

## Ficha 5

### Hacienda pública Con especial referencia al delito de defraudación tributaria

**Sumario:** 1. Los delitos contra la Hacienda Pública en el derecho uruguayo. 2. Bien jurídico protegido. 3. Infracción y delito. 4. Descripción típica. 5. Tipo subjetivo. 6. Antijuricidad. 7. Consumación. 8. Requisito. 9. Competencia. 10. Bibliografía

#### 1. Los delitos contra la Hacienda Pública en el derecho uruguayo

Los delitos contra la hacienda pública están dispersos en nuestro ordenamiento jurídico.

Así, si bien el Código Penal tiene un capítulo relativo a los Delitos contra la Economía y la Hacienda Pública, solo contempla el delito de contrabando, el que en su art. 257 se limita a señalar su pena (la del delito de hurto) y remite a los hechos previstos en otras leyes, constituyendo una norma penal en blanco.

En cuanto a los delitos fiscales, se encuentran en el Código Tributario, en su Capítulo VI, a los que deben agregarse los tipos penales de apropiación indebida regulados en el art. 27 de la Ley N° 11.496, de 27 de setiembre de 1950 (contribuciones de seguridad social retenidas por los patronos) y el art. 19 del D. Ley N° 15.294, de 23 de junio de 1982 (para los agentes de retención y percepción de los tributos recaudados por la Dirección General Impositiva).

Naturalmente, se trata de una decisión de política legislativa que, en los casos de contrabando y defraudación tributaria, optó por la solución de mantener las conductas delictivas en los textos relativos a sus respectivos ámbitos de aplicación. Ello es lo que justifica que se aluda “Derecho Penal Tributario”, que aún cuando en tanto derecho penal es una disciplina de garantías, guarda relación especialmente con la ubicación de los delitos contra la Hacienda Pública en leyes especiales (y no en el Código Penal) dada su dependencia de la regulación sustantiva, la que puede variar con relativa frecuencia.

#### 2. Bien jurídico protegido

En cuanto a la protección de la Hacienda Pública, se trata de un patrimonio concreto, por lo que no existirían mayores complejidades en su sindicación.

Sin embargo, debe atenderse también a la obligación de orden constitucional de la que deriva no sólo el deber del ciudadano de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino los del Estado relativos al montaje de un sistema tributario justo, la asignación equitativa de los recursos, cuya ejecución y

programación debe responder a criterios de economía y eficiencia, lo que, por otra parte, ayuda a promover la aceptación social de los impuestos.

## **2.1 La importancia de diferenciar el bien mediato y el bien inmediato.**

Quien pone especial énfasis en esta distinción es Martínez- Buján Pérez, especialmente porque sería en la esfera de los delitos socioeconómicos donde se evidencia su mayor necesidad, dado que el orden económico en sentido amplio aparecería como un bien jurídico de segundo orden detrás de los intereses patrimoniales individuales.

Al respecto, manifiesta que la noción de bien jurídico mediato refleja la institución del bien protegido en sentido técnico, que se incorpora al tipo de injusto de la infracción delictiva de que se trate, *“en el sentido de que su vulneración (su lesión o puesta en peligro) por parte de la acción del sujeto activo se erige como un elemento implícito indispensable de la parte objetiva de cualquier tipo (vid. por todos LUZON, P.G. p. 302) y, por tanto, dicha vulneración habrá de ser abarcada por el dolo o la imprudencia del agente”*<sup>1</sup>.

Y, por lo que viene de decirse, es al bien jurídico inmediato al que se le asigna la función interpretativa de la norma.

Por el contrario, el bien jurídico mediato posee una significación diferente, más próxima a la *“ratio legis”* o finalidad objetiva de la norma, que no tendría por qué identificarse con el bien jurídico técnicamente tutelado.

El bien jurídico mediato no se incorpora al tipo de injusto ni posee función interpretativa, pero sí de límite y orientación del *ius puniendi*, sistemática y de criterio de medición o determinación de la pena.

## **2.2 El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria**

El bien jurídico tutelado- la Hacienda Pública- el problema es determinar cuando se concreta el mismo<sup>2</sup>.

Nuestra doctrina nacional, sostiene que consiste en:

---

1 Ver Carlos Martínez- Buján Pérez, Derecho Penal Económico- Parte General, Ed. Tirant lo Branch, Valencia, 1998, pág. 91.

2 En este aspecto seguiremos la relación presentada por Bajo- Bacigalupo, S., por lo que se sugiere confrontar en la obra ya citada, pág. 218 y ss.

- a) la protección del derecho del Estado a percibir aquellos tributos que recauda la Dirección General Impositiva (Adela Reta)<sup>3</sup>;
- b) la protección del patrimonio del Estado, de la misma manera que el delito de estafa vulnera el derecho de propiedad de los particulares (Gabriel Adriasola)<sup>4</sup>;
- c) los ingresos del Erario público, sin que el destino de los impuestos y su distribución influya sobre su naturaleza (Bayardo Bengoa)<sup>5</sup>;
- d) el patrimonio del Estado, no su lesividad para con la función del Estado, sino como el patrimonio que el Estado alcanza a partir de las relaciones jurídicas tributarias que se rigen por la Constitución y la legislación tributaria y financiera<sup>6</sup>.

En la doctrina española, por su parte, tenemos a quienes consideran que:

- a) se protege a la Hacienda Pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público (Boix, Muñoz Conde, Gracia Martín, Morales Prats);
- b) se protegen las funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado Social y Democrático de Derecho (Arroyo Zapatero, Pérez Royo, Bustos Ramírez<sup>7</sup>);
- c) se protege el derecho- deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario (Simón Acosta<sup>8</sup>).

---

3 Ver Revista de Derecho Penal N° 6

4 Ver Delitos Económicos, en coautoría con Presa, D. y Galain, P., BdeF, Montevideo, 2004

5 Ver Derecho Penal Uruguayo, Tomo VI, Montevideo, 1977.

6 La Defraudación Tributaria, AMF, Montevideo, 2008.

7 Bustos Ramírez señala que se protege la función del tributo en tanto que si se busca en un Estado social y democrático de Derecho el bien jurídico protegido, éste surge de las necesidades que el Estado tiene que satisfacer con su intervención, lo que pone de relieve “*un proceso social de recaudación de ingresos para posibilitar el gasto público dirigido a solventar necesidades básicas de todos los individuos de la sociedad*”, su transgresión afecta a todos los ciudadanos, tratándose, en consecuencia, de un ilícito grave, pues afecta a las grandes mayorías (Cfr.: op. cit. en Nota 4, págs. 21/22 y 25/26).

8 Simón Acosta, Eugenio, El Delito de Defraudación Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pag. 24, quien señala que: “*no basta con calificar el delito de defraudación tributaria como un delito patrimonial. El bien jurídico protegido por el art. 305 del CP es el derecho- deber de solidaridad ciudadana que constituye el fundamento del sistema tributario. Sólo indirectamente se protege el patrimonio público con este tipo penal. El tributo es la imprescindible institución niveladora que permite compatibilizar la libertad con la igualdad, hace posible el compromiso de estos dos principios que están en permanente tensión y sirve a la paz social. En otros términos la justa contribución al sostenimiento de las cargas públicas es un bien sí mismo, protegible por el derecho, y a éste bien trata de servir el Código Penal cuando castiga la insolidaridad de quien defrauda a la Hacienda Pública. La protección del patrimonio público, que también se consigue con este delito, es una finalidad mediata o directa, que se deriva como simple consecuencia de la protección del valor de la solidaridad, auténtico bien jurídico*”

d) se protege el deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado, derivado de las obligaciones constitucionales (Bacigalupo, E.);

e) se protege el interés público estatal en la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos (Pérez Royo, Ayala Gómez, Mestre Delgado);

f) los mencionados son todos objetos de protección, pero en un segundo plano, ya que es el patrimonio de las Haciendas Públicas el bien jurídico que la ley protege directamente y que es lesionado por el delito.

En este último sentido, se han pronunciado Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, agregando que *“el delito fiscal no sólo entraña una disminución del valor económico del Erario Público, sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una **política económica social** que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la Renta Nacional, etc.. (...) Con el delito fiscal y con el perjuicio producido en el Erario Público, se están menoscabando las posibilidades de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa.(...) El desequilibrio de esta balanza, bien porque el contribuyente no cumple con el deber de sostenimiento del gasto público, bien porque el Estado no despliega una política justa de gasto, traerá como consecuencia un **“desorden económico”** caracterizado por un lado, por la indisciplina fiscal del contribuyente y, por el otro, por la represión injusta del fraude fiscal.”*<sup>9</sup>

En definitiva, el fraude fiscal no sólo sería reprochable por la lesión al erario público, sino por el atentado a la posibilidad de hacer efectivos los derechos de los ciudadanos.

### 3. Infracción y Delito

#### 3.1 Breves apreciaciones

La doctrina tributarista ha realizado objeciones a la tipificación de la defraudación tributaria como delito, fundadas en que la identidad entre la infracción y el delito de defraudación tributaria configura un *bis in idem*, que vuelve dicha regulación inconstitucional y autoritaria.

---

*protegido.”*

<sup>9</sup> Ídem, pág. 219/220.

Los fines del tributo y la necesidad de la recaudación a través de impuestos, están consagrados en la propia Constitución Nacional y también integran el elenco de derechos humanos fundamentales a cuya protección debe propender el Estado. Por tanto, la cuestión del ilícito tributario no puede ser analizada parcelando el panorama macro en el cual se encuentra inserto, sino que, por el contrario, debe tener en cuenta todos los factores que componen el mismo, para aplicar el régimen jurídico en el contexto del delicado equilibrio entre los intereses colectivos que persigue la recaudación y las garantías individuales de los administrados.

Nuestro Derecho Positivo diferencia las infracciones de los delitos tributarios, regulándolos con normas distintas, difiriendo por consiguiente en forma considerable su régimen jurídico.

Así, según lo dispuesto por el Código Tributario (capítulos V y VI) podríamos distinguir:

- a) Por un lado, algunas irregularidades y las defraudaciones perpetradas en el interior del espacio de la relación jurídico tributaria serán las que configuren las infracciones prevista en el Capítulo Quinto, en tanto formas típicas de incumplimiento de los deberes específicos impuestos por la ley a los particulares, a partir de haber sido convertidos en agentes de autoliquidación de sus impuestos;
- b) Por otro, los engaños, fraudes o ardidés generados como resistencia mediata a la actividad fiscalizadora del Estado, que exceden los deberes administrativos formales de autoliquidación, que quedarían atrapados por el Capítulo Sexto.

En tal sentido, señalan Virgolini y Silvestroni que *“Las conductas infraccionales se vinculan con simples deberes jurídicos incumplidos, impuestos en el marco de la relación jurídica tributaria (la obligación genérica de tributar y el deber específico de autodeterminar el impuesto en el marco de una relación jurídica tributaria (la obligación genérica de tributar y el deber específico de autodeterminar el impuesto a través del cumplimiento de deberes formales y materiales, entre los que sobresale la obligación de declarar verazmente el hecho económico del que se deriva la obligación tributaria) y atañe exclusivamente al comportamiento del contribuyente frente a esas obligaciones de orden administrativo; las otras conductas se vinculan de manera externa con la actividad e la administración y comportan un ataque a la potestad autónoma de fiscalización (mediante una maquinación ardidosa de dirigida a frustrarla o resistirla), generando una afectación del bien jurídico de otra índole y un mayor grado de reproche de culpabilidad”*<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Virgolini, J. y Silvestroni, M., *“Delito e infracción tributaria. Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y extrema ratio”*, en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005, pág. 121 y ss.

Por su parte, el Código Penal, en su art. 91, expresamente excluye de la aplicación de sus normas a las multas en materia de impuestos, opción deliberada del codificador, según surge de sus comentarios: *“Se discute mucho si las multas en materia de impuestos, revisten carácter penal o civil. Una y otra tesis pueden sostenerse con buen caudal de argumentos. Yo he preferido seguir la doctrina de Mangín en contra de la de Blanche, Chauveau, Hélie, por considerar que la indemnización que es un elemento civil prepondera sobre la pena que constituye un factor represivo”*<sup>11</sup>

Tal opción podrá o no compartirse, pero no puede desconocerse bajo el pretexto de recurrir a los “conceptos lógico jurídicos”, porque dichos conceptos en definitiva, deben nutrirse de lo que emana de las normas. Existe una norma que específicamente excluye del ámbito penal a las multas por el incumplimiento de obligaciones impositivas, por tanto, no es posible para el intérprete recurrir a las normas del Código Penal.

Por otro lado, la supuesta identidad de naturaleza jurídica entre infracciones y delitos tributarios, no resulta un elemento suficiente para asimilar el régimen jurídico de ambos tipos de ilícitos.

Ello por cuanto cuando los autores identifican ambas figuras a través de la noción de pena o sanción represiva, se pronuncian en un plano que llaman “ontológico”, “sustancial” o “conceptual”. Esto es, refieren a un plano metajurídico o al menos ajeno a lo jurídico. De hecho, las normas jurídicas indican justamente lo contrario: si su régimen jurídico difiere, entonces no son la misma cosa.

En definitiva, de poco sirve señalar una identidad de las sanciones y por ende de los ilícitos en el mundo de los hechos o desde una perspectiva extrajurídica, si el legislador ha optado por establecer expresamente que las multas por impuestos no se considerarán penas (calificación que tiene como consecuencia excluir a las mismas del ámbito de aplicación del Código Penal) y ha optado además por otorgarles un régimen jurídico específico, que dista en muchos aspectos del recogido para los delitos.

#### 4. Descripción típica

El tipo penal de defraudación tributaria se encuentra descrito en el artículo 110 del Código Tributario<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> Código Penal Anotado y Concordado por Adela Reta y Ofelia Grezzi, 4ª edición, FCU, 1996.

<sup>12</sup> Su texto es el siguiente:

La conducta prohibida consiste en proceder con engaño y requiere el engaño se realice con la finalidad de obtener un beneficio indebido a expensas de los derechos del Fisco, lo que puede realizarse, conforme a lo que se dirá, por acción u omisión.

Así, al beneficio indebido, puede llevarse por medio engaño de tres formas diferentes: (a) procurando eludir el pago de tributos o de las cantidades retenidas o que se debieron retener; (b) obteniendo devoluciones indebidas y (c) disfrutando de beneficios fiscales indebidos.

Conforme al verbo nuclear que describe la conducta típica, se requiere un *proceder* con un *engaño* suficiente para inducir en *error* al sujeto pasivo, de tal manera que ponga el peligro el derecho del Fisco a la percepción de sus tributos.

#### 4.1 Engaño por acción u omisión

Se trata del medio típico indispensable para que el delito se configure.

En tal sentido, doctrina en forma unánime ha sostenido que el simple incumplimiento del pago del tributo no importa la comisión del delito de defraudación tributaria, no obstante ser pasible de otras sanciones administrativas como las correspondientes a la infracción de omisión de pago o las propias multas y recargos por mora.

La configuración del delito requiere del ánimo defraudatorio que presida la acción, u omisión en su caso, del sujeto activo. En consecuencia, es necesaria una conducta engañosa, que “*denote la existencia de un animus defraudandi o intención positiva de engañar y eludir el pago del tributo, de la retención o del ingreso a cuenta*”<sup>13</sup>.

Ya señalaba Adela Reta que el “*engaño es toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando y obrando con mentiras o artificios para frustrar la ley o*

---

El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada.

13 Simón Acosta, E., El Delito de Defraudación Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pág. 51 y ss..

*los derechos que ella nos da. Fraude no es otra cosa que el hecho de frustrar la ley o de usurparnos lo que por derecho nos pertenece de manera que el engaño puede considerarse como el medio de arribar al fraude y el fraude como el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño”<sup>14</sup>.*

Ahora bien, debe diferenciarse el engaño requerido por la defraudación tributaria a las estratagemas o maquinaciones artificiosas requeridas para la estafa. En tal sentido, no es admisible la consideración del delito fiscal como una forma de la estafa basada en el engaño, ya que la defraudación tributaria sólo exige el engaño con prescindencia de los demás elementos de la estafa. Se trata del engaño tendiente a la frustración del pago.

De esta forma, nos enfrentaremos a hipótesis de defraudación por acción o positiva, en casos de declaraciones falsas, utilización de facturas apócrifas, de formas jurídicas que no se corresponden con la realidad, etc..

*A modo de ejemplo, nuestra Jurisprudencia se ha pronunciado sosteniendo que:*

- *“De autos surge sin esfuerzo -por la propia confesión de C.L.- que éste llenó boletas que no respondía a transacciones reales y que las utilizó para engañar a la Administración, con cabal conocimiento de las consecuencias de tales actos. Esos actos constituyen una contrafacción del documento en su materialidad por lo que no es de recibo el argumento esgrimido por la Defensa en el sentido de tratarse de una falsificación ideológica no punible por el carácter privado del agente. De manera que el delito de falsificación imputado encuentra apoyo suficiente en el material de cargo incorporado al proceso. Si dicho ilícito concurre en la modalidad descrita en el art. 56 del C. Penal o convoca otra situación jurídica, es tema que habrá de dilucidarse en el fallo definitivo. A los efectos de la sujeción procesal derivada del auto atacado (art. 125 CPP), la Sala estima que los elementos de juicio manejados por el "a quo" cumplen holgadamente con los requisitos establecidos en dicha normativa”<sup>15</sup>.*
- *La realidad muestra (art. 6 del C. Tributario), la existencia de un conjunto económico familiar que integran D.D.A. y sus dos hijos B.B.A. y A.A.A., en la que las dos radios formalmente distintas e independientes, actúan como empresa única, brindando servicios por una y facturando los servicios a través de la otra que está exonerada tributariamente. Tampoco es de recibo a esta altura admitir como se pretende, que la*

---

<sup>14</sup> Ver “El Delito de Defraudación Tributaria en la Ley Nº 15.294”, en Revista Penal Nº 6, F.C.U., Montevideo, 1984, pág. 55.

<sup>15</sup> Ver LJU, T. 122, Caso 14.063.



*situación encuadraría en una legítima "elusión" de los contribuyentes por la cual sirviéndose de formas jurídicas admitidas, "escogen la más conveniente para sus intereses" (Nº 60, fs. 294). En el caso, se presenta una realidad que los encausados admiten que es por lo menos irregular y en una primera aproximación con las limitaciones, reservas y provisoriedad del procesamiento, excede largamente el "ahorro tributario" legítimo que implica la elusión. En principio no es legal, no se corresponde con la naturaleza de las cosas y menos con el funcionamiento de empresas independientes, que productos o servicios que comercialice una, sea facturado a efectos fiscales por otra que está exenta de tributar.*

*Otro de los agravios de los encausados es respecto al dolo. Como se ha reiterado, la realidad muestra la existencia de una familia que explota radios, que operan conjuntamente sirviéndose de recursos personales y técnicos que formalmente pertenecen a una sociedad anónima con autorización para funcionar en Montevideo, pero que factura gran parte de la publicidad que se difunde por las dos radios con facturas de la del Interior que está exonerada de tributar. El elemento subjetivo, en un estudio primario a efectos del procesamiento, de acuerdo al art. 18 del CP es la conciencia y voluntad de realizar la conducta<sup>16</sup>.*

*- "En cuanto a la calificación delictual, la misma es parcialmente compartida por el Colegiado, ya que la actividad material del delito de defraudación tributaria resulta incuestionable, pero se observa que se trató de una maniobra repetida en el tiempo durante por lo menos dos años, por parte de los involucrados sin perjuicio de que fuera producto de una sola resolución criminal que nació que ideó el procedimiento, por ello no se trata de un delito de defraudación tributaria sino de un delito continuado de defraudación tributaria (artículo 58 del C. Penal y 110 del C. Tributario).-*

*Pero eso no es todo lo que la Sala no comparte de la sentencia de primera instancia, porque está claramente relatado tanto en la demanda como en la sentencia y, por si fuera poco admitido por la Defensa, que como medio para defraudar se falsificaron múltiples facturas por parte de los agentes, lo cual en si mismo es un acto delictivo independiente del fraude fiscal porque el bien jurídico protegido es la fe pública y no la hacienda pública.-*

*BB expresó que le entregó a AA talonarios en blanco de facturas para utilizar con dicha finalidad, las cuales evidentemente fueron escriturados en la empresa YY y, resulta que esa tarea es la que realizaba AA, pero aunque ello no fuera materialmente así, él fue quien organizó toda la toda la maniobra que incluía falsificar las facturas, ergo: es responsable directamente del suceso lo que el mismo confiesa.-*

*Por tanto, el delito continuado de defraudación tributaria concurre fuera de la reiteración con un delito continuado de falsificación de documento privado (artículo 240 del C. Penal).-*

---

16 L.J.U., Tomo 139, Caso 15.797.

*En efecto se falsificaron muchas facturas en el correr del tiempo para su utilización para descontar un IVA inexistente y, quienes instrumentaron la operativa, declaran lisa y llanamente que eran fraguadas para dicha finalidad por lo cual más allá de quien fue el ideólogo de lo que no hay duda es que AA fue quien lo ejecutó.-*

*Por tanto, los involucrados utilizaron formularios de facturas de dos empresas y las llenaron con datos que justificaban negocios jurídicos, los cuales eran completamente inexistente y, obviamente, nunca fueron libradas por las empresas titulares de las mismas.-En fin, se utilizaron estos documentos privados falsos para dar forma a la maniobra general, por tanto, más allá de quien los falsificó efectivamente, los involucrados son copartícipes necesarios (coautores), puesto que nadie más que ellos tenía interés en su creación y utilización específica, por tanto, mal podría pensarse que fueron ajenos al acto material de la falsificación cuando la ejecución de la acción era imprescindible para realizar la defraudación orquestada lo que lleva ínsito la violación del artículo 240 del C. Penal.-*

*En cuanto a la naturaleza jurídica de las facturas, son documentos privados porque por tales se entiende en términos generales "...toda escritura que contenga manifestaciones o declaraciones de voluntad o atestaciones de verdad, debidas a un autor determinado y jurídicamente eficaces...".-*

*Los elementos esenciales de todo documento son el autor y el tenor conceptual, para formar en conjunto la genuinidad o autenticidad, el tenor debe corresponderse con lo dicho por el autor (veracidad).*

*Las facturas contienen una manifestación, declaración o atestación de verdad, en cuanto a la existencia de determinado negocio jurídico, del cual resultan un medio de prueba".<sup>17</sup>*

Conforme a lo señalado, no sería menester aclarar que el requerimiento del artificio determina la atipicidad de la conducta de quien no paga, pero sí ha realizado la liquidación correctamente.

En otro orden, un aspecto de interés que se deja planteado para una reflexión ulterior, es el relativo a las ganancias ilícitamente obtenidas y si éstas pueden considerarse objeto de tributación. En España el tema ha sido debatido, existiendo sentencias contradictorias del Tribunal Supremo Español.

Un sentencia de interés es la de 21 de diciembre de 1999, por la que se condenó al acusado por los delitos de malversación, cohecho, estafa y defraudación tributaria, dado que no declaró como rentas beneficios los procedentes de dineros obtenidos como consecuencia de los hechos delictivos constituidos de los tres delitos premencionados.

A favor de dicha tesis, se esgrimieron los siguientes argumentos:

---

<sup>17</sup> Ver Sentencia N° 484/2012, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 2° Turno.

a) el artículo 28 de la Ley General Tributaria, prescribe que el tributo se exigirá conforme a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por ley, cualquiera sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar su validez, lo que autoriza la indiferencia respecto a su ilicitud;

b) una solución distinta afectaría a los principios de capacidad contributiva (que no podría excluir las ganancias ilícitas) y de igualdad (que prohíbe un tratamiento fiscal desigual y más desfavorable al ciudadano honesto)

En contra:

a) que no se puede convertir al Estado en “cómplice”;

b) que tal comportamiento discurriría en sentido contrario al que se dirigen otros institutos como la receptación o el blanqueo de capitales, cuya *ratio* radica, justamente, en impedir que el delincuente se aproveche de los efectos del delito;

c) que para impedir tal aprovechamiento, resultaría más acertado, imponer las penas de decomiso y multa por el delito base y disponer la responsabilidad civil derivada de tales hechos delictivos;

d) la defraudación tributaria, en tales casos, sería un supuesto de delito imposible;

e) no puede sostenerse que el art. 31 de la Constitución Española estuviera pensando en la capacidad contributiva del delincuente, ni en la igualdad de *todos*, delincuentes o no, en el tratamiento de las leyes;

f) la alusión a la prescindencia de los defectos que pudieran afectar la validez del hecho imponible del art. 28 de la LGT, trata de evitar que defectos formales del negocio jurídico o supuestos de fraude de ley permitan la evasión impositiva.

g) el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha mantenido una reiterada jurisprudencia en relación a que no puede surgir ninguna obligación tributaria (derechos de Aduana o de IVA) respecto de productos excluidos del comercio intracomunitario y del circuito económico como estupefacientes, moneda falsa, etc..

Al respecto, nos limitaremos a señalar que en nuestro ordenamiento jurídico las rentas de fuentes ilícitas están gravadas por el IRAE, ya que el Decreto N° 150/2007 establece que *“las rentas derivadas de operaciones ilícitas deberán ser computadas, pero no se tendrán en cuenta para la obtención de beneficios fiscales. Los gastos y costos que correspondan a tales rentas no podrán deducirse”*.

Naturalmente tal disposición tiene la primer resistencia en las dificultades que supone armonizar la declaración de una renta ilícita y el deber de colaboración con el principio de no autoinculpación.

## 5. Tipo subjetivo

El tipo es doloso. Ello no ofrece dudas, puesto que el artículo 19 del Código Penal establece que el hecho ultraintencional y el culposo solo son punibles en los casos establecidos en la ley.

En consecuencia, se requerirá la conciencia y voluntad de proceder con engaño para obtener un beneficio indebido a expensas de los derechos del Fisco.

Podría también castigarse a título de dolo eventual, siempre y cuando éste alcance a la pretensión fiscal, que para Bacigalupo, E. es un elemento del deber, por lo que sería suficiente con el conocimiento de las circunstancias de los hechos imponibles<sup>18</sup>.

Sin embargo, la referencia subjetiva “*con el fin de obtener*”, exigiría la existencia de un ánimo defraudatorio específico, que para algunos que no parecería diferenciarse del dolo<sup>19</sup> y que para otros debería ser probado sin que pueda admitirse presunción de especie alguna sobre su concurrencia<sup>20</sup>-, referido al lucro perseguido con la maniobra, consistente en la obtención de una ventaja patrimonial consistente en el no pago de la deuda, o en la obtención de la devolución o beneficio.

En tal sentido, nuestra jurisprudencia ha sostenido que: “*El elemento subjetivo que requiere la figura imputada -dolo-, se perfila claramente en la maniobra puesta en práctica por los tres encausados con la finalidad de compensar el IVA que J.R.C., único inscripto en el BPS, la DGI y en el Registro de Proveedores del Estado, quien además tenía contrato con ANTEL, debía facturar al Ente por los servicios que vendían los otros tres encausados que no estaban registrados. Estos, para compensarle el IVA incluido en dichas facturas, le entregaban a aquél otras facturas por compra de insumos a empresas inexistentes con las cuales descontaba el IVA que a su vez debía tributar en la DGI.*”<sup>21</sup>

*”Como se ha reiterado, la realidad muestra la existencia de una familia que explota radios, que operan conjuntamente sirviéndose de recursos personales y técnicos que formalmente pertenecen a una sociedad anónima con autorización para funcionar en Montevideo, pero que factura gran parte de la publicidad que se difunde por las dos radios con facturas de la del Interior que está exonerada de tributar. El elemento subjetivo, en un estudio primario a*

18 Bacigalupo, E., Curso..., pág. 225

19 Así Bacigalupo, E. , op. cit., pág. 225.

20 Boix- Mira, op. cit., pág. 75.

21 Ver LJU, T. 122, Caso 14063

*efectos del procesamiento, de acuerdo al art. 18 del CP es la conciencia y voluntad de realizar la conducta. En la figura "defraudación", caracterizada por el "engaño" el dolo viene requerido implícitamente también, por la naturaleza de la conducta: no se concibe que se engañe ni que se tenga una finalidad de provecho ilícito, sin conciencia de que se está engañando y de esa finalidad"<sup>22</sup>*

La referencia subjetiva o finalidad es tomada en cuenta de tal modo que cuando, a modo de ejemplo, la falsificación de facturas no ha sido con la intención inequívoca de defraudar al Fisco, se ha optado por la figura de la falsificación documentaria, excluyendo la defraudación tributaria (con la que concurriría de ser comprobada la finalidad). En tal sentido:

### **5.1 El problema del error**

Para que el error excluyera el dolo, debería recaer sobre los elementos constitutivos del tipo penal.

La relevancia del error en este delitos, refiere al error de derecho sobre la obligación tributaria (por ejemplo: si se verificó el hecho generador o si se está o no comprendido en una exoneración) y, como consecuencia de ello, si el contribuyente debe cumplir con los deberes formales vinculados a la misma o no, lo que, a su vez, conforman los hechos constitutivos del delito. En cambio, desde que la obligación tributaria en sentido estricto (no comprensivo de los deberes formales) es una obligación legal y de orden público no admitiría eximente de ninguna naturaleza.

En definitiva, cuando se desconoce la concurrencia o realización de alguno o de todos los elementos del tipo- tanto descriptivos como normativos- nos encontraremos ante un error de tipo.

Ello por cuanto, para que el sujeto activo pueda cometer un delito de defraudación tributaria, previamente debe conocer que está obligado a pagar los impuestos que intente defraudar, esto es, debe conocer la norma tributaria aplicable (y nos referimos tanto a las formales como a las materiales) y un error

---

<sup>22</sup> Ver LJU, T. 139, Caso 15797

sobre la misma- eventualmente- podría configurar un error sobre un hecho constitutivo de la infracción<sup>23 24</sup>.

El error debe ser inexcusable, por lo que en materia tributaria es de difícil configuración dados los adelantos tecnológicos, la difusión de las normas, la atención al contribuyente y hasta la posibilidad de la consulta (art. 71 y ss. del C.T.).

En el caso de la defraudación tributaria, a dicho reparo, se le suma su inoponibilidad por cuanto se exige un *proceder con engaño* como referencia subjetiva y constitutiva del tipo. En su mérito, una vez comprobado el engaño y la propia acción de engañar con esa finalidad, ya sea mediante la presentación

---

23 Aún cuando partía de una teoría del delito diferente a la que aquí se ha utilizado, el Prof. Shaw señalaba en su trabajo sobre el error que *“puede plantearse la duda- no aclarada en forma expresa por las normas citadas (se refiere al MCTAL, y normas que lo adoptaran en Bolivia, Costa Rica, Argentina y Chile)- de si el error de derecho que las mismas contemplan es el de derecho penal (tributario penal, represivo o sancionatorio) o el de derecho extrapenal (tributario material o o formal) o ambos.*

*En nuestra opinión, la interpretación correcta es que aquellas normas comprenden únicamente el error de derecho extrapenal o extrainfraccional, esto es al error referido a la ley tributaria material o formal que esté vinculada con la norma que tipifica la infracción y le dé contenido.*

*Porque, en efecto, si los textos en cuestión acogen expresamente la concepción de la doctrina tradicional distinguiendo entre error de hecho y error de derecho, cabe interpretar que otorgan a dicha distinción los efectos que aquella doctrina atribuye a la misma: que el error de derecho penal (en la especie error de derecho tributario penal, represivo o sancionatorio) no es causa de inculpabilidad”. (Ver op. cit, pág. 204)*

Consecuentemente, afirma más adelante que: *“en la medida que el error padecido con respecto a la ley tributaria material o formal sea decisivo, inculpable o inevitable (o aún culpable o evitable en las infracciones dolosas como la defraudación) y esencial, es decir que sea excusable, el mismo configura la eximente de responsabilidad por cuanto constituye un error “sobre el hecho que constituye la infracción”- como lo requiere la hipótesis de eximición (sic) de los códigos tributarios que estamos comentando- o, lo que es lo mismo, genera un “error de hecho acerca de alguno de los elementos constitutivos” de la infracción como lo exige el art. 24 inc. 2º del Código Penal uruguayo. (pág. 207)*

24 Una cita de Roxin dará cuenta de lo opinable del tema: *“La solución de Welzel, al contrario, resulta convincente en los delitos propios de omisión por los resultados a los que conduce. Para el dolo es suficiente con el conocimiento de la situación fundamento de tal deber. Un error sobre el deber de acción que surge de ella, es un error de prohibición (o, mejor dicho, en este caso, un error sobre el mandato). Aparentemente, el BGH seguiría ahora esta posición. En cambio, el punto de vista de Maurach, según el cual la punibilidad del delito propio de omisión no sería posible en el caso de puro error sobre el deber de prestar ayuda, de denunciar un delito, etc., no es sostenible ni desde el punto de vista nuestro, ni desde el punto de vista de la teoría de la culpabilidad seguida por Maurach. (...) Por último, también es posible diferenciar en el caso de un error sobre la existencia de un derecho en materia de impuestos, si el autor yerra sobre una circunstancia fundamental de lo injusto (por ej., la magnitud de su patrimonio), su error será de tipo; pero si con conocimiento total de los presupuestos que fundamentan su deber de pagar impuesto, cree que no debe pagarlos (o que por lo menos no debe pagar tanto), tal error debe tratarse como error de prohibición, La posición de Welzel, según la cual se trata de un error de tipo sin reserva alguna, no es, por tanto, correcta ni consecuente” (Teoría del tipo penal, Depalma, Bs.As., 1979, pág. 228 y 232/233).*

de declaraciones juradas falsas, utilización de doble contabilidad o de facturas apócrifas, o del propio silencio para aprovechar un error del Fisco, dan cuenta inequívocamente del conocimiento de la norma que se pretendía transgredir y de que lo había de tal modo que se urdió la trama para inducir en error al Fisco.

## 6. Antijuricidad

En principio, no habría obstáculos para la admisión de las diferentes causas de justificación, siempre y cuando se cumplieran todos los requisitos que se exigen para la configuración de la causal invocada. Ahora bien, justamente por ello parecería que no serían de idónea aplicación, por lo que solo haremos mención al estado de necesidad.

### 6.1 El estado de necesidad

Se ha alegado en reiteradas oportunidades la causa de justificación relativa al estado de necesidad, lo que ha sido objeto de importantes debates.

La invocación se ha fundado, las más de las veces, en agudas crisis económicas o empresariales o como única alternativa para poder competir con otros comerciantes defraudadores.

Sin embargo, la jurisprudencia la ha rechazado sistemáticamente.

A modo de ejemplo, de la sentencia del Tribunal Supremo Español de 3 de diciembre de 1991, que ha servido como precedente multicitado, se desprende que si bien el estado de necesidad no es incompatible con el delito fiscal, “*es difícil apreciar la urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque **tales situaciones son resultado de factores antecedentes** que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa, en especial los laborales, dependieran substancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria” (el subrayado es nuestro).*

En otra oportunidad, habiéndose alegado la causal en virtud de que la empresa tenía atrasos, debía otras cantidades a determinados acreedores, existían deudas laborales de elevada cuantía y se habían solicitado el aplazamiento de las obligaciones con la Hacienda Pública sin que ello prosperase, la Audiencia Provincial de Madrid, por sentencia de 15 de diciembre de 2001, se pronunció desestimando el estado de necesidad considerando que “*dicha circunstancia modificativa exige una serie de requisitos que son difícilmente aplicables a este*

*delito en concreto (...) La gravedad de un mal y la inmediatez que se cierne sobre la persona, son elementos necesarios del estado de necesidad, que en este caso no se han probado en absoluto”, agregando también que debió probarse la paridad de los bienes jurídicos en concreto y, sobre todo, que la única actuación que le quedaba al recurrente “ante la acuciante necesidad y penuria en la que se encontraba la empresa fuera la de defraudar a la Hacienda Pública. De las actuaciones se deduce que los acusados podían haber presentado sus declaraciones de forma correcta, sin haber satisfecho su importe...”.*

De lo que viene de decirse, surge con claridad que en sede de defraudación tributaria, es muy difícil acreditar la pendencia acuciante y grave del mal, así como el extremo relativo a la mayor gravedad del mal que se pretende evitar.

Esto último, sobre todo, porque debemos tener presente que la Hacienda Pública, en la dimensión anotada oportunamente, es un bien jurídico supraindividual, lo que redundará en las dificultades de convencer acerca de su paridad con el patrimonio individual.

## **7. Consumación**

El delito se consuma con la mera puesta en peligro del derecho del Fisco a la percepción de los tributos. Dado que se trata de un delito de peligro no requiere el efectivo daño.

Este extremo resulta particularmente interesante, para determinar el alcance de beneficio indebido. Esto es, no es solo la evitación del pago sino también puede configurarlo la solicitud de un crédito que no corresponde o la obtención de una exoneración sin cumplir los requisitos.

A modo de ejemplo, pueden señalarse los casos de solicitudes de certificados de crédito o presentación de declaraciones juradas tendientes al reconocimiento de un crédito, ya que, aún cuando el certificado no se hubiera llegado a emitir o utilizar o el crédito no se hubiera reconocido aún, el delito estaría consumado siempre que se trata de un ardid idóneo, ya que con tal actividad se verificó la puesta en peligro del hacienda pública.

También se pueden ejemplificar casos de daño efectivo, como la adopción de una forma jurídica para obtener una habilitación especial (usuario de zona franca, cooperativa, etc.) y beneficiarse de una franquicia o régimen menos gravoso que no refleja su verdadera actividad.



## 8. Requisito de procedibilidad

El delito de defraudación tributaria está regulado en el art. 110 del C.T. y contiene un requisito de procedibilidad que es el de la resolución fundada de la Administración Tributaria solicitando su persecución.

En tal sentido, la resolución fundada del Director General de Rentas que disponga la presentación de la denuncia requiere un procedimiento previo de investigación administrativa que permita constatar los hechos que pudieran dar lugar a un presunto delito para, consecuentemente, fundar la resolución que disponga la denuncia.

Tal tesis, por otra parte, es la adoptada por la jurisprudencia actual<sup>25</sup>, pudiendo señalarse –solo a modo de ejemplo- la sentencia de 15 de marzo de 2013, dictada por el Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Penal Especializado en Crimen Organizado de Primer Turno, en la que se señala que: *“es posición de la Sede, que la denuncia constituye condición de procesabilidad o procedibilidad y la denuncia que debe presentar la Administración Tributaria, según el Art. 110 del C.T. es aquella que surge de su convicción de que se ha cometido un eventual delito de Defraudación Tributaria, acompañada del expediente administrativo donde se adoptó la referida resolución, o sea, cuando hubiere suficientes fundamentos para ello luego del trámite correspondiente aunque ello no implique la exigencia del agotamiento del mismo. En consecuencia, conforme a la jurisprudencia y doctrina más recibida, ‘se trata de una condición de procedibilidad (art. 24 del CPP) pero extraño a la instancia del ofendido que constituye tan solo una especie y desde luego, no la única de estas condiciones de la acción penal tratándose de un permiso para proceder, por lo que no le son aplicable lo previsto en el Art. 18 del referido cuerpo normativo” (RDP N° 8 pág. 53 y ss., RDP N° 15, pág. 378).*

*En el caso de la Administración Tributaria no se trata de un “ofendido” particular sino de una entidad pública; la naturaleza de la misma presupone que la denuncia que formula deba ser el producto de una voluntad administrativa documentada en el expediente y dispuesta a través de un acto administrativo fundado; la formulación de la denuncia “cuando corresponda” constituye un deber y no una facultad”.*

### 8.1 Alcance de la resolución fundada

---

25

En cuanto al alcance del giro “resolución fundada”, se daría por cumplida con la constatación de hechos idóneos y con entidad como para configurar un delito de defraudación tributaria, que ameritara – asimismo de conformidad con lo dispuesto en el art. 110 del C.T., 177 del C.P. y 175 del D. N° 500/991- el dictado de una resolución que dispusiera la formulación y presentación de la denuncia penal fundada en los hechos constatados sin ninguna calificación especial.

Ello por cuanto, se trata de una *notitia criminis*, no de un auto de procesamiento ni de una sentencia de condena, lo que determina, volviendo a los inicios, que el acto impugnado no sea idóneo para producir lesión a los recurrentes.

De la misma manera se ha pronunciado la Jurisprudencia, señalando que: “*La exigencia del art. 110 del Código Tributario respecto a la denuncia que el Director de Rentas debe presentar como requisito de procedibilidad, no implica la necesaria culminación de la investigación administrativa en la institución recaudadora pues la misma no tiene como objeto la imposición de una sanción penal. Como se sostuvo en el citado fallo de esta Sala, a los efectos del fuero represivo penal alcanza con la formulación de la denuncia, que opera en el caso como una notitia criminis. La diferente naturaleza del procedimiento y de la sanción que puede derivar de las actuaciones fiscales o penales, no solo aventa la hipótesis de bis in ídem, sino que también perfila el rol que cumple la denuncia de la Administración (cfr.: Sent. 28/92 de esta Sala en Rev. D. Penal N° 10 pág. 125 c. 154<sup>26</sup>).*”

## 9. Competencia

Tradicionalmente, las causas penales eran tramitadas ante los Juzgados Letrados de Primera Instancia en lo Penal o en los Juzgado Letrados de Primera Instancia del Interior, dependiendo del lugar de comisión del delito.

Los Juzgados Letrados de Primera Instancia en lo Penal Especializados en Crimen Organizado de Primer y Segundo Turno se instalaron el 1° de enero de 2009 y su competencia incluía –entre muchos otros- a los delitos tributarios previstos en el Código Tributario y en el Decreto- Ley N° 15.294, de 23 de junio de 1982, cometidos en todo el territorio nacional (artículo 414 de la Ley N° 18.362 <sup>27</sup>).

---

26 Extracto de una sentencia publicada por La Justicia Uruguaya, Tomo 122, Caso 14063.

27 La siguientes es la redacción actual del art. 414 de la Ley N° 18.362, en la redacción dada por el art. 13 de la Ley N° 18.494 y con la modificación introducida por los art. 4 y 5 de la Ley N° 18.914:

*Artículo 414.- Créase en el Poder Judicial a partir del 1° de enero de 2009 dos cargos de Juez Letrado de Primera Instancia en la Capital con destino a la creación de dos nuevos Juzgados Letrados de Primera Instancia en materia Penal con especialización en Crimen Organizado,*

Así las cosas, las causas iniciadas con anterioridad seguían tramitándose en los Juzgados Letrados de Primera Instancia en lo Penal en Montevideo y de Primera Instancia en el resto del país, lo que explica la diversidad de Sedes Judiciales que indicará la muestra.

---

con sede en la ciudad de Montevideo, cuya competencia será la siguiente:

En todo el territorio nacional, en los siguientes casos:

- 1) Los delitos previstos en los artículos 54 a 57 del [Decreto-Ley N° 14.294](#), de 31 de octubre de 1974, incorporados por el artículo 5° de la [Ley N° 17.016](#), de 22 de octubre de 1998 y sus modificativas.
- 2) Los delitos previstos en los artículos 14 a 16 de [Ley N° 17.835](#), de 23 de setiembre de 2004, en la redacción dada por la presente ley.
- 3) Los delitos tributarios previstos en el Código Tributario y en el [Decreto-Ley N° 15.294](#), de 23 de junio de 1982.
- 4) El delito de quiebra fraudulenta.
- 5) El delito de insolvencia fraudulenta.
- 6) El delito previsto en el artículo 5° de la [Ley N° 14.095](#), de 17 de noviembre de 1972 (Insolvencia societaria fraudulenta).
- 7) El delito previsto en el artículo 76 de la [Ley N° 2.230](#), de 2 de junio de 1893.
- 8) Tráfico de armas.
- 9) También serán competentes para entender en los casos de inmovilización de activos establecidos en el artículo 6° de la [Ley N° 17.835](#), de 23 de setiembre de 2004, e incautación de fondos o valores no declarados al amparo del [artículo 19](#) de la citada ley.
- 10) Las conductas delictivas previstas en la [Ley N° 17.815](#), de 6 de setiembre de 2004, en los artículos 77 a 81 de la [Ley N° 18.250](#), de 6 de enero de 2008, y todas aquellas conductas ilícitas previstas en el Protocolo Facultativo de la Convención sobre los Derechos del Niño relativo a la venta de niños, la prostitución infantil y la utilización de niños en la pornografía o que refieran a trata, tráfico o explotación sexual de personas, cuando tales delitos sean cometidos por un grupo criminal organizado, estándose en cuanto a la definición de este a la ya establecida en la [Ley N° 18.362](#), de 6 de octubre de 2008".

En los departamentos de Montevideo y Canelones en los siguientes casos:

- 1) Los delitos contra la Administración Pública incluidos en el Título IV del Libro II del Código Penal y los establecidos en la [Ley N° 17.060](#), de 23 de diciembre de 1998 (delitos de corrupción pública), cuyo monto real o estimado sea superior a US\$ 20.000 (veinte mil dólares de los Estados Unidos de América)".
- 2) Falsificación y alteración de moneda previstas en los artículos 227 y 228 del Código Penal.
- 3) Cuando sean cometidos por un grupo delictivo organizado: los delitos previstos en los artículos 30 a 35 del [Decreto-Ley N° 14.294](#), de 31 de octubre de 1974 y sus modificativas; los previstos en la [Ley N° 17.011](#), de 25 de setiembre de 1998 y sus modificativas; los previstos en la [Ley N° 9.739](#), de 19 de diciembre de 1937 y sus modificativas; los reatos de estafa y de apropiación indebida.

## 10. Bibliografía

- Acosta Casco, Natalia y Agostino Giraldez, Sol, “*Infracciones y delitos tributarios, relevancia de su distinción*”, en [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) (Segundas Jornadas Tributarias, diciembre de 2009)
- Acosta Casco, Natalia y Agostino Giraldez, Sol, “*Eximentes de responsabilidad*”, en [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy) (Cuartas Jornadas Tributarias, setiembre de 2011)
- Bacigalupo, Enrique, “El delito fiscal”, en Código Penal, Doctrina y Jurisprudencia, dirigido por Cándido Conde- Pumpido Ferré, Tomo II, Ed. Trivium, Madrid, 1997
- Bacigalupo, Enrique, Curso de Derecho Penal Económico, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1998
- Bajo, Miguel y Bacigalupo, Silvina, Derecho Penal Económico, Colección Ceura, Editorial Centro de Estudios Ramos Areces S.A., Madrid, 2001.
- Barrera, J. y Pereira Garmendia, M., La defraudación tributaria, AMF, Montevideo, 2008
- Blanco, Andrés, “*Fraude e ilícitos tributarios en el derecho uruguayo actual*”, en Derecho Penal, Hacienda Pública y Administración Pública- Perspectivas en Derecho Nacional, Internacional y comparado, F.C.U., Montevideo, 2008
- Boix Reig, Javier y Mira Biravent, Javier, Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000
- Boix Reig, Javier y Bustos Ramírez, Juan, Los delitos contra la hacienda pública, Ed. Tecnos, Colección Ciencias Jurídica, Madrid, 1997
- Martínez- Buján Pérez, Carlos, Los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social, Ed. Tecnos, 1995
- Reta, Adela, “*El Derecho Penal Tributario Uruguayo*”, en Anuario de Derecho Penal Uruguayo, Tomo III, F.C.U., 1979
- Reta, Adela, “*El delito de defraudación tributaria en la Ley N° 15.294*”, en Revista de Derecho Penal N° 6, F.C.U., Montevideo, 1984

---

*Se entiende por grupo delictivo organizado un conjunto estructurado de tres o más personas que exista durante cierto tiempo y que actúe concertadamente con el propósito de cometer dichos delitos, con miras a obtener, directa o indirectamente, un beneficio económico u otro beneficio de orden material.*

*Cuando se trate de los delitos indicados en el inciso anterior, los Juzgados Letrados de Primera Instancia Especializados en Crimen Organizado tendrán competencia en todo el territorio nacional, si hubieran prevenido.*

*Se entenderá que existió prevención cuando el Juzgado Letrado Especializado en Crimen Organizado hubiera iniciado una investigación criminal y a sus efectos, hubiera dispuesto medidas tales como entrega vigilada, vigilancia electrónica o actuación de agentes encubiertos o colaboradores.*

*Las contiendas de competencia o excepciones de incompetencia que se planteen con respecto a los Juzgados Letrados de Primera Instancia Especializados en Crimen Organizado no tendrán efecto suspensivo y lo actuado por el Juez incompetente, será válido hasta que se declare por resolución firme su incompetencia.*

- Silva Forné, Diego, "*Infracción fiscal, infracción administrativa y derecho penal*", en Derecho Penal, Hacienda Pública y Administración Pública- Perspectivas en Derecho Nacional, Internacional y comparado, F.C.U., Montevideo, 2008
- Simón Acosta, Eugenio, El Delito de Defraudación Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998