

CONSIDERACIONES ACERCA DE LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN LA LEY PENAL URUGUAYA

Germán Aller ¹

SUMARIO

1. El tipo penal de defraudación tributaria. 2. La elusión tributaria. 3. Imputación de delito. 4. Reflexión final.

1. EL TIPO PENAL DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

El proyecto de Código Tributario de 1959 contenía una descripción típica que tuvo cierto arraigo en la Ley n.º 12.804 del 30 de noviembre de 1960.

El delito de defraudación tributaria fue incorporado a nuestro ordenamiento penal por el art. 228 de la Ley n.º 13.637 del 21 de diciembre de 1967, no diferenciándolo de la infracción tributaria (prevista en el art. 96 del C.T.) establecida por el art. 375, nal. 3.º de la Ley n.º 12.804 y que es similar al actual contemplado en el Código Tributario (C.T.).

En su lejano comienzo en 1967, el tipo penal era de daño, puesto que requería ejecutar *un acto fraudulento* intencional. El art. 112 del proyecto de Código específico en la materia tributaria de 1970 mantuvo el delito, pero cambió la acción nuclear típica, pasando de ser un delito de daño a uno de peligro, puesto que requería la inducción en error a la Administración mediante engaño. Ya entonces VALDÉS COSTA — principal redactor del Código Tributario — se manifestó contrario a legislar penalmente sobre la defraudación tributaria:

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 Española de Legislación y Jurisprudencia. 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.

*Creemos que en nuestros países todavía no es aconsejable establecer esta responsabilidad penal en caso de defraudación, por diversas razones que hemos expuesto en el Modelo de Código*². Ello sin perjuicio de admitir una forma restringida de punir ciertas conductas defraudatorias³.

El texto del Código Tributario del 29 de noviembre de 1974 (Decreto-Ley n.º 14.306) contempló en su art. 110 el delito de defraudación tributaria como un tipo penal de daño, pues requería un enriquecimiento indebido de parte del agente de la conducta desaprobada y consagraba al fraude como medio para dicho fin.

Este artículo fue modificado por el art. 23 del Decreto-Ley n.º 15.294 del 23 de junio de 1982, legislándose la actual redacción, con la cual la conducta imputable pasó a ser de peligro en vez de daño, dado que la acción típica es *proceder con engaño*⁴. Con esta modificación se agravó la figura delictual, tornándola desmedida y sumamente amplia, al punto de establecer una denuncia preceptiva por parte de la Administración tributaria.

La única manera de contener el alcance de un tipo penal de este tenor es someterlo a parámetros estrictamente normativos y delimitarlo mediante la noción del bien jurídico, pues de lo contrario se volvería una rechazable responsabilidad penal objetiva (prohibida por el párrafo final del art. 18 del Código Penal).

Si el medio típico se transforma en el núcleo del delito, esto es, *proceder con engaño*, entonces tal conducta debe ser delimitada estrictamente. Así las cosas, si bien el art. 110 del Código Tributario no requiere una puesta en escena como la necesaria para tipificar la estafa prevista en el art. 347 del Código Penal, igualmente el aspecto fundamental en uno y otro ha de ser el elemento

² VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly; y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, *Código Tributario de la República Oriental del Uruguay*, Amalio M. Fernández, Montevideo, 1991, p. 443.

³ *Ibidem*.

⁴ LANGON, Miguel, *Código Penal. De los delitos en particular*, t. II, Universidad de Montevideo, Montevideo, 2007, p. 498.

subjetivo del tipo, el cual debe ser normativamente restringido a la finalidad directa de producir un efectivo menoscabo al bien jurídico contemplado en cuanto a la tutela de la recaudación de tributos por parte de la Hacienda Pública. En consecuencia, el elemento subjetivo, pese a tratarse de un delito de peligro, debe relacionarse a la posibilidad concreta de lesionar el bien jurídico en cuestión.

A lo dicho se agrega una última consideración concerniente a que -siguiendo a BERRO- la concurrencia de responsabilidades en materia tributaria conlleva en Uruguay una hipótesis de violación al principio *ne bis in idem*, en tanto que: *El Derecho tributario consagra una de las excepciones más flagrantes a este principio por el método de calificar unos ilícitos como 'infracciones tributarias' y a los mismos hechos, algunas veces, como 'delitos tributarios'* ⁵.

En efecto, el art. 96 del Código Tributario impone pena de multa a quien cometa dicha infracción y, a la vez, la misma conducta puede constituir también el tipo penal de defraudación tributaria previsto en el art. 110 de dicho Código implicando una pena reclusoria. Se ha dicho que esta duplicidad de castigos obedece a la diferenciación de la entidad de la conducta, pero si se dan los supuestos necesarios y la subsunción es correcta, entonces no deberían duplicarse las tipificaciones y el castigo a criterio del organismo que lleve a cabo la labor recaudatoria, sino unificarlo todo en un solo tribunal ⁶.

Para inhibir tales extremos contrarios a la esencia del Derecho liberal deben aplicarse cabalmente los principios penales de legalidad, culpabilidad, tipicidad, certeza jurídica, irretroactividad, caducidad y presunción de inocencia, puesto que estos y otros principios cardinales son receptados por el Código Tributario a través del citado art. 109. En tal sentido, se comparte lo expresado por BERRO al respecto: *Estamos convencidos de que un régimen sancionatorio que no respete los principios básicos creados por el Derecho penal para la*

⁵ BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, 2.^a ed., Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1995, p. 32.

⁶ *Ibidem*.

*defensa del imputado, no tiene por consecuencia la creación de un Derecho especial o autónomo sino simplemente lo convierte en un Derecho penal con grandes posibilidades de ser arbitrario*⁷.

2. LA ELUSIÓN TRIBUTARIA.

Con meridiana claridad conceptual explicaba VALDÉS COSTA: *La doctrina está de acuerdo en que los particulares tienen derecho a elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso fiscales, cuando esta posibilidad es admitida expresa o tácitamente por el derecho tributario*⁸. En tales hipótesis el administrado opta lícitamente por no caer en el hecho generador del tributo y así estar ante una elusión.

Parafraseando a LANGON: *La mera elusión de tributos (el no pago de ellos), no es delito, sino que, para que lo haya es necesario el fraude, el proceder engañoso, respecto de la administración o de los funcionarios que por ella actúen*⁹.

A diferencia de la elusión —que es una conducta legítima del ciudadano — la evasión es ilícita por producir un perjuicio indebido a la Administración tributaria. La evasión constituye una violación al deber jurídico de pagar los tributos y requiere la finalidad de cometer la infracción, dada por el propósito de beneficiarse ilegítimamente y la conciencia de la antijuridicidad de la conducta¹⁰. Esto último en mérito a que la defraudación como resultado previsible no previsto no es incriminable a título de culpa en nuestro ordenamiento positivo, así como tampoco lo es la mera omisión, ya que el tipo penal requiere un hacer directo y conciente.

En la elusión se produce un ahorro impositivo (*tax avoidance*) de carácter lícito, pues el Derecho tributario lo ha previsto de esa forma. Ella es una manera

⁷ *Idem*, p. 35.

⁸ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de Derecho tributario*, 2.^a ed., Temis, Bogotá, 1996, p. 285.

⁹ LANGON, Miguel, *Código Penal. De los delitos en particular*, t. II, p. 498.

¹⁰ BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 89.

ajustada a Derecho de lograr los mismos beneficios económicos de otras actividades lucrativas gravadas, pero sin llegar a caer en la tipificación de un tributo determinado o, en su defecto, obteniendo un monto menor a tributar ¹¹. Con relación a la elusión señala BERRO que *La doctrina uruguaya, desde antes de mediados de siglo entiende que es una actitud legítima* ¹².

Debe tenerse en cuenta que el particular es libre de lograr los resultados económicos más favorables no contrarios a la ley. El ciudadano no está obligado a buscar generar mediante sus ingresos el mayor beneficio para las arcas del Fisco cuando la ley le permite no caer en el hecho generador del tributo. Las personas están legitimadas a organizar sus actividades privadas y comerciales de manera que la carga tributaria tenga la menor incidencia posible en sus economías, así como nadie tiene el deber moral ni cívico de quedar obligado a hacer lo más conveniente para el enriquecimiento de la Hacienda del Estado. Lo dicho es avalado por tributaristas de la talla de VALDÉS COSTA, POSADAS BELGRANO, ARAÚJO FALÇAO y LEROUGE ¹³.

Destaca BERRO: *Cuando un sistema tributario se anticipa a una posible elusión y realiza la construcción tributaria correspondiente, desplaza el fenómeno elusión y pasa a una hipótesis de economía de opción. Esa previsión alternativa y expresa, da legitimidad tributaria a las opciones, permitiendo de esa manera que los particulares usen la vía que más les convenga desde su punto de vista (economías particulares, inversiones, lugar geográfico, administración separada, características empresariales, etc.)* ¹⁴.

Obsérvese que el Estado tiene el poder-deber de imponer tributos creando normas restrictivas y sancionatorias. Esa discrecionalidad debe tener como contracara la liberalidad de no aplicarlas en casos concretos y crear

¹¹ *Ibidem*.

¹² BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, reimp. de la 2.^a ed., Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2007, p. 166.

¹³ BERRO, Federico, *Los ilícitos tributarios y sus sanciones*, p. 89.

¹⁴ *Idem*, p. 90.

mecanismos elusivos, gravando –al decir de BERRO– *de diversa forma bienes de la misma naturaleza puestos en situaciones distintas. Lo que no puede es desconocer sus propias normas al vaivén de una mayor recaudación en el caso concreto, haciendo ilusoria la seguridad de haber usado los institutos que el mismo Estado creó* ¹⁵.

3. IMPUTACIÓN DE DELITO

Quien no crea ni aumenta un riesgo prohibido penalmente relevante que se realice en el resultado (imputación objetiva al tipo y del resultado) ¹⁶, ni lleva a cabo un comportamiento típico desaprobado (imputación objetiva de la conducta) ¹⁷, no efectúa la acción u omisión descrita en el tipo penal y, a la postre, no le es atribuible reproche. En consecuencia, se desplaza dentro del riesgo permitido y se deben aplicar en su favor los principios de confianza y de prohibición de regreso, por los cuales no puede objetivamente imputársele el delito ¹⁸. Según viene de decirse, tal comportamiento no es reprochable y, así las cosas, no hay una actuación típica atribuible, puesto que se carece de acción.

Asimismo, el otro nivel conductual a sopesar es el elemento subjetivo de la persona en relación al tipo penal de referencia; es decir, la imputación subjetiva ¹⁹. Si no hay dolo (directo, indirecto ni eventual según el caso) ni previsión legal para el obrar imprudente, entonces no existe tipicidad de la

¹⁵ *Idem*, p. 91.

¹⁶ ROXIN, Claus, „Gedanken zur Problematik der Zurechnung im Strafrecht“, en *Strafrechtliche Grundlagenprobleme*, Walter de Gruyter, Berlín, 1973, pp. 126-146. Versión en español, “Reflexiones sobre la problemática de la imputación en el Derecho penal”, en *Problemas básicos del Derecho penal*, Reus, Madrid, 1976, pp. 131-146.

¹⁷ JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en Derecho penal*, trad. Manuel Cancio Meliá, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1996, p. 21. También, FRISCH, Wolfgang, “Delito y sistema del delito”, en AA.VV., *El sistema integral del Derecho penal*, trad. Ricardo Robles Planas, Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 195 y ss. Asimismo, CANCIO MELIÁ, Manuel, “Aproximación a la teoría de la imputación objetiva”, en *La imputación normativa del resultado a la conducta*, en conjunto con DÍAZ-ARANDA, Enrique, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, 2004, p. 21.

¹⁸ JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en Derecho penal*, p. 49.

conducta del sujeto por carecer del requerido elemento subjetivo del tipo. Por ende, la conducta no es subjetivamente típica ni reprochable porque no ha existido dolo en la actuación (imputación subjetiva) y, como es sabido, el tipo subjetivo de defraudación tributaria no admite la tipificación culposa.

En relación a la culpabilidad, quien obra motivado en la norma que lo autoriza a actuar de una determinada forma no debe ser imputado de delito ²⁰. Además, en tal extremo no resulta exigible ni esperable otra conducta por parte de quien se desplaza en el ámbito de libertad y de organización de vida propios de un sistema liberal de Derecho con su específica manifestación en lo tributario.

4. REFLEXIÓN FINAL.

El Estado debe respetar las parcelas lícitas de actuación del ciudadano por más que la norma pueda eventualmente considerarse injusta o inapropiada, máxime si se dan supuestos de, por ejemplo, una legítima elusión del hecho generador del tributo. No debe concebirse al Estado como el *Leviathan* hobbesiano (1651) o el *homo homini lupus* del comediante griego PLAUTO en su *Asinaria* (“La comedia de los asnos”) ²¹, también empleado por HOBBS en su *De Cive* (1642) ²². Ello significa que no hay reprochabilidad ni culpabilidad en el comportamiento de quien no defrauda expectativas cognitivas racionales ajustadas a Derecho ni efectúa una deficiente comunicación mediante un

¹⁹ MIR PUIG, Santiago, “Significado y alcance de la imputación objetiva en Derecho penal”, en AA.VV., *Modernas tendencias en la Ciencia del Derecho penal y en la Criminología*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 2001, p. 399. También, DÍAZ-ARANDA, Enrique, “Imputación normativa del resultado a la conducta”, en *La imputación normativa del resultado a la conducta*, en conjunto con CANCIO MELIÁ, Manuel, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, p. 47. Asimismo, RIGHI, Esteban, *La imputación subjetiva*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, *passim*.

²⁰ CAIROLI, Milton, *El Derecho penal uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales*, t. I, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2000, pp. 278-281.

²¹ PLAUTO, “La comedia de los asnos” [*Asinaria*], en *Comedias*, t. I, Gredos, Madrid, 1992, p. 138.

²² HOBBS, Thomas, *El ciudadano* [*De Cive*], Trotta, Madrid, 1999, p. 2.

comportamiento contrario a la norma que no lesiona bienes jurídicos ²³.

El Derecho penal garantista –consagrado por nuestra Constitución– requiere una significativa afectación al bien jurídico objeto de tutela, relegando todas las menores al ámbito estrictamente ajeno al Derecho penal; esto es, lo civil, administrativo, aduanero, tributario y comercial. Entonces, deben aplicarse cabalmente los caros principios de tutela del bien jurídico, injerencia, significancia, lesividad y de *ultima ratio legis*.

²³ JAKOBS, Günther, *La imputación objetiva en Derecho penal*, pp. 14-16. Cfr. SEELMANN, Kurt, „Anerkennung, Person, Norm“, en AA.VV., *Festschrift für Günther Jakobs zum 70. Geburtstag am 26. Juli 2007*, Carl Heymanns Verlag, Berlín, 2007, pp. 635-644.