO). Está amenazada con una pena privativa de libertad de hasta cinco años o multa, con

lo cual sólo es — como todos los delitos tributarios — un simple delito. La **evasión de impuestos habitual y como parte de una banda** (§ 370a AO), introducida el año 2001 y que preveía una pena mínima de un año, con lo cual constituía crimen, fue suprimida el 1. 1. 2008.² Este tipo penal fue duramente criticado.³ No sólo excluía la posibilidad de una autodenuncia eximente de responsabilidad, sino también el sobreseimiento a cambio de una prestación en dinero. Ha ocupado su lugar la regulación de un caso especialmente grave de evasión de impuestos (§ 370 III segunda oración N° 5 AO).

El § 370 I AO presenta tres alternativas típicas. Conforme al **§ 370 I N° 1 AO** es punible el que da **informaciones incorrectas o incompletas** sobre hechos relevantes desde un punto de vista jurídico-tributario. El principal caso de aplicación es la presentación de declaraciones de impuestos incorrectas. Autor puede ser cualquiera (delito común), especialmente el contribuyente, pero también un asesor tributario. El **§ 370 I N° 2 AO** abarca los casos en que, con infracción de deber, se deja a las autoridades tributarias **en desconocimiento** de hechos relevantes desde un punto de vista jurídico-tributario. Sólo puede ser autor el que está obligado a la presentación de declaraciones en virtud de las leyes tributarias o de requerimientos de la autoridad impositiva (delito especial). Actúa con infracción de deber no sólo el que no da ninguna información, sino también el que no la da oportunamente o no cumple con su deber de rectificación (§ 153 AO). De acuerdo con el **§ 370 I N° 3 AO** es punible el que, con infracción de deber, omite el empleo de **signos tributarios** (por ejemplo, banderolas en artículos de tabaco) y **sellos tributarios**.

La evasión tributaria es un **delito de resultado**, de modo que el autor debe reducir impuestos u obtener para sí o para otro beneficios tributarios injustificados. Los **impuestos** son prestaciones en dinero que no representan contraprestación de ninguna prestación especial y que son impuestas por una comunidad de derecho público para obtener ingresos (§ 3 I AO). Se incluyen también impuestos a la propiedad raíz e impuestos a la actividad comercial o industrial, así como derechos de importación y exportación (§ 3 II, III AO). Un impuesto **se reduce** cuando no puede ser fija-

do, no puede serlo en toda su extensión o no puede serlo oportunamente (§ 370 IV 1 AO). **Beneficios tributarios** son también los reembolsos de impuestos (§ 370 IV 2 AO). Relevantes desde un punto de vista práctico son las deducciones y devoluciones del impuesto al valor agregado (§ 15 UStG). Un beneficio tributario es **injustificado** cuando no concurre el supuesto de hecho al que la ley lo condiciona. El tipo se ve considerablemente endurecido mediante la **prohibición de compensación** (§ 370 IV 3 AO), conforme a la cual hay evasión de impuestos incluso cuando por otras razones se hubiera podido reducir el impuesto o se hubiera podido acceder al beneficio.

También se protegen determinados **tributos extranjeros**, específicamente derechos de importación o exportación que son administrados por un Estado miembro de la UE o que ceden en favor de un Estado miembro de la EFTA o, en su caso, de un Estado asociado, así como impuestos a las transacciones e impuestos al consumo de ciertos productos administrados por un Estado miembro de la UE (§ 370 VI AO). Esto rige incluso cuando se trata de **hechos cometidos en el extranjero** (§ 370 VII AO). Por eso, por ejemplo, pudo ser condenado en Alemania un estadounidense que había evadido en Italia derechos italianos de importación.⁴

La evasión de impuestos es un **delito doloso**. Ya que el dolo eventual basta, un contribuyente puede ser hecho responsable cuando considera posible una evasión de impuestos y la acepta como venga. Ha ocupado especialmente a la jurisprudencia la posible complicidad de empleados bancarios en una evasión de impuestos. En el caso en que se ha hecho posible una transferencia anónima de capital a un país vecino se ha afirmado el dolo, ya que el riesgo de que el cliente evadiera impuestos era de tal modo elevado que no podía sino atribuírseles apoyar a un autor cuya tendencia hacia el delito era reconocible.⁵

Los **casos de error** provocan cuestiones de difícil solución. El dolo de evasión de impuestos requiere que el autor conozca el fundamento y el importe de su obligación tributaria, si bien conforme a la opinión dominante basta con la llamada «valoración paralela en la esfera del profano». ⁶ Esto conduce a que un error de tipo que excluye el dolo (§ 16 StGB) en principio sólo se reconoce cuando por razones fácticas el autor ha desconocido su obligación tributaria, no así cuando le eran desconocidas las leyes tributarias aplicables. Ya que por regla general el error de prohibición (§ 17 StGB) es considerado evitable, sólo queda la posibilidad de una atenuación de la pena.

También es punible la **tentativa** de evasión de impuestos (§ 370 II AO). Una tentativa se da, sin embargo, sólo cuando el autor ya ha presentado una declaración de impuestos falsa o cuando ha vencido el plazo sin que entregue las informaciones debidas. No están cubiertos los meros actos preparatorios (por ejemplo: falsedades en la contabilidad, elaboración de balances incorrectos, elaboración de declaraciones falsas).

Para **casos especialmente graves** el § 370 III AO prevé un aumento de pena. La pena privativa de libertad en estos casos va de seis meses hasta diez años. La ley men-

ciona en el § 370 III 2 AO cinco ejemplos de regla general: evasión de impuestos de grandes proporciones (desde 50.000 €)⁷ (Nº 1); abuso de parte de un funcionario público (Nº 2); aprovechamiento de la colaboración de un funcionario público (Nº 3); evasión de impuestos continuada empleando comprobantes falsos (Nº 4); evasión de impuestos a las transacciones o de impuestos específicos a ciertos productos cometida como parte de una banda (Nº 5). De acuerdo con la técnica del ejemplo de regla general puede darse en casos equivalentes un llamado caso especialmente grave innominado.

b. Autodenuncia en la evasión de impuestos (§ 371 AO)

El § 371 AO regula la **autodenuncia**, que conduce a la impunidad y que le ahorra a las autoridades la realización de averiguaciones. Especial importancia tuvo esta «norma de amnistía», que es generosamente utilizada en la práctica, durante la controversia de los últimos años⁸ en torno a la compra de «**CDs de datos tributarios**» que contenían los datos de clientes alemanes de bancos extranjeros, a consecuencia de lo cual muchos clientes se autodenunciaron.

Se puede obtener impunidad incluso en caso de una **evasión de impuestos consumada**. Con todo, la autodenuncia sólo es exitosa cuando se cumplen todos los presupuestos positivos y negativos de la exención de responsabilidad. La exención de responsabilidad no se extiende a otros delitos cometidos en concurso ideal (por ejemplo: falsedades documentales). **Presupuesto positivo de exención de responsabilidad** no es sólo la rectificación, complemento o posterior entrega de las informaciones (§ 371 I AO), sino también el pago de los impuestos evadidos (§ 371 III AO). **Presupuesto negativo de exención de responsabilidad** es que la autodenuncia se haga oportunamente (§ 371 II AO). La autodenuncia se considera extemporánea cuando un funcionario público ya se ha presentado para fiscalizar los impuestos o cuando ya se ha comunicado el inicio de un procedimiento. Del mismo modo es extemporánea cuando el hecho ya ha sido descubierto y el autor lo sabe o ha debido saberlo. Sin embargo, sólo se entiende que se ha descubierto el hecho cuando hay una sospecha suficiente, esto es, cuando a la luz de una valoración provisoria del hecho parece probable una condena.⁹ Cuando la autodenuncia cumple con todos los requisitos favorece también a los **terceros intervinientes** (§ 371 IV AO).

c. Otros delitos

El **contrabando de géneros prohibidos** (§ 372 AO) se refiere a la importación, exportación o tránsito prohibido de objetos (por ejemplo, marfil) y es sancionado con pena privativa de libertad de hasta cinco años o multa. La disposición está contenida en la AO porque la fiscalización de prohibiciones de paso interfronterizo corresponde a las autoridades aduaneras. Sin embargo, un contrabando de géneros prohibidos sólo es punible conforme al derecho penal tributario cuando no está amenazado con pena

o multa contravencional en virtud de otras disposiciones. Como consecuencia de este carácter subsidiario el § 372 AO carece de mayor importancia práctica.

Para el **contrabando grave** (§ 373 AO) está prevista una pena agravada de seis meses hasta diez años. Están abarcados, por una parte, la evasión habitual de derechos de importación o exportación* así como la comisión habitual de contrabando de géneros prohibidos en razón de un estanco (§ 373 I AO). Por otra parte, se incluyen también casos en los que un interviniente ha portado un arma de fuego (§ 373 II N° 1 AO), otro tipo de arma o una herramienta o medio para doblegar mediante violencia o intimidación la resistencia de otro (§ 373 II N° 2 AO). Adicionalmente está abarcada la comisión formando parte de una banda (§ 373 II N° 3 AO).

Por último, se castiga por **receptación tributaria** (§ 374 AO) con pena privativa de libertad de hasta cinco años o multa, al que compra o de otro modo adquiere para sí o para un tercero productos o bienes respecto de los cuales se han evadido impuestos al consumo de ciertos productos o derechos de importación o exportación, o bien los vende a ayuda a vender para enriquecerse o enriquecer a un tercero.

d. Disposiciones complementarias

El § 375 IAO permite imponer **penas de inhabilitación** como consecuencia accesoria, para liberar al servicio público de delincuentes tributarios. En caso de condena a una pena privativa de libertad de al menos un año por delito tributario o su favorecimiento (§ 257 StGB) se puede privar de la capacidad para ejercer cargos públicos o ser elegido para ellos por un plazo de dos a cinco años. El § 375 II AO permite el **comiso** de los objetos sobre los que han recaído los delitos y de los medios de transporte utilizados para su ejecución. El § 376 IAO extiende para los casos especialmente graves de evasión tributaria (§ 370 III 2 N° 1 a N° 5 AO) el plazo de **prescripción del delito** de cinco a diez años. El § 376 II AO dispone que ya la comunicación del inicio de un procedimiento contravencional interrumpe la prescripción.

2. Contravenciones tributarias

a. Evasión de impuestos gravemente negligente (§ 378 AO)

La **evasión de impuestos gravemente negligente** es la contravención tributaria más importante en la práctica y opera como **tipo de recogida** para los casos de evasión de impuestos en los que no se puede acreditar el dolo. De este modo se fortalece muy considerablemente la protección de la pretensión tributaria estatal. **Autor** del § 378 I AO puede ser no sólo el contribuyente, sino también personas que se hacen cargo de sus asuntos (delito especial). **Conducta y resultado típico** corresponden a los de la evasión de impuestos. Sin embargo, ni la tentativa es punible ni se prevén casos especialmente graves. Hay **negligencia grave** cuando el contribuyente ha infringido deberes esen-

ciales. Tal es el caso, por ejemplo, cuando le ha entregado a su asesor tributario un formulario de declaración de impuestos firmado en blanco y lo ha presentado luego sin revisarlo.¹⁰ El hecho puede ser sancionado con una multa contravencional de hasta 50.000 € (§ 378 II AO). Este límite puede superarse para **neutralizar el beneficio económico** que el autor ha obtenido con el hecho (cfr. § 17 IV OWiG).

También en el caso de la evasión de impuestos negligente es posible una **autodenuncia** (§ 378 III AO). A diferencia de lo que ocurre con la evasión de impuestos dolosa, la posibilidad de autodenuncia sólo se excluye desde la comunicación del inicio de un procedimiento penal o contravencional, ya que recién la aparición de un fiscalizador le da motivos al autor para revisar su comportamiento.

b. Puesta en peligro del impuesto (§ 379 AO)

La **puesta en peligro del impuesto** (§ 379 AO) sanciona actos preparatorios de una evasión de impuestos dolosa o de una reducción de impuestos negligente que se consideran especialmente peligrosas: confección de comprobantes incorrectos (I N° 1); circulación de comprobantes a cambio de un pago (I N° 2); infracción del deber de llevar contabilidad o de efectuar los asientos contables (I N° 3); infracción del deber de comunicar la participación en empresas extranjeras (II N° 1); infracción del deber de actuar bajo nombre verdadero en materia de cuentas (II N° 2); contravenciones en el contexto de fiscalizaciones tributarias especiales (III). Los hechos del § 379 I, II AO deben ser dolosos o gravemente negligentes, los del § 379 III AO pueden cometerse también con imprudencia simple. La multa contravencional en caso de comisión dolosa alcanza hasta 5.000 € (§ 379 IV AO), en caso de comisión gravemente negligente o imprudente hasta 2.500 €.

c. Otras contravenciones tributarias

El § 380 AO castiga la **puesta en peligro de impuestos de retención**, especialmente del impuesto a los salarios y el impuesto a dividendos e intereses. La conducta consiste en que las cantidades retenidas no se pagan, no se pagan completamente o no se pagan en forma oportuna. En caso de comisión dolosa la multa contravencional alcanza hasta 25.000 €, en caso de comisión gravemente negligente hasta 12.500 €.

El § 381 AO abarca la **puesta en peligro de impuestos al consumo de ciertos productos**, es decir, por ejemplo, de los impuestos al vino espumante, a la cerveza, al combustible mineral y al tabaco. El § 381 I N° 1 AO se hace cargo de deberes que — como los deberes de llevar contabilidad y practicar los asientos — sirven a la preparación, aseguramiento o revisión posterior de la determinación del impuesto. El § 381 I N° 2 AO se refiere a deberes relativos al empaquetado y etiquetamiento, así como a restricciones de circulación y utilización. El § 381 I N° 3 AO concierne al consumo de bienes no gravados en puertos libres (como por ejemplo Hamburgo o Bremerhaven). La multa contra-

vencional en caso de dolo alcanza hasta 5.000 €, en caso de negligencia grave hasta 2.500 €.

El § 382 AO se refiere a la **puesta en peligro de derechos de importación o exportación** y abarca sobre todo la infracción de disposiciones aduaneras alemanas y europeas. En caso de comisión dolosa la multa contravencional hasta 5.000 €, en caso de comisión imprudente hasta 2.500 €.

El § 383 castiga la **adquisición indebida de créditos de reembolso o devolución de impuestos**. Con esto se debía combatir una forma de criminalidad económica que estuvo muy extendida, consistente en que prestamistas poco serios se dejaban ceder el crédito al reembolso del impuesto a los salarios — especialmente de trabajadores extranjeros — por un valor menor y de este modo se aprovechaban del desconocimiento sobre el efectivo importe de la devolución de impuestos. Sólo está cubierto el comportamiento doloso, que puede ser sancionado con multa contravencional de hasta 50.000 €.

El § 383a AO concierne a la **utilización del llamado «signo de identificación» con fines distintos de los permitidos**. Se trata de un número tributario que la autoridad impositiva le asigna con carácter permanente a cada contribuyente para los fines de su inequívoca identificación. Incurre en la contravención el que sin ser institución pública recoge o utiliza el número de identificación para fines distintos de los permitidos, o bien que el ordena sus archivos por números de identificación o facilita el acceso a los mismos. En caso de comisión dolosa la multa contravencional alcanza hasta 10.000 €, en caso de comisión negligente hasta 5.000 €.

d. Verfolgungsverjährung (§ 384 AO)

El § 384 AO extiende para **todas las contravenciones tributarias** el plazo de prescripción a cinco años, ya que a menudo los hechos salen a la luz recién en el contexto de posteriores revisiones tributarias.

III. Derecho penal tributario formal

1. Procedimiento penal tributario

Si bien para el proceso penal tributario rigen las reglas generales del derecho procesal penal (§ 385 I AO), los §§ 386 a 408 AO le asignan un rol central a las **autoridades tributarias**. Así, ante una sospecha de delito tributario la instrucción preliminar es encomendada a la autoridad tributaria (§ 386 I AO). La autoridad competente por materia y lugar realiza la instrucción en principio autónomamente (§ 386 II AO), si bien el Ministerio Público puede asumir en cualquier momento el control del procedimiento (§ 386 IV AO). Como **defensores penales** pueden intervenir también asesores tributarios, apoderados tributarios y auditores (§ 392 AO). Los **conflictos de interés** que puedan surgir del hecho de que la autoridad tributaria sea competente tanto para el procedimiento de determinación del

impuesto como para el procedimiento penal intentan ser atenuados mediante el § 393 AO. De acuerdo con éste, en el procedimiento de determinación del impuesto no se admite el empleo de medios coercitivos cuando de ese modo el contribuyente pueda verse obligado a autoincriminarse. Adicionalmente, hechos o medios de prueba que el contribuyente haya revelado a la autoridad tributaria con anterioridad al inicio del procedimiento penal sólo pueden valorarse en sede penal para la persecución de delitos tributarios. Cuando la autoridad tributaria realiza la instrucción autónomamente tiene los mismos **derechos y deberes** que el Ministerio Público (§ 399 AO). Puede sobreseer el procedimiento por insignificancia (§ 398 AO) o solicitarle al juez penal que proceda de acuerdo con el procedimiento penal monitorio (*Strafbefehlsverfahren*) (§ 400 AO) así como la imposición de consecuencias accesorias (§ 401 AO). Cuando el Ministerio Público conduce el procedimiento, a la autoridad tributaria sólo le asisten los derechos y deberes de una autoridad policial (§ 402 AO), aunque tiene el derecho a ser parte en el procedimiento (§ 403 AO). Cuando la autoridad tributaria ha solicitado que se proceda de acuerdo con el procedimiento penal monitorio, en la **etapa judicial** asume los derechos y deberes del Ministerio Público en tanto no se decreta la apertura del juicio oral o se presente objeción contra el requerimiento monitorio (§ 406 AO).

2. Procedimiento contravencional tributario

En el procedimiento por contravenciones tributarias le corresponde a las **autoridades tributarias** una posición predominante, ya que tienen la competencia primaria para la persecución y castigo (§ 409 AO). En el procedimiento contravencional no rigen sólo las disposiciones procesales generales de la Ley de Contravenciones (OWiG), sino también, complementariamente y en lo aplicable, la mayoría de las disposiciones del procedimiento penal tributario (§ 410 AO). También en el procedimiento contravencional la autoridad tributaria tiene en principio los mismos derechos y deberes del Ministerio Público (cfr. § 46 I, II OWiG). Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento penal, no rige el principio de legalidad, sino el de oportunidad (§ 47 I OWiG), de modo que la persecución depende de la decisión (fundadamente) discrecional de la respectiva autoridad tributaria. Cuando el procedimiento se dirige contra una persona que ejerce una profesión relativa a la asesoría tributaria, la autoridad impositiva debe oír al colegio profesional competente antes de imponer una multa contravencional (§ 411 AO).

Bibliografía general

Franzen/Gast-de-Haan/Joecks, Steuerstrafrecht mit Zoll— und Verbrauchsteuerstrafrecht, 7^o edición, 2009; *Gußén*, Praxiswissen Steuerstrafrecht, 2009; *Haas/Müller*, Steuerstrafrecht und Strafverfahren, 2008; *Kuhn/Weigell*, Steuerstrafrecht, 2005; *Lammerding/Hackenbroch*, Steuerstrafrecht, 8^o edición, 2004; *Peter/Kramer*,

Steuerstrafrecht, 2009; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 3ª edición, 2009; *Rolletschke/Kemper*, Steuerverfehlungen (colección de hojas sueltas actualizables), 2008 ss.; *Simon/Vogelberg*, Steuerstrafrecht, 2ª edición, 2007; *Stahlschmidt*, Steuerstrafrecht, 2004; *Wabnitz/Janovsky*, Handbuch des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts, 3ª edición, 2007.

Notas

♣ Traducción del Prof. Dr. Héctor Hernández Basualto, Santiago de Chile.

1 *Statistisches Bundesamt* (editor), Strafverfolgungsstatistik 2008, p. 491.

2 Ley de 21. 12. 2007, BGBl. 2007 I p. 3198.

3 BGH NJW 2004, 2990, 2991 s.; *Rüping*, DStR 2002, 1417; *Spatscheck/Wulf*, NJW 2002, 2983.

4 BGH NSTz 2001, 201 con más antecedentes.

5 BGHSt 46, 107 ss.

6 *Rolletschke*, Steuerstrafrecht, nº marg. 122 ss. con más antecedentes.

7 BGH NJW 2009, 528 (532).

8 Al respecto *Gehm*, NJW 2010, 2161; *Habetha*, NSTz 2008, 481; NJW 2008, 887; *Kölbel*, NSTz 2008, 241; *Langrock/Samson*, wistra 2010, 201; *Rüping*, DStR 2010, 1768; *Schüne-mann*, NSTz 2008, 305.

9 BGH StV 1985, 324.

10 El contrabando no habitual de géneros de lícito comercio, consistente en la evasión de los derechos de importación o exportación (*Schmuggel*), carece de un *nomen iuris* especial y sólo constituye un caso más de evasión de impuestos en los términos del § 370 AO (Nota del Traductor).

10 BayObLG wistra 2002, 355.

Argentina

Luis Fernando NIÑO (UBA)¹

I. El 15 de enero de 1997 entró en vigor, mediante su publicación en el Boletín Oficial, la ley 24.769, denominada «Régimen Penal Tributario».

Vale consignar que su predecesora, la ley 23771², había generado el ingreso de importantes recursos para el Estado, en desmedro de su contundencia como instituto sancionatorio por excelencia. Explicaremos sucintamente tal particularidad. A través del artículo 14 de dicho instrumento legal se preveía la extinción de la acción penal para los casos en los que la pena requerida por la acusación fiscal tornase viable la ejecución condicional de la condena; o bien para aquellos en los que, con anterioridad a la acusación, se juzgase que, en caso de condena, podría corresponder tal modalidad de ejecución. En cualquiera de tales situaciones, aceptada la pretensión fiscal o previsional

por el infractor y concretado el pago de las obligaciones pertinentes, el tribunal quedaba facultado, por única vez y previa vista al fiscal y al querellante o —en su caso— al simple damnificado, para finiquitar el proceso de tal suerte. Habida cuenta de que los montos punitivos asignados a todos los tipos penales contenidos en aquella regulación, tanto simples cuanto agravados, brindaban margen a tal condicionalidad, los imputados que —huelga aclararlo— tuvieron liquidez, hubieron de acogerse mayoritariamente a ese mecanismo ritual³.

Conforme a datos procedentes del Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal, durante el período 1990-95 se dictaron, apenas, unas doce sentencias por año, el setenta por ciento de las cuales fueron absoluciones. El pragmatismo gubernamental del momento relegó, pues, la eficacia del sistema penal diseñado para los evasores, más allá de los alardes del discurso oficial en alusión al tópico.

Cuando se sancionó el régimen actualmente vigente, la situación social y económica de la República Argentina era otra. Llegaba a su fin una década signada por políticas ultraliberales que habían redundado en una acentuación de la inequidad en la distribución de cargas y beneficios, con el correlativo fortalecimiento de los grandes grupos económicos y los sujetos individuales con mayor capacidad económica. La evasión al Fisco, estimulada por la lenidad de la legislación específica, había militado como un factor nada desdeñable de ese estado de cosas.

Como odiosa contrapartida, durante el período 1990-97 se iniciaron numerosos procesos por evasiones menores, dado que determinados tipos de la Ley 23771 no establecían montos o, los que lo hacían, sólo requerían, para la concreción de la figura, un porcentaje del total de las obligaciones de cada contribuyente. En consecuencia, los tribunales se abarrotaron de causas de poca monta, afectando en buena parte a pequeños contribuyentes que, apremiados por la difícil situación económica, habían evadido los tributos para mantener su fuente de ingresos.

El proyecto de ley de reforma del régimen penal tributario enviado al Congreso Nacional por el gobierno, aunque profundamente modificado por las comisiones parlamentarias pertinentes, mantuvo el espíritu que lo originó: luchar contra la evasión mediante el incremento de las escalas penales, la correlativa limitación de las perspectivas de excarcelación bajo proceso y el cercenamiento del instituto de la extinción de la acción penal, contemplado en el referido artículo 14 de la ley entonces vigente.

II. La normativa actual configura, como quedó expresado al comienzo de este informe, una ley penal especial, complementaria del Código Penal, con las derivaciones que acarrea la modalidad de crear tipos penales por fuera del ordenamiento de fondo en la materia, en lugar de integrarlos a él, como sucede en España, cuyo digesto sustantivo contiene los delitos tributarios en los artículos 305 a 310, y en otros países de nuestro universo cultural.

Más allá de esa objeción preliminar, cierto es que se aprecia una mejor sistematización en el texto de la Ley 24769: contiene cinco títulos, consagrados, respectiva-

mente, a los delitos tributarios, los delitos de la seguridad social, los delitos fiscales comunes, las disposiciones generales y los procedimientos administrativo y penal.

El primero, que abarca los seis primeros artículos contempla las figuras de evasión simple (art. 1°), evasión agravada (art. 2°), utilización fraudulenta de beneficios fiscales indirectos (art. 2, literal c), aprovechamiento indebido de beneficios fiscales directos (art. 3), obtención fraudulenta de beneficios fiscales de ambas naturalezas (art. 4), y apropiación indebida de tributos (art. 6)⁴. El segundo título, compuesto por los artículos 7° a 9°, trata sobre los delitos que afectan los recursos de la seguridad social. El tercero, del art. 10° al 12° contiene los delitos fiscales comunes, incluyendo a la insolvencia fiscal fraudulenta y las novedosas —aunque escasamente útiles— figuras de la simulación dolosa de pago y de alteración dolosa de registros. En el título cuarto se encuentran plasmadas las disposiciones generales (arts. 13° al 17°) y en el quinto, integrado por los artículos 18° a 23°, se estatuyen las reglas de procedimiento de ambos órdenes jurídicos involucrados.

El régimen vigente tutela exclusivamente la hacienda pública nacional; tal postura emerge del propio texto de las figuras penales. El artículo 1°, por ejemplo, prevé que «(s)erá reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que, mediante declaraciones juradas 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...». A partir de tal especificidad, no exenta de críticas, las haciendas públicas provinciales y municipales quedan fuera de la tutela de dicha ley y su protección está supeditada a los respectivos regímenes tributarios locales.

Por el contrario, es elogiable la supresión de los tipos de peligro abstracto que contemplaba el anterior régimen, que motivaron, en su momento, las consabidas declaraciones de inconstitucionalidad en sede judicial⁵. La mayor parte de los delitos son tipos de resultado, y apenas tres son considerados por la doctrina y la jurisprudencia como de peligro concreto.

Se incrementaron considerablemente las penas, con la finalidad, por cierto inapropiada en sí misma, de evitar la excarcelación para las conductas consideradas más graves. Con ese claro móvil, la evasión agravada de los arts. 2° y 8°, alusivos a los tributos y a los recursos de la seguridad social, respectivamente, es penada con un mínimo de tres años y seis meses y un máximo de nueve años; con idéntica pena se castiga el delito de aprovechamiento indebido de subsidios fiscales directos, previsto en el artículo 3°.

La posibilidad de aplicar el instituto de la extinción de la acción penal, que —como se señaló— motivó una llamativa distorsión en la efectividad de la ley 23771, se acotó grandemente en la normativa que comentamos. En lugar de la indiferenciada posibilidad de echar mano de ese dispositivo cualquiera que fuera la figura penal que se imputaba, a condición de que pudiese corresponderle al inculpado pena de ejecución condicional, el artículo 16 del texto ahora vigente reserva tal posibilidad a los casos de evasión simple de tributos y de recursos de la seguridad

social, contemplados en los artículos 1° y 7°, respectivamente.

Otra diferencia significativa viene dada por la inclusión de una circunstancia agravante: el art. 13° incorpora a los empleados públicos, ausentes en el anterior régimen, que en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomasen parte en la comisión de los delitos previstos en dicha ley, incrementando en un tercio la escala penal a su respecto.

Tal vez la variación más trascendente consista en la implementación de cuantías o montos mínimos para configurar los respectivos delitos. Así, por ejemplo, para perfeccionarse la evasión simple del art. 1°, el fraude al Fisco Nacional deberá superar los cien mil pesos, por cada tributo y cada ejercicio. En el caso de la evasión agravada estipulada en el art. 2°, deberá evadirse por más de un millón de pesos, siempre, claro ésta, por cada tributo y ejercicio económico, aunque se trate de gravámenes instantáneos o de período fiscal inferior a un año. Ello indica que el legislador se ha hecho eco de las críticas referidas a la ley anterior, procurando que, en lo sucesivo, ingresen al sistema penal las manifestaciones graves de delincuencia fiscal⁶.

Se reconoce como positiva la supresión de la prejudicialidad administrativa para la determinación de la carga impositiva que instituía la ley anterior, en su artículo 16°, dando lugar a un tratamiento farragoso. El actual artículo 18° dispone que se encuentra habilitada directamente la actuación de la justicia competente, a condición de que se haya determinado la deuda tributaria, aunque no se trate de un pronunciamiento firme, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social.

Por último, también es plausible la supresión de la regla contenida en el artículo 17° de la ley derogada, conforme a la cual sólo cabía la excarcelación bajo caución real. De tal modo, rigen el ítem las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación, que dan primacía a la excarcelación bajo caución juratoria y sujetan su denegatoria al peligro de fuga o de entorpecimiento de la empresa procesal.

III. A partir de la sanción de la ley 24769 se impulsaron investigaciones judiciales por delitos fiscales graves y, en muchos casos, los imputados fueron detenidos preventivamente, habida cuenta del incremento de las escalas penales. En contraste con ese aumento del rigor repressivo, subsistió un déficit en la fiscalización tributaria. El organismo recaudador —AFIP-DGI— no contaba con los elementos necesarios para controlar adecuadamente el pago de los impuestos. De otra parte, no se contaba con juzgados y tribunales de competencia específica en la materia, hecho que arrojaba consecuencias indeseables, tales como la excesiva duración de los procesos y la proliferación de actos procesales nulos, debido a la falta de formación específica de jueces y fiscales, con el correlato de la impunidad.

Un comienzo de solución se intentó mediante la creación del fuero penal tributario, a través de la Ley 25.292⁷. Se crearon tres juzgados con competencia en lo penal tri-

butario en el ámbito de la Capital Federal, así como las correspondientes Fiscalías y Defensorías Públicas, en sendas ramas del Ministerio Público; mas, a pesar de que el proyecto contemplaba la creación de la cámara respectiva y de un tribunal oral, las críticas que recibió el aludido proyecto, principalmente por la erogación económica que aparejaba, habida cuenta de la difícil situación económica que comenzaba a atravesar el país, provocaron la paralización de la iniciativa, situación que se ha prolongado hasta el presente. Por tanto, la Cámara en lo Penal Económico continúa siendo tribunal de alzada en esta materia, y los juicios se desarrollan ante los tribunales en lo Penal Económico.

Una nueva ley, registrada bajo el n° 25874⁸ modificó el artículo 15° del régimen penal tributario en análisis. En su virtud, se incorporó como agravante la concurrencia de dos o más personas en la comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley 24769, estableciéndose como mínimo la pena de prisión de cuatro años. A su vez, se incorporó la denominada asociación ilícita: se prevé pena de tres años y seis meses a diez años de prisión para el que formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en dicho texto legal. Para quien resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión.

IV. Más recientemente, el 17 de marzo del presente año, el Poder Ejecutivo Nacional remitió al Congreso de la Nación un nuevo proyecto de ley, introduciendo modificaciones al régimen actual. Argumentando razones de política criminal, el mentado proyecto propicia las siguientes reformas: a) adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando para ello el tiempo transcurrido desde su sanción⁹; b) incorporar un tipo penal específico que sancione la modificación o adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; c) sustituir el instituto de la extinción de la acción penal mediante el pago del importe evadido, incorporando empero, con la finalidad de incentivar el cumplimiento espontáneo de los contribuyentes, una causal absolutoria que permita dejar exento de responsabilidad penal al obligado que regularice espontáneamente su situación, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con él, a la manera de las normas establecidas en los incisos 4° del artículo 305 y 3° del artículo 307 del Código Penal español; d) derogar el actual artículo 19, equiparando la obligación de los funcionarios del organismo —en cuanto a la denuncia de los hechos ilícitos de los que tomen conocimiento— a la que recae sobre el resto del los funcionarios públicos del Estado Nacional; e) extender la tutela integral del régimen penal tributario a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma; f) añadir un nuevo inciso al art. 76 bis del Código Penal, que prevé el instituto de la suspensión del proceso penal a prueba, para excluir a las conductas

reprimidas en la Ley 24769 de su operatividad alternativa al proceso penal ordinario; g) por último, incorporar al texto, como artículo 17 bis, una controvertida norma enderezada a establecer que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no habrá de dar lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna, dejando a salvo los hechos cometidos con anterioridad, para los que resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión.

Pese al ímpetu inicialmente impreso por el Poder Ejecutivo Nacional al referido proyecto, su plasmación en derecho positivo depende aún de su tránsito por las comisiones pertinentes de ambas Cámaras del Congreso Nacional.

Hasta la fecha se formularon algunas modificaciones, tales como la correcta supresión de dos iniciativas: la que vedaba la aplicación del principio de la ley penal más benigna y la que excluía sin cortapisas los delitos del régimen penal tributario del beneficio de la suspensión del juicio a prueba. Como franca paradoja, no obstante, dejándose de lado una de las premisas más plausibles del proyecto, los montos se mantendrían tal como los establece el régimen vigente, pese a que su reajuste se torna indispensable, tomando en consideración el intenso proceso inflacionario que sufrió la República Argentina a partir de la pesificación, a fin de no saturar el sistema penal con evasiones de escasa monta.

En síntesis, la sanción de la ley 24.769, la incipiente implementación del fuero penal tributario y la adopción de mejores mecanismos de verificación en la administración tributaria para una más adecuada fiscalización, sobre todo a partir del año 2003, contribuyeron a una mejor política penal fiscal. Sin embargo, la problemática de la evasión tributaria y previsional en nuestro país —como en tantos otros— es un flagelo socioeconómico de características endémicas, sin que las sucesivas leyes represivas dictadas en la materia hayan conseguido reducirlo a niveles menos acuciantes.

El análisis del fenómeno debe practicarse desde distintas perspectivas, de acuerdo a su complejidad y a la diversidad de factores involucrados; ha menester encararlo desde la educación cívica, la ética social, la psicología y la sociología, sin perjuicio de sus tradicionales abordajes, el económico y el jurídico.

Notas

1 El Profesor Diego Gustavo Barroetaveña (UBA) redactó el primer borrador de este informe y aportó la información relativa al proyecto de reforma del régimen penal tributario argentino.

2 Publicada en el B.O. del 27/2/90 y derogada por el artículo 24 de la Ley 24769.

3 Ha menester destacar que la Ley 23.771 fue sancionada bajo el marco de un gravísimo proceso inflacionario. En tales circunstancias, el régimen establecido por la ley de marras se convirtió en un útil resorte para que las arcas estatales obtu-

vieran, de modo asaz expeditivo, las sumas dinerarias que no hubieran ingresado oportunamente al erario público.

4 El art. 5° introduce una pena accesoria para las modalidades delictivas previstas en los ya mencionados artículos 2, literal c, 3 y 4, consistente en la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

5 Interesa recordar que, en el sistema legal argentino, a semejanza del estadounidense, el control de constitucionalidad es difuso, vale decir que se ejerce por todo juez o tribunal, aunque con efectos circunscritos al caso en concreto.

6 Una sentencia atribuida a Solón por Diógenes Laercio reza así: «Las leyes son como las telas de araña, que aprisionan a los pequeños, pero son desgarradas por los grandes». Bien podría aplicarse al tratamiento tradicional del tema que hoy nos ocupa, que suele evidenciar una merma de la coerción penal real de cara a los delitos económicos de sofisticada comisión, en comparación con la potencia punitiva desplegada ante delitos groseros u «operas toscas» (Zaffaroni *dixit*).

7 Publicada en el B.O. del 16/8/02.

8 Publicada en el B. O. del 22/1/04.

9 Tal como quedó expresado, uno de los objetivos de la ley 24769 consistió en lograr el ingreso al régimen penal tributario de las defraudaciones de grave entidad. De tal modo, si se toma en cuenta que al momento de entrar en vigor el régimen actual aún se mantenía la relación cambiaria de equivalencia (un peso=un dólar), para configurar, v.gr., la evasión simple contemplada en el artículo 1° se requería defraudar al Estado por encima de los cien mil pesos, es decir cien mil dólares. A partir del año 2002 quedó sin efecto la referida ley de convertibilidad y, a la fecha de redacción de este informe, la relación entre el peso argentino y el dólar estadounidense es de 1 a 4. Por tanto, bastaría evadir por más de veinticinco mil dólares para configurar el delito de evasión. De esta manera, se estaría incurriendo en el error del que adolecía el régimen anterior, toda vez que ingresarían al sistema penal comportamientos evasivos de menos entidad, lo que traería aparejado que los tribunales se abarrotaran de causas de pequeña cuantía, distraendo recursos humanos, técnicos y materiales requeridos para la investigación de las grandes evasiones.

Brasil

Alexis Couto de Brito

Doutor en Derecho Penal por la Universidad de Sao Paulo. Prof. Dr. de Derecho Penal de la Universidad Presbiteriana Mackenzie de Sao Paulo.

O Direito penal tributário no Brasil não possui um tratamento diverso no que diz respeito à Parte Geral, aplicando-se os dispositivos do código penal. Os crimes estão definidos tanto na parte especial do código quanto na legislação extravagante. Basicamente são três os grupos de crimes: a) sonegação quanto ao imposto de importação (Descaminho, art. 334 do CP), b) sonegação quanto à Seguridade Social

(arts. 168-A e 337-A) e c) sonegação dos demais tributos (arts. 1° e 2° da Lei 8.137/90).

a) Descaminho (Art. 334 do CP)

O mais antigo tipo penal é o delito de descaminho, art. 334 do CP: *importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria*, que consiste na importação ou exportação de produto proibido ou sem o pagamento do respectivo tributo. A lei pune separadamente o agente público que facilita o descaminho (art. 318 do CP), inclusive de forma mais severa, de 3 a 8 anos de prisão. Este tipo, nascido em 1940 juntamente com a vigente Parte Especial, não tem provocado maiores discussões. Assinale-se apenas que sendo o produto proibido (contrabando), o tipo poderá gerar conflito com leis especiais, como é o caso do tráfico de armas ou de drogas. Em relação ao crime de descaminho, existem limites administrativos para a introdução ou expedição de mercadorias, que desatendidos poderá configurar o delito.

b) Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) do CP) e sonegação previdenciária (art. 337-A do CP)

Apenas no ano de 2000, através da Lei 9.983, o Código penal foi alterado para incluir a sonegação que especificamente abrangesse as contribuições previdenciárias, destinadas a suportar o sistema federal de seguridade social (INSS). Antes disso, a própria lei previdenciária (Lei 8.212/91, art. 95) tratava do assunto, mas devido a um lapso do legislador, o tipo penal não possuía pena cominada para todos os casos, o que dificultava a aplicação da lei e chegava-se ao absurdo de se aplicar analogicamente a pena prevista para o crime de apropriação indébita simples (art. 168 do CP). Por isso, certamente, o delito em comento figura no capítulo dos crimes contra o patrimônio do Código penal brasileiro. Sem embargo, esta topografia gera alguns problemas de ordem prática. Para a configuração da apropriação indébita ordinária exige-se que o sujeito receba algo que não lhe pertence em um primeiro momento, de forma lícita, para depois inverter a propriedade e não devolver a coisa com a finalidade de torná-la sua (*animus rem sibi habendi*). Na hipótese de apropriação previdenciária, a conduta consiste em *deixar de repassar*, delito omissivo e que não pressupõe a inversão da propriedade como ocorre na apropriação, pois os valores da contribuição pertencem, inicialmente, ao empregador. Devido a esta diferença típica, os tribunais vêm entendendo que ainda que se trate de apropriação, não será necessário o *animus rem sibi habendi*, e a falta de pagamento ou o simples atraso podem configurar o delito.

O entendimento dos tribunais de que a mera falta de pagamento ou seu atraso configuram o crime mantém um descompasso com seu referencial de sonegação previdenciária, artigo 337-A, que descreve condutas omissivas com o fim de fraudar o controle e cobrança das contribuições sociais e, portanto, tem como característica do comporta-

mento o uso da fraude (art. 337-A. *Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I — omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II — deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III — omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias*).

c) Sonegação tributária (Lei 8.137/90, artigos 1º e 2º)

A maior parte dos delitos tributários encontra-se na Lei 8.137/90. O artigo 1º trata da sonegação propriamente dita, cominando pena de até 5 anos, enquanto o artigo 2º trata das condutas equiparadas, com pena de até 2 anos.

O artigo 1º sofre de uma imprecisão técnica em sua redação: *Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório*. O tipo prevê a «redução ou supressão do tributo», algo que somente poderia ser feito por meio da legislação, já que compete ao Estado a criação, redução ou supressão de tributos. Por conta da má redação, a interpretação sobre o conteúdo da conduta delitiva tem caminhado em dois sentidos: 1) redução ou supressão do fato gerador do tributo ou 2) supressão ou redução do pagamento do tributo.

1) O entendimento acadêmico tem se firmado no sentido de que o comportamento criminoso que configura a sonegação fiscal é o ato de, mediante fraude, esconder do Governo um fato que possa gerar a incidência de um tributo, ou informar incorretamente este fato de tal modo que o tributo incida a menor do que o previsto pela legislação. O fundamento para este entendimento reside em que existe um sistema de execução fiscal absolutamente apto para a cobrança de todo tributo regularmente informado e não pago, e que certamente não deve ser substituído pelo sistema penal. Há uma enorme diferença entre o ser devedor e ser sonegador, e que deve ser mantida sob pena de se utilizar o direito penal para a simples cobrança de dívidas. Some-se a isto a previsão do artigo 2º, I, considerada como a tentativa do delito do artigo 1º, e que expressamente contém o termo «fraude» (art. 2º, I: *fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*).

2) Os tribunais tem tido uma certa dificuldade de concordar com o posicionamento acadêmico, e tem considerado que o crime consiste na redução ou supressão do pagamento do tributo. Este entendimento, para ser adotado, criou um descompasso e uma distorção da dogmática penal e a solução prática do caso:

— O Supremo Tribunal Federal considerou que enquanto não terminar o processo administrativo no qual se ques-

tiona o total do crédito tributário (tributo+correção+multa) o crime não estará consumado (tipificado), vinculando o instituto dogmático da consumação — que se concretiza no momento da fraude empregada para a sonegação do fato — ao término de um procedimento administrativo, algo totalmente exterior ao fato. Isto fez com que diversos delitos que estavam virtualmente prescritos, porquanto os procedimentos administrativos haviam se prolongado mais tempo do que o previsto para a prescrição, fossem «ressuscitados» e se transformassem em ações penais. Neste sentido, o Supremo Tribunal federal editou a súmula vinculante nº 24 (entendimento judicial de obediência obrigatória), que impede o início de qualquer processo criminal antes do término do procedimento administrativo-tributário: *não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos i a iv, da lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*.

— Aguardando-se a constituição do crédito tributário total (tributo+correção+multa) exige-se o pagamento completo do crédito, o que, no caso concreto pode significar um processo penal e conseqüente prisão pelo não pagamento somente da multa que compõe o crédito, algo impossível de ser feito regularmente em outros casos já que o direito penal brasileiro proíbe que a pena de multa seja convertida em prisão, mesmo diante do não pagamento, devendo ser cobrada através de execução fiscal (art. do CP: *transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será considerada dívida de valor, aplicando-se-lhes as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às causas interruptivas e suspensivas da prescrição*.)

No artigo 2º possui relevância a previsão do inciso I (fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo), que abrange o comportamento que configuraria a tentativa dos delitos previstos no artigo 1º.

Também vem sendo questionada a previsão do parágrafo único do artigo 1º, pela equiparação ao crime de sonegação do simples fato de se desatender a ordem da autoridade fiscalizadora, não apresentando os documentos exigidos por ela, tipo semelhante ao de Desobediência (*Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 [dez] dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V*). A crítica é feita com base na desproporção entre o desvalor da sonegação e da simples desobediência à ordem da autoridade. Ademais, a Constituição Federal brasileira preza pelo princípio da não auto-acusação, e expressamente assegura o direito ao silêncio, o que não pode culminar com a obrigação de se apresentar livros ou outros documentos que possam levar a auto-incriminação. O Estado deve se valer dos meios existentes ou de outros democráticos para conseguir comprovar a alegação que impuser sobre uma pessoa. Atualmente possui meios para determinar a busca e apreensão das provas que lhe convierem e não pode impor

ao indivíduo que colabore na acusação contra si mesmo, desrespeitando o princípio da não auto-acusação. Trata-se de castigar uma mera atitude subjetiva ou de se tentar evitar determinados problemas na produção da prova.

Princípio da insignificância

Há previsão legal para que a Fazenda Nacional não execute os débitos fiscais que não superem o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), algo em torno de € 4.200,00 (Lei 10.522/02, art. 20: *Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 — dez mil reais*). Diante disso, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a insignificância penal dos crimes tributários quando o valor não ultrapasse tal quantia.

Pressuposto processual (condição de procedibilidade)

Na intenção de aumentar a arrecadação, a Lei 11.941/09 prevê que nos casos em que o contribuinte celebrar um parcelamento da dívida com a Fazenda antes de iniciado um processo criminal, a Fiscalia não poderá processar o contribuinte devedor enquanto este cumprir com seu parcelamento, restando suspensa a pretensão punitiva do Estado, não correndo o prazo prescricional (Art. 67: *Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia*).

Extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida

Desde a criação da lei 8.137/90, a legislação brasileira foi alterada sistematicamente para favorecer aquele que paga o tributo devido. Quando a lei 8.137 foi editada em 1990, possuía um dispositivo que previa a extinção da punibilidade caso o acusado efetuasse o pagamento do tributo. A doutrina apontou que o injusto penal não poderia ser iludido com o pagamento, inclusive porque nosso ordenamento já previa a diminuição da pena (art. 16 do CP) ou uma atenuação (art. 65, III, «b» do CP) sempre que houvesse a devolução ou reparação econômica do delito. Diante das críticas, tal dispositivo foi revogado. Todavia, retornou posteriormente ao ordenamento pela Lei 10.684/03, 9º, §2º (art. 9º, §2º: *Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios*) e, atualmente, conforme o disposto no artigo 69 da Lei 11.941/09, se efetuado o pagamento integral da dívida, restará extinta a punibilidade do agente (art. 69: *Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos*

de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento). Este mesmo dispositivo tem alcançado os crimes de descaminho, por analogia *in bonam partem*, reconhecida por quase todos os tribunais. Isso demonstra que a finalidade da norma é arrecadatória, ou seja, administrativo-fiscal, e não de reprovação material compatível com o direito penal. O legislador, ao se preocupar com o pagamento e conseqüente extinção da punibilidade demonstra que seu interesse não é reprimir a conduta reprovável de fraude, mas sim a de aumentar o montante dos cofres públicos. Inclusive, tal regra conflita com a parte geral do código penal que tendo outros crimes contra o patrimônio ou a Fé Pública prevê, em seu artigo 16, o arrependimento posterior, que diminui a pena de um a dois terços em caso de ressarcimento do prejuízo.

Responsabilidade da pessoa jurídica

Outro dispositivo polêmico é o artigo 11 (*quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade*), que estende a imputação delitiva à pessoa jurídica, possibilidade ainda questionada pela doutrina, e sem regulamentação legal. A constituição Federal brasileira, segundo alguns entendimentos, permitiria a responsabilidade da pessoa jurídica em crimes contra o meio ambiente e a ordem econômica, na qual se insere a ordem tributária para estes autores. Todavia, a lei não regulamenta os critérios de imputação à pessoa jurídica, tampouco enumera as sanções penais que a ela devem ser impostas.

Colombia

Álvaro Orlando Pérez Pinzón

Ex magistrado y ex presidente de la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia

1. En esencia, en Colombia no existe, perfectamente delimitado, un Cuerpo que pueda ser denominado Derecho Penal Tributario. Quizás podríamos conformarlo con las principales disposiciones que apuntan al tema, fundamentalmente los delitos de evasión fiscal, contrabando y omisión de agente retenedor o recaudador. Pero una noción concreta, con bien jurídico delimitado y orientado exclusivamente a la defensa de la tributación, no. Por ello, por ejemplo, las dos primeras conductas acabadas de mencionar, vulneran el orden económico social, mientras la tercera lesiona la administración pública.

2. Como es obvio en nuestro medio, las infracciones tributarias coinciden en general con faltas administrativas, también sancionables. Sin embargo, no es problema nacio-

nal pues jurisprudencial y doctrinalmente se ha concluido que adelantar y culminar las dos formas de «investigación y juicio» no ofenden el principio *non bis in idem*, sobre todo porque, se dice, el derecho administrativo — disciplinario tiene por finalidad la *prevención*, mientras el penal se dirige más a la *represión*.

3. Las disposiciones que serán citadas adelante no corresponden exactamente a la definición original del Código Penal. Así, por ejemplo, las normas sobre contrabando han sido modificadas y adicionadas por la Ley 788 del 2002, mientras la omisión de agente retenedor o recaudador debe ser mirada también a la luz del Estatuto Tributario y de las leyes 633 del 2000 y 1066 del 2006.

4. En materia de penas, de acuerdo con la ley 890 del 2004, el mínimo previsto en cada tipo se aumenta en una tercera parte y el máximo en la mitad, respecto de los delitos cometidos con posterioridad al 1º de enero de los años 2005, 2006, 2007 y 2008, según los Distritos Judiciales señalados en el último Código de Procedimiento Penal hecho en Colombia, es decir, la ley 906 del 2004, especialmente, sus artículos 530 y 533.

5. La normativa señalada tiene soporte constitucional, desde luego en todo lo relacionado con la hacienda pública, tasas, impuestos, intereses, pagos, etc., en fin, todo lo referente a la «tributación». Sobresalen en la Constitución Política, vgr., estas disposiciones.

El Preámbulo, que pretende, entre otros propósitos, un orden político, social y *económico* justo; el artículo 1º, eje del Estado Social y Democrático de Derecho que teóricamente es Colombia, particularmente la referencia que hace a la *solidaridad* de las personas y a la *prevalencia del interés general*; artículo 2, en cuanto una de las finalidades del Estado es la de garantizar la participación de todos los ciudadanos en la *vida económica*; artículo 4, que consagra el deber de *acatar* la Constitución y las leyes; artículo 6, sobre la responsabilidad de los particulares y los servidores del Estado; artículo 13: principio de igualdad y, especialmente, la necesidad de proteger a todas las personas que por razones económicas se hallen en situación de debilidad manifiesta; artículo 15: derecho a la intimidad, relativamente limitado por la posibilidad de exigencia de presentación de libros de contabilidad y de documentación similar o aldeaña, para efectos tributarios; artículo 58: garantía de la propiedad privada con función social y eventualmente supeditada al *interés público o social*; artículo 83: búsqueda de integridad, incolumidad y protección de la presunción de buena fe tanto frente a los particulares como frente a las autoridades públicas; artículo 90: responsabilidad patrimonial del Estado por acciones u omisiones que causan daño y que provienen de las autoridades públicas; artículo 95: deberes de las personas y de los ciudadanos. Entre ellos, obrar conforme al principio de solidaridad social; contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad; y propender al logro y mantenimiento de la paz; artículo 333: actividad económica e iniciativa privada libres pero dentro de los límites del bien común; artículo 334: actividad económica dirigida y a cargo del Estado; artículo

336: creación de monopolios rentísticos exclusivamente con finalidades propias de interés común o social —arbitrio rentístico—, y previsión de sanción penal en caso de evasión fiscal.

6. Los principales enunciados legislativos que conformarían el «Derecho Penal Tributario» colombiano, decíamos, serían los siguientes:

a. Artículo 313 del Código Penal, que define el delito de *evasión fiscal* de la siguiente manera, dentro de las conductas punibles que afectan el *orden económico social*:

Evasión fiscal. El concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les corresponden a los servicios de salud y educación, incurrirá en prisión de 2 a 6 años y multa hasta de 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma pena incurrirá el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico que no declare total o parcialmente los ingresos percibidos, en el ejercicio del mismo, ante la autoridad competente.¹

b. Capítulo Cuarto del Título X del Libro II del Código Penal, que define las varias formas de *contrabando*, como infracciones que lesionan el *orden económico social*. Las principales disposiciones son estas:

Artículo 319 (Modificado por el artículo 69 de la ley 788 del 2002). *Contrabando*. El que en cuantía superior a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes, importe mercancías al territorio colombiano, o las exporte desde él, por lugares no habilitados, o las oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de 3 a 5 años y multa de 300 a 1500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los doscientos (200) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de 5 a 8 años de prisión y multa de 1500 a 50000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos por ciento (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código.

Las penas previstas en el presente artículo se aumentarán de la mitad a las tres cuartas (3/4) partes cuando se demuestre que el sujeto activo de la conducta es reincidente.

Parágrafo 1º. Los vehículos automotores que transiten en departamentos que tienen zonas de fronteras de acuerdo con lo estipulado en el artículo 272 de la Ley 223 de 1995 [artículo 69 del Decreto 863 del 2003], no estarán sometidos a lo establecido en este artículo.

Parágrafo 2º. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal.

Artículo 319-1. *Contrabando de hidrocarburos y sus derivados* (Adicionado por el artículo 70 de la ley 788 del

2002). El que en cantidad superior a 20 galones, importe hidrocarburos o sus derivados al territorio colombiano, o los exporte desde él, por lugares no habilitados, o los oculte, disimule o sustraiga de la intervención y control aduanero, incurrirá en prisión de 3 a 5 años y multa de 300 a 1500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre hidrocarburos o sus derivados cuya cantidad supere los 80 galones, se impondrá una pena de ochenta 5 a 8 años de prisión y multa de 1500 a 50000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al doscientos (200%) del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este Código.

Parágrafo. La legalización de las mercancías no extingue la acción penal.

Artículo 320. *Favorecimiento de contrabando* (Modificado por el artículo 71 de la ley 788 dl 2002). El que en cuantía 50 salarios mínimos legales mensuales, posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene mercancía introducida al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultada, disimulada o sustraída de la intervención y control aduanero, incurrirá en pena de prisión de 1 a 5 años y multa de 200 a 50000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código.

El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Artículo 320-1. *Favorecimiento de contrabando de hidrocarburos o sus derivados* (Adicionado por el artículo 72 de la ley 788 del 2002). El que posea, tenga, transporte, almacene, distribuya o enajene hidrocarburos o sus derivados introducidos al territorio colombiano por lugares no habilitados, u ocultados, disimulados o sustraídos de la intervención y control aduanero, en cuantía superior a 20 galones, incurrirá en pena de prisión de 3 a 6 años y multa de 300 a 1500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes importados o de los bienes exportados.

El juez al imponer la pena, privará al responsable del derecho de ejercer el comercio, por el término de la pena y un (1) año más.

No se aplicará lo dispuesto en el presente artículo al consumidor final cuando los bienes que se encuentren en su poder, estén soportados con factura o documento equivalente, con el lleno de los requisitos legales contemplados en el artículo 771-2 del estatuto tributario.

Artículo 321. *Defraudación a las rentas de aduana.* El que declare tributos aduaneros por un valor inferior al que por ley le corresponde, en una cuantía superior a 20 salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en pena de prisión de 5 a 8 años y multa equivalente a 20 veces lo dejado de declarar por concepto de tributos aduaneros. El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecido en este código.

Parágrafo. Lo dispuesto en el presente artículo no se aplicará cuando el menor valor de los tributos aduaneros declarados corresponda a controversias sobre valoración, error aritmético en la liquidación de tributos o clasificación arancelaria, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones administrativas establecidas en la ley.

Artículo 322. *Favorecimiento por servidor público* (Modificado por el artículo 73 de la ley 788 del 2002). El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de mercancías del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando el valor de la mercancía involucrada sea inferior a 50 salarios mínimos legales mensuales vigentes, incurrirá en multa de 300 a 1500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 3 a 5 años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los 50 salarios mínimos legales mensuales vigentes, se impondrá una pena de prisión de 5 a 8 años, multa de 1500 a 50000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 5 a 8 años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de la pena de multa establecida en este código.

Artículo 322-1. *Favorecimiento por servidor público de contrabando de hidrocarburos o sus derivados* (Adicionado por el artículo 74 de la ley 788 del 2002). El servidor público que colabore, participe, transporte, distribuya, enajene o de cualquier forma facilite la sustracción, ocultamiento o disimulo de hidrocarburos o sus derivados del control de las autoridades aduaneras, o la introducción de las mismas por lugares no habilitados, u omita los controles legales o reglamentarios propios de su cargo para lograr los mismos fines, cuando la cantidad de los hidrocarburos o sus derivados sea inferior a los 20 galones, incurrirá en multa de 50 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 3 a 5 años.

Si la conducta descrita en el inciso anterior recae sobre mercancías cuyo valor supere los 20 galones de hidrocarburos o sus derivados, se impondrá una pena de prisión

de 5 a 8 años, multa de 50 a 150 salarios mínimos legales mensuales vigentes, sin que en ningún caso sea inferior al 200% del valor aduanero de los bienes involucrados, e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 5 a 8 años.

El monto de la multa no podrá superar el máximo de multa establecida en este código.

c. Artículo 402 del Código Penal, que define el delito denominado *omisión del agente retenedor o recaudador*, conducta que vulnera el bien jurídico administración pública. Dice:

El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los 2 meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de 3 a 6 años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 50.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los 2 meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en procesos de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un acuerdo de reestructuración a que hace referencia la ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

A nivel de jurisprudencia, de los delitos utilizados como ejemplos, el más explicado ha sido este último. Sus características más notorias son las siguientes, como se desprende de la estructura del tipo, de la sentencia C-009— del 23 de enero de 2003, emanada de la Corte Constitucional, de las sentencias de casación proferidas por la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia el 30 de enero del 2008 (proceso No. 25818) y el 4 de febrero del 2009 (proceso No. 26888), así como de los autos de inadmisión de la demanda de casación dictados por el mismo Organismo el 16 de septiembre del 2009 (proceso No. 32454), el 11 de noviembre del 2009 (proceso No. 32116) y el 21 de abril del 2010 (proceso No. 33068): i) A diferencia de

su inmediato precedente legal, el artículo 22 de la ley 383 de 1997, que preveía como autores solamente a los encargados de la retención en la fuente y del Impuesto de Valor Agregado (IVA), el artículo 402 del Código Penal amplía su cobertura a todo lo relacionado con tasas y contribuciones públicas. ii) El sujeto activo del tipo es cualificado, pues debe tratarse de persona que actúe como retenedora, autorretenedora, recaudadora o responsable del IVA. iii) Es un tipo penal en blanco pues en su supuesto de hecho se nutre de otra normativa, extrapenal, especialmente de estirpe tributaria. iv) Dada su naturaleza original emparentada con el delito de peculado, para que se configure la conducta determinada en el tipo objetivo es menester que el autor haya percibido el dinero conducente al pago del IVA. Si efectivamente no lo ha recibido y por esa razón no lo entrega al fisco, no incurrirá en delito, así tenga una eventual responsabilidad disciplinaria o administrativa. v) Los retenedores, autorretenedores, recaudadores y los responsables del IVA, no son servidores del Estado, no son funcionarios públicos.

Para mayor precisión, a título de ejemplo, se insertan apartes de la sentencia de constitucionalidad 009, del 23 de enero del 2003, emitida por la Corte Constitucional, primero por su trascendencia y segundo porque en nuestro medio obligan:

i) La obligación tributaria ha sido definida por esta corporación en varias oportunidades, siendo pertinente recordar la siguiente:

«*La doctrina y la jurisprudencia hacen consenso al definir la obligación tributaria como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer. Concepción que a su vez se erige al amparo de los siguientes elementos integrantes: 1) el sujeto activo o acreedor, que es el Estado, el cual se concreta y particulariza a través de los correspondientes órganos y dependencias del orden nacional y territorial. 2) el sujeto pasivo o deudor, constituido por los contribuyentes y los no contribuyentes, sean personas naturales, jurídicas, sociedades, o asimiladas. 3) el objeto u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, dar: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; hacer: que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria lo exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. Antes bien, el simple llamado o invitación a un no contribuyente para que rinda legalmente cierta información ante la Administración Tributaria, lo hace sin más sujeto pasivo de la obligación tributaria; no hacer, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo. 4) la causa, que es de dos naturale-*

zas, a saber: *causa remota, o sea la ley misma, por cuanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; causa inmediata, o sea el hecho económico, también conocido como hecho generador o hecho imponible. El cual constituye la materia prima de la base gravable obtenida a través del procedimiento denominado depuración de la renta. Base que por ende soporta la aplicación de la tarifa correspondiente, a fin de establecer el monto impositivo a cargo del sujeto pasivo».*²

ii) En el ámbito del impuesto sobre la renta y complementarios, en cuanto al sujeto activo y al sujeto pasivo de la obligación impositiva conviene agregar:

El sujeto activo comporta una configuración compleja que abarca la creación del tributo, su administración, recaudo y ejecución presupuestal en términos de gasto. Teniéndose al respecto: **i)** el Congreso, las asambleas y concejos son competentes para imponer tributos en tiempos de paz, sin perjuicio de la potestad presidencial para establecer nuevos tributos o modificar los existentes en los estados de excepción; **ii)** la administración de los tributos de los diferentes órdenes reside particularmente en la DIAN [Dirección de Impuestos y aduanas Nacionales], en las secretarías de hacienda territoriales y en las demás entidades o dependencias que determine la ley y el reglamento, concentrándose su función —por regla general— en las labores de fiscalización, determinación, discusión, cobro, devolución y contabilización de las respectivas exacciones; **iii)** el recaudo, que hoy le compete a la red bancaria³ en lo relativo a los impuestos administrados por la DIAN, advirtiéndose que en el plano territorial este proceder ha venido ganando amplio arraigo institucional; **iv)** previo el ejercicio de unidad de caja,⁴ y una vez situados los recursos en las diferentes entidades del Estado, los respectivos ordenadores del gasto proceden a ejecutar presupuestal y monetariamente las partidas apropiadas.

El sujeto pasivo... comprende a los contribuyentes y a los no contribuyentes bajo la siguiente inteligencia: por regla general todas las personas son contribuyentes, siendo claro que únicamente accederán a la condición de no contribuyentes aquellos que se puedan subsumir en las taxativas hipótesis previstas en la ley, la ordenanza o el acuerdo. Vale decir, el carácter de no contribuyente jamás se puede alcanzar de manera implícita, tácita, ni analógica, pues según se observa, tal calidad es de naturaleza expresa taxativa y restringida. De lo cual se sigue también que, siempre que la norma no excluya o exima a una persona o a un hecho económico⁵ respecto de determinado tributo, tal persona y tal hecho económico estarán necesaria y fatalmente sujetos a la imposición que estipule la preceptiva tributaria. En este sentido resulta ilustrativo traer a colación los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, contentivos de sendas relaciones de no contribuyentes en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios. Al igual que los artículos 206 a 230 *ibidem* sobre rentas exentas del mismo impuesto.

En esta perspectiva los contribuyentes tienen a su cargo la obligación de dar, hacer y no hacer, al paso que los no contribuyentes sólo deben soportar la obligación de hacer

y no hacer, la cual se traduce en una serie de actos positivos, tales como retener en la fuente, declarar y consignar lo retenido, certificar esa retención, e informar sobre lo que la Administración Tributaria les exija con arreglo a la Constitución, la ley y el reglamento. Y por supuesto, como acto negativo, los no contribuyentes deben abstenerse de propiciar, colaborar o de cualquier modo servir a los intereses de la elusión o la evasión de terceros.

Quedando claro entonces que el género *sujeto pasivo* cubre a las especies *contribuyente* y *no contribuyente*, pues, se reitera, la condición de sujeto pasivo no es exclusiva de quienes están obligados a pagar el tributo. Tipología fiscal ésta que se acompaña cabalmente con el mandato del artículo 95-9 superior, conforme al cual la cobertura contributiva incorpora tanto a quienes deben pagar efectivamente el tributo, como a todos aquellos que tengan el deber jurídico de colaborar —activa o negativamente— en la correcta realización del ingreso, en su recaudo y en su administración.⁶ En este sentido los agentes de retención, independientemente de su condición de contribuyentes o no contribuyentes, están llamados a prestar un eficaz concurso a la Administración Tributaria, al Estado y a la sociedad misma en procura del financiamiento de los gastos e inversiones presupuestados anualmente, y por tanto, de la oportuna realización de las tareas públicas.

iii) Análisis del agente retenedor mirado exclusivamente como mero intermediario entre los extremos Contribuyente y Administración Tributaria, y por tanto, desligado que cualquier obligación de dar en el plano impositivo.

El agente retenedor tiene como **primera función** la de deducirle a sus acreedores⁷ externos o internos, al momento del pago o abono en cuenta, las cantidades que con arreglo a la tarifa estipulada en la ley correspondan a un tributo específico que obra en cabeza de dicho acreedor, por donde el monto detráido habrá de tener una de dos expresiones en el tiempo, a saber: **i)** en una transacción de contado operará la retención afectando la cantidad bruta en sentido decreciente, esto es, disminuyéndola porcentualmente a efectos de determinar el valor neto a pagar en ese instante, ya en efectivo o a través de cualquier otro medio de pago válido. Evento en el cual la suma deducida, por el sólo hecho de la retención, se convierte en un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del agente retenedor, sin que para nada importe el que en algunos casos el medio de pago se haga efectivo en una fecha posterior, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de la suerte de las relaciones negociales que militen entre acreedor y deudor sino del acto mismo de la retención practicada al momento de la realización del ingreso, que en este caso se configura con el pago (art. 27 E.T.). **ii)** asimismo, en una transacción a crédito operará la retención afectando la cantidad bruta en sentido decreciente, esto es, disminuyéndola porcentualmente a efectos de determinar el valor neto a pagar **posteriormente**, en efectivo o a través de cualquier otro medio de pago válido, registrándose al punto el correspondiente asiento contable que habrá de afectar el pasivo del agente retenedor. Y con el mismo sentido te-

leológico de la hipótesis anterior, la suma deducida, por el sólo hecho de la retención por causación, se convierte en un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del agente retenedor, sin que para nada importe el que el pago se verifique en una fecha posterior, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de las cláusulas crediticias pactadas por las partes en su relación negocial sino de la retención practicada al momento de la realización del ingreso, que en este caso se configura por causación (art. 27 E.T.).

La segunda función del agente retenedor consiste en declarar y consignar las sumas retenidas. Lo cual harán en los formularios, lugares y plazos establecidos por las normas rectoras. Siendo entendido que la no consignación de la retención en la fuente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno causará intereses moratorios.

Así, debiendo practicarse la retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta —lo que ocurra primero—, es deber del agente retenedor declarar y consignar las correspondientes cantidades dentro de los plazos legales, máxime si se considera que se trata de recursos estatales, por definición ligados a la materialización de las tareas públicas. De suerte tal que, mal podría admitirse aquella tesis según la cual la retención practicada al momento del abono en cuenta no constituye recurso estatal, toda vez que la postergación del pago, incluso la mora para con el acreedor, dependen fundamentalmente del agente retenedor, no siendo plausible que él pudiera alegar su propia voluntad de no pago, o también la mora, para desestimar el carácter oficial de la retención, y mucho menos, para incumplir su deber de declarar y consignar los montos retenidos por el sistema de causación. Por tanto, ningún agente retenedor podría alegar válidamente pactos con terceros, y mucho menos su propia incuria o culpabilidad para sustraerse a la obligación legal de declarar y consignar oportunamente las sumas retenidas en la fuente durante un mes determinado. Pues, de ser convalidable esta conducta omisiva, se llegaría al absurdo de que el agente retenedor podría aducir a su favor sus propios yerros en perjuicio del Tesoro Público y de la sociedad misma.

Por consiguiente, en los casos en que el agente retenedor incumpla con el imperativo de declarar y consignar oportunamente lo retenido —al momento del pago o abono en cuenta—, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario. Lo cual ocurre dentro de la esfera administrativa, y llegado el caso, dentro de la órbita contencioso — administrativa.

iv) El autorretenedor no es intermediario de relación alguna; pues, en contraste con el agente retenedor, que sí es un intermediario, el autorretenedor es contribuyente de la suma retenida, y por tanto, el responsable directo del pago del tributo. Sin lugar a dudas, el autorretenedor es un verdadero deudor fiscal, que en virtud de la ley cumple una doble función dentro de la obligación tributaria, a saber: de una parte, es contribuyente respecto de la ocurrencia del hecho generador; y de otra, es retenedor directo y personal de la cantidad que con arreglo a un porcentaje debe

pagar a buena cuenta del tributo que afecta su transacción. La autorretención debe practicarla el acreedor al momento de recibir el pago o de registrar el abono en cuenta⁸ de la respectiva transacción, lo que ocurra primero. Hipótesis tales que, por su simple ocurrencia propician el cálculo de la retención, y por ende, el surgimiento del monto retenido como un recurso estatal que temporalmente reposa en manos del autorretenedor, sin que para nada importen los acuerdos o condiciones que entrañe la transacción materia de retención, toda vez que la naturaleza estatal de la cantidad retenida no depende de las cláusulas pactadas por las partes en su relación negocial sino del acto de retención practicada al momento de la realización del ingreso, que según se sabe, ocurre al momento del pago o abono en cuenta (art. 27 E.T.).

Consecuentemente, en los casos en que el autorretenedor incumpla con la obligación de declarar y pagar oportunamente lo retenido por él —al momento del pago o abono en cuenta—, deberá asumir y pagar tanto las sanciones como los intereses correlativos que se causen a favor del Tesoro Público al tenor del Estatuto Tributario, como que se trata de recursos estatales que no puede manejar arbitrariamente.

v) La retención debe practicarla el agente en el momento en que perciba el pago del impuesto de timbre o al hacer el abono en cuenta, lo que ocurra primero, dado que se está ante la realización del ingreso según voces del Estatuto Tributario (arts. 539-1, 539-2 y 539-3 E.T.). De suerte tal que las sumas retenidas constituyen recurso estatal por el simple hecho de corresponder a un impuesto, el de timbre nacional, donde la detración practicada apenas funge como mecanismo de cuantificación y absorción de los valores a declarar y consignar dentro de la órbita del impuesto de timbre, a efectos de facilitar, acelerar y asegurar su recaudo.

vi) La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Antes bien, es un mecanismo operativo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación. Ciertamente, como categoría es una herramienta que comparten y utilizan el Estado y los particulares en la esfera impositiva, a efectos de proveer con mayor sentido de oportunidad⁹ flujos importantes de recursos que el Tesoro Público requiere para el financiamiento del presupuesto público. Es por ello también un expediente instrumento de liquidez estatal, y por ende, de cuantiosa utilidad para el cumplimiento de los compromisos adquiridos por el Gobierno frente a los asociados, en tanto destinatarios de los fines del Estado. Fines que de suyo incorporan una función pública en cabeza del agente retenedor, haciéndolo responsable conforme a los términos de la Constitución y la ley. De suerte tal que, una vez se tenga la condición de agente retenedor el respectivo agente debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que conforme a nuestra actual preceptiva

puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre.

vii) Historia y actualidad. En Colombia, mediante la ley 38 de 1969 se dictaron normas sobre retención en la fuente dentro del marco del impuesto sobre la renta y complementarios, circunscribiendo este mecanismo a los pagos o abonos en cuenta, en dinero o en especie, por concepto de salarios o dividendos. El artículo 4 de esta ley estableció el deber de consignar lo retenido dentro de los primeros quince días calendario del mes siguiente a aquél en que se hubiere hecho el correspondiente pago o abono en cuenta. Por su parte el artículo 10 *ibídem* dispuso que los retenedores que no consignaran las sumas retenidas dentro del plazo establecido en el artículo 4 quedarían sometidos a las mismas sanciones previstas en la ley penal para los empleados públicos que incurrieran en apropiación indebida de fondos del Tesoro Público.

Mediante la ley 75 de 1986 se hizo la reforma tributaria más importante del siglo pasado en Colombia, habida consideración de los derroteros que trazó en aras de la modernización del aparato impositivo, del mejoramiento en la administración de los impuestos de competencia de la Dirección General de Impuestos Nacionales, del apoyo de la red bancaria en las tareas de recaudo, de la presunción de buena fe que a partir del Código Civil se reivindicaba en adelante a favor del contribuyente —como que se eliminaron los anexos de la declaración de renta y complementarios—, y de los controles mismos sobre todas las etapas del circuito tributario. Pues bien, a través de esa ley se revistió al Presidente de facultades extraordinarias para dictar las normas que fueren necesarias para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos que administraba la Dirección General de Impuestos Nacionales, destacándose entre tales facultades la expedición de un Estatuto Tributario que armonizara en un solo cuerpo jurídico las diferentes normas que por aquel entonces regulaban los impuestos del resorte de la Dirección General de Impuestos Nacionales.

En desarrollo de tales facultades el Presidente dictó los decretos correspondientes, entre los cuales milita el 2503 de 1987, el cual, por virtud de su artículo 154 derogó expresamente el artículo 4 de la ley 38 de 1969, dejando sin el elemento temporal la tipificación penal contemplada en el artículo 10 de la ley 38 de 1969. Con ocasión de la expedición del Estatuto Tributario (decreto 624 de 1989) la «nueva» versión del artículo 10 de la ley 38 fue incorporada en el artículo 665 del cuerpo normativo, comportando al efecto una contradicción frente a la Carta Política, que posteriormente fue acusada ante la Corte Constitucional, quien mediante sentencia C-285 de 1996 declaró la inexecutable del artículo 665 del Estatuto Tributario, sosteniendo en lo pertinente:

«Como el tipo penal contenido en el artículo 665 del Estatuto Tributario no contiene la referencia temporal necesaria para efectos de determinar cuándo se configura el hecho típico, resultaría arbitrario y discrecional que el intérprete procediera a integrar la norma con otra u otras

que regulan aspectos semejantes, en este caso de carácter administrativo, pues la elección de esas disposiciones puede ser diversa y, en consecuencia, no sólo se violarían los principios de separación de poderes y de legalidad, sino el derecho de libertad de los ciudadanos por la imposición de penas privativas de la libertad en eventos determinados ex post facto.

«Tan evidente es la indeterminación del momento en que se realiza la omisión prohibida en el tipo penal, que el mismo Estatuto Tributario prevé la posibilidad de pagar las retenciones una vez vencido el plazo señalado para su cancelación, lo que implica la imposición de sanciones pecuniarias a los retenedores, consistentes en el pago de «intereses moratorios, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo» (art. 634). En estos términos, el intérprete podrá considerar que mientras la Dirección General de Impuestos Nacionales reciba el pago de las sumas recaudadas no se ha configurado el hecho típico; en tanto que para otro intérprete, el tipo penal se realiza desde el momento mismo del vencimiento del plazo previsto para el pago de las retenciones».

Para salvar el vacío normativo, mediante el artículo 22 de la ley 383 de 1997 se estableció la responsabilidad penal por no consignar las retenciones en la fuente y el IVA causado. Al efecto se restauró el elemento temporal y se mantuvieron otros lineamientos descriptivos del tipo penal vertido en la ley 38 de 1969. Adicionalmente se estipularon dos párrafos: el primero, relativo a la extinción de la obligación tributaria como causal de cesación de procedimiento; y el segundo, por el cual se excluyó de la aplicación del artículo 22 la hipótesis de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. Estos párrafos fueron modificados por el artículo 71 de la ley 488 de 1998 al amparo de la siguiente redacción:

«Párrafo 1o. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago, compensación o acuerdo de pago de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

PARAGRAFO 2o. Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios, o en liquidación forzosa administrativa, o en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas».

El precepto actualizado del artículo 22 de la ley 383 de 1997 fue demandado ante la Corte Constitucional por violación de los artículos 13, 28 y 29 superiores, quien mediante sentencia C-1144 de 2000 lo declaró exequible, salvo sus párrafos 1° y 2° respecto de los cuales la Corte se declaró inhibida para emitir pronunciamiento de fondo por sustracción de materia. Precepto que por tanto se mantuvo en un ser al tenor del artículo 665 del Estatuto

Tributario. En cuanto al rol del agente retenedor dijo en esa oportunidad la Corte:

«Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, «Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público.» (Negrillas y subrayas fuera de texto)». (sic).

A través del artículo 42 de la ley 633 de 2000 se unificaron en uno solo los dos párrafos del artículo 665 del Estatuto Tributario, bajo el siguiente texto:

«RESPONSABILIDAD PENAL POR NO CONSIGNAR LAS RETENCIONES EN LA FUENTE Y EL IVA. *Unifícanse los párrafos 1o. y 2o. del artículo 665 del Estatuto Tributario en el siguiente párrafo, el cual quedará así:*

«Párrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma.

«Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causada».

Ahora bien, en relación con esta norma, de cara al artículo 402 del nuevo Código Penal, surge una pregunta: ¿cuál dispositivo es posterior, el artículo 42 de la ley 633 de 2000 o el artículo 402 de la ley 599 de 2000? Al respecto se tiene:

La ley 633 de 2000 fue publicada en el Diario Oficial No. 44.275 del **29 de diciembre de 2000**, fecha en que empezó a regir por disposición de su artículo 134. Por su parte la ley 599 de 2000, aunque fue publicada en el Diario Oficial No. 44.097 del 24 de julio de 2000, por mandato de su artículo 476 sólo entró en vigencia un año después de su promulgación, esto es, a partir del **24 de julio de 2001**. Por donde, considerando que la respuesta a la pregunta planteada debe darse con referencia a un elemento común y

prioritario en el tiempo, esto es: **la fecha en que adquirieron validez las mencionadas leyes**; para todos los efectos debe entenderse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 es posterior al artículo 402 de la ley 599 de 2000. Y es que en el presente cotejo resulta irrelevante la fecha en que comenzó a regir cada ley, pues bien puede ocurrir que una ley que es promulgada con anterioridad a otra que contempla la misma materia, por haber diferido en el tiempo su entrada en vigencia es susceptible de comenzar a regir con algunas disposiciones ya derogadas tácitamente por la ley que fue expedida posteriormente, pues, se destaca, siendo ambas válidas, la ley expedida con posterioridad puede derogar tácitamente todas o algunas de las disposiciones de la que fue expedida previamente. Que es lo que justamente ocurrió en el presente caso, donde el artículo 42 de la ley 633 de 2000 derogó parcialmente el artículo 402 de la ley 599 de 2000.

En este sentido debe reconocerse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 únicamente derogó —tácitamente— el párrafo del artículo 402 del Código Penal, manteniéndose incólume el resto de su mandato.

En consonancia con esto, y advirtiendo que por disposición del artículo 474 de la ley 599 de 2000 quedó derogado el decreto 100 de 1990 y demás normas que lo modifican y complementan, hallándose entre éstas el artículo 665 del Estatuto Tributario, fuerza concluir que a partir del 24 de julio de 2001 quedaron derogados los tres primeros incisos del mismo, manteniéndose a salvo el párrafo que por virtud del artículo 42 de la ley 633 de 2000 fue incorporado al artículo 665. Por lo tanto, del artículo 665 del Estatuto Tributario, que modificaba y complementaba el decreto 100 de 1980, ha quedado vigente tan sólo el párrafo.

Ahora bien, en lo atinente al artículo 42 de la ley 633 de 2000, es lo cierto que aun cuando fue demandado por el actor, en modo alguno estructuró cargos contra el mismo, razón por la cual resulta improcedente cualquier examen de fondo en torno suyo, con la subsiguiente decisión inhibitoria.

viii) Tal como quedó reseñado en párrafos anteriores, es un hecho que ni el agente retenedor ni el responsable del impuesto sobre las ventas son contribuyentes de la obligación tributaria frente a las sumas que deben recaudar dentro de sus respectivas esferas de acción. Es decir, ninguno de ellos es deudor del fisco en el marco de los roles contemplados por el artículo 402 del Código Penal. Cosa distinta es el conglomerado de atributos, funciones, deberes, prohibiciones y responsabilidades que les concierne en tanto recaudadores auxiliares de recursos estatales, y por tanto, de figuras relevantes dentro de la captación de los tributos que el Tesoro Público requiere para el cumplimiento de los cometidos estatales. Ciertamente es que en razón de su papel intermediador los agentes retenedores y los responsables del IVA deben registrar contablemente un pasivo por concepto de las sumas recaudadas, o a recaudar, según se trate de transacciones de contado o a crédito; pero también lo es que ese pasivo contable no los transmuta en contribuyentes, o lo que es igual, en deudores

de la obligación tributaria en que ellos intervienen como terceros, pues como bien claro resulta de todo lo expuesto, su presencia en la relación contribuyente — fisco corresponde a una función pública, que por definición amerita un tratamiento especial en los ámbitos de lo administrativo y lo penal.

El artículo 402 de la ley 599 de 2000 establece: i) el sujeto activo cualificado y el pasivo de la conducta punible como son, respectivamente, el agente retenedor o autorretenedor y el responsable del IVA (personas naturales o jurídicas) y el Estado; ii) la conducta reprochable y su temporalidad, referidas a las hipótesis de «no consignar» las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o las sumas recaudadas por concepto de IVA, dentro del plazo estipulado en la misma norma —2 meses—. Igualmente se estipula el evento de quien teniendo a cargo el recaudo de tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal; (iii) el bien jurídico protegido: la Administración Pública; iv) la sanción, que es de prisión de tres a seis años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil salarios mínimos legales mensuales vigentes; v) las causales que le permiten al sujeto activo obtener resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

La inflexión verbal tipificada es la de *no consignar*. Abstención que se halla vinculada a las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Siendo necesario precisar de entrada que, esa abstención frente al deber de consignar, en la órbita penal, está circunscrita exclusivamente a las **sumas efectivamente percibidas** por el agente retenedor, el autorretenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas, o el encargado de recaudar tasas o contribuciones. Lo cual encuentra su razón de ser en el hecho de que si bien la causación del ingreso juega un papel fundamental en la configuración del recurso estatal dentro del amplio campo de los tributos, no sería justo desconocer que la autoría y responsabilidad de los potenciales sujetos activos del delito sólo puede plantearse sobre la base de las sumas que hayan ingresado materialmente al ámbito de liquidez de tales sujetos. Lo contrario podría conducir a que dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos. Desde luego que para estas hipótesis existen remedios aplicables al tenor de la liquidación contable y fiscal de los saldos a pagar, que finalmente tienden a salvaguardar el sentido de justicia tributaria. Empero, tratándose del ámbito penal las cosas no se pueden mirar de la misma forma, dado que si alguien es compelido a consignar cantidades que no ha recibido efectivamente, en la práctica se le está forzando a

financiar sumas que no gozan del suficiente título jurídico para efectos penales.

Bajo estos respectos la Corte no encuentra reparos en lo que hace al deber de consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención o autorretención en la fuente, o a las cantidades recaudadas por concepto de impuesto sobre las ventas, o a los montos recaudados por concepto de tasas o contribuciones públicas. Aclarando sí, que para efectos penales en el autorretenedor prevalece su condición de **coadyuvante** en la función recaudadora del tributo, que consecuentemente lo pone en pie de igualdad con el agente retenedor en tanto ambos son agentes de recursos estatales que transitoriamente reposan en su esfera de liquidez; recursos que, según se constata, perteneciéndole al Tesoro Público constituyen basamento indefectible para la materialización de los fines del Estado, y por ende, para servir a la comunidad, redistribuir el ingreso, promover la prosperidad en términos de calidad de vida de todos los habitantes, en fin, para generar condiciones de existencia digna, en pro de lo cual, como es apenas natural, debe protegerse el bien jurídico de la Administración Pública con las más estrictas garantías, controles y sanciones de carácter penal. Conclusión a la que se llega al tenor de un examen de constitucionalidad, que lejos de enfrascarse en la focalización de unos pocos preceptos superiores, se extiende a través de una hermenéutica sistémica y teleológica del querer constituyente.

Claro es entonces que el artículo examinado comporta una estructura que se ajusta plenamente al principio de legalidad que informa la Carta Política, ya que según se ha reseñado, se trata de un tipo penal autónomo que contiene los elementos esenciales requeridos para hacer parte de un estatuto penal garantista de los bienes jurídicamente protegidos y de los derechos del sindicado. En otras palabras, el artículo 402 del Código Penal guarda cabal armonía con los artículos 28 y 29 de la Constitución Política.

No obstante lo dicho, para una mayor ilustración conviene registrar lo que esta Corporación afirmó frente a un caso similar en sentencia C-1144 de 2000, es decir, en torno al agente retenedor o recaudador:

«17— *Respecto de la presunta violación del artículo 28 Superior, es evidente que el demandante fundamenta la acusación en un supuesto errado: considerar que la norma impugnada está castigando punitivamente una obligación de naturaleza civil, radicada en cabeza del retenedor en su condición de contribuyente. En realidad, compartiendo el criterio expuesto por la agencia fiscal y los distintos intervinientes, la situación de la persona natural o jurídica que legalmente ha sido designada para responder por el recaudo del IVA y de la retención en la fuente, y que en términos propios se le denomina recaudador o retenedor, en manera alguna se asemeja a la de aquella que se encuentra en mora de cubrir una deuda de naturaleza civil y, en menor medida, a la del ciudadano que está obligado a soportar ciertas cargas tributarias que, dicho sea de paso, tienen como objetivo fundamental contribuir a la realización material de los fines del Estado que se concretan en la satisfacción del interés general.*

«Ciertamente, atendiendo a la manera como legalmente está edificado el proceso de imposición y recaudación de los tributos en Colombia, denominado también sistema tributario, una es la situación del contribuyente y otra la del retenedor. El contribuyente, que en sentido estricto aparece como el sujeto pasivo de la relación tributaria, es el responsable directo del pago del tributo, es decir, aquella persona, natural o jurídica, o el ente sin personería jurídica, que debe soportar la carga impositiva siempre que realice o ejerza el hecho generador de la obligación fiscal de carácter sustancial (E.T. art. 2°). La figura del contribuyente encuentra fundamento constitucional en el artículo 95 de la Constitución Política que señala como deberes de la persona y del ciudadano, el «contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad»; norma que a su vez se armoniza con el artículo 338 del mismo ordenamiento Superior que le asigna al Estado, a través del Congreso, las Asambleas Departamentales y los Consejos Municipales, la función de «fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.»

«Por su parte, se entiende que el retenedor es la persona natural o jurídica, contribuyente o no contribuyente, sobre la cual el Estado descarga el ejercicio de una función pública: la obligación de recaudar y consignar a su nombre los dineros materia del tributo. Desde esta perspectiva, el agente retenedor no puede confundirse con el sujeto pasivo de la relación tributaria o contribuyente en cuanto no asume ninguna carga impositiva, viendo limitada su actividad, como se dijo, a la simple cooperación con el fisco en la dispendiosa labor del cobro o recaudo del impuesto. (...) Sobre este particular, resulta pertinente destacar que los artículos 375 y 376 del E.T., al referirse a las obligaciones del agente retenedor, son claros en disponer que: «Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción», y que: «Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional».

«Cabe destacar, igualmente, que la labor encomendada al agente retenedor también encuentra un claro fundamento constitucional en los artículos 189-20 de la Carta, el cual le asigna al Presidente de la República la función de «Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes», y en el 123 que le reconoce competencia al legislador para determinar «el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y [para] regula[r] su ejercicio».

«Así las cosas, son dos las razones que llevan a la Corte a considerar que la norma impugnada no desconoce la prohibición constitucional según la cual, «En ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas...». La primera, circunscrita al hecho de que la obligación fis-

cal no reposa en el agente retenedor sino en el contribuyente o sujeto pasivo del impuesto, siendo el primero tan sólo un particular al que el Estado le ha encomendado el cumplimiento de una función pública, además, similar a la de aquellos servidores del Estado que manejan fondos oficiales. La segunda, basada en la circunstancia de que la ley no le reconoce al agente recaudador ninguna atribución que le permita suponer, ni siquiera transitoria, que las sumas recaudadas ingresan a su patrimonio con facultad dispositiva. En realidad, el retenedor actúa a título de mero tenedor con una finalidad única y específica — recaudar dineros fiscales —, descartándose, por este aspecto, cualquier posibilidad de recibir el tratamiento de simple deudor ante una eventual apropiación indebida de dineros de naturaleza fiscal.

«En relación con esto último, es menester recodar que, según reiterada jurisprudencia de esta Corporación, el legislador, como titular de la potestad impositiva, «se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una obligación tributaria»¹⁰. Asimismo, en aras de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el Congreso está plenamente habilitado para expedir normas de naturaleza sancionatoria, aplicables a quienes no observen los mandatos que gobiernan la actividad tributaria, ya que resulta «lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho»¹¹.

«Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, «Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales los funcionarios y empleados públicos, los trabajadores oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público.» (Negrillas y subrayas fuera de texto)».

Siendo de observar que hoy, al amparo del artículo 20 del nuevo Código Penal, dentro del género «Servidores Públicos» se inscriben «los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria». Hipótesis que cobija, lógicamente, al agente retenedor, el responsable del impuesto sobre las ventas y al encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas. Razón por demás suficiente para que los mismos se subsuman como potenciales sujetos activos del tipo penal examinado.

En consonancia con esto, en cuanto al presunto desconocimiento de la presunción de inocencia tampoco le cabe razón al demandante, toda vez que con arreglo al debido proceso el artículo censurado no opera ni podría operar de manera insular o descontextualizada. Por el contrario, la definición inequívoca, expresa y clara de las características básicas de la conducta inserta en el artículo 402, a partir de su ocurrencia práctica, requiere siempre de esa imperativa ritualidad que el juez competente debe surtir en aras del esclarecimiento de la autoría, antijuridicidad y culpabilidad del sindicado; episodio en el cual, él debe estar rodeado de todas las garantías procesales que las normas rectoras le dispensan, pudiendo al efecto aportar, aducir y pedir la práctica de pruebas a su favor; contradecir las que le parezcan contrarias a la verdad de los hechos, y por tanto adversas a sus derechos e intereses; interponer recursos, contradecir los que proponga la contra-parte y, en general, hacer uso de todos los medios que legalmente lo ayuden a preservar ante el juez y la sociedad esa presunción de inocencia que la Constitución le reconoce a todas las personas. En fin, conviene recordar que en materia penal no basta con la demostración de la simple autoría de una conducta punible, pues estando como está proscrita la responsabilidad objetiva, en todos los casos se impone la necesidad de adelantar el respectivo proceso bajo los supuestos vistos, descollando igualmente la eventual concurrencia de providencias contentivas de los beneficios de ley.

ix) En cuanto a la presunta vulneración del principio de unidad de materia esta Corte no le encuentra fundamento constitucional a la demanda, pues según puede constatar, desde la antigüedad los estatutos represivos se caracterizan justamente por englobar el amplio conjunto de bienes jurídicos tutelables a la luz de la cultura de los pueblos y sus más caros valores de existencia, convivencia y desarrollo pacífico. A decir verdad, dentro del universo de estatutos jurídicos de un país, el penal es el llamado a superar con creces a todos los demás en cuanto a bienes jurídicos protegidos, dado que el mismo cruza y filtra todas las actividades de las personas, partiendo con frecuencia desde la concepción misma, pasando por muchos episodios sonrojantemente terrenales, para llegar a instancias en otro tiempo insospechadas, tales como la relativa a la protección de bienes jurídicos en el espacio sideral. Sabido es que la sociedad podría subsistir aun prescindiendo de múltiples códigos, con la natural afectación que esto le acarrearía, pero jamás, en la civilización reinante, sin un código penal garantista. Desde luego que las dictaduras se han caracterizado por reducir la cobertura proteccionista de sus estatutos represivos al ámbito de sus áulicos y de los afectos al establecimiento. Con todo, la utopía sigue cabalgando sobre la posibilidad de una sociedad futura que al amparo del **deber ser** realice cotidianamente valores, principios, derechos y deberes de existencia digna para todos, donde la persona recobre el centro de gravedad, e igualmente, donde ella, emancipándose a sí misma sea la razón de ser y el fin último de todas las actividades humanas en una perspectiva constructiva no exenta de contradicciones y

superaciones dialécticas. Donde, de ser posible, en una cultura cimeramente humanística, ya no sea necesario el código penal.

Siendo pues, hoy, de indudable importancia la existencia de tipos penales como el estipulado en el artículo 402 de la ley 599 de 2000, al tenor del examen practicado por esta Corte resulta patente que la labor realizada por el legislador se ajusta a los cánones constitucionales, toda vez que la conducta en cuestión fue prevista con sujeción al principio de legalidad, preservándose al mismo tiempo los necesarios perfiles de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, en el conjunto de principios, reglas y tipos penales del código, para con los cuales entraña consistente pertenencia, coherencia, sentido sistémico y teleológico. Es esta norma, sin más, un dispositivo que con referencia al campo tributario atiende a la protección de la Administración Pública, ocupando asiento en el regazo natural de su punitivo talante: el Código Penal.

Notas

1 Sentencia C-711 de 2001.

2 En desarrollo de la ley 75 de 1986 se desmontaron las recaudaciones de impuestos nacionales, asumiendo en su lugar la red bancaria esa función recaudadora que otrora fuera tan cuestionada por razones de transparencia y de manejo técnico.

3 Con arreglo al artículo 16 del decreto 111 de 1996, el principio de unidad de caja implica que todas las rentas y recursos aforados deben ingresar primeramente a un acervo común, para luego sí, con base en el programa anual mensualizado de caja de cada organismo, dar paso a la situación de recursos que habrán de ejecutar los ordenadores del gasto.

4 La exclusión o la exención de la persona respecto del tributo tienen como ámbito clásico el del impuesto sobre la renta y complementarios; a tiempo que la exclusión o la exención tributarias del hecho económico discurren con especial énfasis en la esfera del impuesto sobre las ventas. Poniéndose de relieve a la vez el carácter directo del primer tributo y el carácter indirecto del segundo.

5 Sin desconocer las cargas, deberes y obligaciones que le atañen a los contribuyentes, es de resaltar el importante papel que juegan los no contribuyentes en la realización del ingreso que contempla el artículo 27 y siguientes del Estatuto Tributario, en la recaudación en tanto agentes de retención en la fuente, y en la administración frente a su obligación de declarar, certificar lo retenido e informar adicionalmente sobre todos aquellos aspectos que la Administración Tributaria requiera con apoyo en la Constitución, la ley y el reglamento.

6 Aquí se toma la palabra «acreedor» en sentido lato, esto es, independientemente de la existencia de plazo o condición.

7 Aquí el abono en cuenta lo registra el acreedor como una cuenta por cobrar, es decir, como un crédito a su favor.

8 De alguna manera, la génesis de la retención en la fuente encuentra arraigo histórico y doctrinario en las tesis de Adam Smith, quien desde la óptica del contribuyente expresó: «Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera

que sean más cómodos para el contribuyente. Un impuesto sobre la renta de las tierras o de las casas, pagadero en el momento mismo en que el dueño las cobra, se percibe con la mayor comodidad para el contribuyente, pues se supone que en esa época se halla en mejores condiciones de satisfacerlo. Los impuestos que recaen sobre aquellos bienes de consumo que, al mismo tiempo, son artículos de lujo, vienen a pagarse definitivamente por el consumidor y de una manera muy cómoda para él. Los va satisfaciendo poco a poco, a medida que tiene necesidad de comprarlos». Véase, «Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones», Fondo de Cultura Económica, México, 1997, pag. 727.

9 Sentencia C-690/96.

10 Sentencia C-597/96, citada por la Sentencia C-690/96.

Costa Rica

Roberto Madrigal Zamora

Defensor Público

En San José, Costa Rica a 30 de octubre de 2010

Aspectos legales y criminológicos de la legislación costarricense en materia de delitos tributarios

1. ASPECTOS LEGALES

Dos son los cuerpos legales que en Costa Rica regulan el tema de los delitos tributarios, a saber: la Ley General de Aduanas y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En la primera de ellas encontramos los siguientes tipos penales referidos obviamente al tema aduanero:

Delito de contrabando: consiste en la introducción o extracción del territorio nacional de mercancías eludiendo el ejercicio del control aduanero, aunque no se cause perjuicio fiscal; lo cual se sanciona con una multa de dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías y con pena de prisión de seis meses a tres años cuando el valor aduanero de la mercancía se encuentre entre cinco mil y diez mil pesos centroamericanos, o de uno a cinco años cuando aquel valor supere esa cantidad.

La pena de prisión y la multa se agravan yendo la primera de cinco a nueve años de prisión y la segunda equivaliendo a dos veces el monto del valor aduanero de las mercancías al concurrir por lo menos una de las siguientes conductas o situaciones: el empleo de violencia o intimidación; el concurso de dos personas o más o si se integre una organización destinada al contrabando; la utilización de un medio de transporte acondicionado o modificado con la finalidad de transportar mercancías eludiendo el control aduanero; se utilicen como destinatarios personas naturales o jurídicas inexistentes; intervenga un funcionario público en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas o

con abuso de su cargo; o se participe en el financiamiento —por cuenta propia o ajena— para la comisión del delito de contrabando aduanero.

Delito de Defraudación Fiscal Aduanera: consistente en la utilización de astucia, engaño, ardid, simulación de hechos falsos o deformación u ocultamiento de hechos verdaderos para obtener un beneficio patrimonial para sí o para un tercero, mediante la evasión total o parcial del pago de los tributos; lo cual se sanciona con una multa de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses y una pena de prisión de seis meses a tres años cuando el monto de los tributos dejados de percibir se encuentre entre los cinco mil y los quince mil pesos centroamericanos o de uno a cinco años cuando el monto de los tributos supere aquella cifra. Las agravantes que llevan la pena hasta los límites de cinco a nueve años de prisión y la multa hasta el equivalente de dos veces el monto de los tributos dejados de percibir más sus intereses son similares a las contempladas para el delito de contrabando.

Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa: bajo este acápite se sanciona con prisión de tres a diez años al funcionario público que directa o indirectamente por acción u omisión dolosa, favorezca, colabore o facilite en cualquier forma el incumplimiento de la obligación tributaria aduanera, la inobservancia de los deberes formales del sujeto pasivo o la introducción o extracción de mercancías evadiendo o eludiendo el control aduanero.

Delitos informáticos: consisten en el acceso no autorizado a los sistemas informáticos utilizados por el Servicio Nacional de Aduanas; el apoderamiento copia, destrucción, inutilización, alteración, facilitamiento, transferencia o posesión sin autorización de cualquier programa de computación y sus bases de datos utilizados por el Servicio Nacional de Aduanas, siempre que hayan sido declarados de uso restringido por esta autoridad; el daño de componentes materiales o físicos de los aparatos, las máquinas o los accesorios que apoyen el funcionamiento de los sistemas informáticos diseñados para las operaciones del Servicio Nacional de Aduanas con la finalidad de entorpecerlas u obtener beneficio para sí o para otra persona; y la facilitación del uso del código y la clave de acceso asignados para ingresar en los sistemas informáticos. Estas conductas serán reprimidas con penas de uno a tres años de prisión o de seis meses a un año de prisión en el caso del facilitamiento culposo del empleo.

La pena se agravará (de tres a cinco años de prisión) cuando intervengan en el hecho tres o más personas en calidad de autoras o, como partícipe, un funcionario público en ejercicio de sus funciones, con ocasión de ellas o con abuso de su cargo.

También se tipifican figuras penales relacionadas con la Tenencia ilícita de sellos de identificación y otros sistemas de seguridad; el Incumplimiento de Medidas de Seguridad; el Ocultamiento o destrucción de información; el Incumplimiento de deberes de terceros y la Falsedad de la Declaración aduanera.

Finalmente se dispone que en caso de que alguna de las conductas descritas anteriormente configuren también un delito o contravención sancionado en la legislación tributaria se aplicarán las disposiciones especiales de esta ley siempre que esas conductas se relacionen con el incumplimiento de obligaciones tributarias aduaneras o los deberes frente a la autoridad aduanera. Esta última disposición da pie a la reseña de lo dispuesto en el segundo cuerpo normativo citado al inicio, cual es el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En este se establecen las siguientes figuras delictivas:

Inducción a error a la Administración Tributaria: consiste en la obtención de un beneficio patrimonial, una exención o devolución mediante la típica acción de utilización de un fraude o ardid siempre que exceda del monto de doscientos salarios base, sancionándose con una pena de cinco a diez años de prisión.

No entrega de tributos retenidos o percibidos: con la misma pena antes estipulada y partiendo del mismo límite económico se penaliza al agente retenedor, receptor de tributos o contribuyente que tras haber retenido, percibido o cobrado impuestos no los entregue a la administración; contemplándose como excusa legal absoluta el que el agente repare el incumplimiento sin que medie acción alguna por parte de la administración.

Acceso desautorizado a la información: se castiga con encarcelamiento de uno a tres años el acceder por cualquier medio tecnológico sin autorización a las bases de datos de la administración tributaria.

Manejo indebido de programas de cómputo: con una descripción similar a la vista en la figura correspondiente de la Ley General de Aduanas se acuerda una prisión de tres a diez años para el apoderamiento, la destrucción, alteración, transferencia o conservación no autorizado de programas de cómputo y bases de datos de la administración tributaria declarados de uso restringido.

Facilitación del código y la clave de acceso: en este caso que se refiere a las claves de ingreso a los sistemas de administración tributaria, la sanción irá de tres a cinco años de prisión o de seis meses a un año de prisión cuando la actuación sea culposa.

Responsabilidad penal del funcionario público por acción u omisión dolosa: para el caso del funcionario que de manera directa o indirecta facilite en cualquier forma o colabore para que el sujeto pasivo incumpla la obligación tributaria y la inobservancia de sus deberes formales la sanción será de tres a diez años de cárcel.

2. ASPECTOS CRIMINOLÓGICOS

Para la reflexión criminológica podemos resaltar algunas situaciones que aunque no sean intrínsecamente propias de los delitos tributarios concurren en los mismos.

1. En la actual coyuntura político-jurídica global la lucha contra la llamada «piratería» (fabricación y comercialización de mercancías irrespetando las regulaciones sobre los —eufemísticamente llamados— derechos intelectuales) puede suponer un impulso a la persecución

criminal de los delitos tributarios. Una mayor rigurosidad en los controles estatales aduanales y tributarios sobre el ingreso y salida de productos redundará en una mayor fiscalización de la procedencia legítima de esos productos y en ese tanto puede significar un arma efectiva contra aquella piratería.

2. Por otra parte salta a la vista el carácter de «delito de los poderosos» que pueden revestir los hechos relacionados con esta clase de figuras penales, siendo que los grandes contribuyentes tributarios o los grandes importadores o exportadores son por definición personas físicas o jurídicas de alto poderío económico, lo cual en un sistema capitalista como el nuestro los ubica además como vinculados al poder político.

Así por ejemplo recientemente en nuestro país políticos del más alto rango han sido involucrados en casos de corrupción política por tráfico de influencias y recepción de dádivas a propósito de la aprobación de concesiones y contratos públicos, y una de las facetas que ha asumido la discusión jurídica sobre el punto ha sido la de la declaración de ingresos y la consecuente evasión en el pago de tributos sobre la renta.

Retomando el aspecto señalado en el apartado numerado como 1 líneas arriba, resultaría digno de estudio el determinar si nos encontramos en un escenario en que se enfrenten dos sectores económicos de gran poderío e influencia en el campo político, por un lado sectores poderosos interesados en burlar las cargas impositivas y lucrar con la inobservancia de los llamados derechos de autor y por otro sectores poderosos interesados en la vigencia de la protección de esos derechos y por lo tanto interesados más o menos directamente en la persecución criminal de esa burla.

3. Otro rasgo a analizar es el del eventual calificativo de crimen organizado que puede caberle a este fenómeno delictivo; si se toma en cuenta el nivel de complejidad que supone burlar los controles estatales, el volumen de bienes a ocultar que se requiere para que la evasión tributaria resulte rentable y la reiteración de la actividad que por la misma razón de rentabilidad debe presentarse para que el cálculo del costo de oportunidad impulse a la realización de la burla a los controles impositivos debemos concluir en que buena parte del delito tributario debe desarrollarse a partir de una cierta organización estable y permanente.

4. De igual forma la especial dañosidad que se deriva de figuras como las estudiadas resalta desde el punto de vista de la reflexión criminológica. El impacto que a nivel social tiene el incumplimiento de las obligaciones tributarias a partir de las cuales el Estado financia programas de asistencia social (como programas educativos, proyectos de vivienda social, subvenciones a poblaciones carenciadas, etc.); proyectos de construcción y mantenimiento de infraestructura pública (tal el caso de la red vial); y el andamiaje institucional de mantenimiento del sistema democrático pluralista (a través del financiamiento estatal a las campañas electorales) es de un impacto inconmensurable y de proporciones catastróficas si se piensa precisamente

en los sectores políticos y sociales que resultan menos-cabados.

Este debilitamiento de las fuentes de ingresos del Estado es especialmente preocupante en una coyuntura como la que vive Costa Rica —y en general todo el margen latinoamericano— de imposición de posiciones políticas neoliberales que pretenden debilitar la presencia estatal en la búsqueda del equilibrio social.

Honduras

LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Dra. Angie A. Arce Acuña

*Doctora en Derecho Penal
Costa Rica*

I. Introducción

El derecho fiscal es el conjunto de normas de derecho público que estudia los derechos, impuestos y contribución que deben aportar los particulares de un Estado para la satisfacción de las necesidades del propio Estado y sus gobernados. El derecho fiscal como tal se justifica ya que el Estado necesita recursos monetarios que le permitan solventar las necesidades del Estado y sus gobernantes. Debido a la importancia en su uso e incidencia en la hacienda pública debe ejercerse una tutela efectiva.

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.

El Profesor Carlos Chinchilla establece que para poder comprender el alcance de los delitos de carácter económico debe hacerse en dos sentidos primero en el sentido estricto, como conjunto de normas jurídico —penales, por una parte, y por otra en sentido amplio, es el conjunto de normas jurídico penales que protegen el orden económico, entendido como regulación jurídica de la participación estatal de la economía, como delitos fiscales, monetarios y contrabando, en sentido amplio, es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico, entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. En esta acepción se habla de la actividad económica dentro de la economía de mercado.¹

En síntesis se puede afirmar que la tutela de delitos tributarios propone la protección de un orden económico de un país con ello pretende regular todas y cada una de las

actividades de bienes y servicios y de igual manera proteger de forma individual el patrimonio de cada individuo, esto porque sin duda alguna para que una sociedad marche de forma armónica y organizada, para garantizar un buen nivel de confianza en los negocios se hace necesarios, regular mediante legislación penal, el orden económico de un país en sentido amplio y en sentido estricto.

El delito tributario por su naturaleza no lesiona o pone en peligro únicamente, bienes individuales, sino más bien que se ha caracterizado por la afectación de intereses supraindividuales o colectivos de la economía. En tal sentido que lo primero que se propone proteger es el orden económico estatal como un conjunto, a pesar que el hecho punible pueda conllevar una lesión a una persona individual lo importante es proteger el sistema como un todo.²

II. Bien Jurídico Protegido

El bien jurídico que se protege en estos tipos de delitos son los bienes jurídicos difusos. Estos bienes jurídicos según explica Bustos Ramírez ³se mueven en el ámbito macrosocial, es decir del funcionamiento del sistema ya que en el estado moderno el funcionamiento del sistema es de gran importancia para la protección de los bienes jurídicos microsociales esto es, los que constituyen la base de aquel. Los bienes jurídicos ligados al funcionamiento del sistema están en relación teleológica con los que constituyen su existencia estando estos bienes jurídico microsociales al servicio de los bienes jurídicos macrosociales. Los bienes jurídicos microsociales, son de un orden jerárquico inferior de menor calidad, aunque puede tener una mayor dañabilidad social.

De tal manera que si se afecta un bien jurídico patrimonial individual, lesiona o pone en peligro la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.

Claros ejemplos del funcionamiento del bien jurídico en este tipo de delitos es por ejemplo el fraude fiscal donde se afecta la recaudación tributaria, por lo que resulta un acto lesivo al patrimonio estatal, lo que es ya suficiente delito económico ya que afecta las medidas de política económica de un país. Lo que se pretenden es la tutela no solo del patrimonio individual de cada sujeto sino además el funcionamiento de distintos subsistemas, entre ellos el crédito, operaciones de pago electrónico, mercado de capitales.

La principal crítica que se hace a este tipo de bienes jurídicos que se pretenden tutelar es que por ejemplo es indemostrable empíricamente que un desvío de dinero en el caso de estafa informática pueda dañar el sistema de bancario o de transacciones de un país.

Otro ejemplo que ilustra la problemática de la identificación en los delitos de contenido de carácter económico lo ilustra Abanto Vásquez⁴, cuando se refiere a los delitos de acaparamiento, especulación y falseamiento de productos donde ante una excepcional situación de emergencia que justifique una regulación en la economía, que vendría a ser el bien jurídico protegido, se atenta directamente contra

intereses concretos de consumidores, que serían el objeto de protección y de acción, el suficiente abastecimiento de productos, el correcto precio, y la calidad y cantidad correcta de productos. Tales conductas implicarán un verdadero peligro abstracto cuando se producen en épocas normales de funcionamiento de una economía de libre mercado, mientras que en épocas de crisis donde se necesita regulación de mercado de producto de primera necesidad el peligro sería concreto o incluso una lesión dependiendo de la configuración típica al interés económico del consumidor de ser abastecido adecuadamente con bienes de primera necesidad.

III. Los Delitos Tributarios en Honduras

La legislación tributaria de honduras se fundamenta en el artículo 328 de la constitución de la república que establece que el sistema económico de honduras se fundamenta en principios de eficiencia en la producción, de justicia social en la distribución de la riqueza e ingreso nacional y coexistencia armónica de los factores de la producción que hagan posible la dignificación del trabajo, como fuente principal de la riqueza y como medio de realización de la persona humana.

El Código Tributario establezca los principios generales, las normas administrativas, penales y procesales aplicables a todos los tributos, a fin de introducir Congruencia entre los mismos y uniformar los criterios del régimen Sancionatorio en caso de incumplimiento. Considerando: que es necesario consagrar legislativamente los Principios jurídicos que armonicen la eficacia administrativa con las Garantías individuales establecidas en la constitución de la república. Tanto para el fisco como para el contribuyente.

Las sanciones tributarias se clasifican en faltas tributarias y delitos tributarios, ambas pueden realizarse por acción u omisión, y la tutela de los delitos tributarios deberá ser conocida por los juzgados y tribunales de justicia únicamente.

En relación a los delitos tributarios en Honduras, estos anteriormente se encontraban tutelados en el Código Tributario en los Artículos 194-207 el contrabando y del 208-211 la defraudación fiscal, todos ellos fueron derogados mediante Decreto 210-2004 de fecha 29 de diciembre de 2004, publicado en el Diario Oficial La Gaceta No. 30,585 de fecha 31 de diciembre de 2004. Estos delitos hoy día están regulados en los artículos 392-A al 392-F y el 393 del Código Penal según reforma introducida al Código Penal mediante Decreto 212-2004 del 29 de diciembre de 2004 como respuesta a una mejor tutela tributaria.

El artículo 392 establece como delito de contrabando lo siguiente: «Artículo 392-A. Constituye delito de Contrabando la introducción, la extracción o sustracción del Territorio nacional, de bienes o mercancías de cualquier clase, origen o procedencia por lugares no habilitados o no autorizados para la realización de tales operaciones, eludiendo de cualquier forma la intervención de las autoridades aduaneras o tributarias. También constituye

Contrabando la introducción, extracción o sustracción del territorio nacional de mercancías cuya internación, importación, exportación o tránsito estén legalmente prohibidas o limitadas, salvo en este último caso, que el acto se apegue a estricto apego a las normas legales aplicables. Para la configuración del Contrabando no será exigible la concurrencia de un perjuicio fiscal. »

EL delito de Contrabando se castiga con penas que van desde los tres hasta los doce años y se incluye también la multa.

El delito de defraudación fiscal se regula de la siguiente manera: «Artículo 392-D. Constituye delito de Defraudación Fiscal toda acción u omisión por medio de la cual se evade el pago de los impuestos, contribuciones o tasas utilizando procedimientos, medios o documentos que originen un beneficio indebido con perjuicio del Fisco, considerándose como tales los siguientes: 1) Cuando medie violación o falsificación de sellos, timbres, marcas, precintos, candados, conocimientos de embargue, facturas comerciales, certificados de origen, documentos o cualquier otro medio de seguridad o que se realice cualquier operación que altere la calidad, clase, cantidad, peso, valor y procedencia de los bienes o mercancías; 2) La sustitución de mercancías Importadas temporalmente por otros bienes o mercancías en el momento de su re-Importación; 3) La disminución total o parcial de cualquier impuesto, contribución o tasa análoga a la que originan con motivo de cualquier operación o transacción fraudulenta; 4) El uso indebido de Franquicias extensiones o privilegios Fiscales, concedidos al amparo de Leyes Tributarias o especiales o convenios».

Las penas por este delito van desde los tres hasta los doce años e incluye sanción de multa.

Con respecto a estos delitos cabe destacar que lo que pretenden es tutelar todas aquellas acciones u omisiones que vayan en contra del fisco, se regula de forma amplia distintos tipos de conductas en ambos sentidos que pretenden la efectiva tutela.

VI. Ley contra la evasión fiscal

Existe un proceso actualmente en Honduras para la creación de una ley de anti-evasión fiscal, que ya ha sido presentada por la Dirección Ejecutiva de Ingresos al Congreso Nacional. La Secretaría de Finanzas presentó el pasado 14 de septiembre de 2010 el anteproyecto de la Ley de Actualización del Sistema Tributario, Aduanero y Medidas Anti-evasión. Ese instrumento fue preparado por técnicos de la Unidad de Evaluación, Gestión y Planeamiento (UPEG) de la Secretaría de Finanzas, con la asesoría de expertos del Banco Interamericano de Desarrollo y del Banco Mundial.

La citada ley se encuentra en serios cuestionamientos ya que muchos artículos de su contenido, violan preceptos legales establecidos en la Constitución de la República y en otras leyes secundarias. Además, hay serios cuestionamientos por las facultades confiscatorias y de fijación de precios que se le otorga a la Dirección Ejecutiva de Ingre-

sos, bajo la consigna de concederle a la DEI la normativa tributaria para combatir la elusión fiscal.

Dentro de las violaciones que se le señalan a este cuerpo normativo se tiene que el Artículo 49, el que indica que la Comisión Nacional de Bancos y Seguros está obligada a proporcionar a la DEI la información financiera de los contribuyentes que esta le solicite, en el curso de una investigación de carácter tributario". Con lo anterior, se elimina el secreto bancario y se le otorgan a la DEI atribuciones que no le competen. Además, viola el Artículo 39 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el que reza: „Queda prohibido terminantemente divulgar en forma alguna el contenido de las declaraciones del contribuyente; ni se permitirá que estas o sus copias y los documentos que con ella se acompañen, sean vistos por personas distintas del contribuyente o de su representante legal y las autoridades o empleados responsables de la dirección.No obstante lo indicado en esta norma, las autoridades judiciales y autoridades del Poder Ejecutivo podrán inspeccionar dichas declaraciones y documentos cuando sea necesario para la prosecución de juicios o investigaciones en que el fisco tenga interés de recaudar impuestos que le sean debidos. En los juicios en que un contribuyente sea parte, podrán llevarse a cabo inspecciones personales en los mismos casos y con los mismos requisitos y formalidades permitidos por la ley para la inspección de los libros y documentos de los comerciantes". Otra inconsistencia está en el párrafo dos del artículo 77, el que indica: „Para que la DEI no prosiga con el procedimiento administrativo de cobro, el contribuyente deberá enterar el 30% del valor notificado". Lo anterior viola el Artículo 109 de la Constitución de la República, el que señala que „los impuestos no serán confiscatorios. Nadie está obligado al pago de impuestos y demás tributos que no hayan sido legalmente decretados por el Congreso Nacional, en sesiones ordinarias. Ninguna autoridad aplicará disposiciones en contravención a este precepto sin incurrir en la responsabilidad que determine la ley".

El artículo 77 estipula que „las infracciones administrativas se clasifican en leves y graves. La sanción para la infracción leve será de 300 dólares pagaderos en su equivalente en lempiras y la sanción para la infracción grave será de 1,000 dólares pagaderos en su equivalente en lempiras".Lo anterior viola la Ley Monetaria, la que señala que la moneda de curso legal es el lempira. Otro punto analizar es que la Secretaría de Finanzas solicita al Poder Legislativo „reformar el artículo 117, 136 y 254 del Código de Comercio, contenido en el decreto 73 del 16 de febrero de 1950", en el sentido de que a partir del 1 de enero de 2011, las sociedades mercantiles en la constitución de su capital accionario deberá emitir únicamente acciones nominativas".

Lo antes mencionado viola la Constitución de la República porque es la Corte Suprema de Justicia la que está facultada para esa acción.Según el artículo 4, „la presente ley tiene por objeto regular las operaciones que se realizan entre partes relacionadas, valoradas de acuerdo con el principio de libre competencia, debiendo

reflejarse dicho valor en los libros y registros contables del contribuyente".

V. Conclusiones

El tema de la tutela tributaria es fundamental en un país, existe doctrina y legislación de avanzada que se ha preocupado por una correcta y adecuada regulación de este tipo de delitos.

Se considera que si bien es cierto en Honduras se hizo una reforma al Código Tributario lo cierto es que los delitos que se regulan en el Código Penal como delitos tributarios deben ser tutelados de una forma más amplia extendiéndose a nuevas conductas.

De igual forma en materia tributaria la tutela de estos delitos en la practica es fundamental siendo que muchas veces como en caso de honduras no resultan desde el punto de vista procesal efectivamente aplicados porque no se han logrado implementar los mecanismos adecuados, lo cual debe ser desarrollado y además informar y educar a la ciudadanía.

Respecto a la novedosa ley antievasión fiscal que ha sido tan duramente criticada por sus contradicciones y deficiencias con el resto de normativa hondureña habrá que esperar para ver si el legislador la declara ley de la república o no.

Notas

1 CHINCHILLA SANDI (Carlos), « Delitos Informáticos Elementos básicos para identificarlos y su aplicación», editorial Farben, 1 ed. San José Costa Rica, pag 13.

2 RIGHI (Esteban), « Los delitos económicos», Buenos Aires, 200,pp109.

3 BUSTOS RAMÍREZ, Juan J. y HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. «Nuevo sistema de Derecho Penal». Ed. Trotta. Madrid. 2004. 142 págs.

4 Ibid, pag 202.

Italia *

Dr. Luca Ramponi

Juez / Doctor en Derecho penal

CONTENIDO: 1. El sistema de los ilícitos tributarios italianos. Estructura y fuentes. 2. Bien jurídico. 3. Los tipos penales (Decreto legislativo 74/2000). 3.1. Arts. 2 y 8. 3.2. Arts. 3 y 4. 3.3. Los nuevos tipos de los Arts. 10 bis y 10 ter. 4. La norma definitoria: las inagotables relaciones con la normativa extrapenal. 5. Los principales problemas dogmáticos: a) la naturaleza de las barreras de punibilidad; b) dolo; c) error sobre normas tributarias.

1. El sistema italiano de Derecho penal tributario se encuadra en un marco más amplio y complejo de sanciones que el ordenamiento preve con la finalidad de prevenir y perseguir los ilícitos tributarios.

Este sistema comprensivo de toda la antijuridicidad tributaria, que surge de una observación de conjunto, está compuesto por: 1) un ilícito civil-tributario, centrado en el incumplimiento de la obligación fiscal impuesta legalmente al contribuyente, y caracterizado por una naturaleza híbrida, tanto resarcitoria (del daño producido al Estado por el incumplimiento) como punitiva (dado que se prevé un recago); 2) una serie de ilícitos administrativos, de carácter propiamente sancionatorio-aflictivo y conectados a violaciones formales de los preceptos legales; y 3) finalmente, una serie de ilícitos penales.

En su forma actual, tal sistema es el resultado de una serie de reformas que se han ido sucediendo en los años, afectando en un primer momento a los ilícitos administrativos y a continuación a los ilícitos penales.

En particular, el sistema de los ilícitos administrativos está ahora resumido en las disposiciones del Decreto legislativo 472/1997. Las normas sancionatorias penales, por su parte, están todas contenidas en el Decreto legislativo 74/2000, recientemente reformado por la Ley de 30 de diciembre de 2004, n° 311, además de por el Decreto ley de 4 de julio de 2006, n° 223, convertido en Ley de 4 de agosto de 2006, n° 248. Como consecuencia de las reformas citadas, no existe una única fuente de conocimiento común de los ilícitos penales y administrativos, ni están los tipos penales insertos (como ocurre en otras materias de la legislación penal complementaria) en los actos normativos o en los textos únicos en materia fiscal: los actuales tipos penales están todos contenidos en una ley especial, dedicada a los delitos tributarios. La elección del legislador de la reforma del 2000 aparece claramente como un completo repensamiento de la legislación penal precedente en esta materia en dos aspectos: *i*) respecto a la naturaleza de los tipos, se ha pasado de un sistema articulado en un numeroso compendio de contravenciones, a las cuales se añadían algunas hipótesis delictuales, a un sistema totalmente centrado en una serie de delitos dolosos previstos en los Arts. 2 y ss. del Decreto legislativo 74/2000; *ii*) se ha pasado de un conjunto de tipos penales de naturaleza meramente sancionatoria respecto a numerosas normas tributarias y que situaban la intervención a nivel de violaciones de carácter formal —que configuraban ofensas a bienes instrumentales o eran delitos de peligro presunto o indirecto respecto a bienes finales (cuando no simplemente delitos formales)—, a un sistema que castiga con la sanción máxima, en una óptica de *extrema ratio*, una serie de conductas que representan (al menos) un peligro concreto para los bienes jurídicos objeto del interés del Estado por la percepción completa de los impuestos. Los tipos cubren principalmente falsedades o comportamientos que directa o indirectamente inciden sobre las declaraciones anuales que conciernen los impuestos sobre la renta o el IVA; *iii*) se ha buscado, sin embargo, configurar un sistema cerrado de tipos, metiendo como premisa de cada supuesto delicti-

vo una norma definitoria de los elementos esenciales recurrentes en los tipos delictivos, dada la estrecha ligazón a la realidad de la normativa extrapenal tributaria.¹

2. Se puede decir ciertamente que, en el sistema vigente, las sanciones jurídicas previstas en materia tributaria, tanto las de naturaleza administrativa como penal, están orientadas a la implementación y actuación del principio contenido en el Art. 53 de la Constitución, norma que sanciona el deber de cada ciudadano de contribuir a las cargas públicas, como expresión peculiar y específica de los deberes inderrogables de solidaridad económico-social del Art. 2 de la Constitución.²

El Art. 53 de la Constitución no contempla inmediatamente un bien de la vida o un valor tutelado por la ley fundamental, sino más bien un deber generalísimo, conectado con el *status* de ciudadano-contribuyente: sin embargo, se puede identificar, como substrato sustancial de dicho deber, un interés del Estado en disponer de ingresos suficientes para cubrir los gastos públicos, es decir un bien jurídico de naturaleza y consistencia patrimonial (referido al Estado); o bien, un interés del Estado en la regular y completa, o perfecta, percepción de los tributos.³

Esta norma constitucional se implementa en primer lugar a nivel de legislación tributaria, a través de la definición de supuestos de hecho que: *i*) previenen en general los presupuestos de la imposición, es decir los hechos económicos y jurídicos indicadores de capacidad contributiva; *ii*) determinan, en relación a la naturaleza y medida de los mismos, el contenido y los límites de la obligación tributaria principal; *iii*) delimitan deberes accesorios a cargo del contribuyente, que sea articulan en la obligación de comunicar el hecho imponible y de liquidar, en concreto, la suma debida en relación al presupuesto y la alícuota (dado que el sistema italiano está fundado sobre la autoliquidación de los impuestos por parte del contribuyente, sin perjuicio del control sucesivo del fisco). Por ello, existen también bienes instrumentales, de potencial relevancia constitucional, conectados a los mecanismos normativos de (auto)liquidación, pago de los impuestos, o finalmente control de la evasión: la transparencia fiscal, la función de control de la Administración tributaria, o el deber de colaboración del ciudadano.⁴

Las normas penales no se han centrado nunca en un desvalor exclusivamente coincidente con la violación del deber primario de ingreso de los impuestos debidos: siempre han buscado una particular selección de los hechos punibles, a través de la definición de cualificaciones del comportamiento que lo hiciesen insidioso respecto al interés primario que subyace a la citada obligación constitucional, implementado por la normativa tributaria extrapenal; en el sistema de la Ley 516/1986 existían muchas normas incriminadoras construidas con una remisión formal a preceptos administrativo-tributarios, puestos en defensa de deberes instrumentales y secundarios y que tutelaban por ello bienes-función o que aseguraban una protección solo indirecta o mediata al bien jurídico final. Actualmente, a pesar de configurarse la intervención penal en términos aparen-

temente de mayor selectividad, y pese a que la doctrina prevalente sostiene que el objeto tutelado por los delitos tributarios es el interés final en la completa percepción del tributo, no falta quien defiende una tesis pluriofensiva, de acuerdo con la que tales delitos ofenderían al mismo tiempo el bien instrumental de la transparencia fiscal y el bien final del interés estatal en la percepción de los tributos.⁵

3.3.1. El núcleo originario de los tipos penales del decreto del 2000 se compone de una serie de supuestos delictivos que castigan comportamientos que inciden sobre declaraciones fiscales (obligatorias para el contribuyente) previstas en materia de impuesto sobre la renta y de IVA. Solo recientemente se ha añadido un segundo núcleo de disposiciones (Arts. 10 bis y 10 ter), cuyo perfil de desvalor se centra en comportamientos que no inciden directamente sobre la declaración fiscal ni sobre su carácter genuino o veraz. Finalmente, existe un tipo penal omisivo (Art. 5), que sanciona la omisión de la presentación de la declaración.⁶

Los tipos penales podrían colocarse idealmente a lo largo de una línea de desvalor de conducta decreciente, en razón de la más específica o intensa caracterización de la conducta cualificada de falsificación.

El supuesto más grave está configurado por el Art. 2 que sanciona a «quien, al fin de evadir el impuesto sobre la renta o el IVA, haciendo uso de facturas u otros documentos por operaciones inexistentes, indica elementos pasivos ficticios en una de las declaraciones anuales relativas a dichos impuestos (...)». El comprensiblemente elevado desvalor de acción agota los requisitos de tipicidad, al no verse barreras de punibilidad para dicho delito.

Se castiga, por tanto, la conducta de falsedad que recae específicamente sobre los componentes pasivos de la renta que son objeto de un sobredimensionamiento respecto a la realidad, colocando junto a la representación engañosa la corroboración de un medio fraudulento específicamente identificado en la producción de facturas relativas a operaciones inexistentes:⁷ es decir, una documentación contable obligatoria a fines fiscales (en particular, la factura) falsa en cuanto a que representa operaciones económicas que generan costes no existentes (o relativas a costes no inherentes o no imputables de acuerdo con ciertas posturas) y por tanto de desembolsos no llevados nunca a cabo.

Además, el Art. 8 sanciona con pena autónoma el comportamiento instrumental respecto a la comisión del delito del Art. 2: la emisión de facturas por operaciones inexistentes. El delito castiga el comportamiento tanto de los operadores económicos que, a pesar de desarrollar una actividad económico-empresarial lícita y efectiva, se prestan a emitir facturas falsas, como de los sujetos constituidos expresamente con el fin de producir facturación falsa, sin ejercitar ninguna actividad económica real (las llamadas empresas-tapaderas).

Por otra parte, esta última conducta, habiéndose elevado a delito castigado autónomamente con independencia del uso de las facturas o de los otros documentos —y por lo tanto con anticipación respecto a la conducta directamente

ofensiva del interés final en la percepción del tributo— exime de responsabilidad en el delito del Art. 2 a quien haya contribuido con su aporte esencial a su comisión, con base en una disposición derogatoria respecto a la norma general del Art. 110 CP en materia de autoría y participación (*concorso di persone*).

3.2. Los delitos de declaración falsa mediante otros artificios (Art. 3) y de declaración falsa (Art. 4) introducen dos supuestos especiales de falsedad ideológica que inciden particularmente en la declaración anual de la renta o del IVA.

Hay que aclarar que ambos tipos están articulados en torno a dos polos. El primero se sustancia en una conducta de falsificación ideológica que recae sobre los elementos activos y/o sobre los elementos pasivos de la renta objeto de declaración obligatoria y completa. El segundo se define por una doble y alternativa barrera de punibilidad que requiere: *i*) la verificación de una alteración de la representación de la base imponible superior en su conjunto a un cierto nivel (identificado en el valor monetario de los elementos activos no declarados o de los elementos pasivos ficticios); *ii*) y además, la realización de una evasión fiscal superior a un cierto montante. Obviamente, dado el sistema de autoliquidación de la renta imponible y de cálculo de la cantidad a ingresar operado por el propio contribuyente en el único acto de la declaración anual de la renta (o en las declaraciones periódicas y anuales del IVA), las falsedades en la representación de elementos activos y pasivos se trasladan a la base imponible y a la autoliquidación e ingreso del impuesto.

El primer delito está castigado más severamente en tanto que caracterizado por un desvalor de conducta más consistente, sustanciado por un engaño cualificado por el uso de artificios (diversos de los contemplados específicamente en el Art. 2). El segundo constituye por el contrario el límite inferior de la relevancia penal, en tanto que concierne las irregularidades en materia de declaración fiscal y cuya selectividad respecto al ilícito administrativo se funda no solo sobre el perfil de la falsedad *ex ante* y de la superación *ex post* de las barreras, sino sobre el nexo (no sólo contable, sino jurídico) entra la falsedad y la evasión que se ha realizado.⁸

3.3. A través de recientes intervenciones legislativas han sido introducidas para hacer frente a vacíos de tutela aparecidos respecto al bien jurídico final de la correcta y completa percepción de los impuestos por parte del Estado: la omisión del ingreso de retenciones por parte del obligado a ello (Art. 10 bis) y la omisión del ingreso del IVA exactamente declarado (Art. 10 ter). Se trata de dos supuestos delictivos que tienen estructura análoga, dado que el delito del Art. 10 ter está construido con una técnica de remisión a la conducta descrita por el artículo precedente: *i*) la conducta tiene carácter mixto [PERINI], con un componente omisivo y un componente comisivo; hay en realidad un consistente componente de desvalor de acción que connota el comportamiento de un cierto grado de fraudulencia,

no sustanciándose los perfiles de ilicitud penal en la mera omisión del ingreso del impuesto, pese a estar exactamente representado éste en el erario en sede de actos declarativos a los que los sujetos activos de dichos delitos están obligados; ii) ambos son delitos propios, en tanto que el sujeto activo del delito del Art. 10 *bis* puede ser sólo quien está obligado, como retenedor, al ingreso de las retenciones efectuadas por impuestos que gravan a otros sujetos con los que está ligado por particulares relaciones contractuales (p.e., el empresario o empleador respecto al trabajador por cuenta ajena); el segundo puede ser cometido sólo por el sujeto obligado a efectuar declaraciones de IVA.

Por otra parte, como ya anticipado, pese a no ser directamente evidente en la descripción del tipo (que a simple vista parecería omisivo o prevalentemente omisivo), la conducta asume un carácter fraudulento si el doble e inescindible perfil comisivo (de exposición exacta de los datos en el erario) y de omisión del ingreso de lo debido en base a dicha declaración (del retenedor o del obligado a declarar el IVA) se lee en coordinación con la subyacente disciplina tributaria sectorial. En efecto, el primer delito va a castigar aquellos comportamientos del retenedor que, respecto a retenciones efectuadas al contribuyente y presentadas regularmente al fisco, no efectúe los correspondientes ingresos (o no los efectúe totalmente): antes, dicha conducta encontraba una sanción indirecta a través de una jurisprudencia que imputaba al retenedor el tipo de apropiación indebida (Art. 646 CP); no obstante, la aplicabilidad de este último clásico delito contra el patrimonio fue excluida por la *Corte di Cassazione* con base en el argumento de que en realidad el retenedor no obtiene (respecto a las sumas a ingresar al fisco por cuenta del contribuyente) la posesión de bienes ajenos de los cuales se apropia, ditiéndolos de su destino al cumplimiento de la obligación de pago del tributo [entre otras muchas: s. de la *Cassazione*, n° 39178, del 5-10-2001, en CED 220359].

El segundo delito castiga específicamente el fenómeno de los fraudes de IVA operado en el ámbito de las transacciones comerciales entre un importador italiano y sujetos que residen en otros países comunitarios. El mecanismo consiste en la intromisión de un importador interno, que adquiere bienes o servicios de empresas o profesionales que residen en otros países comunitarios, acumulando consistentes deudas de IVA, a favor del destinatario final (que puede así detraer el IVA): pero, en realidad, los deudas no se saldarán nunca al fisco italiano porque el sujeto interpuesto (normalmente una sociedad de responsabilidad limitada) se ve privado frecuentemente de su solvencia. A decir verdad, en el pasado, en ausencia de una norma específica, este comportamiento era castigado indirectamente por las normas concursales y en particular por el Art. 223 de la Ley concursal, que castiga a quien ocasione «*mediante operaciones dolosas*» la quiebra de la sociedad (lo cual sucede efectivamente en la tipología criminológica en cuestión en modo constante respecto al sujeto interpuesto).⁹

4. La correcta comprensión de los elementos constitutivos de los citados tipos requiere referirse a la norma del

Art. 1 que define «*a los fines del presente decreto*» las nociones de «*facturas por operaciones inexistentes*»; «*elementos activos o pasivos*»; «*declaraciones*»; «*finalidad de evadir impuestos*»; «*impuestos evadidos*». Aparece entonces el problema de aclarar la tipología de relación entre la normativa extrapenal y los elementos de los tipos penales tal y como están definidos en dichas normas.

Respecto a esto, las opciones interpretativas seguidas concretamente por la Doctrina son, aunque con matices varios, sustancialmente dos. Algunos autores (tesis «sancionatoria») sostienen que para todos los elementos constitutivos del tipo del Art. 4 el legislador, directamente o en vía mediata a través de las definiciones del Art. 1, ha efectuado una serie de remisiones a la disciplina técnico-tributaria de cada impuesto, y esto no solo para la definición de «*impuestos evadidos*», sino también tanto para la de «*elementos activos inferiores a los efectivos*», como para la de «*elementos pasivos ficticios*».¹⁰

Otros (tesis «autonomista»), predicando una total independencia de la tipicidad penal, la entienden delimitada exclusivamente mediante conceptos descriptivos, o bien por conceptos normativos, cuyo contenido se agotaría, sin embargo, en las cualificaciones operadas por las definiciones del Art. 1, sin implicar la necesidad de una remisión a fuentes externas al propio decreto 74/2000.¹¹

Sin embargo, es probablemente preferible una tesis intermedia que reconstruya los mismos conceptos definidos por el Art. 1 del decreto a la luz del Derecho tributario sustancial y que por lo tanto no desconozca la circunstancia de que los ilícitos penales en cuestión inciden (y son comprensibles) si y solo si referidos a una realidad no meramente físico-social, sino institucional y jurídica (incomprensible sin utilizar categorías propias de la normativa tributaria); a pesar de ello, no se renuncia a la autonomía y selectividad del tipo de injusto penal: de acuerdo con esta posición, lo que compone la específica realidad subyacente a los conceptos de «*impuestos evadidos*», «*elementos activos inferiores a los efectivos*» y «*elementos pasivos ficticios*» serían unos conceptos no autónomos del Derecho penal, sino elementos del tipo construidos con una técnica de remisión a meras cualificaciones de ciertas realidades operadas por la fuente extrapenal y recibidas por el tipo penal; se estaría, por tanto, en presencia de tipos que contemplan elementos normativos corroborados por la normativa tributaria.¹²

La opción a favor de la tesis autonomista o de la intermedia, frente a la opción de interpretaciones basadas sobre el efectivo y concreto alcance hermenéutico de todas las disposiciones incriminadoras en materia de declaración, tiene consecuencias no irrelevantes. De hecho, con seguridad, la tesis sancionatoria comporta una ampliación del ámbito de intervención penal *in action*, mientras que las posiciones autonomista e intermedia resultan más compatibles con una interpretación más selectiva y conforme al principio de subsidiariedad de la intervención penal. En particular, la opción de una u otra posición hermenéutica puede incidir: i) sobre la subsumibilidad en el tipo del Art. 2 del uso de facturas por operaciones solo

«subjétivamente inexistentes», es decir relativas a asuntos y transacciones efectivamente realizadas, pero no reconducibles al sujeto que las utiliza para representar, con fines tributarios, partidas propias de gasto; *ii*) sobre la subsumibilidad en los tipos del Art. 3, y sobre todo del Art. 4, de los supuestos de elementos pasivos relativos a costes existentes «en la naturaleza de las cosas» pero no inherentes o no deducibles; *iii*) sobre la posibilidad de castigar con los tipos penales del Art. 4 (o también con el del Art. 3) algunos comportamientos que se colocan en un área de no cierta ilicitud fiscal y de problemática reconducción a los citados delitos, especialmente las conductas elusivas como el *transfer pricing*, el *dividend stripping*, el *dividend washing*, la transferencia ficticia de residencia al extranjero, etc.¹³

5. Los nuevos tipos presentan algunos problemas interpretativos preñados tanto de implicaciones dogmáticas no irrelevantes como de importantes aspectos aplicativos, que se derivan de la resolución en un sentido o en el otro de ciertas cuestiones que tratan institutos y conceptos propios de la parte general del Derecho penal y de la sistemática del delito.

Los problemas más relevante e investigados más a fondo conciernen sobre todo los tipos del Art. 2 y ss. en materia de declaración.

- a) Un primer problema concierne el segundo polo, presente sin falta en los tipos de los Arts. 3 y 4, esto es, las barreras de punibilidad establecidas en un cierto montante de impuestos evadidos o en una cierta desviación en la representación de los elementos activos o pasivos de la renta. Tal elemento del tipo penal, casi omnipresente, aparece de difícil colocación dogmática. Se duda en primer lugar si pertenece a la estructura del injusto, o bien constituye una mera condición objetiva de punibilidad.¹⁴ La doctrina mayoritaria y la jurisprudencia sostienen que se trata de elementos constitutivos del delito; esta última, además, ha omitido tomar posición explícita sobre la naturaleza técnico-dogmática de la barrera en el interior de la estructura de tales supuestos delictivos.¹⁵ Queda abierto el debate sobre si la barrera, o mejor, su superación, constituye una modalidad, elemento o resultado de la conducta,¹⁶ o bien un evento en sentido técnico del delito.¹⁷
- b) La opción elegida sobre la pertenencia o no de las barreras de punibilidad a la estructura y al contenido del injusto de los delitos en materia de declaración se refleja también sobre la definición de la forma de dolo configurada en abstracto para estos tipos penales: *i*) si se sostiene que son meras condiciones objetivas de punibilidad hay que admitir que la proyección finalística contenida en la locución «*al fin de evadir los impuestos (...)*» indica un dolo específico (pese a que se pueda observar críticamente que la finalidad de la voluntad debe realizarse necesariamente para que el delito sea punible, para hacer

peculiar la verificación de un dolo específico); *ii*) si por el contrario se sostiene que la superación de las barreras es un elemento constitutivo del delito, la finalidad de evasión contenida en el tipo legal parece expresar la exigencia imprescindible de verificación de un dolo intencional (o al menos directo); a pesar de ello —dado que muy difícilmente se puede sostener, en concreto, que una superación del límite aritmético-contable fijado por las barreras sea previsto y querido— podría quizá acogerse más plausiblemente la opinión de quien sostiene que el dolo directo (o intencional) tenga por único objeto el perfil de la evasión entendida genéricamente, mientras que la superación de la barrera cuantitativa puede ser objeto de representación en términos de posibilidad (o probabilidad) o de aceptación del riesgo.¹⁸

- c) Finalmente, la existencia de normas específicas en el decreto del 2000 que tratan sobre el error sobre normas tributarias (Art. 15) o la no punibilidad de quien hace uso de procedimientos especiales que permiten obtener la opinión de órganos públicos especializados respecto a la regularidad y conformidad tributaria de ciertas operaciones (Art. 16), hacen problemática (sobre todo si se sigue la citada «tesis sancionadora» respecto a la estructura de los tipos penales tributarios) la identificación de los confines exactos entre error de hecho o sobre elementos normativos del hecho (reconducible a una especialidad del error regulado en la parte general del Código penal, en el Art. 47 CP) y error de prohibición (supuesto especial del error sobre normas integradoras del precepto contenido en el Art. 5 CP). Parece probablemente preferible llegar a una distinción más elástica entre error de hecho y error de derecho, que podría hacer uso de la citada posición intermedia sobre la normatividad de la estructura de los ilícitos penal-tributarios.¹⁹

Bibliografía

ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale P.S. Leggi complementari*, II, (XXII ed. a cura di C.F. GROSSO), Milano, 2008; BERSANI, *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003., 16; BRICHETTI, *Dichiarazione omessa e infedele: la fattispecie a condotta monofasica*, in *Il Fisco*, 2001, 7071; CERQUA, *Sulla natura delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Fisco*, 2001, 8964; DASSANO, *La dichiarazione fraudolenta tra autonomia di disciplina e regole di contesto*, in *La riforma del diritto penale tributario*; DI AMATO, *La dichiarazione infedele*, in DI AMATO-PISANO (cur.), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, VII, *I Reati Tributari*, Padova 2002; DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari: imposte dirette e iva*, Milano, 2000; DONINI, *Dolo e prevenzione generale nei reati economici*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 1999, 38 ss.; GALLO F., *Rilevanza penale dell'elusione*, in *Rass. Trib.*, 2001, 324; IMPERATO,

Art. 1, in CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001; MANGIONE, *La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in MUSCO (cur.), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2000, 121 ss.; MARTINI, *La tutela penale della prestazione imposta*, Torino, 2007; MOCCIA, *Considerazioni “de lege ferenda” in materia di reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 1998, 114 ss.; MONTANARA, *L'art. 53 della costituzione e l'oggetto giuridico dei nuovi reati tributari*, in questa *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2001, 513 ss.; NANNUCCI, *Il delitto di dichiarazione infedele*, in NANNUCCI-D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario*, Padova, 2000; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000; PERINI, *I reati esterni alla dichiarazione. I reati di pericolo e la tutela penale del gettito*, in SANTORIELLO (cur.), *La disciplina penale dell'economia*, II, *Fisco banche responsabilità penale delle società*, Torino 2008; PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al Diritto*, 2000; RAMPONI, «Transfer pricing» e categorie penalistiche. *la selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2009, 193 ss.; SALCUNI, *Natura e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2001, 158 ss.; SCHIESARO, *Il diritto penale tributario nello «stato sociale» tra teoria e norma positiva*, in ACUTIS-PALOMBARINI, *Funzioni e Limiti del diritto penale. Alternative di tutela*, Padova, 1984; TRAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000; VENEZIANI, Art. 3, in CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria*, Padova, 2001.

Notas

* Traducción realizada por Víctor Manuel Macías Caro, doctorando de la Universidad de Módena y Reggio Emilia.

1 ALDROVANDI; BELLAGAMBA-CARITI; LANZI-ALDROVANDI.

2 MOCCIA; MARTINI; MONTANARA; SCHIESARO.

3 MANGIONE; NANNUCCI; TRAVERSI-GENNAI; NAPOLEONI

4 CERQUA; BRICHETTI; PISTORELLI.

5 Para una crítica a la tesis pluriofensiva v. VENEZIANI y sobre todo RAMPONI.

6 V. especialmente CADOPPI.

7 Sobre la naturaleza fraudulenta y sobre la especialidad respecto a la estafa en perjuicio del Estado del Art. 640.2.1 CP, cfr. la s. de la *Cassazione* n° 3257 del 15/12/2006, en CED 236037; sobre la absorción del delito común por el especial, v. la s. de la *Cassazione* n° 37409 del 10/07/2007, en CED 237306.

8 En este último sentido, v. RAMPONI

9 PERINI; s. de la *Cassazione* de 18-5-2006, en *Il Fisco* 2006, p. 2639.

10 GALLO F.; DI AMATO; BERSANI; DI SIENA.

11 IMPERATO; MANGIONE; DASSANO.

12 Expresamente RAMPONI, pero también en cierta medida MANGIONE y DASSANO.

13 Cfr. DI AMATO; CARACCIOLI-FALSITTA; GALLO F.; RAMPONI.

14 En tal sentido MANNA; SALCUNI.

15 Cfr. s. de las *Sezioni Unite* de la *Cassazione* del 25 de octubre de 2000, n° 27.

16 ANTOLISEI; DI AMATO; DASSANO; NANNUCCI.

17 VENEZIANI; al menos para la relativa a los impuestos evadidos, RAMPONI.

18 VENEZIANI; RAMPONI.

19 En tal sentido DONINI; MANES; RAMPONI.

México

Manuel Vidaurri Aréchiga

División de Derecho, Política y Gobierno

Departamento de Derecho

Universidad de Guanajuato, México

Básicamente, es en el Código Fiscal de la Federación (CFF), publicado en el Diario Oficial de la Federación, del 31 de Diciembre de 1981, donde se establecen los llamados delitos fiscales.

En tal sentido, tenemos que el artículo 92 del CFF establece claramente que para proceder penalmente por delitos de naturaleza fiscal será necesario que, como requisito de procedibilidad, sea la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) la instancia a través de la cual: **a)** Se formule querrela correspondiente; **b)** la misma instancia, declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, y **c)** haga la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En apartado diverso, se señala que, **los procesos por delitos fiscales investigados conforme a las tres causas antes señaladas, podrán sobreseerse a petición de la SHCP**, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones o los recargos respectivos, o bien que estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la SHCP. Tal petición se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio público federal formule conclusiones.

En aquellos delitos en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio o daño o el perjuicio sea cuantificable, la SHCP hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. Cabe aclarar que la citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder el beneficio de la libertad provisional (excepto ciertos delitos considerados como «graves»), el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional.

Es de hacerse notar sobre este tema que la caución que se otorgue no sustituye la garantía de interés fiscal.

En este mismo artículo 92 del CFF se determina que por mercancías se entienden los productos, artículos y cualesquier otros bienes, aun y cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Al tratar lo concerniente a **quienes pueden ser considerados responsables de los delitos fiscales**, tenemos que en el artículo 95 se señalan a quienes: I. Concierten la realización del delito; II. Realicen la conducta o el hecho descrito en la Ley; III. Cometan conjuntamente el delito; IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo; V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión; VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Se considera responsable de **encubrimiento en los delitos fiscales** (artículo 96 CFF) quien, sin previo acuerdo, y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito: a) Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines; y b) Ayude en cualquier forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el objeto o provecho del mismo. La sanción establecida para el encubrimiento será de tres meses a seis años de prisión. Para el caso de que quien cometa o participe en el delito fiscal sea un funcionario o empleado público, la sanción se aumentará de tres a seis años de prisión (artículo 97 CFF).

La **tentativa de los delitos fiscales** es punible (artículo 98 CFF), cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente. La sanción establecida para la tentativa es la de prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si este se hubiera consumado. Pero si el autor desiste de la ejecución o bien impidiera la consumación, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos algún delito.

Con respecto al llamado **delito continuado**, para los efectos propios del CFF se entiende que es cuando éste se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad (artículo 99 CFF); ante tales casos, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

La **acción penal en los delitos fiscales perseguibles por querrela, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio de la SHCP, prescribirá** en tres años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la co-

misión del delito. En los demás casos, se estará a las reglas del Código Penal Federal.

El artículo 102 tipifica el delito de Contrabando, que es el cometido por quien introduzca al país o extraiga de él mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse; a quien realice la conducta sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito, o las señaladas mercancías sean de importación o exportación prohibida.

La presunción de haber cometido el delito de contrabando se puntualiza en veinte supuestos, descritos en las correspondientes fracciones que componen el artículo 103 del CFF. Y las penas aplicables, siendo las de prisión, varían conforme al monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, las que resulta inconveniente mencionar en función de su determinación en valores económicos tasados en pesos mexicanos que poco pueden orientar al lector eventual de estas notas. No obstante, cabe señalar que las penas aplicables varían de los tres años a los nueve años de prisión.

De acuerdo con el artículo 107 CFF el delito de contrabando será calificado, circunstancia que determina el incremento de sanción en función de la extrema gravedad de su materialización, cuando se cometa con violencia física o moral en las personas; que la conducta se perpetre de noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías; cuando el autor se ostente como funcionario o empleado público, se usen documentos falsos o intervengan tres o más personas. La penalidad se aumentará en estos casos de tres meses a tres años.

Otro delito es el de Defraudación fiscal (artículo 108 CFF). Este lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Las penas de prisión tienen como límite los tres meses hasta los nueve años, dependiendo del monto de lo defraudado. Las conductas típicas relacionadas con la defraudación fiscal son múltiples, y particularmente específicas.

Nicaragua

Sergio J. Cuarezma Terán

Profesor de Derecho penal

Instituto de Estudio e Investigación Jurídica (INEJ)

www.inej.edu.ni

El delito de defraudación fiscal ha sido tratado en dos momentos históricos. En la legislación de la época de la revolución y en la transición democrática. En la primera a través del Decreto No. 839/1981 y, en la segunda, en el nuevo Código penal del 2008.

Legislación de 1981

El Decreto 839/1981 deroga los Artos 8° y 9° de la Ley de Regulación Fiscal del 23 de Octubre de 1979 (bajo el régimen de Somoza) publicada en «La Gaceta», Diario Oficial, N° 43 del 29 del mismo mes y las demás disposiciones que se opongan a lo dispuesto en esta Ley, con la salvedad de las infracciones, multas, recargos y sanciones administrativas contempladas en la Legislación Tributaria Común y demás leyes fiscales. Sin embargo dichas disposiciones derogadas serán aplicables a los hechos comprendidos por ellas ocurridos durante su vigencia.

Para el referido decreto el delito de Defraudación Fiscal lo comete (art. 1) el que para omitir total o parcialmente el pago de una obligación fiscal, o el que para beneficiarse sin derecho de un subsidio, estímulo fiscal o reintegro de impuestos, se valiere de alguna de las siguientes maniobras:

- 1) De engaño.
- 2) De aprovechamiento del error ajeno.
- 3) De abuso de confianza, como la depositada en las personas responsables de la recaudación y entero de impuestos sobre ventas y selectivos de consumo.
- 4) De simulación en los actos jurídicos.
- 5) De informaciones incompletas o no sujetas a la verdad, suministradas a las autoridades fiscales competentes; o de conductas y actos que tiendan a ocultar a dichas autoridades la verdad del negocio.
- 6) De ocultación total o parcial de bienes o servicios de la producción o del monto de ventas.
- 7) De omisión dolosa o fraudulenta de las declaraciones que deben ser presentadas para efectos fiscales; o fallar en ellas a la verdad, por omisión o disminución de bienes o ingresos; y
- 8) De la no expedición de facturas por las ventas realizadas, de recibos por los servicios prestados profesionales, o en documento en los que deban acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de timbres o sellos fiscales.

También considera que comete delito de defraudación fiscal el que 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; destruya, ordene o permita destruir total o parcialmente los libros de contabilidad, que le exijan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales dejándolos ilegibles o utilice pastas o encuadernación, en los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o alterar las páginas foliadas. (art. 2) Esta disposición hace la salvedad de que en los casos indicados arriba, si resultare terminantemente, de la prueba que se recoja en el respectivo proceso penal, que los hechos aquí descritos, fueron realizados con una finalidad distinta de la de omitir total o parcialmente pago de obligaciones con el Fisco, sólo serán sancionables penalmente, si constituyeren un delito de los tipificados en esta Ley.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a tres años si el monto de lo defraudado o que se intento defraudar no excede de Cincuenta Mil Córdoba (C\$ 50,000.00); cuando exceda de esta cantidad la pena será de dos a cinco años de prisión. Si no se puede determinar la cuantía de lo defraudado o de lo que intento defraudar, la pena será de tres meses a cinco años de prisión. Para la terminación de las penas, solo se tomará en cuenta el monto de lo defraudado o de lo que se intentó defraudar dentro de un mismo período fiscal, aún cuando se trate de obligaciones fiscales diferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas en esta Ley como delito de defraudación fiscal. (art. 4)

Si el que hubiere cometido el delito de defraudación fiscal o sus cómplices o encubridores, solventaren total las obligaciones fiscales y las sanciones pecuniarias del beneficiado con la defraudación, se sobreseerá el procedimiento o quedará extinguida la pena impuesta (art. 5, Reformado por la Ley 257/1997, Ley de Justicia Tributaria y Comercial) En caso de que el beneficiado con la defraudación fuera una persona jurídica, la responsabilidad penal se hará efectiva en las personas naturales que resultaren comprometidas en la defraudación, como en los delitos que se cometen por varios individuos (art. 6); en los aspectos sustanciales no previstos en esta ley serán aplicables las disposiciones del Código Penal y en materia de competencia, procedimientos y demás cuestiones procesales serán aplicables las disposiciones del derecho común, con la salvedad que en el plenario se admitirán las pruebas y se apreciarán en la sentencia por el Juez de la causa, sin intervención de Jurado, según las reglas de la Sana Crítica, lo que también observarán los Tribunales Superiores. Esta Ley no era aplicable a las defraudaciones y contrabando propias del sector aduanero, los que quedarán sujetos a las disposiciones de las leyes correspondientes tanto respecto a las infracciones y sanciones como en cuanto a los procedimientos y demás cuestiones.

Código penal del 2008

El nuevo Código penal bajo el Título de los Delitos contra la hacienda pública y la seguridad social, regula los *delitos tributarios* (Capítulo I). El art. 303 define las modalidades de la defraudación tributaria en el sentido de que la persona se beneficie ilegalmente de un estímulo fiscal o reintegro de impuestos; omita el deber de presentar declaración fiscal o suministre información falsa; oculte total o parcialmente la realidad de su negocio en cuanto a producción de bienes y servicios o montos de ventas; incumpla el deber de expedir facturas por ventas realizadas o recibos por servicios profesionales prestados; y omita el pago de impuestos mediante timbre o sellos fiscales en los documentos determinados por la ley.

La sanción que establece es de pena de seis meses a tres años de prisión y una multa equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar siempre que la cuantía sea superior a la suma de diez salarios mínimos del sector industrial y no mayor a veinticinco, a quien evada total

o parcialmente el pago de una obligación fiscal. También cuando el monto de lo defraudado o intentado defraudar exceda del equivalente a veinticinco salarios mínimos del sector industrial, el delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres a cinco años y multa equivalente al doble del valor defraudado o intentado defraudar. Para la determinación de las penas por este hecho solo se tomará en cuenta el monto de lo defraudado o intentado defraudar dentro de un mismo período fiscal, aun cuando se trate de obligaciones fiscales diferentes y de diversas acciones u omisiones de las previstas en dicho artículo (art. 304)

También establece el delito de *apropiación de retención impositiva*. Este supuesto consiste en que el retenedor de impuestos autorizado por la ley correspondiente que, mediante alteración fraudulenta u ocultación, no entere el impuesto retenido. La sanción que establece es de prisión de uno a tres años y multa de una a tres veces el valor del monto no enterado. (art. 305) Los delitos tributarios y de apropiación de retención impositiva, también son aplicables para los casos de «obligaciones tributarias establecidas por la ley a favor de las Regiones Autónomas de la Costa Atlántica y los Municipios del país». (art. 306)

A diferencia de la legislación de los años ochenta, esta capítulo contempla la defraudación aduanera: «Quien con la finalidad de evadir total o parcialmente el pago de los derechos e impuestos de importación o exportación de bienes y mercancías cuyo valor en córdobas exceda un monto equivalente a cien mil pesos centroamericanos, realice cualquier acto tendiente a defraudar la aplicación de las cargas impositivas establecidas». Este comportamiento, será sancionado con la pena de tres a seis años de prisión y multa equivalente al doble del valor de los bienes o mercancías involucrados. (art. 307)

Por otra parte, integra, el delito de contrabando. Esta figura describe el supuesto de que quien con la finalidad de evadir total o parcialmente el pago de los derechos e impuestos de importación o exportación de bienes y mercancías cuyo valor en córdobas exceda en un monto equivalente a cien mil pesos centroamericanos, las introduzca, disponga, mantenga o extraiga ilegalmente del territorio nacional. Este hecho la disposición la castiga con la pena de cuatro a ocho años de prisión y multa equivalente al doble del valor de los bienes o mercancías involucrados. (art. 308)

El capítulo establece para las figuras descritas hasta el momento, una serie de disposiciones comunes: Primero, que las penas de multa establecidas en los artículos anteriores se pagarán sin perjuicio del pago de los gravámenes respectivos; segundo, cuando estos delitos sean cometidos por autoridad, funcionarios o empleados públicos, se impondrá además la pena de inhabilitación absoluta por un período de seis a diez años, y si son cometidos por otros infractores, se impondrá la inhabilitación especial de seis meses a tres años para ejercer profesión, oficio, industria, comercio o derecho relacionado con la actividad delictiva; tercero, cuando el acto sea cometido por

un directivo, socio partícipe o empleado de una persona jurídica en beneficio de ésta, además de las responsabilidades penales en que incurran los autores y demás partícipes, la persona jurídica quedará afectada a las multas y responsabilidades administrativas y civiles en que éstos hubieran incurrido. En caso de reincidencia, la autoridad judicial podrá ordenar la disolución y liquidación de la personalidad jurídica y, quinto, queda exento de la pena correspondiente por los delitos anteriores quien antes de la sentencia firme solventare totalmente las obligaciones fiscales, sin perjuicio de las sanciones administrativas correspondientes. Se exceptúa de esta disposición a la autoridad, funcionario o empleado público o al reincidente por este delito.

Por último, el Código penal establece el delito de *infracciones contables*. Este delito regula el supuesto al que debiendo llevar por ley contabilidad mercantil, libros o registros tributarios para satisfacer las obligaciones con el Fisco, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros auxiliares o no autorizados, para registrar las operaciones contables, fiscales o sociales; Oculte, destruya, ordene o permita destruir, total o parcialmente, los libros de contabilidad que le exijan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales, dejándolos ilegibles; o, sustituya o altere las páginas foliadas en los libros a que se refiere el supuesto anterior. Este delito se sanciona con prisión de seis meses a tres años y de noventa a ciento veinte días multa. (art. 313)

En caso de que el beneficiario con la infracción contable fuere una persona jurídica, responderán por ella las personas naturales involucradas y en caso de reincidencia por este delito, se aplicará la pena en su límite máximo superior y pena de trabajo en beneficio de la comunidad de treinta a cien días, por un período no menor de dos horas diarias.

El artículo 314 establece algunas *disposiciones comunes*. Según esta disposición quedará exento de pena quien antes de sentencia firme solventare las obligaciones correspondientes con la seguridad social, cuando las aportaciones debidas no excedan de tres meses continuos, sin perjuicio de las responsabilidades administrativas, civiles y laborales correspondientes; la pena será atenuada a un tercio cuando el autor del delito, antes de la sentencia firme, solventare totalmente las obligaciones con la seguridad social, sin perjuicio de las sanciones administrativas, civiles y laborales correspondientes. Se exceptúa de estas disposiciones a la autoridad, funcionario o empleado público o al reincidente por este delito.

sergio.cuarezma@inej.net

Polonia

Prof. dra Barbara KUNICKA-MICHALSKA

*Instituto de Ciencias Jurídicas
de la Academia Polaca de Ciencias
Varsovia*

I.

En Polonia las normas relacionadas con el derecho penal tributario se encuentran en el Código Penal Fiscal. El Código Penal Fiscal es un código particular, separado del Código Penal. Actualmente tiene vigencia el Código Penal Fiscal del día 10 de septiembre del 1999, con numerosas modificaciones posteriores. Su texto uniforme fue aprobado el 4 de junio del 2007 y publicado el 26 de junio del 2007 en el Diario Oficial que se llama en Polonia Dziennik Ustaw (Dz.U. No 111, del 2007, pos.765). Modificaciones posteriores fueron también numerosas (en 2007 — una, en 2008 — tres, en 2009 — seis, en 2010 — tres). Las modificaciones fueron publicadas en siguientes Dziennik Ustaw: del 2007 No.112, pos.766; del 2008 No.66, pos.410, No.215, pos. 1355, No.237, pos. 1651; del 2009: No.3, pos.11, No.8, pos.39, No.157, pos.1241, No.168, pos. 1323, No.201, pos.1540, No.206, pos.1589; del 2010: No.88, pos. 583, No.127, pos. 858, No.151, pos.1013.

La idea de codificación especial de las normas penales fiscales en Polonia adelantó la aprobación del Código Penal Fiscal del 1999, ya que anteriormente (en el período de postguerra) tenía vigencia la Ley Penal Fiscal del 1971 y antes — la Ley Penal Fiscal del 1960.

II.

El Código Penal Fiscal del 1999 (con modificaciones posteriores) está compuesto de tres Títulos. El Título I es: «Delitos fiscales y contravenciones fiscales». Son normas subjuntivas. En el Título II se trata de procedimiento penal en casos de delitos fiscales y contravenciones fiscales. El Título III abarca las normas sobre el procedimiento de ejecución en casos de delitos fiscales y contravenciones fiscales.

El delito fiscal es el acto prohibido según el Código Penal Fiscal. Para los delitos fiscales están previstas: la pena de multa (en multas diarias), la pena de limitación de libertad, la pena de privación de libertad (esta última de duración mínima de 5 días y máxima de hasta 5 años; excepto el arresto militar, cuya duración máxima es de hasta 2 años). La contravención fiscal es el acto prohibido por el Código Penal Fiscal amenazado con la pena de multa determinada en cuantía (sin multas diarias), cuando la cuota del pago debido estatal o de la autonomía local reducido o expuesto a la reducción o el valor del objeto del acto no excede del quíntuplo de la remuneración mínima al momento de la comisión del acto. Contravención fiscal se considera también otro hecho prohibido cuando lo establece así el Código Penal Fiscal.

A parte de las penas, el Código Penal Fiscal prevé mayor cantidad de medidas penales en los casos de los delitos fiscales y menor cantidad de éstas en los casos de las contravenciones fiscales. Para los delitos fiscales están previstas también las medidas de seguridad.

El Título I del Código Penal Fiscal contiene las normas de la Parte General (Parte I) y las normas de la Parte Especial (Parte II).

III.

Las normas penales relacionadas con los tributos están reguladas en la Parte II del Título I del Código Penal Fiscal (aquí se encuentran las normas de la Parte Especial del Código Penal Fiscal).

El Capítulo 6 está titulado «Los delitos fiscales y las contravenciones fiscales contra las obligaciones tributarias y el ajuste de cuentas a título de las dotaciones y subvenciones» (arts.54-84 del Código Penal Fiscal).

En el art.54 del Código Penal Fiscal está previsto el delito (y la contravención) de faltar de su obligación tributaria por parte del tributante.

En el art.55 del Código Penal Fiscal se trata del delito y de la contravención de exponer el tributo a la reducción con el fin de encubrir la actividad económica.

En el art.56 del Código Penal Fiscal está previsto el delito y la contravención de la presentación por el tributante de datos falsos, con lo cual pone al tributo en peligro de la reducción.

El art. 57 del Código Penal Fiscal contiene la contravención fiscal del obstinado no pagar por el tributante el tributo en la fecha prevista.

Los arts.58, 59 fueron abolidos.

En el art. 60 del Código Penal Fiscal están previstos el delito y la contravención de no llevar el libro, contrariamente a su obligación y en el art.61 del Código Penal Fiscal — el delito y la contravención de llevar el libro de manera deshonesto o defectuosa.

En el art. 62 del Código Penal Fiscal se trata del delito y la contravención de no extender la factura o la cuenta o extenderlos defectuosamente como también el no conservarlos, contrariamente al deber.

En los arts.63-75 del Código Penal Fiscal se trata de los delitos y de las contravenciones relacionados con signos de accisa, productos de accisa y el tributo de accisa.

En los arts.76-84 del Código Penal Fiscal están contemplados los siguientes actos punibles:

— el exponer al órgano competente al no debido reembolso del pago debido del tributo estatal o de la autonomía local (art. 76);

— el exponer al órgano competente al no debido reembolso de los gastos relacionados con la construcción de viviendas (art. 76a);

— el no abonar al órgano competente, en el plazo previsto, el tributo cobrado por el contribuyente o el cobrador (art. 77);

— el no cobrar el tributo por el contribuyente o el cobrarlo en cantidad inferior a la cuota debida (art. 78);

— el no nombrar en el termino exigido por el contribuyente o el cobrador a la persona responsable del cobro de los tributos o la no presentación por el contribuyente de la declaración, en la fecha exigida (es la contravención fiscal — art.79);

— el no entregar puntualmente, en contra a la obligación, al órgano competente la información tributaria requerida o la presentación de esta información ilegítima (art.80);

— la presentación ante el órgano competente de la información ilegítima o el ocultar la verdad en la información o el no presentar la información de resumen, contrariamente a la obligación, en la fecha prevista (art. 80a);

— los hechos punibles relacionados con la identificación tributaria (art.81);

— los hechos contra las reglas de las dotaciones y subvenciones (art.82);

— la frustración o el dificultar el control tributario o fiscal (art.83);

— el permitir, aunque sin esta intención, la comisión del acto punible definido en el Capítulo 6 del Código Penal Fiscal (se trata de los hechos mencionados arriba) por no cumplir la obligación de supervisar (es la contravención fiscal — art.84) (1).

Notas

1 Para más detalles ver : A. Bartosiewicz, R. Kubacki: *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*. Warszawa 2010 (El Código Penal Fiscal. Delitos y contravenciones tributarios y de divisas. Varsovia 2010); G. Grabarczyk: *Kodeks karny skarbowy. Przegląd problematyki*. Toruń 2010 (Código Penal Fiscal. Revista de los problemas. Toruń 2010); P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski: *Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz*. Warszawa 2010 (Código Penal Fiscal. Comentarios. Varsovia 2010); V. Konarska — Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka: *Prawo i postępowanie karne skarbowe*. Warszawa 2010 (El derecho y el procedimiento penal fiscal. Varsovia 2010); M. Melezini, K. Kazmiruk, A. Sakowicz, pod redakcją M. Melezini: *Prawo karne skarbowe*. Warszawa 2010 (a cargo de M. Melezini: *El derecho penal fiscal*, Varsovia 2010).

Portugal

Frederico de Lacerda da Costa Pinto
Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa
(*FCostaPinto@fd.unl.pt e www.unl.pt*)

1. Introdução

O Direito Penal Tributário é provavelmente o ramo do Direito Penal Económico que tem simultaneamente motivado nas últimas décadas em Portugal uma produção

doutrinária mais intensa¹, uma intervenção legislativa recorrente (embora muitas vezes casuística) e respostas jurisprudenciais sucessivas que tentam estabilizar as soluções legais, até as mesmas voltarem a ser postas em causa por uma nova alteração legislativa.

Se quisermos caracterizar de forma sintética o actual sistema penal tributário em Portugal julgo que o podemos fazer em função de duas grandes linhas de força: instabilidade legislativa e combate ao crime organizado. A primeira justifica que a doutrina fale a este propósito de uma «a fúria legislativa de que padece o direito fiscal»² e de incriminações «irrequietas»³. A segunda é documentada por grandes processos de fraude fiscal, de facturação falsa e de actuações concertadas de empresas, envolvendo enormes burlas designadamente em matéria de IVA, que, não correspondendo à maior parte da criminalidade tributária (que, estatisticamente, corresponde a pequena e média criminalidade) lhe oferece contudo uma particular visibilidade social.

A par disto teve lugar na última década uma extensa modernização de toda a máquina fiscal e serviços da segurança social que, com recurso a meios informáticos, procuram diminuir as probabilidades de fuga ilegal à tributação aumentando consideravelmente o risco de o contribuinte faltoso ser sancionado⁴. O resultado tem sido um relativo aumento das receitas fiscais e da segurança social, evidenciando que em algumas áreas o efeito de prevenção geral pode depender mais da eficiência administrativa do que da severidade abstracta das leis penais. Mas, simultaneamente, o processo penal acaba não raras vezes por vezes usado como instrumento de cobrança coactiva de dívidas fiscais, o que não deixa de corresponder a uma adulteração dos seus fins próprios e a uma relativa degradação da sua legitimidade material.

Finalmente, tem-se alterado significativamente a percepção social sobre a evasão fiscal: de actividade socialmente tolerada e por vezes legitimada por uma espécie de consideração popular pela inteligência e capacidade de evitar a tributação estadual, a evasão fiscal passou a ser vista na sua real danosidade sócio-económica e enquanto fonte de injustiça e desigualdade, através da qual apenas alguns cidadãos acabam por pagar para todos e na qual se revela a duplicidade do infractor que, sem contribuir para os serviços públicos financiados pelas prestações tributárias, beneficia de forma moralmente censurável da sua existência e utilização (estradas, escolas, assistência hospitalar, policiamento, sistema judicial, etc.).

A esta diferente perspectiva tem igualmente correspondido uma reacção sancionatória consequente. De acordo com as informações reunidas no Relatório de 2009, entre os anos 2000 e 2006 foram aplicadas 109 penas de prisão efectiva por crimes tributários e 1822 condenações em pena suspensa⁵. O que contraria frontalmente a ideia de que os crimes tributários gozam entre nós de uma genérica impunidade.

2. Arquitectura legislativa

O sistema penal português organiza-se em torno de duas codificações centrais (Código Penal, de 1982, e Código de Processo Penal, de 1987) e um conjunto de legislação complementar, de natureza substantiva e processual (à semelhança do sistema alemão e numa direcção oposta ao modelo pan-codificador do sistema espanhol). O Direito Penal Económico está disperso por esta legislação complementar que, por vezes, surge organizada com a estrutura de pequenos códigos (com uma Parte Geral, uma Parte Especial e disposições processuais) que designo por *codificações sectoriais*, em relação às quais do Código Penal e o Código de Processo Penal funcionam como legislação subsidiária⁶.

Também assim no campo do direito penal tributário que se encontra reunido no Regime Geral das Infracções Tributárias (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, com a última alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2009)⁷. Este diploma classifica as infracções tributárias em crimes e contra-ordenações (artigo 2.º): os primeiros são ilícitos mais graves punidos com penas criminais e sanções acessórias; os segundos são ilícitos (de direito público mas) menos graves sancionados com coimas (quantias pecuniárias que, quando não são pagas, dão origem a um processo de execução e não à condenação alternativa em prisão, ao contrário do que acontece com a multa penal) e sanções acessórias, aplicadas pela administração tributária (numa primeira fase) sujeitas a impugnação judicial a requerimento do arguido (segunda fase).

Para além disso, o diploma tipifica as diversas infracções (artigos 87.º a 129.º), estabelece o elenco de sanções aplicáveis (artigos 12.º e ss e 26.º e ss) e regula aspectos essenciais quer do processo criminal (artigos 35.º a 50.º), quer do processo de contra-ordenação (artigos 51.º a 75.º)⁸.

3. Linhas de força do regime dos crimes tributários

Os crimes tributários estão organizados em função de quatro matérias distintas: crimes tributários comuns (artigos 87.º a 91.º), crimes aduaneiros (artigos 92.º a 102.º), crimes fiscais (artigos 103.º a 105.º) e crimes contra a segurança social (artigos 106.º e 107.º). As contra-ordenações tributárias por seu turno são aduaneiras (artigos 108.º a 112.º) ou fiscais (artigos 113.º a 129.º)⁹.

Em algumas infracções a delimitação entre crimes e contra-ordenações depende de elementos quantitativos, designadamente em função do valor da prestação tributária em falta (v.g. no contrabando, artigo 92.º), da vantagem patrimonial obtida pelo agente (v.g. na fraude fiscal, artigo 103.º, e na fraude contra a segurança social, artigo 106.º) ou do valor devido não entregue (v.g. no abuso de confiança fiscal, artigo 105.º). Elementos que parte da doutrina considera serem condições objectivas de punibilidade, mas que são na verdade elementos do facto tipicamente ilícito e, por isso, uma delimitação legal do âmbito material do ilícito típico¹⁰. O que significa que tais

elementos são objecto do dolo e relevantes em sede de erro de tipo, ao contrário do que aconteceria se fossem apenas condições objectivas de punibilidade.

Os agentes responsáveis tanto podem ser pessoas singulares como entes colectivos (artigo 7.º)¹¹ e, em regra, a identidade de factos em caso de concurso de infracções determina a aplicação exclusiva do crime (uma espécie de «consumpção forçada»), embora subsista a possibilidade de o tribunal aplicar ao autor do crime as sanções acessórias previstas para a contra-ordenação (artigo 2.º).

As penas principais aplicáveis aos crimes tributários têm um máximo de 8 anos de prisão ou 600 dias de multa (artigo 12.º), a que acrescem diversas penas acessórias que podem ir, por exemplo, da interdição temporária de actividades, à perda de benefícios fiscais ou ao encerramento de estabelecimento, cessação de licenças ou perda de mercadorias (artigos 16.º a 20.º).

4. Bens jurídicos tutelados e condutas reparadoras

Em todo o regime das infracções tributárias se sente a dicotomia latente entre dois modelos distintos de intervenção jurídica: um baseado no elenco de deveres funcionais dos agentes económicos (deveres de colaboração, de lealdade, de informação para com a administração tributária e a administração da segurança social) e outro baseado no interesse patrimonial na efectiva percepção do tributo devido. O primeiro modelo conduz o legislador a adoptar infracções formais, em que o núcleo da ilicitude se limita ao incumprimento do dever ou à desobediência do agente. O segundo modelo organiza a intervenção penal por referência a aspectos de natureza patrimonial e conduz à criação de crimes materiais (de perigo ou de lesão)¹².

Um e outro aspecto têm relevância na opção do legislador português e, por isso mesmo, pode dizer-se que os regimes nacionais em regra assentam num modelo misto, que combina ambos os aspectos e lhes atribui relevância na construção dos tipos e das respectivas dirimentes. Não obstante, é ainda correcto dizer-se que as duas perspectivas em causa não têm o mesmo peso na economia das soluções adoptadas, pois em regra o legislador, por um lado, não se basta com a mera violação de deveres formais para delimitar a intervenção penal e, por outro, atribui em muitos aspectos uma relevância decisiva à componente patrimonial das infracções tributárias.

Podemos assim afirmar, sem grande margem de erro, que a generalidade dos crimes tributários visa em última instância proteger realidades patrimoniais afectas a finalidades de direito público: de forma genérica, o erário público e o património da segurança social. Em regra, o legislador orienta a selecção típica dos factos em função dessa idoneidade lesiva ou do dano patrimonial efectivo, embora noutros casos seja relevante (normalmente em termos instrumentais) a violação de deveres de colaboração, de lealdade e de informação dos agentes económicos.

Este entendimento das coisas ganha especial relevância em três aspectos: por um lado, na utilização recorrente

de cláusulas de valor patrimonial (7.500 Euros ou 15.000 Euros, por exemplo) para delimitar o patamar mínimo da intervenção penal (veja-se, por exemplo, os crimes de contrabando, de fraude e abuso de confiança fiscal, artigos 92.º e ss e 103.º a 105.º)¹³; por outro lado, a dicotomia permite ainda separar o universo das infracções tributárias menos graves, que deverão ser qualificadas como meras contra-ordenações e não como crimes, seja pelo facto de estar apenas em causa a violação de deveres instrumentais, seja pelo facto de o dano causado aos patrimónios geridos pela administração tributária ou pela segurança social ter pouca gravidade (veja-se artigos 108.º a 129.º); finalmente, este enquadramento permite perceber o amplo espaço de relevância (dirimente ou atenuante da responsabilidade) atribuído a condutas reparadoras posteriores ao facto que se destinem a repor a verdade tributária e a eliminar o dano patrimonial causado através do pagamento das quantias devidas (cfr. por exemplo artigos 44.º, 55.º, 61.º, 78.º, todos do RGIT). Matriz esta que determina a opção por regimes específicos de regularização tributária, com efeitos extintivos da responsabilidade criminal, como por exemplo o que foi acolhido na Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, para regularização de elementos patrimoniais colocados no exterior (cfr. artigo 4.º do Regime criado).

5. Aspectos processuais

Até à aprovação do Regime Geral das Infracções Tributárias, em 2001, a lei contemplava a possibilidade de a Administração fiscal realizar averiguações preliminares, de natureza administrativa, anteriores ao inquérito criminal. E previa ainda a possibilidade de a Administração fiscal se constituir assistente no processo criminal originado com a sua participação.

Estes dois aspectos foram abolidos em 2001: as averiguações preliminares foram consideradas uma forma oculta de investigação criminal, fora do controlo efectivo do Ministério Público¹⁴, e o estatuto de assistente conferia poderes processuais tidos por alguma doutrina como excessivos, pois permitiam inclusivamente à administração fiscal exercer algum controlo sobre decisões processuais do titular da acção penal. A mudança foi radical: o legislador eliminou as averiguações preliminares e submeteu a actuação dos agentes da administração tributária e da administração da segurança social à direcção funcional do Ministério Público no inquérito criminal. E, por outro lado, converteu o estatuto de assistente numa colaboração técnica especializada e, obviamente, subordinada à direcção do titular do inquérito (artigos 40.º, 41.º e 50.º, todos do RGIT).

Com estas duas soluções reforçou-se o poder do Ministério Público, mas não se ganhou necessariamente em eficiência processual, pois aquele continuou em substância a estar tecnicamente dependente dos agentes da administração fiscal e a capacidade de intervenção processual destes foi limitada. O que gerou algum isolamento do Ministério Público, em especial durante a audiência de julgamento onde se realiza a produção de

prova essencial para a decisão e onde os conhecimentos técnicos podem ser essenciais para a boa condução da produção de prova e para o exercício do contraditório¹⁵.

O regime processual das infracções tributárias contempla diversas soluções de oportunidade processual de matriz utilitarista, vocacionadas para uma resolução célere e precoce do litígio que passam invariavelmente pelo pagamento do tributo devido, como aquelas anteriormente referidas (supra n.º 4 deste texto)¹⁶.

6. Problemas de sucessão de leis no tempo

A sucessiva intervenção do legislador sobre as infracções tributárias — em regra através de normas extravagantes inseridas na Lei do Orçamento de Estado, aprovada anualmente — tem obviamente gerado instabilidade legislativa e sérios problemas de sucessão de leis penais no tempo, pois na maior parte dos casos o legislador altera elementos dos tipos legais de crime (seja elementos do ilícito, seja elementos da punibilidade).

Por essa via têm sido criadas soluções (por vezes involuntárias) de descriminalização ou de despenalização, em especial nos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e abuso de confiança contra a segurança social (artigos 103.º, 105.º e 107.º).

São em especial dois os tipos de casos que nesta matéria têm surgido: por um lado, a criação ou modificação dos elementos quantitativos do tipo referentes ao tributo devido, que (na melhor doutrina) têm gerado casos de descriminalização directa sempre que as leis novas aumentam esses valores como liminar mínimo da intervenção penal; por outro, o aditamento de condições objectivas de punibilidade (como notificações da administração tributária e prazos de pagamento acrescentados aos tipos legais em vigor — v.g. artigo 105.º, n.º 4, do RGIT) e que, embora pressupondo uma continuidade do ilícito, acabam por criar um efeito despenalizador quanto às condições de intervenção penal. A estes efeitos — nem sempre antecipados (ou pretendidos) em toda a sua extensão pelo legislador — têm a jurisprudência e a doutrina correspondido com análises críticas sérias e profundas, clarificando com rigor dogmático as opções legais no quadro dos valores constitucionais e da legalidade criminal¹⁷. Resta exigir ao legislador que cumpra os mesmos padrões de rigor e exigência.

Notas

1 A bibliografia portuguesa sobre esta área não pode, por limitações de espaço, ser integralmente descrita neste estudo. O Leitor encontrará essa literatura devidamente referenciada nas obras gerais que se vão citar ao longo desta exposição. De grande interesse ainda é a colectânea de estudos organizada pelo INSTITUTO DE DIREITO PENAL ECONÓMICO E EUROPEU, *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, em 3 volumes, Coimbra Editora, Coimbra, 1998, 1999 e 2009, onde se encon-

tram reunidos textos essenciais sobre o tema (em especial no volume II). Fundamentais entre outros, pelos caminhos que abriram, são os estudos de JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e MANUEL DA COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário» (1996), in IDPEE, vol. II, cit., p. 411 e ss, e, articulando as várias modalidades de ilícitos, de AUGUSTO SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações fiscais» (1997), in IDPEE, vol. II, cit., p. 439 e ss.

2 ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 16-17.

3 MANUEL DA COSTA ANDRADE/ SUSANA AIRES DE SOUSA, «As metamorfoses e desventuras de um crime (abuso de confiança fiscal) irrequieto», *RPCC 17* (2007), 53 e ss,

4 Interessante, a diversos títulos, é o último relatório produzido no âmbito do Ministério das Finanças sobre o tema: cfr. *Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal* (Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal), coord. geral de António Carlos dos Santos e António Ferreira Martins, Ministério das Finanças, 3 de Outubro de 2009, *maxime* pp. 141 e ss, sobre o combate à fraude e evasão fiscal.

5 Cfr. Relatório do Grupo de Trabalho de 2009 (citado na nota 4), p. 152, nota 57.

6 Sobre o modelo de organização do sistema penal português, FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO, «L'alternativa delle codificazioni settoriali ed il ruolo degli «illeciti amministrativi» nell'organizzazione del Diritto Penale secondario. L'esperienza portoghese», Massimo Donini (org.), *Modelli ed esperienze di riforma del diritto penale complementare*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 141 e ss.

7 O diploma encontra-se disponível, tal como outra legislação relevante, em www.pgdlisboa.pt.

8 Uma boa visão de conjunto é oferecida por GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, e por ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010.

9 Em pormenor, sobre as diversas infracções em especial, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pp. 189 e ss; depois, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 149 e ss.

10 ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 203 e ss.

11 Sobre o problema da responsabilidade penal tributária, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pp. 105 e ss.

12 Segue-se o enquadramento de AUGUSTO SILVA DIAS, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político criminais», *Ciência e Técnica Fiscal* 349 (1999), p. 46 e ss. Desenvolvimentos de grande interesse sobre o conteúdo das diversas teses que podem ser reconduzidas a estes modelos encontram-se, com profundidade e rigor, em SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes fiscais*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 241 e ss. Depois, com grande interesse, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 89 e ss.

13 Em pormenor, ANDRÉ TEIXEIRA DOS SANTOS, *O crime de fraude fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 229 e ss.

Estas cláusulas são contudo de valor baixo, comparando com outros países, o que dá origem a um grande número de inquéritos e julgamentos por valores relativamente diminutos. O Grupo de Trabalho que produziu o Relatório de 2009 citado na nota 4 sugere, por isso, a subida desses montantes, o que terá um efeito descriminalizador directo (cfr. Relatório, 2009, p. 162-163).

14 Para uma análise do problema, GERMANO MARQUES DA SILVA, *Direito Penal Tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, pp. 150 e ss.

15 Sobre os aspectos processuais das infracções tributárias, ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 123 e ss.

16 ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 62 e ss.

17 Todos estes elementos se encontram devidamente recensados nas seguintes obras: MANUEL DA COSTA ANDRADE/SUSANA AIRES DE SOUSA, *RPCC 17* (2007, 55 e ss; AMÉRICO TAIPA DE CARVALHO, *O crime de abuso de confiança fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 9 e ss e *passim* (com análise de muita jurisprudência relevante); ISABEL MARQUES DA SILVA, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 42 e ss.

República Dominicana

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Por: David Infante Henríquez

El autor es dominicano, Licenciado en Derecho egresado de la Universidad Iberoamericana (UNIBE). Ha realizado estudios de Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella, Buenos Aires, Argentina. Actualmente desarrolla su carrera profesional como Consultor Senior de Impuestos en Deloitte, República Dominicana.

Tomado como punto de partida que el Derecho bajo su más genérica acepción constituye el conjunto de reglas que rigen las relaciones de los individuos viviendo en sociedad y que cada determinado Estado crea y adapta dichas reglas a sus necesidades sociales, así entre sus ramas se encuentra el Derecho Tributario, el cual se conoce como la rama del Derecho Público que rige las relaciones entre el Estado y los contribuyentes en materia tributaria.

Según el doctrinario chileno Jaime Ross Bravo, el Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que trata las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria (*Derecho Tributario Sustantivo. Dr. Jaime Ross Bravo. 2da. Edición Revisada. CAPGEFI. Santo Domingo, República Dominicana. 2009. Página 20*).

En este sentido, se podría afirmar que el carácter coactivo y obligatorio del Derecho Tributario son características que contribuyen a que los integrantes de una sociedad, in-

cluyendo al Estado mismo y a los individuos que la integran, se sometan a su cumplimiento en la medida en que la ley se lo exija. En consecuencia, se considera que entre las herramientas con que cuenta el Estado para el buen funcionamiento del sistema tributario está precisamente el establecimiento de normas que regulen las relaciones entre los sujetos que lo integran, para lograr el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios que conciernen a cada uno.

Bajo esta premisa es que en República Dominicana se creó en el año 1992, luego de un largo período de un Derecho Tributario dominicano basado en leyes dispersas, un sistema tributario armonizado contenido en la Ley 11-92 que instituyó formalmente el Código Tributario de la República Dominicana. El Código, a pesar de las diversas modificaciones que ha sufrido posteriores a su publicación, regula de manera organizada las obligaciones y deberes tributarios en la República Dominicana, y en consecuencia, todo lo relativo al incumplimiento de las normas que lo componen.

Con relación al tema que nos atañe, el Derecho Penal Tributario tiene como objetivo regular lo concerniente al incumplimiento de la ley tributaria mediante el establecimiento de penas por la ejecución de ciertas conductas consideradas por la ley tributaria como violatorias a sus disposiciones y que son castigadas dependiendo del tipo y grado de incumplimiento. Así, el sistema penal tributario dominicano está establecido en el Código Tributario y establece penas que permiten sancionar a los contribuyentes que sobre los cuales se verifique la realización de los ilícitos fiscales que establece la ley.

En este contexto es preciso establecer cuáles son las conductas consideradas por la ley penal tributaria dominicana como ilícitos tributarios y que su realización conllevaría sanciones penales. En este sentido, el Código Tributario dominicano otorga a la Administración Tributaria la facultad de sancionar dichas conductas violatorias a la ley tributaria, las cuales son aplicadas conforme a las normas y procedimientos respectivos, salvo los casos en que la ley establece dichas facultades sancionadoras a la ley penal común.

De manera general se entiende por infracción (en Latín *infractio*) un hecho prohibido bajo amenaza de pena (*Vocabulario Jurídico. Capitulant. 6ta. Reimpresión. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1977. Página 319*). De manera más específica, en materia tributaria se conoce la infracción como cualquier forma de incumplimiento de las leyes tributarias. El artículo 246 del Código Tributario Dominicano establece que «*constituyen infracciones tributarias las diversas formas de incumplimiento a las disposiciones de este código y de las leyes especiales tributarias, tipificadas en el mismo y sancionadas en tal carácter por la Administración Tributaria y los Tribunales competentes*». Por lo que se entiende que cualquier forma de violación de la legislación tributaria trae como consecuencia la tipificación de una infracción, y, en consecuencia, la aplicación de las sanciones correspondientes conforme lo establecido en las leyes tributarias correspondientes.

El Código Tributario Dominicano establece en su Capítulo XIII, lo relativo a las infracciones tributarias. Así, el artículo 193 dispone que: «*constituye infracción toda forma de incumplimiento de obligaciones tributarias tipificada y sancionada con arreglo a lo dispuesto en este Código*». Esta definición de infracción es una de las dos definiciones de infracción tributaria contenida en el Código, además de la del artículo 246 antes citada.

Con relación a la clasificación de las infracciones tributarias, la ley las clasifica en faltas tributarias y en delitos tributarios. Las faltas tributarias son sancionadas pecuniariamente y son las siguientes: la evasión tributaria que no constituye defraudación, la mora, el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos ajenos a la Administración Tributaria.

En cuanto a los delitos tributarios, además de estar regidos por las disposiciones del Código Tributario, están sometidos a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal común. Según el Código, son delitos tributarios la defraudación tributaria, la elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos y la fabricación y falsificación de especies o valores fiscales. A su vez, establece como delito tributario la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de la ley deban prestarse bajo juramento (perjurio), además de disponer que si en materia tributaria se incurriere en delitos comunes previstos y sancionados por la legislación penal común, la responsabilidad por esos delitos será perseguida independientemente de la que corresponda por infracciones pecuniarias.

El Código Tributario Dominicano trata la evasión tributaria en su artículo 248 y establece que «*incurrir en evasión tributaria el que mediante acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria*». Según el Código, constituyen casos de evasión la presentación de una declaración falta o inexacta y la omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable. La evasión tributaria, además de la sanción pecuniaria que corresponda, podrá ser sancionada con la clausura del establecimiento si hubiere lugar.

En lo concerniente a la mora, el Derecho Civil la reconoce como el estado en que se halla el deudor tardío en el cumplimiento de su obligación, a partir del momento en que el acreedor le intima para que la cumpla (*Vocabulario Jurídico. Capitulant. 6ta. Reimpresión. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1977. Página 379*). Al respecto, el Código Civil Dominicano dispone en su artículo 1139 que «*se constituye el deudor en mora, ya por un requerimiento u otro acto equivalente, ya por efecto de la convención, cuando ésta incluya la cláusula de que se constituirá en mora el deudor, sin que haya necesidad de acto alguno, y por el sólo hecho de cumplirse el término*».

En el Derecho Tributario se dice que incurre en mora el que no cumple de manera oportuna con su obligación tributaria (*Derecho Tributario Sustantivo. Dr. Jaime Ross Bravo. 2da. Edición Revisada. CAPGEFI. Santo Domingo, República Dominicana. 2009. Página 318*). En ese sentido, el Código Tributario Dominicano en su artículo 26 establece que «el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria.» El mismo Código en su artículo 27 sigue disponiendo en cuanto a la mora que «...*la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora.*»

Se entiende entonces que en el Derecho Tributario, a diferencia de la mora en el Derecho Civil, no hace falta la notificación al deudor de la obligación tributaria para que se verifique la mora. Así, sólo el hecho del no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria configura la mora con respecto al contribuyente y trae como consecuencia la aplicación de sanciones pecuniarias.

En otro orden, a pesar de que el citado artículo 26 considera la mora como una simple consecuencia derivada del incumplimiento de la obligación tributaria, el mismo Código Tributario en el artículo 205 la configura como una infracción tributaria clasificada dentro de los tipos de faltas tributarias, y más aun el artículo 251 la define como «*incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto...*», «*la mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.*» A su vez, el artículo 252 se refiere a la sanción por mora, disponiendo que «*la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.*» Lo que contradice lo dispuesto por el artículo 27 citado anteriormente.

A pesar de que muchos han sido los esfuerzos por el establecimiento de un sistema tributario claro y efectivo que cumpla con todos los principios que se deben observar para el establecimiento de un sistema capaz de hacer frente y resolver todas las cuestiones que se plantean en la práctica tributaria, entendemos que aun existen vacíos y contradicciones que deben ser resueltas a los fines de regular eficientemente la materia tributaria en República Dominicana, principalmente en lo concerniente a la correcta delimitación de las obligaciones tributarias y sus respectivas sanciones y lo relativo a la efectiva persecución por parte del Estado de los contribuyentes que violen la ley tributaria.

Aunque han existido varios proyectos para su reglamentación, las disposiciones contenidas en el Título I del Código Tributario relativas a las normas generales, procedimientos y sanciones tributarias no cuentan con una reglamentación que permita la aplicación de sus disposiciones

de forma organizada, y una buena administración de los tributos sin caer en interpretaciones que pueden llevar a la mala aplicación de las disposiciones legales.

En miras a que la República Dominicana cuente con un sistema tributario con suficiente sustento que permita la buena administración y aplicación de los tributos, consideramos necesario que en una próxima reforma fiscal se reglamente en cuanto al referido Título I. Dicha reforma, además de reglamentar todo el vacío que existe en el Derecho Tributario positivo dominicano, debería tomar en cuenta el establecimiento de disposiciones claras que no lleven a malas interpretaciones y la definición precisa de los conceptos que lo integran, todo ello bajo la observancia de todos los principios legales que exigen el establecimiento de normas que se ajusten a la constitución y las leyes y que en definitiva resuelvan los vacíos que crean confusiones y que podrían ser subsanados para evitar erróneas aplicaciones.

Rusia

Svetlana Paramonova

Max Planck Institut – Freiburg i.Br.

Introduction

Tax law represents one of the most complex branches of law. This is equally true in respect of the criminal law provisions attached to it. As in other areas of the criminal law, criminal responsibility arising out of tax law is based on the *ultima ratio* principle as well as on the *principle of legality*, the latter restricting the use of the **criminal** law to those cases only that are prescribed by the Russian Criminal Code¹ (pa. 1 art. 3, pa. 1 art. 8 CC RF). There are four provisions – *art. 198, 199, 199.1, 199.2 CC RF* – that establish criminal responsibility for violations of the tax law. These norms and their systematic analysis form the subject of this paper.

Legal Regulation

Different aspects of social relationships in the sphere of taxation underlie the legal regulation. When analysing the criminal aspect of tax law, the rules of the **principle of legality** must be considered first. In compliance with the legal practice and the respective norms provided for by the Constitution² and the CC RF (pa. 2 art. 15, pa. 2 art. 54 Constitution; pa. 1 art. 1, pa. 1 art. 3, pa. 1 art. 14 CC RF) all criminal offenses, elements of criminal liability, the type of punishment, the sentencing range and other legal consequences concerning the substantive criminal law shall be determined exclusively by the CC RF; not by

any other federal or regional laws or legal provisions (e.g. administrative provisions).³

Solely four articles in the CC RF are devoted to tax crimes: **198, 199, 199.1, 199.2 CC RF**, which, in to the systematic categorisation of the CC RF, belong to «Crimes in the Sphere of Economic Activity» (chapter 22 CC RF). Additionally, non-criminal responsibility for violations of taxation-related legislation can occur on the basis of various *provisions of other branches of the law*. Thus, the Tax Code (TC RF)⁴ as well as the Administrative Code of the Russian Federation (AC RF)⁵ contain special chapters with offenses concerning finance and taxes (chapter 16 and 18 of the TC RF; chapter 15 of the AC RF). However, these offenses of an administrative nature⁶ provided for by the TC RF and the AC RF cover less dangerous behavior since the criminal law is restricted to particularly grave illegal behavior.

It is important to point out that one of the main characteristics of economic crimes is their «**reference**» **nature**. It means that criminal law provisions include terms that are provided for by further statutes outside the Criminal Code that are, however, relevant as they contain additional information in order to qualify a particular conduct as a crime.⁷ The application of the provisions of respective branches of law, including tax or administrative law, is considered to be a legitimate mechanism that

conforms to the principle of legality as long as it is authorized by the CC RF.⁸ For instance all four tax crime articles (198-199.2) of the CC RF operate with the *terms «tax» and «fee»*. In the context of the criminal law, these terms are applied in accordance with the definitions of the TC RF. This is of particular relevance for the *list of the obligatory taxes and fees*: in pa. 5 art. 3 and art. 12-15 TC RF is found an exhaustive list of federal, regional and local types of taxes and fees of the Russian Federation. Hence, an evasion of paying any other charges that are not on the respective list cannot be qualified as a ‘tax crime’.⁹ In such a way the sphere of taxation in general and its criminal aspect in particular are of the centralized nature. It corresponds to the requirement of reasonable clarity in the criminal law that refers to two components: clarity with regard to the prohibited conduct and foreseeability of the expected punishment.¹⁰

Overview on Tax Crimes according to Russian Criminal Law

The following table provides an overview of the current criminal tax offenses categorized according to a **quadripartite mode of analysis of criminal liability** which was developed by the doctrine and is recognized and applicable in the judicial practice.¹¹

Quadripartite mode of criminal liability («elements of crime»)	Norms	Art. 198 CC RF (natural persons)	Art. 199 CC RF (legal persons)	Art. 199 CC RF (tax agent)	Art. 199.2 CC RF (concealment of assets or property)
1. Object of crime (legally protected interests)		Social relationships within the system of taxes and fees.			
Direct object of crime (direct infringement)		Taxes and (or) fees that have to be paid by a <i>natural person</i> . <i>Art. 12-15, 18 TC RF</i> (the exhaustive list of all types of taxes and fees of the Russian Federation, including federal, regional and local), e.g. federal value added tax (art. 143-178 TC RF).	Taxes and (or) fees that have to be paid by a <i>legal person</i> . <i>Art. 12-15, 18 TC RF</i> (the exhaustive list of taxes and fees), e.g. federal tax on profit of organizations (art. 246-333 TC RF).	Taxes and (or) fees that are subject to withholding from a taxpayer and have to be transferred to the budget or extra-budgetary funds by a <i>tax agent</i> . <i>Art. 12-15, 18 TC RF</i> , (the exhaustive list of taxes and fees), e.g. federal personal income tax (art. 207-233 TC RF).	Monetary assets or property of a legal person or individual entrepreneur that are subject to taxation. <i>Art. 12-15, 18 TC RF</i> , e.g. federal water tax (art. 333.8-333.15 TC RF).



Quadripartite mode of criminal liability («elements of crime»)	Norms	Art. 198 CC RF (natural persons)	Art. 199 CC RF (legal persons)	Art. 199 CC RF (tax agent)	Art. 199.2 CC RF (concealment of assets or property)
2. Objective side of crime <i>(actus reus)</i>		<p>act: including into the tax declaration (art. 80 TC RF) or other necessary taxation documents such data known to be false or omission: failure to submit a tax declaration or other necessary documents.</p> <p>a. large scale: underpayment exceeding 600,000 RUB (ca. 20,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 10% of total taxes due; or exceeding 1,800,000 RUB (ca. 60,000 USD).</p> <p>b. or especially large scale: underpayment exceeding 3,000,000 RUB (ca. 100,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 20% of total taxes due; or exceeding 9,000,000 RUB (ca. 300,000 USD).</p>	<p>act: including into the tax declaration (art. 80 TC RF) or other necessary taxation documents such data known to be false (e.g. in accounting records) or omission: failure to submit a tax declaration or other necessary documents.</p> <p>a. large scale: underpayment exceeding 2,000,000 RUB (ca. 67,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 10% of total taxes due; or exceeding 6,000,000 RUB (ca. 200,000 USD).</p> <p>b. or especially large scale: underpayment exceeding 10,000,000 RUB (ca. 340,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 20% of total taxes due; or exceeding 30,000,000 RUB (ca. 1,000,000 USD).</p>	<p>act or omission: failure to perform the duties of a tax agent, as regards the calculation, deduction or remittance of taxes and (or) fees to the budget (extra-budgetary fund).</p> <p>a. large scale: the harm exceeding 2,000,000 RUB (ca. 67,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 10% of total taxes due; or exceeding 6,000,000 RUB (ca. 200,000 USD).</p> <p>b. or especially large scale: the harm exceeding 10,000,000 RUB (ca. 340,000 USD) over three financial years, provided that the sum of underpaid taxes exceeds 20% of total taxes due; or exceeding 30,000,000 RUB (ca. 1,000,000 USD).</p>	<p>act: concealment of monetary assets or property of an organization or an individual entrepreneur from which the outstanding taxes and (or) fees have to be deducted.</p> <p>a. large scale: concealment exceeding 1,000,000 RUB (ca. 34,000 USD).</p>
3. Subject of crime <i>(offender)</i>		<p>General requirements: <i>natural person</i> (Russian citizen, foreign citizen or stateless person), who has attained the age of sixteen (art. 19-22 CC RF).</p> <p>Special features: natural person, who holds assets that are the subject to taxation (art. 26, 27, 29 TC RF).</p>	<p>General requirements: <i>natural person</i> (Russian citizen, foreign citizen or stateless person), who has attained the age of sixteen.</p> <p>-Criminal responsibility has an individual character, <i>legal persons are not subject to criminal responsibility</i> (art. 19-22 CC RF).</p> <p>Special features: the head of the organization, or the chief accountant or any other person exercising their functions or managerial functions in this organization concerning preparing, approval and submission of taxation-relevant documents.¹²</p>	<p>General requirements: <i>natural person</i> (Russian citizen, foreign citizen or stateless person), who has attained the age of sixteen (art. 19-22 CC RF).</p> <p>Special features: an individual entrepreneur or any other person exercising managerial functions in this organization concerning calculation, deduction or remittance of taxes and fees e.g. the head of the organization or the chief accountant (art. 24 TC RF).¹³</p>	<p>General requirements: <i>natural person</i> (Russian citizen, foreign citizen or stateless person), who has attained the age of sixteen (art. 19-22 CC RF).</p> <p>Special features: the owner or the head of the organization, or any other person exercising managerial functions in this organization, or an individual entrepreneur.</p>

Quadripartite mode of criminal liability («elements of crime»)	Norms	Art. 198 CC RF (natural persons)	Art. 199 CC RF (legal persons)	Art. 199 CC RF (tax agent)	Art. 199.2 CC RF (concealment of assets or property)
4. Subjective side of crime (<i>mens rea</i>)		1. direct intent (pa. 2 art. 25 CC RF): the person was aware of evasion of taxes and (or) fees, foresaw the possibility or inevitability of the ensuing of material harm to a State and wished the ensuing thereof.	1. direct intent (pa. 2 art. 25 CC RF): the person was aware of evasion of taxes and (or) fees, foresaw the possibility or inevitability of the ensuing of material harm to a State and wished the ensuing thereof.	1. direct intent (pa. 2 art. 25 CC RF): the person was aware of his failure to perform the duties of a tax agent (art. 24 TC RF), foresaw the possibility or inevitability of the ensuing of material harm to a State on the ground of his conduct and wished the ensuing thereof. 2. Acting in personal interests (e.g. mercenary motive).	1. direct intent (pa. 2 art. 25 CC RF): the person was aware of concealment of monetary funds or property, foresaw the possibility or inevitability of the ensuing of material harm to a State and wished the ensuing thereof.

Analysis of art. 198, 199, 199.1 and 199.2 CC RF

The first ‘element of crime’ according to the mode of analysis of criminal liability is the ‘**object of crime**’ – the legally protected interest.¹⁴ In all four analyzed articles, the ‘object of crime’ relates to legally protected social relationships in the sphere of economic activity, namely within the taxation system (art. 57 Constitution, art. 198-199.2 CC RF), whereas the ‘**direct object**’ – material items which are impacted by the offender’s conduct – varies from offense to offense. The ‘direct object’ of art. 198, 199, 199.1 CC RF is basically the same: taxes and fees that have to be paid under the laws of the Russian Federation. The main difference lies in the types of taxes that have to be paid by different groups of individuals. Art. 198 CC RF concerns taxes and fees imposed on *natural persons*, for instance personal income tax (chapter 23 TC RF), whereas art. 199 CC RF is directed against the evasion of taxes and fees by *organizations*, e.g. the mineral resource recovery tax (chapter 26 TC RF). Art. 199.1 CC RF covers taxes and fees that are the subject to remittance to the budget (extra-budgetary fund) by a *tax agent*. Taxes and fees within these different groups can overlap. For example, the value-added tax (chapter 21 TC RF) can be ‘object’ of either of these groups. The ‘object’ of art. 199.2 CC RF, however, are money or property of an organization or individual entrepreneur that are subject to taxation, e.g. bank accounts.

The second so called ‘external element’ of criminal liability is the **objective side of crime** (*actus reus*): the criminal conduct of the offender (in form of an act or omission), the verifiable consequences of his conduct on

the outside world, and the causality between conduct and consequences.¹⁵

With regard to art. 198 and 199 CC RF, the conduct is restricted to *two modes of perpetration*. In order to qualify as an offense under art. 198 or 199 CC RF, ‘evasion of paying taxes and fees’ by natural or legal persons is committed either by a ‘failure to submit necessary taxation documents’ or by ‘including into taxation documents data known to be false’. In contrast, art. 199.1 CC RF and art. 199.2 CC RF contain no specific requirements in terms of modes of perpetration but only formulations of a more general nature (in respect of art. 199.1 CC RF: ‘failure to perform the duties of a tax agent’). The list of the relevant duties of the tax agents is provided for by the TC RF in art. 24, e.g. the duty to provide to the tax authorities the necessary taxation documents in time. According to art. 199.2 CC RF ‘concealment of monetary assets or property’ can be committed in various ways that would fall under this norm.

In terms of one of the fundamental classifications of criminal law, all of the analyzed offenses (art. 198-199.2 CC RF) belong to *material crimes* («harmful result crimes»), which unlike *formal crimes* («non-result crimes») require a certain result provided for by the criminal law norm in order to entail criminal responsibility.¹⁶ All articles foresee the harmful result in the form of material harm to the State on a large scale; in the qualified cases also on an especially large scale: pa. 2 art. 198, pa. 2 art. 199, pa. 2 art. 199.1 CC RF. However, certain preliminary acts like the submission to the tax authorities of taxation data known to be false, even without an ensuing material harm, will be sufficient to be qualified as an attempted crime (the relevant criminal

offense in conjunction with pa. 3 art. 30 CC RF, attempted crime).

The characteristic within the ‘objective side of crime’ of exact limits of the harmful consequences serves as an important indicator of criminal responsibility. It is necessary to mention that the majority of tax-related provisions came into force only in January, 2010 through a new Federal Statute, introducing significant changes to criminal liability in terms of tax evasion in general and with regard to upper limits of harmful consequences in particular.¹⁷ Inter alia, minimum amounts of underpaid taxes and fees necessary to trigger criminal liability are increased six times for tax underpayments by individuals, and four times for tax underpayments by legal entities.¹⁸ The new minimum *thresholds for criminal liability* are as follows: 600,000 RUB (ca. 20,000 USD) over three consecutive financial years for natural persons instead of previously 100,000 RUB (ca. 3,300 USD) and 2,000,000 RUB (about 67,000 USD) over three consecutive financial years for legal persons instead of previously 500,000 RUB (ca. 16,500 USD).

One of the key modifications concerning criminal liability for tax evasion were amendments to art. 198, 199, 199.1 CC RF and to art. 28.1 of the Criminal-Procedural Code of the Russian Federation (CPC RF).¹⁹ These changes introduced a basis for *relief of criminal responsibility for persons who voluntarily pay their outstanding tax liabilities to the budget*. A first-time offender can be relieved of criminal responsibility for a tax offence if, by the end of the pre-trial investigation and before the commencement of court proceedings, the underpaid amounts of taxes, penalties connected to a tax crime and late-payment interest have been paid to the budget. The relief extends to payments of indebtedness of a prosecuted person as an individual, and to payments of indebtedness of a legal entity, if a person is prosecuted for tax underpayments of this entity. If such a payment is made, the criminal investigation is terminated and no criminal liability is imposed on the offender.²⁰

The next ‘element of crime’ is the ‘**subject of crime**’ (*offender*): a person, who can be criminally liable according to the CC RF. In compliance with art. 19-22 CC RF only a natural person (Russian citizen, foreign citizen or stateless person) of sound mind, who has attained the age of sixteen, shall be subject to criminal responsibility. *Legal persons are not criminally liable* under Russian criminal law. The main argument in support of this position is that criminal responsibility of legal entities would contradict the principle of culpability (art. 5 CC RF), since only a natural person is able to have a mental attitude towards his behavior and can, hence, be guilty of criminally illegal conduct.²¹

The question of the ‘subject of crime’ is especially important in terms of art. 199 CC RF (evasion of taxes by organizations) and 199.2 CC RF (concealment of property of an organization or individual entrepreneur), according to which only relevant individuals of the organization responsible for tax (fees) underpayment can

be criminally liable, however, not the entity as such (*see the table*).

The **subjective side of crime** is the internal ‘element of crime’, which determines the mental (intellectual, cognitive and emotional) processes of the offender towards his unlawful actions.²² In regard to the ‘subjective side of crime’ all four articles (art. 198-199.2 CC RF) require ‘*direct intent*’. According to pa. 2 art. 25 CC RF, a crime shall be deemed to be committed with direct intent if a person was aware of the social danger of his conduct, foresaw the possibility or inevitability of the ensuing of the harmful consequences (intellectual element) and wished the ensuing thereof (volitional element). In respect of all tax crimes, this means that an individual cannot be held criminally liable, even if a person acted with indirect intent, when, despite foreseeing the harmful consequences, he did not wish them or was indifferent to them (pa. 3 art. 25 CC RF).

An additional feature of the ‘subjective side’ is provided for by art. 199.1 CC RF, which requires that a tax agent failed to perform his duties listed in the art. 24 TC RF out of ‘*personal interests*’. The crime can be committed for instance with mercenary motives or on the ground of personal enmity or hatred.

Taking into consideration further significant characteristics of the tax crimes, the severest **punishments** for art. 198, 199, 199.1 and 199.2 CC RF are as follows: three years of deprivation of freedom, six years of deprivation of freedom with the deprivation of the right to hold specified offices, six years with the deprivation of the right to hold specified offices and five years with the deprivation of the right to hold specified offices, respectively. All four provisions provide for the alternative type of punishment – a fine.

Further changes introduced in 2010

With the changes that were already analyzed in respect of the ‘objective side of crime’, it is necessary to mention some others important amendments that were introduced by the Federal Statute «On Changes in Tax Law and Other Provisions».²³

One of the key changes is the introduction of a *new procedure for cooperation between the tax authorities and criminal prosecutors*. A set of provisions is introduced to avoid the simultaneous initiation of both tax and criminal investigations, which used to be frequent practice. So the responsibility of a person for the same offense cannot be engaged both under the TC RF and the CC RF. It is envisioned that the tax authorities are to suspend collecting unpaid taxes until the outcome of the criminal investigation is known. Collection of taxes, late payment interest and penalties is then to be resumed if criminal proceedings are not initiated due to the absence of a crime, if criminal proceedings are terminated or if the person is acquitted (art. 32, 69, 101 TC RF). Conversely, if the offender is found criminally liable, tax penalties cannot be imposed, and collection is resumed only with

regard to outstanding sums of tax and late payment interest.²⁴

In general, the new procedure for cooperation between the tax authorities and criminal prosecutors can be considered to be a positive development. It can be expected that it will help to avoid situations where a criminal investigation proceeds regardless of whether tax assessments have been paid to the budget or whether they were repealed by a court.

At the same time, there are concerns that the new procedure leaves room for 'administrative pressure' on the part of the state authorities. For example, unless the taxpayer receives injunctive relief in court, the tax authorities' decision enters into force and, after a period of two months, can form the basis for criminal prosecution, preventing the taxpayer from seeking a review of the relevant tax assessments in an ordinary court.²⁵

Another important change in the criminal procedure concerns detention. From the 1st of January, 2010, *detention as a pre-trial restriction* is expressly forbidden for any tax offences, unless the suspect is not identified, or he/she doesn't have a permanent address in Russia, or he/she has already breached injunctive measures issued to him/her earlier (e.g. not to leave town), or he/she has escaped from the investigation (art. 108 CPC RF).

Conclusion

The analysis of Russian criminal tax law provisions shows that they are structured on the basis of the principle of legality and the requirement of reasonable clarity, demonstrating a quite consolidated design of the criminal law in general, and of tax-related criminal law in particular. The recent changes show; however, a tendency towards a reduction of the role of the criminal law in the sphere of taxation, prioritizing the fiscal interests in recovering taxes and creating more procedural transparency.

Notas

1 *Criminal Code of the Russian Federation*, 17.06.1996, N 63-Ф3: <http://www.consultant.ru>. Further CC RF.

2 *Constitution of the Russian Federation*, 12.12.1993 (referendum): <http://www.consultant.ru>.

3 The Supreme Court of the Russian Federation on the Principle of Legality: Bulletins N 11, 2003; N 10, 2006: http://www.supcourt.ru/vscourt_detale.php?id=1945

4 *Tax Code of the Russian Federation*. Part I, 31.07.1998, N 146-Ф3; Part II, 05.08.2000, N 117-Ф3: <http://www.consultant.ru>. Further TC RF.

5 *Code of the administrative offenses of the Russian Federation*, 30.12.2001, N 195 – Ф3. Further AC RF.

6 According to the prevailing doctrine fiscal responsibility (offenses provided by the TC RF) due to its nature belongs to administrative responsibility: *Kalinina L.A.* Nekotore sovremen-

nie problemi administrativnoj otvetstennosti. Zakonodatel'stvo, N 8, 1999.

7 The «reference-norms» (отсылочные нормы) directly specify other provisions as a condition of its application: *Matuzov N.I., Mal'co A.V.* Theory of State and Law. Jurist. Moscow, 1997, p. 210.

8 Plenum of the Highest Court of the Russian Federation 28.12.2006 (pa. 1).

9 Plenum of the Highest Court of the Russian Federation 28.12.2006 (pa. 1,2).

10 *Kropachev N.M.* Uголовное право Rossii. Sankt-Petersburg, 2006, p. 71.

11 *Kistyakovskij A.O.* Obschee uголовное право. 2nd edition, Sankt-Peterburg, 1895, p. 59; *Kuznecova N.F.* Kurs uголовного prava. Zercalo. Moscow, 2002, p. 166; *Kudryavzev V.N.* Uголовное право Rossii. Jurist. Moscow, 2004, p. 98; *Kropachev N.M.* Uголовное право Rossii, p. 364.

12 Plenum of the Highest Court of the Russian Federation 28.12.2006 (pa. 17).

13 Plenum of the Highest Court of the Russian Federation 28.12.2006 (pa. 7).

14 *Kropachev N.M.* Uголовное право Rossii, p. 371.

15 *Zhuravlev M.P.* Uголовное право. NORMA. Moscow, 2004, p. 60; *Kropachev N.M.* Uголовное право Rossii, p. 371.

16 *Naumov A.V.* Rossiiskoe uголовное право. Moscow, 1997, p. 319; *Kuznezova N.F.* Objektivnaya storona prestupleniya, pp. 237-238.

17 The Federal Statute «On Changes in Tax Law and Other Provisions», 29.12.2009, N 383-Ф3: <http://www.consultant.ru>.

18 Baker and McKenzie: <http://www.russianlawonline.com/law-firms-publications/changes-re-criminal-liability-prosecution-tax-crimes>.

19 *Criminal Procedural Code of the Russian Federation*, 18.12.2001 N 174-FZ. Further CPC RF.

20 Baker and McKenzie: <http://www.russianlawonline.com/law-firms-publications/changes-re-criminal-liability-prosecution-tax-crimes>.

21 *Chuchaeva A. I.* Kommentarii k Uголовnomu Kodeksu RF. Infra-M. Moscow, 2010, pp. 34-40.

22 *Kropachev N.M.* Uголовное право Rossii, p. 372.

23 The Federal Statute «On Changes in Tax Law and Other Provisions», 29.12.2009, N 383-Ф3: <http://www.consultant.ru>.

24 Baker and McKenzie: <http://www.russianlawonline.com/law-firms-publications/changes-re-criminal-liability-prosecution-tax-crimes>.

25 Baker and McKenzie: <http://www.russianlawonline.com/law-firms-publications/changes-re-criminal-liability-prosecution-tax-crimes>.

Turquía

Dr. R. Baris Erman

Profesor auxiliar, Universidad Bilgi de Estambul, Facultad de Derecho

Pinar Yazici

Asistente, Universidad Bilgi de Estambul, Facultad de Derecho

El derecho penal tributario turco está regulado por el Código de Proceso Tributario (CPT), número 213. Aunque el mayor parte de éste código consiste de infracciones administrativas relativas al sistema fiscal, los crímenes tributarios también se hallan bajo el alcance del mismo. El hecho que no existe una distinción clara entre las infracciones y los crímenes resulta en problemas practicas.

Los crímenes bajo el CPT consisten de los siguientes: Delitos del fraude fiscal (art. 359), la violación del secreto fiscal (art. 362) y hacer los asuntos privados de contribuyentes (art. 363). Entre estos delitos, sólo el fraude fiscal se puede aplicar a los contribuyentes, mientras que los demás afectan a los funcionarios fiscales y a otras personas empleadas en el sistema fiscal, como expertos, comisionados etc.

La morosidad (art. 344) y la irregularidad relativa a la responsabilidad fiscal han sido reguladas como infracciones administrativas. La morosidad, que había sido originalmente regulada como un delito, fue despenalizado tras la reforma de 2008.

Están definido como fraude fiscal bajo el art. 359 CPT los actos de alteración sobre los registros y libros de contabilidad. Estos actos son punibles con la pena de prisión de 1,5 a 3 años cuando se trata de una alteración de los registros. La producción falsificada de los libros de contabilidad y la utilización intencional de estos es un delito más grave, resultando en una pena de prisión de 2 a 5 años. Paralelamente, la destrucción ilícita de los documentos que deberían ser guardados resulta en una violación del mismo artículo y es un acto punible con una pena de prisión de 3 a 5 años.

La causación de un daño económico no es un requisito para que el fraude fiscal constituya un delito finalizado. Desde la reforma de 2008, se trata de un delito de peligro, mientras que un daño concreto solo afectará la cuantía de la multa resultando de la morosidad.

Bajo el art. 360 ha sido regulada una circunstancia atenuante con relación a cómplices que no hubieran esperado un beneficio individual del delito.

Según el artículo 340 CPT, las reglas de la concurrencia ideal no se podrán aplicados a los delitos del fraude fiscal, cuando se trata de una acción unitaria realizando simultáneamente un delito bajo el CPT y un delito general. Consiguientemente, el sujeto será castigado de ambos delitos. El artículo 333 regula que las personas jurídicas también podrán ser sujeto a los sanciones aplicables a ellas.

Según el art. 371 CPT, una regulación amplia del arrepentimiento activo será aplicable a los delitos y infracciones administrativas regulados bajo el mismo código.

La violación del secreto fiscal (art. 362 CPT) es un delito solamente viable por los funcionarios y otros empleados en el sistema fiscal. Según dicho artículo, será castigado bajo el delito de la violación del secreto comercial regulado en el artículo 239 del Código Penal el que hubiera violado el secreto fiscal.

Funcionarios empleados en el sistema fiscal, magistrados y otros empleados de tribunales fiscales están prohibidos de hacer los asuntos privados de contribuyentes. La violación de esta prohibición también es punible bajo el art. 257 del Código Penal, que regula el delito del abuso de los deberes.

Uruguay

Pablo Galain Palermo¹

1. El Derecho Penal Tributario en Uruguay sigue los principios y lineamientos generales del Derecho Penal Común y se compone de un par de tipos penales contenidos en el Capítulo VI del Código Tributario (CT).² A los delitos tributarios allí tipificados le son aplicables las normas del Código Penal (CP) y del Código del Proceso Penal (CPP), sin perjuicio de las excepciones que se establezcan atendiendo a la especialidad de los delitos contra la Administración Tributaria (Art. 109 CT).³

2. Se parte de la base que la Administración Pública tiene la potestad de crear, determinar, liquidar y recaudar tributos. Estas funciones no pueden ser llevadas a cabo de un modo arbitrario sino que tienen que respetar el principio de constitucionalidad al que está sujeto el derecho tributario, limitado no solo por principios como el de legalidad sino también por todos los derechos inherentes a la persona humana.⁴ La tipificación de las infracciones tributarias en sentido amplio abarca infracciones administrativas y penales que pueden derivar del mismo supuesto de hecho y, que por ello, admiten la duplicidad de reacción por parte de dos órdenes jurídicos distintos.⁵

3. Los tipos penales comunes que refieren a la materia tributaria son el delito de defraudación tributaria (Art. 110 CT),⁶ el delito de instigación pública a no pagar tributos (Art. 111 CT)⁷ y el delito de obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras (Art. 83, Ley 18.083).⁸

4. Existe un tipo penal especial de apropiación indebida que solo puede ser realizado por los agentes de retención y de percepción de los tributos de la Dirección General Impositiva (DGI).⁹

5. La diferencia entre los delitos tributarios y las infracciones tributarias se encuentra en la intención de «defrau-

dar» mediante «engaño» a la entidad recaudadora de impuestos. La discusión en la doctrina se presenta en relación a la entidad del engaño (simple, calificado, etc) y si este tiene las mismas características que el engaño en el delito de estafa.¹⁰ El criterio decisivo que aplica el derecho penal uruguayo, con independencia a la gravedad del daño social ocasionado, es que para la realización de la «defraudación» que fuere se utilicen medios de inducir en error al Estado en su derecho a percibir tributos.¹¹

6. Según una parte de la doctrina, el delito de *defraudación tributaria* protege una institución: el orden financiero del Estado, las finanzas públicas o renta estatal (bien jurídico supra individual).¹² Esta función que se protege tiene el fin de «satisfacer las necesidades colectivas de toda la población».¹³ Otro sector identifica un bien jurídico compuesto que tutela de forma inmediata el patrimonio del Estado y de forma mediata la función tributaria o la Hacienda Pública.¹⁴ El legislador ha creado un delito de peligro que en opinión de parte de la doctrina solo se justifica si la figura típica se refiriera a un delito de daño que permita verificar la lesión al bien jurídico inmediatamente tutelado (patrimonio del Estado) y que revista determinada entidad cuantitativa.¹⁵ Según la doctrina este delito no castiga la realización del tipo por medios omisivos, de modo que la no inclusión de un tributo en una declaración fiscal no es una modalidad de «engaño».¹⁶ Tampoco se castiga la tentativa ni el comportamiento imprudente. El tipo objetivo contiene un elemento subjetivo que es la finalidad de obtener un provecho indebido. La persecución penal requiere de una condición de procedibilidad, que es la instancia de parte de la denuncia de la Administración Tributaria por medio de resolución fundada. La doctrina uruguaya discute sobre la naturaleza y condiciones de esa resolución firme (agotamiento de la vía administrativa y posibilidad de interponer recursos) o acto discrecional de la administración (instancia del ofendido).¹⁷ La jurisprudencia ha dicho que solo se requiere de la convicción de la administración pública para la interposición de la denuncia penal correspondiente.¹⁸

7. El Art. 112 CT¹⁹ es superfluo y se limita a afirmar la no responsabilidad penal de las personas jurídicas aun cuando el delito tributario se cometa en su beneficio. Como se puede ver este delito no era necesario en tanto el Art. 109 CT reenvía a los principios del Derecho Penal común, y en cuanto a su aplicación práctica tan solo limita la responsabilidad penal a las personas físicas que actúan por sí o en representación de las empresas. En realidad se trata de una mera reafirmación de la irresponsabilidad penal de las personas colectivas, que tendrá que compaginarse siempre con las disposiciones del Código Penal en cuanto a la vigencia o revisión del principio *societas delinquere non potest*.

8. En cuanto a la *instigación pública a no pagar tributos* se trata de una derivación de los delitos de instigación pública a delinquir (Art. 147 CP)²⁰ y de instigación a desobedecer las leyes (Art. 149 CP).²¹ El bien jurídico se individualiza también como el derecho del Estado a percibir tributos.²² La primer crítica que se debe de hacer

tiene relación con la necesidad de este tipo penal, máxime si tenemos en cuenta la existencia del Art. 98 CT que tiene prácticamente el mismo supuesto de hecho.²³ La segunda crítica es mucho más grave y tiene que ver con una posible violación del derecho constitucional a la libre expresión. El tipo penal de instigación pública a no pagar tributos se diferencia de la infracción administrativa en la conducta de «efectuar maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias», y en esa mera acción de «concertación», «complot» o «conspiración»²⁴ (que no requiere de un daño concreto sino de la mera realización de la conducta) se justifica la pena de privación de libertad. Véase además, que la existencia de estas dos normas podría dar lugar a que una persona se haga acreedora de las dos sanciones sin que se pueda oponer la excepción de *ne bis in idem*.²⁵

9. El tipo penal de *obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras* es de difícil justificación dogmática en tanto su injusto castiga *actos colectivos*²⁶ tendientes a obstaculizar «de cualquier manera» el ejercicio de las funciones fiscalizadoras, que una vez constatadas convierten a estos actos de obstaculización de la función fiscalizadora en otra conducta que realiza el tipo penal de instigación pública a no pagar tributos. La irracionalidad de esta norma es explícita y exime de más comentarios. La definición de lo que se entiende por obstaculizar el ejercicio de la función fiscalizadora no viene dada por la norma de prohibición, de modo que se deja un amplio campo de interpretación e integración al juez que lo convierte prácticamente en legislador.²⁷

10. El tipo especial de *apropiación indebida del recaudador de los tributos*, se limita exclusivamente a los funcionarios de la Dirección General Impositiva (DGI), y castiga al funcionario público (agente de Retención y Percepción) que recauda impuestos para la DGI. En realidad es inexplicable la creación de un tipo penal para una dependencia específica de la Administración Pública, de modo que solo este agente recaudador puede incumplir con su deber de probidad en el ejercicio de la función pública. Esta no es la primera vez, sin embargo, que el legislador uruguayo exige determinados deberes para algunos y libera de los mismos a otros de un modo arbitrario.²⁸ Véase que el incumplimiento que configura el injusto penal, y que lo diferencia de la apropiación indebida del Art. 351 CP, no se realiza cuando el funcionario se apropia de dineros públicos sino cuando no los vierte en tiempo y forma. Esta norma castiga incluso la mera omisión u olvido desde un aspecto puramente formal. La norma creada en tiempos de dictadura militar (1973-1985) es por demás severa y no requiere que la administración pública compruebe el dolo directo del funcionario antes de proceder a la denuncia penal de aquel que no cumple «en tiempo y forma» con su deber. Todo indica que estamos frente a un delito de infracción de un deber que no admitiría la participación. La norma no exige que el funcionario haya sido sancionado administrativamente por su falta al deber sino que directamente puede ser denunciado penalmente. En ese sentido hay una disparidad de criterios con los de-

litos comunes contra la Hacienda que castiga el engaño o «actos colectivos» de obstaculización en la función de recaudación. Téngase en cuenta, además, que el patrimonio del Estado no sufre un daño concreto sino que basta con el peligro de una lesión. Los criterios de ponderación de la utilización del Derecho penal no serían suficientes para legitimar la existencia de este tipo penal, cuando existe un tipo penal común de apropiación indebida para los funcionarios públicos en general.

11. La totalidad de los delitos contra la «Hacienda Pública» referidos a la recaudación de impuestos son delitos de peligro abstracto que castigan la realización de meras conductas sin exigir la constatación de un peligro concreto de daño en relación al patrimonio público (principio de ofensividad).²⁹ Parece claro que la política criminal uruguaya se ha decantado por la protección de una función (recaudar tributos) y no por la protección de bienes jurídicos concretos (patrimonio del Estado, erario público).³⁰ Sin embargo, también parece que en los últimos tiempos la doctrina uruguaya comienza a analizar determinados temas con una visión un poco más crítica, aunque todavía falta mucho por hacer en relación a los delitos tributarios. La doctrina solo marginalmente se ha referido al tema de la igualdad y la redistribución tributaria o, dicho en otras palabras, al papel redistributivo de los tributos.³¹ Tradicionalmente la doctrina penal uruguaya ha estado muy apegada al análisis exegético de la norma,³² y se concentra en analizar jurídicamente la potestad de la administración pública de recaudar tributos y poco espacio destina a la crítica de la necesidad de intervención penal en esta área, en particular, sobre la forma en que el Estado administra la función de recaudación que garantiza mediante el derecho penal. De este modo, mediante el recurso legislativo del delito de peligro abstracto la administración pública se autoprotege de los errores, omisiones, imprudencias que la propia entidad recaudadora de tributos pueda cometer en el desempeño de su función.³³

12. En materia de cooperación internacional el Uruguay generalmente deniega la extradición cuando se trata de delitos tributarios o fiscales, aun en el caso que se dieran todos los requisitos que habilitan una extradición, se interpreta que no estamos frente a delitos considerados de gravedad y que no revisten demasiado interés en su persecución. La extradición se admite cuando es conexa con fondos provenientes de otro delito (vgr. lavado de activos).³⁴ Es interesante subrayar que Uruguay generalmente brinda secreto tributario y secreto bancario,³⁵ y además, que su sistema procesal penal no admite el principio de oportunidad que permita aplicar un criterio de selectividad en la persecución según la importancia o gravedad de los delitos.³⁶

13. Puede concluirse que, con la salvedad del delito de defraudación tributaria,³⁷ el derecho penal tributario uruguayo, tal como ha sido tipificado, no parece cumplir con el principio de necesidad de punición (*ultima ratio*) y constituye un buen ejemplo de derecho penal simbólico, así como constata la expansión del ámbito penal. El derecho penal tributario uruguayo responde a una política-

criminal de sesgo autoritario,³⁸ que únicamente se preocupa de recaudar tributos sin reparar para ello en criterios dogmático-penales racionales.³⁹ Como contraparte a esa política criminal favorable a la recaudación, no se exige a la Administración Pública una rendición de cuentas explicativa de la forma en que utiliza o destina el dinero recaudado (gasto público).

Notas

1 Doctor Europeo en Derecho. Investigador del Instituto Max Planck para el Derecho Penal Extranjero e Internacional, Freiburg i. Br., Alemania.

2 Vide Reta, Adela, Revista de Derecho Penal Uruguayo, Doctrina, N° 3, Montevideo, p. 105; Galain Palermo, Pablo, Delitos Económicos, B de f, Buenos Aires-Montevideo, 2004, p. 189.

3 Vide Valdez Costa/Valdes de Blengio/Sayagues Areco, Código Tributario de la República Oriental del Uruguay, 3a ed, Amalio Fernández, Montevideo, 1986, p. 439.

4 Vide Franco, Marcello, Delitos fiscales cometidos contra la Administración Tributaria. Tributos y contribuciones de Seguridad Social recaudados por D.G.I. y B.P.S, Carlos Álvarez Ed, Montevideo, 2009, pp. 29, 66.

5 Vide Preza, Dardo, Delitos Económicos, cit, p. 84.

6 Art. 110 CT (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 sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría. Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada». Según redacción de la Ley 15.294 de 1982.

7 Art. 111 (Instigación pública a no pagar tributos): «El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría».

8 Artículo 83, Ley 18.083 publicada en el Diario Oficial el 18.01.2007 (N° 27163): Obstaculización al ejercicio de las funciones fiscalizadoras: «Cuando en el curso de las actuaciones de contralor a que refiere la presente ley, se verificasen 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 artículo 111 del Código Tributario».

9 Art. 19 de la ley 15.294 de 23.06.1982: «Los agentes de Retención y 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».

10 Según Preza el Art. 110 CT no sería necesario en tanto ese supuesto de hecho estaba abarcado por la estafa (engaño calificado, *misce in scene*, Art. 347 CP). Langón opina que se trata de una «estafa del contribuyente», aunque entre los medios típicos no se requiera de maniobras artificiosas. De otra

opinión Pereira, que diferencia el tipo de engaño que requiere el Art. 110 CT del que realiza el tipo de la estafa. Según Pereira se trata de un engaño asegurativo que prepara o encubre un incumplimiento. Según este autor: «más que engaño, la conducta consiste en infringir un deber de sacar a la Administración de la situación de desconocimiento en que se encuentra...». Vide Pereira, Mario, La ley de reforma tributaria y el delito de defraudación tributaria: una oportunidad desperdiciada, en Langón (Dr.) Derecho Penal Económico, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2009, 279.

11 Se dice que el injusto recae en proceder con fraude contra la administración o contra sus funcionarios. Vide Langón, Miguel, Código Penal y Leyes Penales Complementarias de la República Oriental del Uruguay, Tomo II: De los delitos en particular (arts. 132-366). Ed. Universidad de Montevideo, 2010, p. 512. Además, se acepta acriticamente que la simple mentira alcanza para la realización del tipo penal de defraudación.

12 Vide Langón, Miguel, Código Penal, cit, p. 511.

13 Idem.

14 Vide Pereira, Mario, La ley de reforma tributaria, cit, p. 264.

15 Ibidem, p. 272.

16 Vide Reta, Adela, El delito de defraudación tributaria en la ley 15.294, Revista Derecho Penal, 6, Montevideo, 1984, p. 51.

17 Vide por todos Pereira Mario, La ley de reforma tributaria, cit, pp. 257 y ss.

18 Preza, Dardo, Delitos Económicos, cit, p. 88.

19 Art. 112 CT: «Cuando el delito establecido en el artículo 110 fuere cometido en beneficio de uno de los entes previstos en el artículo 17, numeral 2° del Código Tributario, las penas se aplicarán a las personas físicas que efectivamente hubieran participado en los hechos, atendiendo a las características de su participación, según las reglas del Concurso de delincuentes.»

20 Art. 47 CP: (Instigación pública a delinquir): «El que instigare públicamente a cometer delitos, será castigado, por el solo hecho de la instigación, con pena de tres a veinticuatro meses de prisión».

21 Art. 49 CP: (Instigación a desobedecer las leyes): «El que instigare públicamente o mediante cualquier medio apto para su difusión pública a desobedecer las leyes será castigado con multa de 20 a 500 UR».

22 Vide Langón, Miguel, Código Penal, cit, p. 534.

23 Art. 98 CT: (Instigación pública a no pagar tributos): «El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos al margen de los recursos regulados por este Código, será sancionado con multa de N\$ 60 (sesenta nuevos pesos) a N\$ 5.500 (cinco mil quinientos nuevos pesos)».

24 Langón acepta acriticamente esta posibilidad que incluso identifica como delito «asociativo». Vide Langón, Miguel, Código Penal, cit, p. 534.

25 Vide Galain Palermo, Pablo, Delitos Económicos, cit, p. 190. La doctrina exige atender a extremos de mayor lesividad cuantitativa para diferenciar entre ambas infracciones, incluso para limitar el uso del derecho a instar penalmente. Vide Pereira, Mario, La ley de reforma tributaria, cit, p. 270; también Langón, Miguel, Código Penal, cit, p. 533.

26 En cuanto a la pluralidad exigida en el tipo objetivo Langón interpreta que se trata de al menos dos personas que actúan para obstaculizar la percepción del tributo. Vide Langón, Miguel, Código Penal, cit, p. 536.

27 La doctrina debería analizar con mayor profundidad la constitucionalidad de una norma como esta desde el punto de vista del principio de legalidad (certeza). Por otra parte, debería dejar muy en claro que la exigencia de colaboración efectiva del contribuyente con la administración pública tiene que estar limitada a la función de recaudación de impuestos (Arts. 61 y ss, 70 CT), de modo que no pueda ampliarse este *deber de colaboración* a cualquier delito penal (prohibición de autoincriminación, principio constitucional del *nemo tenetur*).

28 Un caso paradigmático es el delito de prevaricato que solo puede ser cometido por abogados y procuradores (Arts. 194-196 CP), pero no por los jueces.

29 En la doctrina hay quienes exigen que se pruebe en cada caso concreto la lesión o el peligro concreto para el orden económico. Vide Preza, Dardo, Delitos Económicos, cit, p. 78.

30 Ibidem, p. 79.

31 Sobre el tema, Blanco, Andrés, Igualdad, redistribución de la riqueza y tributos, en El principio de igualdad en la teoría del derecho y la dogmática jurídica, FCU, Montevideo, 2008, pp. 98 y ss.

32 Como bien dice Blanco, y que es totalmente trasladable a la doctrina uruguaya, la dogmática jurídica trabaja con premisas y supuestos contrafácticos de modo interno al discurso jurídico, de tal modo que «históricamente la dogmática no ha reconocido sino como un destinatario secundario a la legislación, y se ha autocomprendido normalmente como «subordinada» a la misma». Ibidem, p. 98.

33 Pereira pone el acento en esta problemática, analizando la competencia o ámbito de responsabilidad de la víctima y sugiere que siguiendo criterios de la imputación objetiva sugiere que «en todos aquellos casos en que se cometa una ocultación en una declaración jurada presentada por el contribuyente, o de cualquier otro modo se mienta a la Administración Tributaria (sin contar para ello con una estratagema o artificio); y la misma contase con elementos (indicios, documentos, en general medios) suficientes para poder determinar la falacia del Contribuyente no se configurará el juicio de tipicidad, y ello aunque en el caso concreto no los emplee, o no los emplee debidamente...»

De allí se desprende forzosamente una atipicidad conglobante penal por carecer tal conducta de disvalor de resultado. Es decir, que el resultado lesivo no es objetivamente imputable a la acción desplegada por el agente; sino al propio proceder (negligente) de la Administración Tributaria. Vide Pereira, Mario, La ley de reforma tributaria, cit, p. 281.

34 Vide Preza, Dardo, Delitos Económicos, cit, p. 90.

35 Las causas para levantar estos secretos guardan relación con una investigación penal o por impago de asignaciones familiares. La información obtenida en esas causas especiales de levantamiento del secreto no puede ser compartida ni siquiera para colaborar con entidades extranjeras o con requerimientos judiciales extranjeros. Vide Galain Palermo, Pablo, Delitos Económicos, cit, p. 167.

36 Este problema del ejercicio de la discrecionalidad (Art. 110 CT) se agrava con el deber genérico que tienen los fun-

cionarios públicos de denunciar delitos cuando los efectos del delito recaen en su área de competencia (Art. 177 CP).

37 Si bien deberían exigirse determinados requisitos a la Administración Pública para la interposición de la denuncia penal, como puede ser el monto del daño o el grado de reproche según el desvalor de acto.

38 Es notoria la utilización del Derecho Penal para proteger la mera función estatal de recaudación de impuestos sin necesidad de identificar un bien jurídico (patrimonio del Estado, erario público) y sin necesidad de probar daños concretos o, incluso, peligros concretos de lesión.

39 Art. 104 CT: (Responsabilidad de las entidades).— «Las personas jurídicas y las demás entidades podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física». Como se puede apreciar, en el mismo Código Tributario se aceptan dos teorías contradictorias en relación a la responsabilidad de las personas jurídicas.

Venezuela

Jesús Enrique RINCÓN RINCÓN

Doctor en Derecho. Juez Penal

Profesor de Derecho Penal General y Especial

Profesor de Postgrado en Procesal Penal

Introducción

Cada Estado crea y organiza su propio sistema tributario, con el fin de tener un instrumento eficaz para recaudar los ingresos necesarios para sostener el gasto público¹. En Venezuela, el Código Orgánico Tributario actualmente vigente fue publicado en Gaceta Oficial hace poco más de nueve años, el 17 de octubre de 2001², y contiene algunas novedades en relación con el anterior³, entre ellas, lo referente a los ilícitos tributarios, los cuales clasifica en cuatro grupos, los ilícitos formales, los ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, los ilícitos materiales y los ilícitos sancionados con penas restrictivas o privativas de libertad.

Las violaciones a normas de carácter tributario generalmente han sido consideradas más como infracciones que como delitos, y por ello, normalmente acarrear solamente sanciones administrativas y no penales, tales como multas, comiso de los efectos materiales objeto del ilícito, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, y suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios. Sin embargo, modernamente se ha considerado cada vez en mayor medida, que existe una necesidad de castigar las acciones ilícitas más graves con sanciones penales, además de las de índole meramente administrativa, que es la tendencia que ha seguido el legislador venezolano. Por ello, además del tradicional delito de Contrabando, contenido en una ley especial, así como de los ilícitos formales, fiscales y materiales, también se prevén los delitos de Defraudación Tributaria⁴, Apropiación Indevida⁵ y Divulgación o

Uso Personal de Información Confidencial⁶, en el Código Orgánico Tributario (COT), delitos estos que prevén penas privativas de la libertad⁷.

Ilícitos previstos en el COT

Estos ilícitos son:

A) **Los ilícitos formales**, que se cometen cuando, por acción u omisión, se incumple con alguno de los deberes formales de fiscalización e investigación, expresamente establecidos por la Administración Tributaria, en el artículo 145 del COT, como sería, por ejemplo, no inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias, no emitir o exigir comprobantes, no llevar libros y registros contables, no presentar declaraciones, no permitir el control de la Administración Tributaria, no informar y comparecer ante la misma.

B) **Los ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas**, los cuales se pueden cometer con las siguientes acciones, especialmente señaladas en el artículo 108 del COT: cuando se ejerce la industria o importación de especies gravadas sin la debida autorización, comercializar o expender en el territorio nacional, especies gravadas destinadas a la exportación o al consumo en zonas francas, puertos libres u otros territorios sometidos a régimen aduanero especial, expender especies fiscales, aunque sean de lícita circulación, sin la autorización de parte de la Administración Tributaria.

C) **Los ilícitos materiales**, que, según los artículos del 109 al 113 del COT, consisten en devoluciones o reintegros indebidos, disminución ilegítima de los ingresos tributarios, disfrute indebido de beneficios fiscales, pago con retraso de los tributos debidos y no enterar las cantidades retenidas o percibidas.

D) **los ilícitos sancionados con penas restrictivas o privativas de libertad**, que constituyen el derecho penal tributario venezolano, son los siguientes: 1.— el delito de **Contrabando**⁸; y los delitos de 2.— **Defraudación Tributaria**⁹ o Fiscal; 3.— **la Apropiación Indevida por la falta de enteramiento de anticipos por parte del agente de retención o percepción**¹⁰; y 4.— **la Divulgación o Uso Personal de Información Confidencial** proporcionada por terceros independientes, en materia de precios de transferencia, **por parte de los funcionarios o empleados públicos**¹¹.

El Delito de Contrabando

El artículo 2 de la ley especial Sobre el Delito de Contrabando, establece que *«Incurrir en delito de contrabando, y será castigada con pena de prisión de cuatro (04) a ocho (08) años, cualquier persona que mediante actos u omisiones, eluda o intente eludir la intervención o cualquier tipo de control de la autoridad aduanera, en la introducción, extracción o tránsito de mercancías al territorio y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela»*. Por otro lado, la jurisprudencia de la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado que *«el contrabando, no es otra cosa que realizar actos u*

omisiones tendientes a eludir las oficinas aduaneras en la introducción o extracción de mercancía del territorio nacional; o hacer circular efectos o mercancías extranjeras sin amparo legal alguno»¹².

En el artículo 3 *eiusdem*, se enumeran 13 modalidades de perpetración del delito de contrabando, como son: «1. La tenencia, depósito, transporte o circulación de mercancías extranjeras, si no se comprueba su legal introducción al territorio y demás espacios geográficos de la República o su adquisición mediante lícito comercio en el país. 2. La tenencia o depósito de mercancías en lugares no autorizados, dentro de la zona primaria de la aduana o, la tenencia o depósitos de mercancías en lugares autorizados para un régimen de almacenamiento o depósito distinto a aquel que ha sido autorizado. 3. La tenencia o depósito de mercancías no relacionadas o no notificadas formalmente ante la aduana, como legalmente abandonadas, cuando el auxiliar disponga de la información. 4. Impedir o evitar el control aduanero por medio del ocultamiento de mercancías en envases, objetos o cualquier otro medio, dentro de la zona primaria de la aduana y demás recintos o lugares habilitados. 5. El transporte, depósito, tenencia y permanencia de mercancías extranjeras en vehículos de cabotaje, no autorizados para el tráfico mixto por la autoridad competente. 6. El transporte, depósito, tenencia y permanencia de mercancías nacionales o nacionalizadas en vehículos de cabotaje, sin cumplir con el procedimiento aduanero legalmente establecido. 7. El transporte de mercancías extranjeras por rutas o lugares distintos de los indicados en forma expresa por la autoridad aduanera. 8. La violación, ruptura, alteración o destrucción no autorizada de precintos, sellos, marcas, puertas, envases y otros medios de seguridad para el resguardo de las mercancías, cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país. 9. El transbordo de mercancías extranjeras no autorizado en el territorio nacional por la autoridad aduanera de la jurisdicción respectiva. 10. El abandono de mercancías en lugares contiguos o cercanos a las fronteras del territorio y demás espacios geográficos de la República, salvo casos fortuitos o de fuerza mayor. 11. El transporte de mercancías extranjeras en buques de cualquier nacionalidad en aguas territoriales o el desembarque de las mismas, sin que estén destinadas al tráfico o comercio legítimo con Venezuela o alguna otra nación. 12. La introducción al territorio aduanero de mercancías procedentes de Zonas Francas, Zonas Libres, Zonas Fronterizas, Puertos Libres, Depósitos Aduaneros (In Bond), Almacenes Libres de Impuesto (Duty Free Shops) y otros Regímenes Aduaneros Especiales sin haberse cumplido o habiéndose violado los controles aduaneros respectivos. 13. El transporte, tenencia, permanencia de mercancías extranjeras a bordo de vehículos de transporte aéreo, que no cumplan con los requisitos que comprueben su legal introducción al territorio nacional».

Adicionalmente, el artículo 4 de la referida Ley sobre el Contrabando, prevé la figura del Contrabando agravado, con la misma pena del delito previsto en el artículo 2 de la mencionada ley (de 4 a 8 años de prisión), aumentada

de un tercio a la mitad, para castigar a quien realice alguna de las siguientes 19 acciones: «1. El despacho o entrega de mercancías, sin autorización previa de la aduana, por parte de los auxiliares de la administración aduanera encargados de su almacenamiento o depósito. 2. La carga, descarga y disposición de suministros, repuestos, provisiones de a bordo, destinadas al uso o consumo a bordo de los vehículos de transporte, sin el cumplimiento de las formalidades legales. 3. La desviación, consumo, disposición o sustitución de mercancías sin autorización del funcionario competente, que se encuentren en proceso o sometidas a un régimen de almacén o de depósito aduanero, así como aquellas cuyo traslado ha sido autorizado por la autoridad aduanera a los locales del interesado. 4. La apropiación, retención, disposición, consumo, distribución o falla en la entrega a la autoridad competente, por parte de los aprehensores o de los depositarios de las mercancías aprehendidas que, en virtud de esta Ley, se presuman efectos objeto de contrabando. 5. La declaración por cualquier medio, la presentación ante la aduana, utilizando como sustento de la base imponible o como fundamento del valor; factura comercial falsa, adulterada, forjada, no emitida por el proveedor o emitida por éste en forma irregular en complicidad o no con el declarante, a fin de variar las obligaciones aduaneras, fiscales, monetarias o cambiarias, derivadas de la operación aduanera. 6. La declaración, presentación o registro electrónico ante la aduana, utilizando como sustento del origen declarado, un certificado falso, adulterado, forjado, no validado por el órgano o funcionario autorizado, o validado por éstos en forma irregular en complicidad o no con el declarante, con el objeto de acceder a un tratamiento preferencial, evitando las restricciones u otras medidas establecidas al régimen aduanero respectivo o, en todo caso, evadir el régimen jurídico aplicable a la mercancía. 7. La utilización, adulteración, tenencia o preparación irregular de sellos, troqueles u otros mecanismos o sistemas informáticos o contables falsos, forjados o adulterados, en sustitución de aquel empleado por la entidad autorizada, destinados a aparentar el pago a la caución de cantidades debidas o a favor de la Tesorería Nacional. 8. La declaración, emisión, presentación, registro electrónico o utilización de delegación, licencia, permiso, informes de inspección o verificación y el boletín de los análisis de laboratorio, registro u otro requisito o documento falso o adulterado o forjado, no emitido por el órgano o funcionario autorizado, o emitidos por éste en forma irregular en complicidad o no con el presentante o declarante, cuando la circulación, transporte, depósito, tenencia, introducción o extracción de las mercancías estuviere condicionada a su exigibilidad. 9. La simulación física, documental o electrónica de los regímenes aduaneros y actividades aduaneras. 10. Destinar al comercio, uso o consumo en el territorio nacional, las mercancías en tránsito, con incumplimiento de la normativa reguladora de este régimen aduanero. 11. Sustraer del territorio nacional, a cualquier título, bienes que integren el patrimonio cultural de la nación, de interés cultural y aquellos catalogados como tales por el órgano cuya competencia corresponda la tutela del patrimonio cul-

tural, sin la autorización respectiva. 12. Ingresar al territorio nacional bienes del patrimonio cultural de otros países, sin la autorización de la autoridad competente cuando ésta sea requerida para la salida del país de origen. 13. La reintroducción ilegal al país de mercancías exportadas con beneficios fiscales. 14. El retiro o salida de la aduana de mercancías evidentemente distintas a las descritas en los documentos registrados ante la autoridad aduanera competente, cuando el desaduanamiento se haya realizado a través de los canales de selectividad, en los procesos automatizados. También constituirá contrabando, si este delito es detectado luego que se haya autorizado la entrega de las mercancías, aunque las mismas no hayan salido del recinto aduanero. 15. La inclusión en contenedores, en carga consolidada o en envíos a través de empresas de mensajería internacional, mercancías no declaradas cuya detección en el reconocimiento o en una gestión de control posterior, que se ejerza sobre ellas. 16. El transporte, tráfico, depósito y tenencia fuera del territorio aduanero y demás espacios geográficos de la República Bolivariana de Venezuela, de combustibles, lubricantes u otros derivados del petróleo, así como de minerales sin el cumplimiento de las formalidades legales para ejercer estas actividades, sin perjuicio de lo establecido en la Ley que rige la materia de hidrocarburos. 17. El ingreso al territorio nacional o la extracción de dicho territorio, especímenes de fauna y flora silvestres, sus partes y productos, minerales y sus derivados, en contravención a lo establecido en la normativa especial y aduanera, así como lo dispuesto en tratados internacionales suscritos y ratificados por la República Bolivariana de Venezuela. 18. El ingreso al territorio nacional o la extracción del mismo, de objetos de arte y de arqueología en contravención a lo establecido en la normativa especial y aduanera, así como lo dispuesto en tratados internacionales suscritos y ratificados por la República Bolivariana de Venezuela. 19. El ingreso al territorio nacional, el tránsito o la salida del territorio nacional de mercancías de marca de fábrica o de comercio falsificadas o de mercancías piratas, entendiéndose por tales las así definidas en el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio».

Como se puede observar, la definición del delito de contrabando, así como la existencia de muy diversas modalidades de perpetrarlo (13) y las excesivas posibilidades de agravación del delito y de la pena (19), hacen sumamente intrincado y complicado la comprensión y aplicación de estas disposiciones, situación que el legislador en la Exposición de Motivos de esta Ley, trata de justificar mediante las siguientes afirmaciones: que «la comisión del delito de contrabando afecta políticas macroeconómicas trazadas por el Estado Venezolano para su desarrollo», que «La política aduanera de un país constituye, política de seguridad de Estado y de política económica que incide en el desarrollo de la industria, el comercio, los sectores sociales, la salud pública, el abastecimiento, el régimen de comercio internacional, la seguridad, la defensa nacional, etc.; de allí que al verse vulnerado alguno de estos sectores se puede generar serias distorsiones y afectar de ma-

nera sensible el Producto Interno Bruto (PIB)», que «El auge del contrabando en los últimos años ha afectado a la industria nacional, al deprimir sus precios o maltratar su demanda;», que «por esta vía destruye además las fuentes nacionales de empleo, ya que con el cierre de las empresas sobreviene el consiguiente despido de los trabajadores y la pérdida de numerosos puestos de trabajo», que «la competencia desleal como factor distorsionante para la producción nacional, es una variable que no puede apreciarse dentro de los costos materiales, pero que sí se refleja en altísimos costos sociales», que «El Contrabando constituye una actividad ilícita que compite deslealmente con la industria y el comercio lícito, en consecuencia daña ostensiblemente la economía nacional y atenta contra los valores éticos fundamentales de la Nación», que «El Contrabando asalta el Erario Público al privarlo de los tributos que deben pagar las mercancías introducidas clandestinamente, al tiempo que decrece la base impositiva, disminuyendo el monto de los impuestos atribuidos a la actividad externa y contribuyendo a fomentar esta anticultura en otras instancias del Ingreso público, como lo es la evasión del Impuesto sobre la Renta, Valor Agregado y otros tributos», que «el Contrabando atenta contra Principios y Derechos Fundamentales del Hombre, como la Moral, la Salud y la Seguridad, convirtiéndose en un flagelo que necesariamente debe ser erradicado, toda vez que violenta los Bienes Jurídicos Supraindividuales en perjuicio y menoscabo de toda la Sociedad».

Como consecuencia de todos esos perjuicios, el legislador concluye que por esos motivos, «Se aumenta la cuantía de la pena corporal de cuatro (4) a ocho (8) años, con la finalidad de evitar que los sujetos incurso en la comisión del delito de contrabando, puedan ser objeto de los beneficios procesales contemplados en el Código Orgánico Procesal Penal y de esa manera siga proliferando su perpetración y su comisión reiterada».

Esta última afirmación es inexacta y no se justifica en absoluto el aumento de la pena ni la discriminación en contra del procesado por el delito de contrabando, la cual viola derechos y garantías constitucionales y legales. Por otro lado, el Código Orgánico Procesal Penal (COPP) no contempla propiamente «beneficios procesales», como erradamente se afirma en la Exposición de Motivos, sino que, durante el transcurso del proceso penal, prevé la posibilidad de aprobar «Medidas Alternativas a la Prosecución del Proceso»¹³, así como de otorgar «Medidas Cautelares Sustitutivas a la Medida de la Privación Judicial Preventiva de la Libertad»¹⁴, y, luego de finalizado el proceso, y en caso de haberse dictado sentencia condenatoria, la cual haya quedado definitivamente firme, el Tribunal de Ejecución podrá acordar la «Suspensión Condicional de la Ejecución de la Pena»¹⁵ o alguna de las «Fórmulas Alternativas del Cumplimiento de la Pena»¹⁶, siempre que el penado cumpla con todos los requisitos exigidos por la Ley, instituciones estas que tienen fines muy distintos¹⁷ y que no hacen distinción alguno en relación con el delito por el cual haya resultado condenado una persona.

A los responsables de la comisión del delito de contrabando, además de la pena corporal de prisión de 4 a 8 años, establecida en el artículo 2 de la Ley, también se les aplicarán las penas accesorias de «una multa equivalente a seis (6) veces el valor en aduana de las mercancías» y «el comiso de las mercancías, así como el de los vehículos, semovientes, enseres, utensilios y aparejos utilizados para su perpetración»¹⁸, así como las siguientes sanciones accesorias: «a. El cierre del establecimiento y suspensión de la autorización para operarlo. b. La inhabilitación para ocupar cargos públicos o para prestar servicio en la administración pública. c. La inhabilitación para ejercer actividades de comercio exterior y las propias de los auxiliares de la administración aduanera»¹⁹. Estas últimas sanciones, serán establecidas por un lapso que no será menor de seis (6) meses ni mayor a sesenta (60) meses, «según la magnitud del delito de contrabando y la concurrencia de circunstancias atenuantes o agravantes»²⁰.

No obstante todas las sanciones anteriores, la Ley Sobre el Delito de Contrabando también prevé en el Artículo 21, el «Pago de tributos causados», disponiendo que «Las personas incurso en el delito de contrabando tendrán la obligación de pagar los tributos que hubiere causado la legítima introducción o circulación de las mercancías en el país, independientemente del inicio del proceso penal correspondiente». Así mismo, para el caso de que la mercancía no fuera localizada y decomisada, el Artículo 22 de dicho texto legal, establece adicionalmente «Multas por mercancías no aprehendidas». Ordenando que «Si las mercancías objeto de contrabando no pudieren ser aprehendidas se aplicará al contraventor multa equivalente al valor en aduanas de las mismas, sin perjuicio de la aplicación de las demás sanciones que sean procedentes».

Ante la presunción del cometimiento del delito de contrabando, las autoridades aduanales o la Guardia Nacional, según sea el caso, deben pasar las actuaciones al Ministerio Público y a la jurisdicción penal. Así lo ha determinado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia²¹.

De los delitos previstos en el Código Orgánico Tributario

1) Defraudación Tributaria.— el artículo 116 del COT señala que «Incurre en defraudación tributaria el 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», estableciendo que «La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal». Sin embargo, en caso que «la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de

devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T.), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años».

Para determinar si hubo o no defraudación tributaria, el artículo 117 del COT dispone que «se considerarán indicios de defraudación, entre otros: 1. Declarar cifras o datos falsos u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria. 2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios. 3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas. 5. Utilizar dos o más números de inscripción o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente falsos o adulterados en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo. 6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos. 7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias. 8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la Ley. 9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios. 10. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponibles o no se proporcione la documentación correspondiente. 11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen. 12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas. 13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan. 14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia. 15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal».

En relación con la defraudación tributaria, la Sala política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha establecido que «aprecia esta Sala que la defraudación tributaria no resulta una conducta dolosa per se, que presupone engaños, artificios o maniobras para conseguir un fin determinado. Por consiguiente, para que la omisión de ingresos tributarios advertida en el caso de autos pudiese ser calificada como dolosa, tan evidente como para permitir a la autoridad contralora y al juzgador revisor afirmar automáticamente la existencia de tan grave infracción a cargo de la contribuyente omisa, sin poner en riesgo la aplicación de determinados principios fundamentales y límites de la potestad sancionadora y su ordenamiento rector, necesariamente dicha conducta debía encuadrar en la tipología específica de conductas que presuponen la

intensión de defraudar... Por el contrario, de acuerdo a las actas procesales que integran el expediente y una vez se confrontaron las alegaciones y defensas opuestas por las partes, pudo el a quo advertir que la infracción imputada a la sociedad mercantil contribuyente aparece como una infracción de tipo genérico referida al incumplimiento del deber u obligación de ingresar el tributo en sentido amplio, siendo que este último supuesto representa la infracción tipificada como contravención tributaria, y así lo confirma esta alzada»²².

2) Apropiación Indevida.— el artículo: 118 del COT, prevé que «*Quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, será penado con prisión de dos (2) a cuatro (4) años*».

3) Divulgación de Información Confidencial por Funcionarios o Empleados Públicos.— el artículo 119 del COT establece que «*Los funcionarios o empleados públicos, los sujetos pasivos y sus representantes, las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente, revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres (3) meses a tres (3) años*».

Con respecto a los delitos de Defraudación Tributaria y de Falta de Enteramiento de Anticipos por parte de los Agentes de Retención o Percepción, previstos y sancionados en el COT, el Parágrafo Único del artículo 115 del COT, establece que: «*En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1 y 2 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código*».

Conclusiones

Nadie discute que la intervención del Estado en la actividad económica es legítima, sobre todo en relación con la protección de bienes generales de interés social y de bienes supraindividuales o colectivos, como es el caso de los delitos contra la Hacienda Pública, contra el Orden Público Económico y contra el Orden Socioeconómico, que incluye a los delitos tributarios, fiscales y aduanales, sin embargo, la utilización del Derecho Penal en materia económica no puede tampoco ser ilimitada e irracional, todo lo contrario, debe estar restringida a lo estrictamente ne-

cesario, si aplicamos o somos partidarios del principio de *ultima ratio*. Por ello, fuera del campo de la protección de los bienes jurídicos tradicionales, sólo debe dársele cabida a algunos nuevos bienes jurídicos que, por su carácter y trascendencia colectiva, deben también ser protegidos, especialmente como consecuencia de avances tecnológicos, económicos y financieros que lo hagan no sólo necesario, sino imprescindible, porque hayan dado lugar a nuevas y modernas formas de delincuencia que afecten seriamente la vida económica de la nación, y que no puedan ser reguladas exclusivamente por el derecho administrativo o el civil, ya que requieren y se justifica el recurrir al Derecho Penal.

Especial cuidado se debe tener también cuando se trate de bienes pertenecientes a la categoría de los intereses difusos y de los llamados bienes jurídicos intermedios, así como en relación con los delitos de peligro, muy especialmente con los de peligro abstracto, y con los llamados de peligro «intermedio», mencionados así por encontrarse situados entre los delitos de peligro concreto o efectivo y los delitos de peligro abstracto, los cuales han sido también denominados «*de aptitud*», de «*peligro potencial*» o de «*peligro hipotético*». En esos casos, sólo sería justificable la intervención penal, si el bien jurídico mediato o inmediato que pudiera ser afectado resulta indispensable para la economía del país, como sería el caso del negocio petrolero en Venezuela.

Ya Berdugo y Ferré han alertado sobre los fraudes y la corrupción existente y galopante en la administración pública y también en la privada, especialmente en relación con la materia tributaria²³, pero eso no excluye el cuidado que se debe tener para la determinación clara y precisa de las conductas a sancionar en materia tributaria y fiscal, especialmente aquellas que prevén penas restrictivas o privativas de la libertad. Y, como ya mencioné con anterioridad en este muy limitado informe, tanto con relación con el delito de contrabando, como con los otros tres delitos previstos en el COT, las situaciones y circunstancias previstas para tipificar y agravar las conductas que pudieran ser catalogadas como delictivas, son excesivamente numerosas, muy generales y además imprecisas, y pueden dar lugar, y de hecho así ha ocurrido, a abusos y arbitrariedades de parte de algunas autoridades, lo cual propicia también la corrupción y, sobre todo, las injusticias.

Notas

1 Por disposición del artículo 133 de la Constitución Nacional «*Todos tienen el deber de contribuir con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley*».

2 En Gaceta Oficial No. 37.305.

3 El anterior Código Orgánico Tributario era de 1994, y el primer Código Orgánico Tributario fue promulgado en 1982, entrando en vigencia en 1983. Antes de los referidos códigos, la materia fiscal y tributaria se regulaba a través de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la primera Ley fue aprobada el 17 de

julio de 1942, la cual fue reformada en 1944, en 1946, en 1948, en 1955, en 1961, en 1966, en 1975, en 1978, ocurriendo su última modificación en 1981, cuando fue sustituida por el Código Orgánico Tributario de 1982.

4 También denominada Defraudación Fiscal.

5 Por la falta de enteramiento de anticipos por parte del agente de retención o percepción.

6 Información ésta proporcionada por terceros independientes, en materia de precios de transferencia, por parte de los funcionarios o empleados públicos.

7 Específicamente de prisión, aunque el Código Orgánico Tributario en su Sección Cuarta (De los Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad), hace mención de que son «*penas restrictivas de libertad*», cuando de hecho la pena de prisión es privativa de libertad, no meramente restrictiva.

8 Previsto y sancionado actualmente en la Ley Sobre el Delito de Contrabando, Gaceta Oficial No. 38.327 de fecha 2 de diciembre de 2005, antes este delito se encontraba tipificado en la Ley Orgánica de Aduanas.

9 Artículo 116 del COT.

10 Artículo 118 del COT.

11 Artículo 119 del COT.

12 Sentencia No. 1345 del 25 de octubre de 2000.

13 Artículos del 37 al 47 del COPP.

14 Artículo 256 del COPP.

15 Artículo 493 del COPP.

16 Artículo 500 del COPP.

17 De reinserción y rehabilitación social.

18 Artículo 14 de la Ley Sobre el delito de Contrabando.

19 Artículo 15 de la Ley Sobre el Delito de Contrabando.

20 Idem.

21 Sentencia No. 1441 de fecha 2 de junio de 2003.

22 Sentencia No. 1216 de fecha 2 de septiembre de 2004.

23 «*Todo sobre el fraude tributario*». Barcelona. 1994.

Posteriormente Juan Carlos Ferré Olivé y otros insisten con mucha razón en ello, en las obras «Fraude y Corrupción en la Administración Pública» y «Fraude de Subvenciones Comunitarias». Ediciones de la Universidad de Salamanca. 2002.