

# PARADIGMAS GENERALES Y PARTICULARES DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN EL ESTADO DEMOCRÁTICO SOCIAL DE DERECHO

Raúl Cervini<sup>1</sup>

## I. PLANTEOS GENERALES

1. Preliminarmente debemos señalar dos correlatos sistémicos, imprescindibles para entender el sistema tributario general en el Estado Democrático Social de Derecho. a) Los Principios del Derecho Penal Tributario se deben insertar armónicamente con los Principios Generales del propio Derecho Tributario. Esto es una manifestación de lo que LUDGENS denomina como el *paradigma de la continuidad jurídica tributaria*<sup>2</sup>. b) Aún presentando marcadas particularidades, el Derecho Penal Tributario debe ser necesariamente reconducido al Derecho Penal común y a sus principios generales. Por consiguiente, al decir de publicistas de la jerarquía de MOCCIA<sup>3</sup> y PALIERO, entre otros, un enfoque técnicamente aceptable del Derecho Penal tributario presupone un vínculo continuo con los principios y con las categorías dogmáticas del Derecho Penal Común.<sup>4</sup>
2. En términos de Portada General podemos decir que la gran mayoría de las Constituciones modernas basan la tributación sobre los Principios de solidaridad equitativa, capacidad de contribución y redistribución racional y progresiva de las riquezas. Es decir: todos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo, sustentable y no confiscatorio<sup>5</sup>
3. Precisamente, la estrecha correlación existente entre el cumplimiento de los deberes de | solidaridad y los fines propios del modelo de Estado Social, Ha permitido afirmar que el

---

<sup>1</sup> Catedrático de Derecho Penal y Director del Depto. Penal de la UCUDAL (Universidad Católica del Uruguay). Profesor Agregado Efectivo ( G4) en la Facultad de Derecho de la Universidad Mayor de la República. Secretario General para América Latina y 2º Vicepresidente del Consejo Consultivo Internacional del ICEPS. (International Centers of Economical Penal Studies)

<sup>2</sup> LUDGENS, Erwin: “ Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado Social de Derecho”, Doc. Mim. ICEPS/ YUS/ 140/ 2006, Ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS, Nueva York, julio 2006, ps. 2 y ss.

<sup>3</sup> MOCCIA, Sergio: “Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazone per una riforma del diritto penale tributario”, en *Amn Ist. dir. proc. Pen.*, 1993.1-2, ps. 123 y ss; “ Considerazioni de lege ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio”, en *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1991, p. 415;

<sup>4</sup> PALIERO, Carlo Enrico: “Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en *Riv ot. Dir. Proc. Pen.*, 1992, ps 510 y ss

<sup>5</sup> GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao Tributária”, 2da Edicao Revisada e Atualizada, Editora LTr, Sao Paulo, 1998, ps.50 y ss;

ilícito tributario configura una violación del deber de solidaridad, consistiendo esencialmente en la negativa deliberada al pago de sumas que deberían ser utilizadas a favor de la colectividad. Esa conducta evasiva constituiría un obstáculo relevante para la consecución de los fines estatales de carácter social. En reciente obra coordinada por LAMARCA PEREZ se reafirma que: el paradigma de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo a su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio, sólo se verá realizado, si el fraude al fisco encuentra -para sus más graves manifestaciones- una clara y disuasiva respuesta penal.<sup>6</sup>

4. En trabajo anterior hemos avanzado un poco más agregando un tercer nivel del correlato sistémico democrático, referido al ámbito de una eventual punición penal. La criminalización de las infracciones tributarias se debe llevar a cabo respetando las exigencias previas de un Estado Social de Derecho, contribuyendo al logro de una política criminal, admisible precisamente, en un Estado que pretenda jerarquizar por igual sus notas de *Social* y de *Derecho*. Por ello, el sistema penal tributario debe concebirse, a nuestro juicio, de modo bipolar, como un estatuto global de solidaridad social y garantías, donde deben interaccionar en armonía los principios de los ingresos de Derecho Público cuya esencia recoge el Derecho Tributario y el cuadro de garantías que deben verse explicitadas en su mayor rigor el Derecho Penal Tributario. De lo contrario- ante el riesgo de que se desnaturalice su punición- es mejor que dichas infracciones permanezcan en la órbita de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando este contenga una similar estructura de garantías para el concernido de la pretensión tributaria. En ausencia de las imprescindibles garantías, el propio sistema de sanción administrativa carecerá de legitimidad.<sup>7</sup>

## II. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.

---

<sup>6</sup> LAMARCA PÉREZ, Carmen ( Coordinadora); ALFONSO DE ESCAMILLA, Avelina; MESTRE DELGADO, Esteban y GORDILLO ÁLVAREZ\_VALDÉZ, Ignacio: “Manual de Derecho Penal. Parte Especial” Editorial Colex, Madrid, p. 387. Dentro de la doctrina Española ver también: QUERALT JIMÉNEZ, Joan J: “Derecho penal español. Parte especial. 4ta Edición revisada y puesta al día, Ed. Atelier, Barcelona, 2002, ps. 521 y ss; LAMARCA PEREZ, Carmen., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, número 178, julio-agosto de 1985, págs. 743 y ss; MORALES PRATS, F. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Quinteros Olivares) <<Comentarios al Nuevo Código Penal>>, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 1.361 y ss; MORILLAS CUEVA, L., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Cobo del Rosal) <<Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial>>, Ed. Marcial Pons, tomo I Madrid, 1996, págs. 859 y ss; SUAREZ GONZALEZ, C., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Rodríguez Mourullo) <<Comentarios del Código Penal>>, Ed. Civitas, Madrid, 1997, págs. 870 y ss; VALLE MUÑOZ, J.M. “Comentarios al Nuevo Código Penal>>, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 1.411 y ss; BAJO, M./BACIGALUPO, S., “Delitos contra la Hacienda Pública”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000; BOIX REIG, j. “Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Tirant lo Blanch, Valencia 2000; LOPEZ GARRIDO, D./GARCIA ARAN, M., “El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador, Ed. Eurojuris, Madrid, 1996.

<sup>7</sup> CERVINI, Raúl: “Os Processos de Descriminalizacao”, 2da edicao revisada da traducao, Editora Revista Dos Tribunais, Sao Pulo, 2002, ps. 225 y ss; Cnf: MOCCIA, Sergio: “Die Systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem”, en AA.VV., *Bausteine des eruopäischen Strafrechts*, ps. 65 y ss.

El ya citado Ives GANDRA DA SILVA MARTINS, uno de los más encumbrados publicistas brasileños en la materia, sostiene que los principios generales del Derecho Tributario se vinculan, unos, al Derecho Tributario estructural, o sea, como derecho vinculado a las propias raíces esenciales de la vida en sociedad y otros aluden a los aspectos formales o procedimentales de la realidad tributaria. Unos y otros conforman una estructura de siempre frágil equilibrio entre la solidaridad reglada y la prepotencia tributaria.<sup>8</sup>

### **1. El Principio de la Capacidad Contributiva**

Se trata de un típico principio de derecho estructural. Se entiende por capacidad contributiva aquella potencialidad del sujeto pasivo de la relación tributaria de aportar al patrimonio y necesidades del erario público, recursos racionales que no afecten su propia posibilidad de generarlos, a riesgo de que la tributación se transforme en simple confiscación.

El principio de la capacidad contributiva se manifiesta en su alcance jurídico por medio de dos expresiones: representa por un lado, un parámetro de repartición de las cargas públicas en relación con las posibilidades del individuo; por otro, un criterio de ordenamiento y aplicación de la norma tributaria sobre la base de la paridad impositiva (igualdad) por efecto de la cual debe corresponder un régimen tributario igual para situaciones idénticas. De tal modo que en presencia de normativas jurídicas diferenciadas, ellas deberán estar fundadas en criterios de razonabilidad y no en el arbitrio o en la discrecionalidad pública.<sup>9</sup>

### **2. Principio de la Redistribución de Riquezas**

En el derecho tributario, nos recuerda el citado SILVA MARTINS, los principios de capacidad contributiva y de redistribución de riquezas están en la propia esencia del llamado derecho de naturaleza estructural.<sup>10</sup>

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

### **3. Principio de legalidad o Reserva de Ley**

Se vincula al aspecto instrumental del derecho tributario. De acuerdo a este principio, ninguna prestación patrimonial puede imponerse sino sobre la base de la ley. Sólo la Ley puede incidir en la esfera de la propiedad individual del ciudadano. El sujeto pasivo de la relación tributaria tiene la seguridad de que exclusivamente la ley podrá obligarlo a la contribución tributaria. Ley emanada

---

<sup>8</sup> GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, ps 50 y ss

<sup>9</sup> SECHI, Luigi: “Diritto penale es processuale finanziario”, Ed. Giuffré, Milano. 1966, ps 83 y ss. En el mismo sentido BACCARO, Marco : “Ordine pubblico e riforma del diritto tributario”, Ed Macchiardi, Padova, 2004, p. 67

<sup>10</sup> GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, p 51

del Poder Legislativo en ejercicio de facultades indelegables. Este principio está ineludiblemente vinculado con el de tipicidad en la tributación, de siguiente consideración.<sup>11</sup>

Agrega LO MONTE que el precedente más remoto de este principio lo encontramos en el artículo 30 del Estatuto Albertino, en un contexto y con una finalidad muy diferente a la actual. Contemporáneamente las disposiciones constitucionales y la reserva de ley en ellas contenidas, se vinculan con el propósito de “*equilibrar el orden de los poderes para garantizar la integridad patrimonial de los individuos respecto del soberano.*”<sup>12</sup>

#### **4. Principio de la tipicidad de la tributación**

También se vincula al aspecto instrumental. Implica que la obligación tributaria emanada de la norma legal no puede ser un mandato genérico ni admitir interpretaciones flexibles ni maleabilidad exegética. Debe tratarse, en palabras de MORONI de “*una obligación plasmada con la adecuada certeza, aquella inherente al marco de rígidas garantías que se expresan necesariamente, en una estructura típica*”<sup>13</sup> o sea aquella surgida de una tipología cerrada. Con ello se busca lograr la mayor certeza jurídica, “el saber a qué atenerse” en la clásica expresión de Fernando SAINZ DE BUJANDA.

#### **5. Principio del Deber de Colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria**

5.1 Se vincula a la faz instrumental o procesal. Se encuentra previsto en muchas legislaciones como la italiana, brasileña, uruguaya ( artículo 70 del CT) y la propia legislación argentina en los artículos 33 a 40 de la Ley 11.683.

Este principio observa en el derecho comparado variadas manifestaciones, entre ellas , *el deber de veracidad de los obligados al pago de los tributos*. El mismo tiende a proteger la correcta y oportuna exteriorización de los hechos imposables como medio de asegurar la recaudación, mediante una declaración jurada que no es constitutiva, sino meramente declarativa de la deuda que por ella se reconoce.<sup>14</sup>

5.2 Pero el mismo deber de colaboración también alcanza aspectos más críticos. A tenor de lo dispuesto por dichas normas, la AFIP de Argentina, en la etapa de inspección puede requerir del contribuyente que presente documentos, responda preguntas y dé explicaciones sobre los hechos que dicho organismo investiga. La falta de cumplimiento de esos requerimientos es punible con pena de prisión o multa en Italia y en la Argentina mediante multa (art. 39).

Esta manifestación del principio genera un profundo debate en Italia y Francia<sup>15</sup>, ya que la documentación del tal forma obtenida por la Autoridad Tributaria habrá de ser utilizada

---

<sup>11</sup> BACCARO, Marco : “Ordine pubblico e riforma del .....”, op. cit. ut supra., p. 76

<sup>12</sup> LO MONTE, Elio “Pincipios del Derecho Penal Tributario”, Editora B de F, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2006, p.18

<sup>13</sup>MORONI , Silvano: “Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie”, en Riv.it.dir. proc.pen, 1998, ps, 36 y ss.

<sup>14</sup> PEREIRA TORRES, Jorge: “La esencia de la defraudación fiscal”, en *Rev. de Der. Penal Tributario*, publicación editada por el Centro argentino de estudios en lo penal tributario, Año II, No. 3, Buenos Aires , junio 1994, ps.33 y ss

como prueba en la causa penal. Esto puede interpretarse como una violación a la garantía de la defensa en juicio y más específicamente al derecho de no declarar contra si mismo. Entiendo que la jurisprudencia de los tribunales argentinos admite que en las causas que se tramitan por aplicación de la Ley Penal tributaria los documentos presentados por el contribuyente como resultado de los requerimientos de la AFIP, sean utilizados como prueba en contra del investigado. Esto resulta francamente polémico. En nuestro concepto, el deber de colaboración no puede ser absoluto, debe deslindarse racionalmente su ámbito, al punto de no confundirse con el deber de auto incriminarse. El derecho de defensa y la exhibición de documentos confidenciales jamás pueden integrar ese deber de colaboración. De lo contrario, aún en el contexto de un procedimiento administrativo, se violentarían principios de raigambre constitucional como el de no estar obligado a producir prueba en su contra, e incluso, el privilegio de la comunicación confidencial con el asesor.

## 6. Principio del Efectivo Contradictorio

Integra el elenco de Principios instrumentales, y en la especie más que en otros casos se comprueba el aforismo de que las formas hacen a las garantías. En virtud del mismo el sujeto pasivo de la pretensión tributaria tiene que contar con todos los recursos apropiados al pleno ejercicio del magisterio de la Defensa. Ello impone la asistencia legal idónea y eventualmente gratuita, así como también la existencia de un sistema procesal administrativo y procesal penal tributario que consagre, en todas sus instancias, la igualdad de oportunidad de las partes a ser oídas en atención al esclarecimiento de los hechos, la concreta posibilidad de revisión de su causa y el derecho a un procedimiento racionalmente breve.<sup>16</sup> Es de destacar que el caso de Uruguay, este principio se ve francamente vulnerado en vía administrativa, donde el secreto de las actuaciones impide una adecuada defensa. Asimismo, la práctica de la Dirección General Impositiva de prescindir en ciertos casos del cumplimiento del requisito legal de procedibilidad consistente en comenzar las actuaciones mediando resolución fundada de la administración, o la práctica de formular la denuncia penal por defraudación fiscal antes de la conclusión de las actuaciones administrativas y consecuentemente antes de que el contribuyente realice sus descargos en ese ámbito, revelan la inexistente aplicación rigurosa de este principio.

## 7. Principio de la obligatoriedad

Se entiende que en el Derecho Tributario la voluntad del contribuyente que sufre la exacción o coerción tributaria es ajena a la producción de la obligación jurídica. Precisamente el carácter obligatorio distingue los ingresos de Derecho Público, como los tributos, de los del Derecho Privado, cuya fuente es un negocio jurídico. Esta línea de pensamiento, tan afirmada en el Derecho tributario clásico, sufre actualmente ciertas relativizaciones conceptuales en el campo del Derecho

---

<sup>15</sup>CERNI, Paolo: “Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Acertamento típico”, Meroni Editori, Milan 2001, p. 56; DOVERE, Salvatore: “I nuovi reati tributari. Commento al D. Lgs 10 marzo 2000, No. 74”, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2000, ps. 45 y ss.; BACRIE Estephane y GAVIN, Paul : “ La estructura del tipo tributario y la necesaria certeza impositiva en el Estado Democrático Social de Derecho” en Revista Mexicana de Ciencias Penales, Año 3, Tomo VI, Monterrey, 2005, ps. 145 y ss

<sup>16</sup> PERUCHIN, Marcelo Caetano Guazzelli: “Legitimação ativa e direito à ampla defesa e ao contraditório, pelo cidadão envolvido na cooperação judicial penal internacional”, Diss. (Mestrado) – Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2000, ps. 50 y ss

Penal Tributario de inspiración garantista, fundamentalmente por aplicación de Principio de protección de la dignidad de la persona humana, que veremos más adelante.<sup>17</sup>

Agrega LO MONTE que la obligatoriedad, además de representar un requisito connatural del tributo, también define en su conjunto la disciplina de la relación tributaria. Al ser expresión de la soberanía del Estado, que se plasma en el momento generatriz de la obligación, el tributo impide que el mandato autoritario se extienda a la disciplina de la relación jurídica subyacente. Por ello, la obligatoriedad abarca no solo la imposición del tributo sino que debe alcanzar, como medio de certeza y explícita garantía, a la regulación detallada de cada aspecto de la relación tributaria, monto, tiempos, modo y consecuencias derivadas del incumplimiento. Todo ello debe surgir necesariamente, de forma explícita, en consonancia a los principios de reserva de ley y taxatividad.<sup>18</sup>

## **8. Principio de la patrimonialidad**

El tributo termina por limitar en el plano patrimonial la riqueza de la persona, que se ve despojada de una parte de sus propios ingresos, de sus propios réditos o de parte de su propio patrimonio.

Lo dicho no implica asociar inexorablemente la naturaleza patrimonial de la afectación que sufre el concernido con el bien jurídico afectado. Este tema lo veremos con mayor detalle en oportunidad de tratar los principios del Derecho penal tributario

## **9. Principio de igualdad y de desigualdad selectiva**

El primero de ellos surge de la regla constitucional de que todos son iguales ante la ley.

Este paradigma de la igualdad se ve frecuentemente sobrepasado en el contexto de la planificación de una política tributaria que por estrictas razones de justicia recurre a un tratamiento de desigualdad selectiva capaz de armonizar el principio de la capacidad contributiva con el principio de la distribución de las riquezas. Así surgen las políticas de imposición progresiva y las políticas fiscales desincentivadoras o estimuladoras que la doctrina muchas veces proyecta más allá del área meramente tributaria.<sup>19</sup>

La progresividad tiende a salvaguardar las diversas condiciones subjetivas de las personas sometidas a la soberanía del Estado. Y como afirma LO MONTE, para realizar una justicia tributaria es preciso tener en cuenta que la utilidad marginal que le aporta al individuo la posesión de riqueza varía en sentido inverso a la cantidad de riqueza disponible.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> MOCCIA, Sergio: “Die Systematische Funktion...”, op. cit. ut. supra, p. 74; PERUCHIN, Vitor Antonio Guenzelli: “O crime de evasão: dificuldades definitorias e de controle”, Vers. Mím. de su disertación en Programa de Post-graduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Río Grande do Sul, Porto Alegre 2006

<sup>18</sup> LO MONTE, Elio: “Principios .....” op. cit. ut. supra, ps 12 y ss.

<sup>19</sup> BACCARO, Marco : “Ordine pubblico e riforma del .....”, op. cit. ut supra., p. 81 ; GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, p 59

<sup>20</sup> LO MONTE, Elio “Principios .....” op. cit. ut. supra, p. 26

## **10. Principio de la interrelación espacial de la imposición**

En el mundo actual surge con toda evidencia que un Estado no puede vivir en el plano económico sin mantener relaciones internacionales. En la medida en que, en ejercicio de su soberanía el Estado imponga un exceso de tributación a sus ciudadanos, los colocará fuera de la relación internacional condenándolos a un desarrollo menor y con ello a una reducción sensible de su capacidad de generar nuevos tributos. Por ello, el poder de imposición de cada Estado tiene una limitación natural en los poderes impositivos de los demás estados, debiendo tomar en cuenta las técnicas reductoras o estimuladoras tributarias de aquellos países con los cuales se relaciona.<sup>21</sup>

## **11. Principio de la función integrativa**

Contemporáneamente son de creciente aplicación los acuerdos generales regionales o sectoriales de carácter económico como por ejemplo, el del GATT, ALADI, MERCOSUR, Nafta, Unión Europea, Pacto Andino, etc. También se suelen implementar acuerdos contra la doble tributación a partir básicamente del modelo de la organización for Economic Corporation and Development (OECD); procuran igualar las legislaciones a nivel internacional, la búsqueda de integración impositiva, etc. Estas manifestaciones de la función integrativa son básicas para acompañar el dinamismo propio de la inversión internacional, que exige crecientemente un standard mínimo de adecuación o armonización legislativa tributaria de los países receptores de la misma.<sup>22</sup>

## **12. Principio del superior interés nacional**

Este principio general responde a la génesis del propio Derecho Tributario como afirmación de soberanía fiscal. Hoy día se ve crecientemente debilitado por acuerdos como la Ronda de Tokio. Por ello entendemos que el derecho tributario contemporáneo solamente puede ser comprendido a partir de una visión integrativa del derecho económico-financiero. Todo ello sin perjuicio de la inherente raíz territorial de la propia imposición tributaria.<sup>23</sup>

## **13. Principio de la Territorialidad**

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

---

<sup>21</sup> GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, ps. 62 y ss

<sup>22</sup> MELITON, Janio: “Principios del Derecho Tributario Internacional”, Ed. EVSA, México, 2003, ps 147 y ss; GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, ps. 66 y ss

<sup>23</sup> MOCCIA, Sergio: “Die Systematische Funktion...”, op. cit. ut. supra, p. 81; GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao .....” op. cit ut supra, ps. 70 y ss

La potestad cuasi- discrecional del Estado en el diseño de sus políticas tributarias es la confirmación más evidente de la territorialidad.<sup>24</sup> Aludimos a una potestad cuasi-discrecional en atención a que tal potestad tributaria no es infinita, pues tiene límites constitucionales, dogmáticos y otros impuestos por la realidad fiscal global.

#### 14. Principio de la Cultura de la Legalidad Tributaria

Los más recientes aportes sobre el tema ponen acento en la necesaria conformación de una Cultura de la Legalidad Tributaria. El Estado debe promover con apoyo de sectores significativos de la propia comunidad, el desarrollo progresivo de una cultura de la legalidad tributaria que alcance a largo plazo el nivel de referente comunitario. Los ciudadanos contribuyentes deben introyectar los principios de solidaridad tributaria. Esto solamente se podrá lograr si el colectivo percibe prudencia y transparencia en la administración de los tributos por parte del Estado. Por el contrario, si la sociedad ve al tributo exclusivamente como una obligación de Derecho Público, la eficacia de las políticas de hacienda pública estará supeditada a niveles crecientes de control y represión. Esta estrategia tiene un límite, trasvasado el cual el Derecho se transforma el mero ejercicio de poder y la pretensión tributaria entra a confrontar los Principios de garantía del propio Estado Democrático Social de Derecho.<sup>25</sup>

### III. PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

1. Debemos empezar señalando que 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.
2. Corresponde seguidamente reiterar los conceptos de Portada General vertidos al comienzo de nuestra exposición: aún presentando marcadas particularidades, el Derecho Penal Tributario debe ser necesariamente reconducido al Derecho Penal común y a sus principios generales.

Por consiguiente, un enfoque en clave de eficiencia y garantías del Derecho Penal Tributario presupone un vínculo continuo con los Principios y con las categorías intra-dogmáticas y formales del Derecho Penal Común, principalmente con aquellas de raíz constitucional y vinculadas a la promoción efectivas de los derechos de la persona humana. Como hemos adelantado, la más prestigiosa doctrina penal de corte garantista confirma esta postura.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> LO MONTE, Elio “Pincipios .....” op. cit. ut. supra, ps. 13 y ss; PEDRAZZI, Cesare: “ Qualche riflessione sulla frode fiscale”, en *Dir. Prat Trib.* 1988, p.s 260 y ss

<sup>25</sup> BLOVICH, Saul y CERVINI, Raúl: “ Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas”; Doc.. ICEPS: BV/586/ 2005. Ponencia en evento conjunto del ICEPS y el Morton banking Center sobre “Derecho Penal Tributario del Tercer Milenio”, Nueva York, diciembre 2005, ps. 10 y ss.

<sup>26</sup> MOCCIA, Sergio: “Riflessioni di politica criminale ....” op. cit. ut. supra., ps. 123 y ss; “ Considerazioni de lege ferenda.....”o. cit. ut. supra., p. 415; PALIERO, Carlo Enrico: “Metodologie de lege ferenda...” op. cit. ut. supra. ps. 510 y ss; LO MONTE, Elio “Pincipios .....” op. cit. ut. supra, ps 4 y ss; PEDRAZZI, Cesare: “ Profili problematici del diritto penalee d’impresa”, en *Riv. trim. dir.pen. ec;* 1988, ps. 160 y ss; PISANI, Michele: “Delitti de frode fiscale: le nozione de elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti“, en *Fisco*, 2004, ps. 6667 y ss.

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

3. En la dogmática actual, lo importante, no se encuentra en la búsqueda de paradigmas teóricos, en la construcción de sistemas lógico-formales absolutamente perfectos, como la imaginación positivista podría suponer, y menos aún en la pretensión de lograr a través de las normas jurídicas organizar y sistematizar el orden social, sino en exigir más de todas las autoridades, en las estructuras políticas, económicas y jurídicas, tanto, en el aspecto de ejecución o aplicación de las leyes, como en el ámbito de la propia producción legislativa, la necesaria ponderación acerca de los resultados sobrevenidos a causa de sus respectivas actividades. Estas nunca podrá sobrepasar los principios de forma y contenidos inherentes a la realización de los valores propios del Estado Democrático Social de Derecho.<sup>27</sup>

No se trata de una dogmática de resultados, en el sentido de garantía de Ley y Orden, sino de una dogmática trascendente, que conforme a pensamiento de SEVERIN, se muestre atenta a los efectos que la producción o aplicación legal pueda generar en confrontación con los postulados constitucionales y el orden democrático.<sup>28</sup> La dogmática, por lo tanto, no debe ser vista como un conjunto de apreciables preceptos lógicos, sino como exigencia democrática de una mínima coherencia tendiente a la efectiva protección del propio individuo, en el caso, frente a la siempre creciente voracidad tributaria.

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

4. 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.

Observado lo anterior podemos clasificarlos, según sus efectos, en dos grandes grupos: a) los principios de limitación material y b) principios de limitación formal. Los primeros comprenden aquellos principios de fundamentación del Estado democrático, tales como la protección a la dignidad humana, la observancia del bien jurídico, la necesidad de pena, la intervención mínima, la proporcionalidad y las categorías lógico-objetivas. Los segundos se refieren a la exigencia de la legalidad y sus corolarios, y más específicamente a la formación de los tipos legales y a la fundamentación de los factores de reprobación y la punibilidad.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> CERVINI, Raúl y TAVARES, Juaréz: “Principios (formales e intradogmáticos) de Cooperacao Judicial Penal Internacional no Protocolo do Mercosul.”, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2000. ps. 171 y ss.

<sup>28</sup> SEVERIN,, Louis W: “Recent developments in relation to Economic Crimes”, Ladelt Editors, Austin, 1991, ps. 50 y ss.

<sup>29</sup> Para otras clasificaciones , ver PALAZZO, Francesco: “ Valores Constitucionais e Direito Penal”, traducción de Gerson Pereira dos Santos, Editorial Fabris, Porto Alegre, 1987 y LUISI, Luis: “ Os Principios Constitucionais Penais”, Fabris, Porto Alegre, 1991)

Priorizaremos en este trabajo el tratamiento de los principios de limitación material al jus puniendi tributario.

## **1. Principio de Protección de la dignidad de la persona humana**

Puede parecer un comienzo demasiado abstracto, pero procuraremos demostrar que constituye el eje de toda concepción de garantías.

- 1.1. El régimen democrático contemporáneo presupone el requisito de la legitimidad, como condición de su nacimiento y sobrevivencia. Esta legitimidad no se limita a la realización de elecciones libres, con voto directo, secreto y universal, como se pensaba en el liberalismo, como una consecuencia del proceso de representación en el poder, sino que se extiende a la exigencia de la más amplia y efectiva participación de todos los ciudadanos en el proceso de formación, manutención y gestión del Estado.

En este orden de cosas, la legitimidad democrática está fundamentalmente vinculada a la función que en el Estado ejercen los ciudadanos. Como la democracia presupone una efectiva difusión de funciones a todos, las normas de estructuración del Estado deben estar necesariamente orientadas a asegurar que todos puedan en paridad ejercer su gestión, ya sea en forma directa como en forma indirecta, tanto de ejecución como de fiscalización.

La protección de la dignidad de la persona humana constituye el primero de esos principios, no como una norma apenas programática, sino como fundamento del Estado democrático y primer muro de contención ante la prepotencia del Estado.

- 1.2. En lo relativo al Derecho Penal Tributario la protección de la dignidad de la persona humana debe servir de parámetro en la elaboración de las normas que lo integran, las deben observar necesariamente un fundamento antropológico. También trasciende a la apreciación, por parte de los administradores y magistrados, de las implicaciones que podrían generar las mismas, de cara al respeto de los derechos humanos.<sup>30</sup>

Concebida, ahora, ya no más como precepto puramente abstracto, sino como valor concreto de cada ser humano, el invocar a la dignidad de la persona humana impide la elaboración de normas penales tributarias irracionalmente discriminatorias, que por ejemplo, traten desigualmente, a los reincidentes o que no se les reserven los mismos recursos para impugnar los actos que deban sufrir; de igual manera, la cláusula que posibilite convertir la multa en pena privativa de libertad, sin atender a la capacidad financiera del agente, o a su posibilidad de pagarla o no.

- 1.3. Finalmente recordar que como la premisa de la protección de la dignidad de la persona humana, es que el orden jurídico todo y el penal tributario en particular no puede tomar al ciudadano como simple medio, sino como fin. Emerge por lo tanto la imposibilidad ontológica de que sus normas puedan significar un aumento de la miseria, la marginalización o la desigualdad de los afectados por una desnaturalizada potestad tributaria.

## **2. Principio de Protección del Bien Jurídico.**

---

<sup>30</sup> BENDA, Ernst: “Handbuch des Verfassungsrechts”, Gruyter, Berlin- New York, 1984, ps. 50 y ss.

- 2.1. Se suele afirmar que el centro del Derecho Penal se encuentra situado en el injusto, esto es en el tipo de antijuridicidad.

Es a partir de la tipificación de las conductas que se vuelve posible la intervención estatal. Es también con la comparación entre esa conducta tipificada y las normas permisivas de todo el orden jurídico que se puede concluir que esa conducta es igualmente antijurídica.

Pero estas aseveraciones no bastan.

- 2.2. En el fondo de toda norma con cerne constitucional, derivada de la protección a la dignidad de la persona humana y de los objetivos fundamentales del Estado Democrático Social de Derecho, subsiste, como principio implícito la protección del bien jurídico, tomado en sentido de objeto concretamente aprehensible.<sup>31</sup>

Desde la visión de la necesidad de participación de todos en los destinos y objetivos del Estado democrático, la conducta prohibida, aún en el ámbito tributario, debe ser encarada como realidad concreta y no como relación causal, neutra y formal, de modo que tanto la prohibición como la determinación de conductas sólo tendrán sentido si tienen como objetivo impedir una lesión concreta del bien jurídico.

Esa realidad, que subsiste en el proceso de prohibición, hace que se expresen como inconstitucionales las disposiciones que prohíban por prohibir, o que hagan de la norma penal y/o penal tributaria tan sólo el refuerzo para la obediencia, sin ninguna referencia al bien jurídico concreto.

- 2.3. 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).

La prohibición tiene como presupuesto, por consiguiente, que la acción que se quiere prohibir se manifieste como integrante de una relación social conflictiva, que implique un lesionar o poner en peligro valores concretos del ser humano, referidos como bienes jurídicos. La referencia a valores concretos no significa que el bien jurídico se identifique con el objeto material del delito (objeto de la acción). El bien jurídico puede tener tanto aspectos materiales sensibles como ideales, lo que no desnaturaliza su contenido concreto.

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.

- 2.4. 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

---

<sup>31</sup> HASSEMER, Winfried: "Theorie und Soziologie des Verbrechens", Ansatze zu einer praxisorientierten Rechtsgutslehre" Frankfurt am Main, Europäische Verlagsanstalt, 1973

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, tal es nuestra posición, la ofensividad tendrá otros límites. En tal caso el daño se aprecia concretamente en la limitación causada al bien o a su funcionalidad. Con relación a esto último resulta imprescindible distinguir entre el concepto de bien jurídico y de función. Por ello debe rechazarse toda concepción que identifique al bien jurídico con el interés y actividad administrativa dirigida a la recaudación. La actividad de la hacienda es una función que persigue el objetivo de cumplir con el bien jurídico, que es evitar el lucro cesante derivado de la evasión. Si aceptáramos que esa función es lo que tutela el Derecho Penal Tributario posibilitaríamos una expansión irracional del mismo y un adelantamiento de la tutela penal a conductas preparatorias del acto de defraudación.

- 2.5. Recordemos finalmente una observación realizada al tratar el principio general de la patrimonialidad. Expresamos anteriormente que el tributo termina por limitar en el plano patrimonial la riqueza de la persona, que se ve despojada de una parte de sus propios ingresos, de sus propios réditos o de parte de su propio patrimonio. Pero agregamos que ello no implica asociar inexorablemente la naturaleza patrimonial de la afectación que sufre el concernido con la siempre debatida naturaleza del bien jurídico afectado. Al respecto nos remitimos a conceptos del publicista argentino José Daniel CESANO en una reciente y valiosa obra <sup>32</sup>

### 3. Principio de la Ofensividad

- 3.1 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. Una 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

---

<sup>32</sup> CESANO, José Daniel: "Estudios sobre la reforma del régimen penal tributario. Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político-criminales de la ley 25.874" Colección Derecho Penal Contemporáneo.- Serie Azul Volumen 8, Editorial Mediterránea, Córdoba, 2006, ps19 y ss. El citado autor expresa: "Sin desconocer la ardua discusión en torno a este punto, consideramos que, el bien jurídico tutelado por los delitos tributarios ha sido perfilado, adecuadamente, con relación a nuestro régimen legal, por CARLOS A. CHIARA DÍAZ. (La Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769", Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 1997, P. 114). Sostiene este autor – en tesis que compartimos- que "hay que buscar el bien jurídico [de esta forma de criminalidad] en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no en un sentido de patrimonio del Fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. Ahí precisamente radica la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal con la consideración de la Hacienda Pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constantes, al cual hay que proteger contra las conductas evasoras, convertidas en delitos fiscales y contables..."

lesionen bienes considerados como no esenciales o que son, sólo en abstracto, presumiblemente peligrosos.<sup>33</sup>

- 3.2 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. Pensamos, 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.

Por su parte el jurista Luiz Regis PRADO, expresa que al momento de privilegiar la sociedad se ingresa al estatuto del Estado Social Autoritario, en el cual el individuo es subordinado al todo social. En cambio cuando se privilegia al individuo y sus necesidades, estamos en el campo el Estado Democrático de Derecho, que condiciona los intereses colectivos a los individuales. El Estado debe estar al servicio del individuo y no lo contrario. Ergo, el Derecho Penal, como todas las otras ramas del ordenamiento jurídico, debe privilegiar las relaciones sociales del individuo, reconociéndolo como el centro de atención de toda la actividad estatal y personaje central de la escena social.<sup>34</sup>

- 3.3. Desde nuestra perspectiva, no se debe excluir la posibilidad de que el Estado pueda elaborar normas atendiendo a solucionar problemas típicos de la colectividad en su conjunto. En la sociedad contemporánea las necesidades sociales aumentan y con ello también las obligaciones asistenciales del Estado. Allí se encuentra el centro de su carácter de Estado Democrático *Social* de Derecho. Pero debe tenerse siempre en cuenta que las normas de cuño colectivista disminuyen los espacios destinados a las prerrogativas individuales, por lo cual su legitimidad estará directamente relacionada a una racionalidad y justificación, ajustadas al equilibrio dinámico que debe observar un Estado Democrático Social de Derecho, para considerarse tal.
- 3.4 Simplemente basta señalar que como corolario de los paradigmas ya analizados, en el Estado Democrático Social de Derecho la represión penal tributaria debe limitarse a los hechos directamente relacionados, tanto en el aspecto objetivo como en el subjetivo, con la lesión de los intereses fiscales relevantes. Con la consiguiente renuncia a la criminalización de las violaciones meramente formales y preparatorias, abandonándose también el primitivo modelo contravencional.

#### **4. Principio de Necesidad de la Pena**

- 4.1. Tradicionalmente, se entendía que, una vez configurados los elementos del hecho punible, como la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, y no existiendo causas que obsten a la punibilidad, la imposición de la pena sería consecuencia inexorable e inevitable.

Esta posición viene sufriendo atenuaciones, en especial después que varios autores pasaron a cuestionar la culpabilidad como fundamento o el único presupuesto de la pena, con el

---

<sup>33</sup> FERRAJOLI, Luigi: "Derecho y razón: teoría del garantismo penal". Editorial Trotta, Madrid, 1995. Pág 479.

<sup>34</sup> PRADO, Luiz Regis: "Bem jurídico-penal e Constitucao". 2da. Edic. RT, San Pablo, 1997. Pág. 92 y ss.

argumento de que su contenido era indemostrable y, por lo tanto, meramente simbólico. Como consecuencia de ello, se pasó a exigir también que en ese caso, se investigara si la aplicación de la pena sería o no necesaria. Por ello más que un criterio adicional de culpabilidad, la exigencia de la necesidad de la pena integra los principios generales del orden jurídico.<sup>35</sup>

- 4.2. Generalmente, el enunciado del principio de necesidad de la pena está articulado con los principios de fragmentariedad, subsidiaridad y legalidad, este último representando su complemento técnico.

Según el carácter fragmentario, el Derecho Penal sólo puede intervenir cuando se trate de tutelar bienes fundamentales o para contener ofensas intolerables, lo que justificaría la imposición de la sanción penal, con todos sus perjudiciales efectos.<sup>36</sup>

El carácter subsidiario significa que la norma penal ejerce una función suplementaria de la protección jurídica general, sólo valiendo la imposición de sus sanciones cuando las demás ramas del derecho no se muestren eficaces en la defensa de los bienes jurídicos. Ese mismo carácter subsidiario o sancionador fue formulado por BINDING<sup>37</sup> y mal interpretado por sus sucesores, que quisieron ver en el Derecho Penal un apéndice represor del orden jurídico. Este aspecto lo trataremos por separado. más adelante, al considerar el Principio de la “subsidiariedad en concreto” como superador del falso dilema eficacia/garantías.

- 4.3. Por cierto que en lo que tiene que ver con el derecho penal tributario, el principio de necesidad de la pena debe presidir también la elaboración de las normas, sólo autorizando actos coercitivos que fueran absolutamente necesarios, en atención a una intolerable ofensa al bien jurídico.

## 5. Principio de Reserva de Ley

Ya hemos adelantado su alcance. Baste agregar que la Reserva de Ley tiene como fin tutelar al ciudadano y de esa manera, evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o las incriminaciones conexas, se utilicen como mero instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales<sup>38</sup>

## 6. Principio de observancia de la taxatividad

---

<sup>35</sup> ROXIN, Claus: “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en *Problemas básicos del derecho penal*, traducción Luzón Peña, Ed. Reus, Madrid 1976, ps. 200 y ss; GIMBERNAT ORDEIG: “Tiene un futuro la dogmática jurídico penal?”, en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho*, Buenos Aires, 1970; TAVAREZ, Juarez: “Culpabilidad: a incongruencia dos métodos”, en *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, Vol 24, Edit RDT, Sao Paulo, 1998, ps. 145 y ss.

<sup>36</sup> ROXIN, Claus: “Kriminalpolitik und strafrechtssystem” Walter de Gruyter, Berlin, 1970, ps 33 y ss; MANTOVANI, Ferrando: “Diritto Penale. Parte Generale”, Cedam, Padova, 1988, p. 24

<sup>37</sup> BINDING, Karl: “Lehrbuch des gemeinen deutschen strafrechts, besonderer teil. Leipzig: Weidemann, 1902. reedicao, Frankfurt am Main: Keip, 1997. ps. 20 y ss.; “Handbuch des strafrechts. Leipzig: Weidmann, 1885. p. 9”

<sup>38</sup> FLORA: “Legge penale tributaria”, en *Dig, disc, pen*, Vol VII, Turin 1993, p. 363.

En un sistema codificado la taxatividad /determinación es un atributo del Principio de la legalidad. Es frecuente que el legislador, en materia de delitos tributarios tienda a violar este Principio con fórmulas equívocas como la alusión a “otros documentos” “, “contribuciones de análogo carácter”, etc. El Principio de taxatividad como realización garantista del canon de fragmentariedad, impone que se formulen figuras muy claras, comprensibles para todos los contribuyentes y cerradas, para evitar los excesos de discrecionalidad de la Administración y de los jueces, en atención a la tutela de la libertad del individuo.<sup>39</sup>

## **7. Principio de la Intervención Mínima**

7.1. Normalmente, el principio de intervención mínima es confundido con el principio de subsidiariedad o con el carácter subsidiario del Derecho Penal, o con el principio de necesidad de intervención. Esa confusión deber ser evitada

El principio de la intervención mínima constituye, antes que nada, un principio de orden público, que vincula al legislador, previamente a cualquier elaboración normativa, de modo que se vea obligado a verificar si la norma que va a crear armoniza con los postulados de los derechos humanos y del Estado Social de Derecho que en definitiva la avala.

7.2. El criterio de intervención mínima, presenta mayor extensión y profundidad que los principios de subsidiariedad o fragmentariedad.

Los derechos humanos, que deben orientar la elaboración legal y su aplicación al caso concreto, no se limitan a los aspectos puramente formales de los derechos y garantías individuales contenidos en las Constituciones, sino se extienden respecto a la propia condición humana, como categoría óptica, que no puede ser alterada por el Derecho.

La condición humana limita la potestad penal tributaria en la medida en que no será admisible una norma que exija el cumplimiento de una obligación fiscal físicamente imposible para los afectados por el acto de coacción. Sería naturalmente inexigible, la hipótesis en que la tarea atribuida a esos órganos fuera enteramente concretizable, mediante la instauración de un Estado eminentemente policial, o extremadamente jurisdiccionalizado, donde todas las infracciones sufrieran inexorablemente puniciones. Si esta utopía fuera real, acarrearía un completo caos social. A través del mero sistema penal jamás se podrá obtener, cualquier grado de racionalidad, pues la contradicción entre lo teórico y lo práctico, en este sector, es una condición de subsistencia del propio sistema, en su función simbólica de expresión de poder y en su finalidad de manutención y reproducción.<sup>40</sup>

7.3. En lo que hace al derecho penal tributario, la exigencia de los derechos humanos, en el aspecto de la intervención mínima, debe centrarse en que el ámbito de la sanción penal fiscal sólo debe ser acogido cuando se demuestra racional y fundamente sólidamente su utilidad, como instrumento de cohibir, en última ratio, la injusticia estructural.

## **8. Principio de la Proporcionalidad o prohibición de exceso.**

---

<sup>39</sup> LO MONTE, Elio “Pincipios .....” op. cit. ut. supra, ps. 132 y ss;

<sup>40</sup> CERVINI, Raúl: “ Os Processos de Descriminalizacao...” op. cit ut. supra, p. 218.

El reconocimiento de los principios precitados conducen a que la pena sea utilizada, no sólo en las hipótesis de imperiosa necesidad, sino en los estrictos límites a su adecuabilidad para regir frente a situaciones conflictivas graves e intolerables, que afecten la efectiva realización de los derechos humanos.

Concebida como expresión de poder, la pena debe guardar, con todo, una relación proporcional con el daño social producido por el delito. Esto es evidente en el caso del delito tributario. Cuando no exista esa relación o se presente de un modo absolutamente inexpresivo, se podrá cuestionar la validez de la norma que instituyó la punición, en atención a que el legislador actuó arbitrariamente en su elaboración.

La alusión al principio del daño social, que sucede básicamente los primeros postulados del Derecho Penal liberal, forjados en la Revolución Francesa y que sustentaron los fundamentos del principio de legalidad, como extensión de la noción social de libertad, no tiene aquí el mismo significado que se le atribuyó en los antiguos códigos, donde el concepto de delito estaba asociado, legalmente a la acción socialmente peligrosa, de funestas consecuencias. Aquí el daño social no se incluye en la definición del delito, sino como límite a su represión, basado en la relación de proporcionalidad.

## **9. Principio de la racionalidad democrática**

9.1 Siguiendo el pensamiento de DÍEZ RIPOLLÉS, podemos señalar que en el campo del control social jurídico sancionador el principio de la racionalidad democrática sería la capacidad para elaborar en el marco de ese control social una decisión legislativa de corte democrático atendiendo a los datos relevantes de la realidad social y jurídica sobre los que aquélla incide. En el ámbito del Derecho Penal Tributario, de un modo u otro, la racionalidad democrática legislativa penal supondría el punto de llegada de una teoría de la argumentación jurídica, a desarrollar en el plano del proceder legislativo penal, que garantiza decisiones legislativa susceptibles de obtener amplios acuerdos sociales por su adecuación integral a la realidad social en que se formulan y con la cual interactúa.<sup>41</sup>

Con anterioridad ya PALAZZO ha defendido la involucración de la doctrina jurídico penal en el desarrollo de un método de creación de leyes que garantice tanto una racionalidad lingüística o jurídico formal, como una racionalidad de fines, orientada en las corrientes político criminales subyacentes, y una racionalidad instrumental que procure asegurar las condiciones empíricas para su obtención.<sup>42</sup>

9.2 En el campo de la sociología jurídica, HABERMAS ha manifestado que todo procedimiento legislativo democrático debe atender a contenidos morales y éticos, a intereses, a cuestiones pragmáticas y a fórmulas de coherencia jurídica.<sup>43</sup> VOGEL supo captar acertadamente la utilidad de la teoría del discurso de HABERMAS y propugnó tres niveles de racionalidad

---

<sup>41</sup> DIEZ RIPOLLES, José Luis: “La Racionalidad de las Leyes Penales”. Editorial Trotta, Madrid, 2003. Pág. 86 y ss.

<sup>42</sup> PALAZZO, F.: “Scienza penale e produzione legislativa: Paradossi e contraddizioni di un rapporto problematico”, *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, Fasc. 3. 1997. 134-135.

<sup>43</sup> HABERMAS, J.: “Facticidad y validez”. Traducción de M. Jiménez Redondo. Editorial Trotta. Madrid, 3ª. Edición, 2001.

legislativa penal, el ético-político, ligado a la cuestión de los bienes jurídicos a proteger, el pragmático, vinculado a la subsidiariedad y carácter *última ratio* del derecho penal, y el de la coherencia, conectado con la validez constitucional y la adecuación político criminal y dogmática democrática de la propuesta legislativa.<sup>44</sup>

9.3 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.

## 10. Principio de la “subsidiariedad en concreto” como superador del falso dilema eficacia/garantías.

Actualmente, en el plano político criminal el aspecto más significativo de la subsidiariedad se encuentra en la efectividad de la intervención estatal. Precisamente, la expresión “*subsidiariedad en concreto*” expresa el dato según el cual la intervención penal sólo se debe activar después de haberse creado otros instrumentos alternativos de control, como pueden ser mecanismos de frecuente control preventivo, indicaciones explicativas, procedimientos de reinserción en la legalidad, etc. Sólo después de haber accionado esas medidas de ataque diversas a lo penal y después de haberse verificado en el campo la insuficiencia de tales medios alternativos, se justificará el recurso al sistema penal. De esta manera el Principio de subsidiariedad, al vincularse con el de efectividad requiere también las soluciones alternativas que se inspiren en parámetros de evaluable efectividad.<sup>45</sup>

## 11. Principio del respeto a las Categorías Lógico-Objetivas

11.1. La expresión “categoría” es aquí usada tanto en el sentido que le dio ARISTOTELES, de atributos fundamentales de todas las cosas, como de KANT, de modos por los cuales se manifiesta el proceso o actividad de conocimiento.

Sin embargo, la teoría de las categorías lógico-objetivas, nada tiene que ver con las concepciones filosóficas de estos pensadores. En verdad, se desarrolla a partir de la corriente jusfilosófica que buscaba sustentar una nueva forma de jusnaturalismo con base en la llamada “naturaleza de las cosas”. La naturaleza de las cosas debe servir al legislador como criterio de vinculación con las estructuras o elementos del propio objeto de regulación de la norma jurídica y no con la imagen del ser humano abstracto.

<sup>44</sup> VOGEL, J.: “Legislación penal y ciencia del derecho penal. Reflexiones sobre una doctrina teórico discursiva de la legislación penal”. En revista de derecho penal y criminología. Madrid, 2003.

<sup>45</sup> SEVERIN, Louis W: “Recent developments .....”op. cit. ut. supra. ps. 79- y ss

- 11.2. En el campo del Derecho Penal, la teoría de las categorías lógico-objetivas implica, en primer lugar, afirmar que, al contrario de lo que postulaba en neokantismo, hay un orden objetivo en el mundo, que no es creado ni modificado, ni por el método, ni por el comportamiento, ni por los juicios de valor ajenos al contenido ético del derecho, orden éste que se estructura en los elementos de las propias cosas y en las relaciones que éstas guardan entre sí, como se observa en lo referente al concepto de conducta.

Una vez descubierta la estructura lógico-objetiva de la conducta humana, objeto de valoración de la norma penal, al legislador no le será permitido desvincularse de ella o alterar, por su voluntad, esa estructura, y en caso ello ocurra, se estará regulando un objeto distinto. Esa regulación de un objeto distinto puede invalidar la norma, a partir del momento en que el legislador desconozca la estructura que vincula ese objeto (conducta) con la propia persona humana.<sup>46</sup>

Así las categorías lógico-objetivas no se agotan apenas en la tarea de la institución de condiciones negativas de elaboración de las leyes, sino que también debe atender elementos positivos, que deben ser observados como fundamento de un orden humano racional.

- 11.3. 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.

## **12. Exclusión de la punibilidad del error de derecho**

La tendencia moderna es que no dan lugar a hechos punibles las violaciones de normas tributarias dependientes de condiciones objetivas de incertidumbre sobre su alcance y respecto de su ámbito aplicativo. Los legisladores toman conciencia de las dificultades interpretativas, derivadas de la especialidad de la materia y deciden no someter a sanciones penales los comportamientos del

<sup>46</sup> WELZEL, Hans. *Naturrecht und rechtspositivismus*. "Festschrift für niedermeyer". Göttingen, 1953, 1953; idem, *Dar recht als gemeinschaftsordnung*, "Festschrift für Heinrich Henkel". Berlín, 1945. p. 11; idem, "Naturrecht und materielle gerechtigkeit", 1962; idem "Gesetz und gewissen". Karlsruhe, 1960; idem, *Recht und sittlichkeit*. "Festschrift für schaffstein". Göttingen, 1975.

contribuyente que, si bien constituyen violaciones formales de normas, son generados por errores derivados de la complejidad del sector tributario, por el excesivo uso de términos de naturaleza puramente técnico-contable o la remisión frecuente a otras normas tributarias escasamente coordinadas e incluso frecuentemente contradictorias.<sup>47</sup>

### **13. Principio e la responsabilidad por el hecho.**

De acuerdo con el mismo se debe asegurar que sólo se exija responsabilidad penal tributaria por conductas externas y concretas. Este principio trasciende en dos ámbitos. Primero el 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, eje: la deliberación reservada sobre una conducta de evasión, tienen relevancia penal. Sólo deben considerarse lesivos aquellos comportamientos que afectan la convivencia social externa, ya que en el ámbito del Estado Democrático sólo podemos aspirar a protegernos penalmente frente a ciertas perturbaciones exteriorizadas y relevantes de las interacciones sociales. En segundo lugar, resulta también importante señalar que en ese mismo Estado Democrático Social de Derecho, expresión de una sociedad pluralista y secularizada, es imposible exigir jurídicamente adhesiones internas a las normas de convivencia, esto es, vincular las conciencias individuales de los ciudadanos a los objetivos del orden y el control social.<sup>48</sup> A nuestro juicio esto es válido, incluso mediando políticas tributarias con probada vocación solidaria.. Lo dicho impone un nuevo límite al Principio del Deber de Colaboración del contribuyente

### **14. Principio de la Imputación y el Principio de la reprochabilidad o culpabilidad**

14.1. Estamos en el campo de los principios de limitación formal. Siguiendo al citado DÍEZ RIPOLLÉS, mediante el Principio de la Imputación se ponen de manifiesto del criterios valorativos y técnicos del Estado Democrático Social de Derecho, por los que un comportamiento externo y concreto, y eventualmente el suceso a él subsiguiente, se pueden vincular a una persona. Nos inclinamos a pensar que en este campo, penal tributario, debe prevalecer la imputación de tipo subjetiva. Esta "...exige que la vinculación objetiva entre el hecho y la persona que lo ha causado pueda atribuirse, de un modo socialmente asumible, a la voluntad de actuar o no actuar de esta misma persona, a cuyos efectos fija las condiciones de pertenencia subjetiva de un hecho a quien materialmente lo ha realizado o producido."<sup>49</sup>

14.2. 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 reanunciar a hacer responsable a

---

<sup>47</sup> LO MONTE, Elio "Pincipios ....." op. cit. ut. supra, ps. 100 y ss;

<sup>48</sup> DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis: "La racionalidad de las leyes penales", Editorial Trotta, Madrid, 2003, p. 147 y ss.

<sup>49</sup> Idibidem, ..p.150 y ss.

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<sup>50</sup> y LO MONTE<sup>51</sup> en el sentido de que los delitos tributarios sólo deben ser imputados a título doloso.

## **15. Principios intradogmáticos decriminalizadores y despenalizadores de la sanción penal tributaria**

La doctrina ha enunciado muy variadas pautas de trabajo. En obra anterior hemos referido a las que consideramos como más trascendentes.<sup>52</sup>

- 15.1** Deben decriminalizarse aquellas conductas previstas en los textos penales tributarios que aparecen opuestas a claros mandatos constitucionales.
- 15.2** En el Derecho Penal Tributario como en el Derecho Penal Común deben llevarse las disposiciones derogatorias o restrictivas de la penalidad a todos aquellos ámbitos dogmáticos donde su vigencia, por rigor lógico, tenga que ingresar.
- 15.3** Debe adecuarse, por vía abrogatoria, la normativa penal tributaria a los textos internacionales sobre la materia incorporados por ratificación al derecho interno. Siempre y cuando estos acuerdos bilaterales o multilaterales no resulten violatorios al Orden Público Internacional del Estado concernido.
- 15.4** El Juez debe prescindir de la sanción penal tributaria o imponerla por debajo de su límite legal cuando ella viola el derecho a la vida o a la dignidad de la persona humana, o se muestra manifiestamente excesiva.
- 15.5** El Juez deberá aplicar una pena inferior a la establecida para determinado delito tributario, o incluso prescindir de su aplicación, si del contexto general del cuerpo normativo penal tributario resulta el entendimiento inequívoco de que la misma conducta es castigada en otro lugar con una penalidad menor o se la exoneró de pena.

## **IV. A MODO DE CONCLUSIONES**

- 1.** Los Principios Generales del Derecho Tributario deben estar en consonancia con los Principios del Derecho Penal Tributario. Esa necesidad hace a la funcionalidad del sistema tributario en su conjunto y es manifestación del paradigma de su continuidad jurídica. En cuanto al marco de las garantías, debemos recalcar que, más allá de sus particularidades el

---

<sup>50</sup> NOTA MOCCIA, Sergio: “Riflessioni di politica criminale ....” op. cit. ut. supra., p. 126

<sup>51</sup> LO MONTE, Elio “Pincipios .....” op. cit. ut. supra, ps. 95 y ss;

<sup>52</sup> CERVINI, Raúl: “ Os Processos .....” op. cit. ut. supra, ps. 125 y ss

Derecho Penal Tributario abreva en los Principios intra dogmáticos del Derecho Penal Común, los cuales le son total u necesariamente aplicables.

2. Todos los principios antes enunciados y discutidos, no tienen, en realidad, por sí solos la cualidad de tornar al sistema penal tributario más o menos legítimo, más justo o menos justo, pero constituyen criterios de limitación material y formal que deben orientar siempre a los actos de elaboración de los tipos penales tributarios y a los procedimientos concretos de la administración tributaria, como condición indeclinable de un Estado democrático, fundado en la dignidad de la persona humana y en el respeto de los derechos humanos.
3. Sin perjuicio y como derivación de lo expuesto, nos permitimos sugerir una redefinición profunda del Derecho Penal Tributario, en varios sentidos.
  - 3.1 Ante todo se hace imperioso que el Derecho Tributario y el mismo Derecho Penal Tributario se asiente en una Cultura de la Legalidad Tributaria. Todos debemos sentir el tributo como una relación estatutaria que impone obligaciones y derechos. La obligación solidaria de contribuir al gasto social, con más el derecho a exigir al Estado más efectiva y transparente implementación de sus prestaciones sociales. Si el vínculo estatutario se fractura se desvanece la objetividad jurídica que sustenta en última instancia la coerción penal.
  - 3.2 Es necesario que el Derecho Penal Tributario se estructure en base a un número exiguo de figuras jurídicas incriminadoras de base dolosa que el contribuyente pueda naturalmente conocer, cumpliendo una función de prevención general positiva.
  - 3.3 Esta normativa debe ubicarse exclusivamente en el ámbito natural del Código Penal, recurriendo a su terminología propia de esta ciencia.
  - 3.4 El legislador debe evitar el recurso al mecanismo de los decretos de urgencia. De esta forma podrá meditar los cambios normativos y dotarlos de mayor razonabilidad técnica.
  - 3.5 Es importante finalmente definir un umbral cuantitativo de punibilidad: las microviolaciones expresadas en hechos de leve nocividad no justifican de modo alguno el encuadre típico penal y desdibujan el trasfondo racional y solidario de toda política tributaria de inspiración democrática.
  - 3.6 Finalmente , en el plano adjetivo debe asegurarse el efectivo cumplimiento del Principio del Contradictorio, tanto en la instancia administrativa como en la judicial. No debemos olvidar que precisamente las formas hacen a las garantías que debe tener todo contribuyente..

## V. BIBLIOGRAFÍA

- BAJO, M./BACIGALUPO, S., “Delitos contra la Hacienda Pública”, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000
- BACCARO, Marco : “Ordine pubblico e riforma del diritto tributario”, Ed Macciardi, Padova.
- BACRIE Estephane y GAVIN , Paul : “La estructura del tipo tributario y la necesaria certeza impositiva en el Estado Democrático Social de Derecho” en Revista Mexicana de Ciencias Penales, Año 3, Tomo VI, Monterrey, 2005.
- BENDA, Ernst: “ Handbuch des Verfassungsrechts”, Gruyter, Berlin- New York, 1984.
- BINDING, Karl: “Lehrbuch des gemeinen deutschen strafrechts, besonderer teil. Leipzig: Weidemann, 1902. reedicao, Frankfurt am Main: Keip, 1997. ps. 20 y ss.; “Handbuch des strafrechts. Leipzig: Weidmann, 1885.

- BLOVICH, Saul y CERVINI, Raúl: “ Informe sobre el necesario referente comunitario de las políticas tributarias contemporáneas”; Doc.. ICEPS: BV/586/ 2005. Ponencia en evento conjunto del ICEPS y el Morton banking Center sobre “Derecho Penal Tributario del Tercer Milenio”, Nueva York, diciembre 2005.
- BOIX REIG, j. “Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Tirant lo Blanch, Valencia 2000.
- CERNI, Paolo: “Tutela penale del patrimonio e principi costituzionali. Acertamento típico”, Meroni Editori, Milan 2001.
- CERVINI, Raúl: “Os Processos de Descriminalizacáo”, 2da edicao revisada da traducao, Editora Revista Dos Tribunais, Sao Pulo, 2002.
- CERVINI, Raúl y TAVARES, Juarez: “Principios (formales e intradogmáticos) de Cooperacao Judicial Penal Internacional no Protocolo do Mercosul.”, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo, 2000.
- CESANO, José Daniel: “ Estudios sobre la reforma del régimen penal tributario. Una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político-criminales de la ley 25.874” Colección Derecho Penal Contemporáneo.- Serie Azul Volumen 8, Editorial Mediterránea, Córdoba, 2006.
- DIEZ RIPOLLÉS, José Luis: “ La racionalidad de las leyes penales”, Editorial Trotta, Madrid, 2003.
- DOVERE, Salvatore: “I nuovi reati tribitari. Commento al D. Lgs 10 marzo 2000, No. 74”, Edizioni Giuridiche Simone, Napoli, 2000.
- FERRAJOLI, Luigi: “Derecho y razón: teoría del garantismo penal”. Editorial Trotta, Madrid, 1995.
- FLORA: “Legge penale tributaria”, en *Dig. disc. pen*, Vol VII, Turin 1993.
- GANDRA DA SILVA MARTINS, Ives: “Teoria da Inposicao Tributária”, 2da Edicao Revisada e Atualizada, Editora LTr, Sao Paulo, 1998.
- GIMBERNAT ORDEIG: “Tiene un futuro la dogmática jurídico penal?”, en *Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofia del derecho*, Buenos Aires, 1970
- HABERMAS, J.: “Facticidad y validez”. Traducción de M. Jiménez Redondo. Editorial Trotta. Madrid, 3ª. Edición, 2001.
- HASSEMER, Winfried: “Theorie und Soziologie des Verbrechens , Anzatte zu einer praxisorienterlen Rechtsgutslehre” Frankfurt am Main, Europaische Verlagsanstall, 1973.
- LAMARCA PÉREZ, Carmen (Coordinadora); ALFONSO DE ESCAMILLA, Avelina; MESTRE DELGADO, Esteban y GORDILLO ÁLVAREZ \_VALDÉZ, Ignacio: “Manual de Derecho Penal. Parte Especial” Editorial Colex, Madrid, p. 387. Dentro de la doctrina.
- LAMARCA PEREZ, Cármen., “Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública”, en la Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, número 178, julio-agosto de 1985.
- LO MONTE, Elio “Pincipios del Derecho Penal Tributario”, Editora B de F, Julio César Faira Editor, Montevideo- Buenos Aires.
- LOPEZ GARRIDO, D./GARCIA ARAN, M., “El Código Penal de 1995 y la voluntad del legislador, Ed. Eurojuris, Madrid, 1996.
- LUDGENS, Erwin: “ Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado Social de Derecho”, Doc. Mim. ICEPS/ YUS/ 140/ 2006, Ponencia a la Reunión Conjunta de Consejos de Dirección y Consultivo del ICEPS , Nueva York, julio 2006.
- MANTOVANI, Ferrando: “Diritto Penale. Parte Generale”, Cedam, Padova, 1988.
- MELITON, Janio: “Principios del Derecho Tributario Internacional”, Ed. EVSA, México, 2003.
- MOCCIA, Sergio: “Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislsazione per una riforma del diritto penale tributario”, en *Ann Ist. dir. proc. Pen.*, 1993.  
“Considerazioni de lege ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio”, en *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 1991.  
“Die Systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem”, en *AA.VV., Bausteine des eruopäischen Strafrechts*, ps. 65 y ss.
- MORALES PRTATS, F. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Quinteros Olivares) <<Comentarios al Nuevo Código Penal>>, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

- MORILLAS CUEVA, L., “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Cobo del Rosal) <<Curso de Derecho Penal Español. Parte Especial>>, Ed. Marcial Pons, tomo I Madrid, 1996.
- MORONI, Silvano: “Contributo alla teoria delle sanzioni tributarie”, en Riv.it.dir. proc.pen, 1998.
- PALAZZO, Francesco: “ Valores Constitucionais e Direito Penal”, traducción de Gerson Pereira dos Santos, Editorial Fabris, Porto Alegre, 1987 y LUISI, Luis: “ Os Principios Constitucionais Penais”, Fabris, Porto Alegre, 1991.  
“Scienza penale e produzione legislativa: Paradossi e contraddizioni di un rapporto problematico”, Rivista italiana di diritto e procedura penale, Fasc. 3. 1997.
- PALIERO, Carlo Enrico: “Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio”, en Riv ot. Dir. Proc. Pen., 1992.
- PEDRAZZI, Cesare: “ Profili problematici del diritto penalee d’impresa”, en Riv. trim. dir.pen. ec; 1988.
- PEREIRA TORRES, Jorge: “La esencia de la defraudación fiscal”, en Rev. de Der. Penal Tributario, publicación editada por el Centro argentino de estudios en lo penal tributario, Año II, No. 3, Buenos Aires, junio 1994.
- PERUCHIN, Marcelo Caetano Guazzelli: “Legitimação ativa e direito à ampla defesa e ao contraditório, pelo cidadão envolvido na cooperação judicial penal internacional “, Diss. (Mestrado) – Faculdade de Direito, PUCRS, Porto Alegre, 2000.
- PERUCHIN, Vitor Antonio Guenzzelli: “O crime de evasão: dificuldades definitórias e de controle”, Vers. Mim. de su disertación en Programa de Post-graduación en Ciencias Criminales de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Río Grande do Sul, Porto Alegre 2006.
- PISANI, Michele: “Delitti de frode fiscale: le nozione de elementi pasivi fittizi nelle fatture soggettivamente inesistenti“, en Fisco, 2004.
- PRADO, Luiz Regis: “Bem jurídico-penal e Constitucao”. 2da. Edic. RT, San Pablo, 1997.
- QUERALT JIMÉNEZ, Joan J: “Derecho penal español”. Parte especial. 4ta Edición revisada y puesta al día, Ed. Atelier, Barcelona, 2002.
- ROXIN, Claus: “Culpabilidad y responsabilidad como categorías sistemáticas jurisprudenciales”, en Problemas básicos del derecho penal, traducción Luzón Peña, Ed. Reus, Madrid 1976.  
“Kriminalpolitik und strafrechtssystem” Walter de Gruyter, Berlin, 1970.
- SECHI, Luigi: “ Diritto penale es processuale finanziario”, Ed. Giuffré, Milano. 1966.
- SEVERIN, Louis W: “Recent developments in relation to Economic Crimes”, Ladelt Editors, Austin, 1991.
- SUAREZ GONZALEZ, C., “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, en el colectivo (dirigido por Rodríguez Mourullo) <<Comentarios del Código Penal>>, Ed. Civitas, Madrid, 1997.
- TAVAREZ, Juarez: “ Culpabilidade: a incongruencia dos métodos”, en Revista Brasileira de Ciencias Criminais, Vol 24, Edit RDT, Sao Paulo, 1998.
- VALLE MUÑIZ, J.M. “Comentarios al Nuevo Código Penal>>, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.
- VOGEL, J.: “Legislación penal y ciencia del derecho penal. Reflexiones sobre una doctrina teórico discursiva de la legislación penal”. En Revista de Derecho Penal yCriminología. Madrid, 2003.
- WELZEL, Hans. Naturrecht und rechtspositivismus. “Festschrift für niedermeyer. Göttingen, 1953.  
Festschrift für Heinrich Henkel. Berlim, 1945.  
“Naturrecht und materielle gerechtigkeit”, 1962  
“Gesetz und gewissen”. Karlsruhe, 1960.  
“Festschrift für schaffstein”. Göttingen, 1975.

G:\SVR\Publicaciones RCS\PRINcípios del DP Tributario Estado Democrático - Revista arbitrada 2.doc  
4/05/2007