

PARADIGMAS Y CARACTERES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO ¹

Marccello H. Franco ²

Hemos de ingresar al estudio de aquellos principios cuya aplicación se circunscribe al ámbito específico del Derecho penal común y en consecuencia se trasladan íntegramente al Derecho penal tributario.

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

De modo tal que serán de recibo en el Derecho penal tributario todos los principios y las categorías intradogmáticas y formales propias del Derecho penal común, principalmente aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectiva de los derechos de la persona humana ³.

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

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

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

Se trata de conformar un cúmulo sistemático de principios liberales y democráticos cuyo ámbito de aplicación ultrapasa el propio de la materia

¹ Para la elaboración de este artículo he contado con el apoyo, asesoramiento y orientación de mi querido profesor y amigo personal don Raúl Cervini Sánchez a quien agradezco expresamente por ello.

² Profesor Adscripto, Ayudante (Grado 1) de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad de la República.

³ Moccia, Sergio, “Riflessioni Di Politica Criminale E Di Tecnica Della Legislazione Per Una Riforma del Diritto Penale Tributario”, en *Diritto Procesal Penal*, 1993, pp. 123 y ss.

penal tributaria para servir de fundamento integral a un orden jurídico sustancialmente democrático.

En síntesis, se trata de establecer lo que el profesor JUAREZ TAVARES denomina "...una red de principios penales democráticos..." aplicables a todas las gamas de ilícitos inclusive a la materia tributaria ⁴.

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

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

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

Por consiguiente, un enfoque en clave de eficiencia y garantías del Derecho Penal Tributario presupone un vínculo continuo con los Principios y con las categorías intradogmáticas y formales del Derecho Penal Común, principalmente con aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectiva de los derechos de la persona humana.

Como hemos adelantado, la más prestigiosa doctrina penal de corte garantista confirma esta postura ⁵.

La adopción de dichos principios, que son principios dogmáticos rectores de la actividad estatal, importa una sumisión del poder público a las

⁴ Juarez Tavares, Marcelo, "Principios formales e intradogmaticos de cooperación judicial penal internacional en el protocolo del MERCOSUR", editado por Revista de los Tribunales, San Pablo, 2000, pp. 171 y ss.

⁵ Moccia, Sergio, "...Riflessioni di politica criminale...", op cit ut supra, pp. 123 y ss; "...Considerazioni de lege ferenda....", op cit ut supra, p. 415; Paliero, Carlo Enrico, "Metodologie de lege ferenda....", op cit ut supra, pp. 510 y ss; Lo Monte, Elio, "Pincipios....", op cit ut supra, p. 4 y ss; Pedrazzi, Cesare, "...Profili problematici del diritto penalee d'impresa", en *Riv. Trim. Dir.Pen.Ec*, 1988, p. 160 y ss; Pisani, Michele, "Delitti de frode fiscale: Le nozione de elementi Pasivi Fittizi Nelle Fatture Soggettivamente Inesistenti", en *Fisco*, 2004, pp. 6667 y ss.

garantías concretas de respeto a la libertad individual y a la estructura democrática del Estado.

Se procura, en definitiva, establecer lo que JUAREZ TAVARES denomina una red de Principios Penales Democráticos, aplicables a todas las variedades de ilícitos, inclusive al área penal tributaria.

Es efectivamente difícil establecer una sistematización de esos principios, porque no son únicamente preceptos del Derecho Penal, sino fundamentos para un orden jurídico democrático.

Son, antes que nada, preceptos político-jurídicos, de estructuración del Estado y del orden jurídico, a los cuales se deben subordinar tanto la creación legislativa como las actitudes de los poderes ejecutivo y judicial.

Analicemos por su orden estos principios:

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

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

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

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

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

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

2) TUTELA DEL BIEN JURIDICO U OBJETIVIDAD JURIDICA.

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

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

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

Como bien señala CERVINI la construcción de un tipo penal no sigue un procedimiento puramente casual. El legislador al considerar una conducta como prohibida lo hace teniendo en cuenta su realidad social, su conflictividad que implica la consideración del disvalor que ella tiene en sí misma y en su manifestación (disvalor de acto) y en la producción de sus efectos (disvalor de resultado) ⁶.

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

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

En el caso de los delitos fiscales consideramos que el bien jurídico esta en el interés del Estado de recaudar tributos engrosando así las arcas

⁶ Cervini, Raúl, Contribución Inédita Para Revista Arbitrada (Texto Revisado), Universidad Católica del Uruguay, Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Democrático Social de Derecho.

publicas de modo tal que la mayor o menor ofensividad o dañosidad de una conducta se medirá teniendo en cuenta dicha finalidad estatal.

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

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

La represión tributaria ejercitada en el ámbito penal debe circunscribirse únicamente a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscalmente relevantes.

Se trata que el Derecho penal tributario solo albergue aquellas conductas potencialmente ofensivas para lesionar el Derecho del Estado, consagrado constitucionalmente, de percibir los tributos (*ofensividad de las conductas*).

El Derecho penal solo debe intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables al bien jurídico ⁷.

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

El Principio liberal del bien jurídico (“*nullum crimen, nulla poena sine injuria*”) supone un complemento fundamental para el principio de legalidad.

Según el mismo, es función esencial del Derecho penal la protección de bienes jurídicos, ya que no hay delito sin ofensa, como lesión o como puesta en peligro, del bien jurídicamente protegido.

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

⁷ Roxin, Claus, “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en Problemas Básicos de Derecho Penal, Traducción Luzón Peña, Editorial Reus, Madrid, 1976, pp. 200 y ss.

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

Uno de los mecanismos de limitación reside precisamente en el principio de ofensividad.

Expresa FERRAJOLI que el referido principio tiene el valor de un criterio polivalente de minimización de las prohibiciones penales.

Eso equivale a un principio de tolerancia tendencial de la desviación, idóneo para reducir la intervención penal a un mínimo necesario y, con ello, reforzar su legitimidad y fiabilidad, pues si el Derecho Penal es un remedio extremo, deben estar privados de toda relevancia jurídica los hechos de mera desobediencia, degradables a la categoría del daño civil en lo que refiere a los perjuicios reparables y al ámbito de los administrativo sancionador en la medida en que lesionen bienes considerados como no esenciales o que son, sólo en abstracto, presumiblemente peligrosos ⁸.

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

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

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

En el fondo de toda norma con cerne constitucional, derivada de la protección a la dignidad de la persona humana y de los objetivos fundamentales del Estado Democrático Social de Derecho, subsiste, como

⁸ Ferrajoli, Luigi: “Derecho y Razón: Teoría del Garantismo Penal”, Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 479.

principio implícito la protección del bien jurídico, tomado en sentido de objeto concretamente aprehensible ⁹.

La construcción de un tipo no sigue un procedimiento puramente causal.

El legislador, al considerar una conducta como prohibida, lo hace teniendo en cuenta su realidad social, su conflictividad. Esto implica la consideración del disvalor que ella tiene en sí misma, en su manifestación (disvalor de acto) y en la producción de sus efectos (disvalor del resultado).

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

En el caso de los Delitos tributarios, las reflexiones sobre el bien jurídico tutelado redimensionan su importancia. Si se considera que el bien jurídico está en el interés público en el cobro de los impuestos, la categoría de la ofensividad se medirá en relación a dicha finalidad.

Si se identifica al patrimonio del Estado como bien jurídico legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria tendremos que el daño se aprecia concretamente en la limitación causada al bien o a su funcionalidad.

3) PRINCIPIO DE NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LA PENA.

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

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

⁹ Hassemer, Winfried, "Theorie Und Soziologie Des Verbrechens, Ansatze Zu Einer Praxisorientierten Rechtsgutslehre", Frankfurt Am Main, Europaische Verlagsanstalt, 1973.

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

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

El conocido aforismo "...nullum crimen sine legge, nullum pena sine legge..." explicita que es resorte exclusivo de la ley nacional en consonancia con los principios constitucionales y al amparo de estos la existencia, determinación de la naturaleza de las penas y la cuantía de las mismas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4) PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY O LEGALIDAD.

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

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

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

La ley es la única fuente de delitos y de penas (“nullum crimen, nulla poena sine lex scripta”). El principio se concreta como monopolio normativo a

cargo del poder legislativo, es decir, la creación de delitos y de penas es monopolio exclusivo del parlamento.

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

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

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

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

5) PRINCIPIO DE LA NECESARIA OBSERVANCIA DE LA ESTRUCTURA TIPICA.

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

Es por ello que una manifestación del garantismo penal supone la configuración de estructuras típicas acuñadas en tipos cerrados y susceptibles de ser percibidas y comprendidas por los sujetos de la relación

jurídica tributaria evitándose así los desbordes propios del actuar discrecional de la administración fiscal ¹⁰.

El denominado principio de determinación o de tipicidad (“*nullum crimen, nulla poena sine lex certa*”) busca concretar la certeza a la que tiende el penalismo liberal y tiene relación con el principio de reserva legal consagrado por la Constitución Nacional.

El mandato de determinación se refiere a la formulación de los tipos y exige la regulación taxativa de los delitos y de las penas, es decir, la descripción exhaustiva de las conductas punibles y su pena correspondiente a través de su tipificación.

6) PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN.

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

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

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

7) SUBSIDIARIEDAD.

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

¹⁰ Lo Monte, Elio, “Principios de Derecho Penal Tributario”, Editora B de F de Julio César Faira, Editor, Montevideo - Buenos Aires, 2006, pp. 132 y ss.

8) FRAGMENTARIEDAD.

El Derecho Penal no pretende alcanzar con sus efectos a toda la gama de conductas ilícitas, sino solo aquellas que constituyen ataques intolerables en contra de bienes jurídicos cuya subsistencia es capital para la preservación de la convivencia pacífica. Lo que se castiga son nada más que fragmentos de lo antijurídico.

No todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena, por el contrario, sólo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su empleo.

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

9) PRINCIPIO DE PERSONALIDAD.

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

Las excepciones deben ser analizadas en cuanto a su alcance para apreciar si pueden ser idóneas o no para desvirtuar el contenido del principio general.

Las excepciones al principio general deben estar taxativamente enumeradas y ser de interpretación y aplicación restrictiva ya que no puede por vía del incremento desmedido de excepciones provocar un debilitamiento relevante de aquel.

10) NECESIDAD DEL ELEMENTO SUBJETIVO EN EL SUJETO ACTIVO.

El elemento subjetivo es de existencia necesaria en el responsable de un ilícito para que este pueda ser sancionado.

Este es un axioma propio del Derecho penal liberal de base subjetiva que recoge nuestro orden jurídico penal en el artículo 18 del Código Penal.

Si bien el principio de culpabilidad constituye el eje central de nuestro sistema penal de base eminentemente subjetivo, el Código Tributario Patrio no ha consagrado la exigencia del elemento subjetivo en forma expresa aunque un estudio detallado de las disposiciones contenidas en éste permite

inferir que el referido elemento subjetivo debe estar presente para que pueda imponerse una sanción.

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

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

- No podemos dejar de mencionar dos principios intradogmáticos con clara tendencia descriminalizadora que consideramos fundamentales: a) como consecuencia del principio de subordinación constitucional del Derecho tributario entendemos que deben descriminalizarse aquellas conductas previstas en los textos penales tributarios que sean manifiestamente contrarias a claros e inequívocos preceptos constitucionales; d) debe existir una necesaria adecuación de las disposiciones propias del Derecho penal fiscal a los textos internacionales, sean bilaterales o multilaterales, en materia tributaria, incorporados al ordenamiento jurídico interno por ratificación legal con la sola salvedad que estos no contradigan el Orden público interno o internacional del Estado ¹¹.

11) DERECHO PENAL DE ACTO Y NO DE AUTOR.

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

¹¹ Cervini, Raúl, "Los Procesos de Decriminalización", pp. 125 y ss.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De esta manera podemos definir, siguiendo a FONTÁN BALESTRA, a la acción o conducta como el movimiento corporal voluntario, que mediante

una relación causal produce una modificación del mundo exterior perceptible de ser apreciado por los sentidos, que se denominan resultados.

Los elementos de la acción o conducta son: movimiento corporal voluntario, es aquel realizado por el sujeto con ánimo de realizarlo y que no haya habido ningún factor o elemento ajeno a él, que lo haya impulsado.

El resultado es la modificación del mundo exterior susceptible de ser apreciado por medio de los sentidos.

La relación causal es el vínculo entre el movimiento corporal y el resultado.

De acuerdo con este principio se debe asegurar que sólo se exija responsabilidad penal tributaria por conductas externas y concretas.

La principal consecuencia de esta premisa fundamental es la consagración de la impunidad del mero pensamiento.

Las actitudes o decisiones que no se plasmen en una conducta externa han de quedar libres de cualquier responsabilidad penal, ni la disposición genérica de evadir, ni las actitudes o decisiones que no trascienden al exterior.

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

La culpabilidad es el último y decisivo fundamento de la pena, ya que contiene la participación subjetiva en su plenitud valorativa (acto interior reprochable), convirtiendo el puro hecho (ejemplo, la muerte de un hombre) en un hecho humano susceptible de valoración ético social.

La culpabilidad en este proceso es su esencia misma de la concreta responsabilidad penal, ya que como indica STRATENWERTH el hecho que el individuo tenga que responder por su hacer u omitir como persona, es una de las reglas fundamentales de nuestro orden social.

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

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

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

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

En lo que refiere al tema en análisis, compartimos el pensamiento de MOCCIA ¹² y LO MONTE ¹³, conspicuos exponentes de la doctrina italiana, fuente inagotable en la materia, en el sentido de que los delitos tributarios sólo deben ser imputados a título doloso.

16) PRINCIPIO DE OBSERVANCIA DE LA TAXATIVIDAD.

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

El principio de taxatividad como realización garantista del canon de fragmentariedad, impone que se formulen figuras muy claras, comprensibles para todos los contribuyentes y cerradas, para evitar los excesos de discrecionalidad de la administración y de los jueces, en atención a la tutela de la libertad del individuo ¹⁴.

17) PRINCIPIO DE LA RACIONALIDAD DEMOCRÁTICA.

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

¹² Moccia, Sergio, “Riflessioni Di Politica Criminale...”, Op. Cit. Ut. Supra, p. 126.

¹³ Lo Monte, Elio “Principios del Derecho Penal Tributario”, Editora B de F de Julio César Faira Editor, Montevideo - Buenos Aires, 2006, pp.18, 95 y ss.

¹⁴ Idem anterior.

En el ámbito del Derecho Penal Tributario, de un modo u otro, la racionalidad democrática legislativa penal supondría el punto de llegada de una teoría de la argumentación jurídica, a desarrollar en el plano del proceder legislativo penal, que garantiza decisiones legislativas susceptibles de obtener amplios acuerdos sociales por su adecuación integral a la realidad social en que se formulan y con la cual interactúa ¹⁵.

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

Se trata de asegurar lo más posible en el ámbito jurídico penal tributario una respuesta positiva a una serie de exigencias mutuamente entrelazadas planteadas a la norma:

a) Que el mandato o la prohibición sean susceptibles de ser cumplidos, satisfaciendo así la función de la norma como directiva de conducta, o sea, que luzca como seriamente presumible que el directo cumplimiento de la norma produzca los efectos de tutela perseguidos.

b) Que la aplicación contrafáctica de la norma va a producir indirectamente esos mismos efectos de tutela.

c) Que se va a estar en condiciones de reaccionar al incumplimiento del mandato o la prohibición mediante la aplicación coactiva de la ley, satisfaciendo así su función como expectativa normativa, en todo caso manteniendo su aplicación dentro del marco de garantías inherentes al Estado Democrático Social de Derecho.

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

Actualmente, en el plano político criminal el aspecto más significativo de la subsidiariedad se encuentra en la efectividad de la intervención estatal. Precisamente, la expresión “subsidiariedad en concreto” expresa el dato según el cual la intervención penal sólo se debe activar después de haberse creado otros instrumentos alternativos de control, como pueden ser

¹⁵ Díez Ripollés, José Luis, “La Racionalidad de las Leyes Penales”, Editorial Trotta, Madrid, 2003, pp. 86 y ss.

mecanismos de frecuente control preventivo, indicaciones explicativas, procedimientos de reinserción en la legalidad, etc.

Sólo después de haber accionado esas medidas de ataque diversas a lo penal y después de haberse verificado en el campo la insuficiencia de tales medios alternativos, se justificará el recurso al sistema penal. De esta manera el Principio de subsidiariedad, al vincularse con el de efectividad requiere también las soluciones alternativas que se inspiren en parámetros de evaluable efectividad ¹⁶.

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

En el ámbito específico del Derecho Penal Tributario, una vez identificado el elemento lógico-objetivo que preside su tutela, no será lícito que el legislador desatienda ese elemento, por tratarse de un fundamento positivo al contenido ético de esos actos.

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

De ello resultan efectos inmediatos, como la imposibilidad de que subsistan normas coercitivas de texto absolutamente confuso, la necesidad de utilización de una terminología jurídica compatible en el entendimiento de los ciudadanos de los respectivos países, el reconocimiento de la conducta humana exteriorizada como objeto exclusivo de regulación de la norma penal incriminatoria, la necesidad de diferenciación para hacer posible la armonía social entre las diversas conductas incriminadas y sus elementos estructurales. Por ello, entre otros factores, se propende a que los delitos tributarios no sean punibles a título de tentativa. Este criterio está fundado en razones de política criminal y social, conducentes a la rectificación en el actuar del contribuyente hacia la legalidad ¹⁷.

¹⁶ Severin, Louis W, "Recent Developments...", Op. Cit. Ut. Supra, pp. 79 y ss.

¹⁷ Cervini, Raúl, Contribución Inédita Para Revista Arbitrada (Texto Revisado) Universidad Católica del Uruguay Principios del Derecho Penal Tributario en el Estado Democrático Social

20) PRINCIPIO DE LESIVIDAD.

Las acciones privadas de las personas que de ningún modo atacan al orden público, ni a la moral pública y tampoco perjudican a los terceros, están absolutamente exentas de la autoridad de los jueces.

Con ello se otorga prevalencia a la moral individual por encima de la política moral del Estado.

Ya decía el maestro ZAFFARONI "...el Estado que pretende imponer una moral es inmoral, porque el merito moral es producto de una elección libre frente a la posibilidad de elegir otra cosa: carece de merito el no pudo hacer algo diferente..."¹⁸.

Por esta vía se consagra la libertad como pilar del Estado de Derecho y límite material al ejercicio del poder punitivo de éste, "la libertad para hacer lo que se quiera sin más límite que la libertad de los otros"¹⁹.

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

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

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

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

de Derecho.

¹⁸ Zaffaroni, Eugenio; Alagia, Alejandro; y Slokar, Alejandro, "Derecho Penal, Parte General", 2ª Edición, Buenos Aires, Ediar, 2002, p. 127.

¹⁹ Silvestroni, Mariano, "Teoría Constitucional del Delito", del Puerto, Buenos Aires, 2004, p. 145.

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

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

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

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

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

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

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

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