

CADUCIDAD DE INSTAR EN EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Germán Aller ¹

SUMARIO

1. Denuncia e instancia del ofendido. 2. Análisis de la situación en el Código Tributario. 3. Incumplimiento de la condición de procedibilidad. 4. Jurisprudencia aplicable en la materia. 5. Conclusión.

1. DENUNCIA E INSTANCIA DEL OFENDIDO.

El funcionario público se halla obligado a realizar denuncia penal ante determinados hechos de apariencia delictiva observados en el campo de su actividad funcional o repartición perteneciente al Estado ². Ello en virtud de lo dispuesto por el art. 177 del Código Penal vigente, pero sin perder de vista que, conforme lo dispuesto por el art. 110 del Código Tributario, la *denuncia* de la Administración tributaria es una *instancia del ofendido*. En tal sentido, dado que no es propiamente una *denuncia* sino una *instancia del ofendido*, será un deber del funcionario público instar en la medida que haya una conducta que ataque relevantemente al bien jurídico sujeto a tutela penal y que la autoridad tributaria no tenga mejor solución por la vía administrativa, pues también entran en consideración los principios penales de subsidiariedad, *ultima ratio* y

¹ Doctor en Derecho por la Universidad de la República (Montevideo) y Doctor en Derecho por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (Madrid). Profesor Agregado (Grado 4) de Derecho Penal y Adjunto (Grado 3) de Criminología de la Universidad de la República. Profesor de Derecho Penal de la Escuela Nacional de Policía. Académico Correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (España). Presidente de la Comisión de Derecho Penal del Colegio de Abogados del Uruguay. Secretario del Instituto Uruguayo de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

² BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, 2.^a ed., Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1995, p. 75.

minimalismo.

A su vez, *denuncia e instancia del ofendido* se diferencian en que ésta es un requisito indispensable para proseguir de oficio una causa sujeta a la condición de que el ofendido demuestre interés concreto en que se lleve a cabo la acción ³ ¡y precisamente es por eso que insta!

La *instancia del ofendido* y la *acción* presentan en común que, como apuntaba CAMAÑO ROSA, ambas tienen por cometido *la incoación del sumario y la decisión sobre el objeto del proceso*, y difieren en cuanto a que la acción conlleva el impulso y el pedido de pena ⁴. La acción conlleva una pretensión punitiva y en ello se asemeja a la acusación pública o privada ⁵.

Cosa distinta ocurre con la *querella*, en la cual el titular actúa como parte propiamente dicha ejercitando plenamente el derecho de acción ⁶. En Uruguay quizá el único caso de querella penal sea en relación a los juicios por delitos contra el honor cometidos a través de un medio de comunicación social masiva cuando el Ministro Público no deduce acusación y el denunciante prosigue parificándose ofensor y ofendido.

2. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El art. 110 del Código Tributario prevé que el tipo penal de defraudación en dicha materia *se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada*. Esta condición de procedibilidad es una verdadera instancia de parte o del ofendido y no se hallaba contemplada en el originario art. 228 de la pretérita Ley n.º 13.637 de 1967, sino que fue incorporado al texto del art. 110 del Código Tributario en su primigenia redacción de 1974 indicando que la denuncia debía ser formulada por el Director General de Rentas o por el jerarca

³ CAMAÑO ROSA, Antonio, *La instancia del ofendido*, Organización Taquigráfica Medina, Montevideo, 1947, p. 80.

⁴ *Idem*, p. 20.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Idem*, pp. 75-76.

del organismo recaudador.

A su vez, la actual redacción proviene de la modificación a dicho art. 110 mediante el Decreto-Ley n.º 15.294 de 1982, que estableció en el precitado texto: *El delito ser perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria*. Por lo tanto, la doctrina y la jurisprudencia han entendido que se trata de una instancia del ofendido que está regulada por los arts. 11 y ss. del Código del Proceso Penal y que constituye una típica condición de procedibilidad ⁷.

A esta altura de los acontecimientos no se puede sostener que se trata de una mera denuncia, pues no lo respalda la interpretación del Derecho ni cuenta con apoyatura científica. No se trata de dar una simple *notitia criminis* o comunicación de posible delito, ya que textualmente requiere ser fundada y deja cierto margen de discrecionalidad a la autoridad. Ha quedado entonces laudado que el art. 110 del Código Tributario es efectivamente una instancia del ofendido, pues, siguiendo a CHÁVES: *A mi criterio, la normativa aludida no puede ser otra que la que regula la 'instancia del ofendido', la que equivale jurídicamente al término 'denuncia de parte'. Ello supone, entre otras cosas, no sólo la noticia del hecho delictuoso, sino, además, la expresión de voluntad de que el mismo sea castigado* ⁸.

Por su parte, LANGON entiende que la denuncia de la Administración tributaria: *No se debería formular si no existe una gravedad de la conducta suficientemente importante, que amerite sostener que no estamos en el caso ante un*

⁷ BERRO, Federico, *La denuncia en el delito de defraudación tributaria*, Imprenta Don Bosco, Montevideo, s/f, pp. 13-23. Del mismo autor, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 88. También, RETA, Adela, "El Derecho penal tributario uruguayo", en *Anuario de Derecho Penal*, t. III, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1979, p. 113. De la misma autora, "El delito de defraudación tributaria en la Ley n.º 15.294", en *Revista de Derecho Penal*, n.º 6, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1984, p. 56. Asimismo, CHÁVES, Gastón, "La caducidad del derecho a instar en el delito de defraudación tributaria", en *Tribuna del Abogado*, n.º 162, Colegio de Abogados del Uruguay, Montevideo, Abril-Mayo de 2009, pp. 16-18. También, FRANCO, Marcelllo, *Delitos fiscales cometidos contra la Administración Tributaria*, Carlos Álvarez-Editor, Montevideo, 2009, pp. 301-302.

⁸ CHÁVES, Gastón, "La caducidad del derecho a instar en el delito de defraudación tributaria", en *Tribuna del Abogado*, n.º 162, p. 16.

simple ilícito administrativo, sino que, por la cantidad de reproche que merece, ha adquirido naturaleza penal ⁹. Esto corrobora que el art. 177 del Código Penal no se compadece con la instancia relativa al art. 110 del Código Tributario, pues éste no obliga a la Administración a instar y, por ende, no es la simple denuncia, sino que es una instancia propia del ofendido ¹⁰. En ella el ofendido tiene discrecionalidad racional y acotada normativamente por el principio de tutela del bien jurídico de optar según el caso por realizar o no la instancia penal.

Por tratarse de un acto administrativo vertido en una resolución de la Administración estatal, siempre debe fundarse todo acto, pero en este caso particular —pese a la aparente redundancia— se destaca que el acto debe ser necesariamente fundado ¹¹.

3. INCUMPLIMIENTO DE LA CONDICIÓN DE PROCEDIBILIDAD: CADUCIDAD.

En la hipótesis de que dicha instancia o condición no se cumpla en tiempo y forma, corresponde la inmediata clausura del proceso penal, según lo dispone el art. 24 del Código del Proceso Penal. Tal como antaño afirmaban MORETTI y ARLAS, el transcurso del tiempo hace caducar el derecho a instar ¹². En efecto, BARRIOS DE ÁNGELIS enseñó que dentro de los supuestos de inadmisibilidad -a veces de nulidad- se halla la caducidad. Ésta: *es un fenómeno relativo a las situaciones jurídicas [...] La caducidad es 'la extinción de una situación jurídica activa por todos los medios distintos de su consumación, cuando es irrenunciable y relevable de oficio, debiéndose cotejar en cada caso los plazos*

⁹ LANGON, Miguel, *Código Penal. De los delitos en particular*, t. II, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2007, p. 499.

¹⁰ *Idem*, p. 500.

¹¹ BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 88.

¹² MORETTI, Raúl, *Derecho procesal penal*, t. I, Oficina de Apuntes del Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1952, pp. 211-212. También, ARLAS, José A., *Curso de Derecho procesal penal*, t. I, Oficina de Apuntes del Centro de Estudiantes de Derecho, Montevideo, 1958, pp. 239-241.

procesales perentorios ¹³. Igualmente luego ARLAS se refirió específicamente al art. 18 del actual Código del Proceso Penal entendiendo que la caducidad se refiere a dichas situaciones jurídicas activas, tales como derechos subjetivos, poder y facultades, resultando extintiva de los mismas ¹⁴.

A ello se añade que el mencionado cuerpo legal establece en su art. 18 que: *El derecho a instar caduca a los seis meses contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la ley reputa ofendida, tuvo conocimiento de él.* Al respecto, señala MAZZ que el art. 110 del Código Tributario contiene una condición de procedibilidad en tanto se trata de una verdadera instancia del ofendido a la cual se le aplican los arts. 11 y ss., y el art. 18 del Código del Proceso Penal en cuanto a la caducidad ¹⁵.

Debe establecerse entonces a partir de qué momento computar el plazo de la caducidad. En tal sentido, BERRO, BARRERA, PEREIRA y PREZA entre otros, entienden que, una vez cumplidos los requisitos de los arts. 46 y 60 del Código Tributario, la Administración queda en condiciones de instar. Por lo tanto, desde entonces comienza a correr el plazo de seis meses previsto en el art. 18 del Código del Proceso Penal ¹⁶.

De todos modos, si no se siguiese el criterio de contabilizar el plazo a partir de la vista dispuesta por el art. 46 del Código Tributario, debe entonces hacerse desde la vista personal al administrado contemplada en el art. 76 del Decreto n.º 500/91 o desde el primer informe de los funcionarios del organismo

¹³ BARRIOS DE ÁNGELIS, Dante, *Teoría de los actos procesales*, Depalma, Buenos Aires, 1979, pp. 186-187.

¹⁴ ARLAS, José A., *Curso de Derecho procesal penal*, t. I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1983, p. 206.

¹⁵ MAZZ Addy, *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, t. I, vol. 2, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2007, p. 636.

¹⁶ BERRO, Federico, *La denuncia en el delito de defraudación tributaria*, pp. 63-64. También, BARRERA, Jorge, y PEREIRA, Mario, *La defraudación tributaria*, 2.ª ed., Amalio M. Fernández, Montevideo, 2008, pp. 56-57. Asimismo, PREZA RESTUCCIA, Dardo, "Los delitos tributarios", en *Revista del Instituto Uruguayo de Derecho Penal*, Amalio M. Fernández, Montevideo, 1988, pp. 70-71.

recaudador dirigido al superior inmediato constatando la maniobra ¹⁷.

En similar sentido se ha pronunciado CHÁVES, expresando que *la consecuencia de la omisión de presentación tempestiva de la denuncia o instancia, que es su caducidad, debe relevarse, de conformidad al art. 24 CPP, como una falta de los presupuestos de la acción* ¹⁸. Ello se sustenta en el texto del mencionado art. 24 del Código del Proceso Penal: *Si el ejercicio de la acción penal está condicionado por la Constitución o la ley a la previa realización de una determinada actividad o a la resolución judicial o administrativa de una cuestión determinada, procede la inmediata clausura del proceso penal siempre que se compruebe la inexistencia de dicho presupuesto.*

4. JURISPRUDENCIA APLICABLE EN LA MATERIA.

Los autores citados en los párrafos anteriores se refieren concretamente al dictamen del entonces Fiscal Enrique MÖLLER (Fiscalía de 4.º Turno), con el cual sentó doctrina y jurisprudencia al establecer en su vista n.º 613 de fecha 24 de abril de 2006, en asunto tramitado ante el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal de 2.º Turno, que: *Una vez detectada la presunta maniobra, es a partir de allí que el plazo comienza a correr. ¿A través de qué acto se traduce ese conocimiento? A nuestro juicio, con el primer informe o comunicación del o los funcionarios actuantes que constataron la maniobra, dirigido a su superior inmediato [...] A partir de la fecha de dicho documento, se computarán los 6 meses para que la Administración comunique, mediante resolución fundada al Juez penal. Ello tiene la ventaja de evitar especulaciones por parte del organismo en cuanto a decidir cuándo presentar denuncia. Deberá hacer uso de esta potestad en el lapso de los 6 meses.*

Asimismo, acerca del cómputo del plazo para la caducidad, la Sala del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1er. Turno, en su sentencia n.º 96 de fecha 20 de abril de 2009 redactada por el Ministro Alberto REYES, validó el

¹⁷ BARRERA, Jorge, y PEREIRA, Mario, *La defraudación tributaria*, p. 59.

¹⁸ CHÁVEZ, Gastón, "La caducidad del derecho a instar en el delito de defraudación tributaria", en *Tribuna del Abogado*, n.º 162, p. 18.

criterio antedicho respecto de que el mismo es de seis meses y que comienza a correr en *el momento que el Director de Rentas confirió vista del art. 46 del CT*, puesto que dicho Código indica que: *Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del organismo recaudador, se dará vista al interesado con término de quince días para deducir defensas y producir pruebas.*

5. CONCLUSIÓN.

Tratándose de cuestiones litigiosas entre el Estado a través de la Dirección General Impositiva y el ciudadano, corresponde prodigar las máximas garantías al justiciable, ya que se trata de la Administración contra un ciudadano, sabiéndose que ya de por sí este último actúa en franca desventaja frente al poder estatal.

Asimismo, ha quedado consolidada la posición acerca de que el art. 110 del Código Tributario ha establecido como condición de procedibilidad una instancia del ofendido (que es la Hacienda Pública o Fisco).

Por último, en cumplimiento del art. 18 del Código del Proceso Penal, el plazo de caducidad de seis meses debe ser computado desde la fecha de comisión del delito o desde que se detecte por parte de la Administración la conducta encartable en el art. 110 del Código Tributario.