

LA REPRESIÓN DEL DELITO TRIBUTARIO COMO MODALIDAD DE DELITO ECONÓMICO

Teresa Álvarez Carpentier

Egresada de la facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú

El énfasis que ha puesto el Estado en la recaudación tributaria para el servicio de la deuda y las obras públicas durante los últimos años, ha producido un importante desarrollo de los sistemas de persecución de la evasión dando cada vez mayor fuerza a la administración tributaria para su detección y sanción.

Sin embargo, el más severo sistema de persecución es, sin duda, el control penal a través de los delitos tributarios.

En el presente trabajo, la autora, dentro del marco teórico del derecho penal económico, realiza un análisis crítico del delito tributario como forma de colaboración subsidiaria a la labor de desincentivo y represión de la evasión realizada por la administración, y de sus consecuencias en cuanto a la intervención del Estado en la actividad económica.

La relativamente reciente tipificación en los códigos penales y leyes especiales de las figuras delictivas rotuladas por la doctrina como delitos económicos, dentro de los cuales se ha incluido la represión de los delitos tributarios como conductas típicas, antijurídicas y culpables, nos lleva a indagar cuáles son las razones que llevan al legislador a reprimir como conductas punibles aquellas acciones u omisiones dolosas que, se ha entendido, atentan contra la economía; cuál es el alcance dado por la doctrina al concepto economía u "orden económico" como objeto de referencia o protección de esta rama del derecho penal, y de qué manera podemos entender comprendidos en este ámbito a los delitos tributarios.

LA DECISIÓN DE CRIMINALIZACIÓN

Debemos reconocer para el efecto que, la contemplación o no de figuras delictivas en la parte especial de los códigos penales, corresponde, consciente o inconscientemente, a una decisión legislativa, motivada en razones políticas, económicas, sociales y especialmente de protección del bien común, esto es, de la persona y de la sociedad, que se entienden garantizadas con la observancia de un determinado modelo social que el Estado pretende afirmar.

Así, como ha expresado el Dr. Humberto Medrano Cornejo, al referirse expresamente al tema del delito tributario:

*"La penalización de determinadas acciones o abstenciones es una forma de proteger la marcha social, de la particular manera como es concebida por un Estado en un momento histórico dado."*¹

Este modelo social que el Estado propugna a través del ordenamiento jurídico general, como garantista de los derechos individuales y sociales, requiere para su afirmación, en los supuestos en que su inobservancia lesiona o genera riesgos a un interés de gran entidad –bien jurídico– de la recurrencia a medidas coactivas de mayor entidad, como la sanción penal; esta recurrencia es necesaria y encuentra legitimidad en cuanto se dirige a la protección o afirmación del orden social que se entiende establecido en beneficio de todos.

Para confirmar la necesidad de recurrir, en ciertos supuestos, a estas medidas de tipo represivo, el profesor Carlos Fontan Balestra sostiene que:

*"Un derecho que no pudiera aplicar sanciones a quienes lo violen, resultaría puramente lírico, por eso todos los Estados usan de la pena."*²

Es por esta razón que se califica al derecho penal como un medio de control social formal, utilizado para reafirmar un determinado modelo social considerado valioso para superar o evitar las tensiones sociales –individuales o grupales–, reafirmando a su vez los derechos de sus integrantes.

1 Medrano Cornejo, Humberto. Derecho tributario - Temas. Lima, Artes gráficas Espino, 1991. pp.274.

2 Fontan Balestra, Carlos. Tratado de derecho penal. Parte general. I.I, 2º ed. Buenos aires, Abeledo-Perrot, 1990. pp.193.

Entendido el orden social como un conjunto de relaciones sociales (macro o micro sociales) que se descan proteger mediante el sistema jurídico, por ser favorables al bien común, el derecho penal a través del ejercicio o amenaza de la coacción a los infractores de este orden social, logra controlar, orientar y planear la vida en común en los cauces de este sistema social ideal.

LA LEGITIMIDAD DE LA DECISIÓN DE CRIMINALIZACIÓN

La intervención jurídica del Estado y máxime la intervención jurídico-penal del mismo se justifica y legitima en cuanto sea indispensable para garantizar las exigencias del bien común y tenga como único objetivo la protección del mismo.

En tal sentido, como ha expresado en profesor Luís F. Bramont-Arias el Estado no puede resultar extraño a la actividad económica, por ser ésta uno de los principales factores que posibilitan el bien común, en tanto el ordenamiento jurídico garantice un equilibrio justo en el que las actividades económicas no puedan ser utilizadas en perjuicio de otros miembros de la colectividad.³

Hecha esta previa aclaración, queremos referirnos al orden social previo al derecho penal económico, que éste busca cautelar.

EL DERECHO PENAL ECONÓMICO

El derecho penal económico se ha definido, con relación a su objeto de referencia o protección, como el ordenamiento sancionador, represivo o intimidatorio, utilizado por el Esta-

do para garantizar la observancia de la configuración jurídica de la que se ha revestido la política intervencionista del Estado en materia económica, o aquel sector del ordenamiento jurídico orientado a proteger el sistema jurídico que reglamente el funcionamiento del proceso económico en un determinado país.

Este objeto de referencia o protección ha sido concebido de diversas formas por la doctrina.

Refiriéndose al orden económico que se pretende cautelar, el profesor Enrique Aftalión ha manifestado que el orden jurídico económico es un:

*"...instrumento a que recurren los legisladores para concretar en los hechos la política de intervención en materia económica social, que es en otras palabras, la expresión jurídica de esa política."*⁴

Esta referencia a la protección del orden económico, ha sido entendida en sentido amplio por algunos autores, no sólo como la planificación estatal de la economía por el Estado, sino como el correcto equilibrio y armonía de las relaciones en las diferentes etapas del proceso económico. Así, Rafael Miranda Gallino ha expresado que el derecho penal económico, reprime:

"...la conducta punible que produce una ruptura en el equilibrio que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico; o bien, la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas y que, como consecuencia, ocasiona daño al orden que

*rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño."*⁵

Podemos observar en esta cita que el desequilibrio producido en las relaciones económicas sólo puede objetivamente expresarse en la violación de las normas jurídicas –orden jurídico que rige la actividad económica– impuesto por el Estado.

El derecho penal económico no regula directamente materias económicas, sino confirma y respalda la observancia de un orden económico estatal previo, configurando un ordenamiento represivo-intimidatorio, al que debe recurrirse, en última instancia, para garantizar la observancia de las mismas.

Respecto al alcance del derecho económico u orden económico protegido, existen también variadas opiniones que inciden respecto a su alcance o amplitud.

El equilibrio entre la defensa de los valores patrimoniales individuales y los de carácter público, o entre la economía de libre mercado y la economía dirigida puede conllevar a un concepto restringido o amplio del orden económico tutelado.

LAS VARIADAS CONCEPCIONES DEL ORDEN ECONÓMICO

El profesor Klaus Tiedemann nos habla de una concepción amplia y de una concepción restrictiva de orden económico, propugnadas por sendas líneas doctrinarias.

Para este autor el orden económico, en su acepción estricta o restringida es concebido como "el derecho de la dirección de la economía por el

Estado", ubicándose dentro de él al conjunto del derecho fiscal y aduanero; por lo que el derecho penal económico sería el instrumento para proteger el cumplimiento de los objetivos de la planificación estatal. Este orden económico, como valor supraindividual, constituido por disposiciones administrativas de política económica, ratificador de la política dirigista e interventora del Estado en materia económica, constituiría el derecho económico administrativo.⁶

El orden económico según esta concepción es, pues, la regulación jurídica estatal de la economía. En este alcance de orden económico, como orden jurídico económico, el derecho penal económico abarcaría en su ámbito a los delitos contra la determinación de precios, a los delitos monetarios, de contrabando y de defraudación fiscal, y a todos aquellos mediante cuya tipificación se intenta proteger la observancia de una previa regulación jurídica en materia económica.

Se otorga un mayor alcance al concepto de delitos económicos, considerando el ámbito protegido –orden económico– como el equilibrio y normal funcionamiento del ciclo de producción, distribución y consumo de bienes, en cuya alteración se afectan bienes de carácter colectivo o supraindividual.

En esta concepción amplia, el orden económico –no

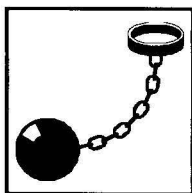
El derecho penal económico no regula directamente materias económicas, sino confirma y respalda la observancia de un orden económico estatal previo

3 Bramont-Arias Torres, Luis F. Delitos económicos y bien jurídico. pp. 85. En: *Ius et Veritas*. No. 5. Año 3. Lima, noviembre 1992.

4 Aftalión, Enrique. *Tratado de derecho penal especial*. II. Buenos Aires, La ley, 1969. pp. 21.

5 Miranda Gallino, Rafael. *Delitos contra el orden económico*. Buenos Aires, Astrea, 1970. pp. 25.

6 Tiedemann, Klaus. *Poder económico y delito*. Barcelona, Ariel, 1985.



PENAL

necesariamente regulado jurídicamente— se presenta como un bien jurídico de segundo orden, detrás de los intereses patrimoniales individuales. De este modo, delito económico es la infracción que,

afectando a un bien jurídico patrimonial individual, lesiona o pone en peligro, en segundo término, el normal funcionamiento de la economía, entendida como ciclo de producción, distribución y consumo de bienes y servicios económicos.

En esta orientación, la concepción del equilibrio económico como un bien jurídico o interés socioeconómico de carácter colectivo o supraindividual, ha llevado a la moderna doctrina a incluir, dentro del ámbito de los delitos económicos o conductas económicas sancionadas por la ley penal, también a los delitos contra el patrimonio, en sus tradicionales figuras de estafa, defraudación, quiebra, etc., cuando éstas configuran una lesión o riesgo de patrimonios colectivos o supraindividuales; por ejemplo, en los casos de uso indebido de cambiales o cheques en agravio del sistema financiero, de obtención fraudulenta de subvenciones o créditos estatales (defraudación en materia crediticia) o, en el tema que nos ocupa, de beneficios tributarios.

Se ha rechazado esta postura por entenderse que el orden económico, entendido como equilibrio del ciclo económico, no puede configurar —si no reviste una forma o manifestación jurídica— objeto de protección o bien jurídico tutelado por el derecho penal, puesto que el dolo o intencionalidad del agente no lo podría alcanzar en su amplitud e indeterminación.

En este sentido, según el profesor Luís F. Bramont-Arias, expresa que en los supuestos en que se adopta un concepto amplio de orden económico para criminalizar estos delitos, no existe una acción desvalorada del agente (desprecio del bien jurídico) quien actúa sin considerar la posible lesión a toda la regulación legal de la economía, sino sólo un resultado desvalorado (efectiva lesión o peligro del bien jurídico), faltando un elemento esencial para la configuración del delito a fin de evitar la responsabilidad objetiva.⁷

El orden económico —equilibrio o normalidad del ciclo y relaciones económicas de la sociedad— como sustrato de la regulación jurídica de la economía, puede configurar un objetivo de política criminal, pero el interés jurídicamente cautelado o bien jurídico protegido por el derecho penal económico es la concepción jurídica de este orden o el derecho de la economía. Se admite que existan conductas punibles que afecten, además de este orden jurídico-económico, otros bienes jurídicos como el patrimonio individual de los sujetos que participen del ámbito económico regulado.

La distinción entre ambas concepciones se sustenta en una opción entre mayor preponderancia del dirigismo económico o intervencionismo estatal activo en

materias económicas, con preponderancia de la cautela de los bienes jurídicos supraindividuales, macrosociales, colectivos o abstractos, en cuyo caso se concibe el ordenamiento económico como toda planificación estatal de la economía; o entre una concepción del equilibrio natural del ciclo económico y de sus factores, que puede verse afectado —mediatamente o como bien jurídico de segundo orden— por una lesión a uno o múltiples patrimonios individuales mediante la comisión de delitos que se encuentran previstos entre las tradicionales figuras de delito contra el patrimonio

El derecho económico no sólo abarca las manifestaciones más nítidas de intervención estatal en la economía —ámbitos monetario, financiero y tributario, sino todo el conjunto de leyes y reglamentos que regulan el ciclo de producción, distribución y consumo de bienes y servicios de carácter económico.

El concepto amplio de “orden económico”, al referirse al equilibrio u organicidad de la economía, hace referencia a aquellas concepciones jurídicas de la misma, planteadas por el Estado, cuyos lineamientos y principios pueden no ser desarrollados en expresas disposiciones administrativas de planificación estatal, pero son señaladas

fundamentalmente por la Constitución (libre competencia, economía de mercado, etc.), y por otras normas de ordenamiento jurídico (como el Código Civil, la ley general de sociedades, etc.); que son también normas estatales que organizan y protegen la actividad económica del país, por lo que la diferencia con el concepto de orden económico “en sentido estricto”, pierde fundamento.

con el concepto de orden económico “en sentido estricto”, pierde fundamento.

LA NATURALEZA DE LOS INTERESES JURÍDICOS CAUTELADOS

La multiplicidad y heterogeneidad de los intereses cautelados jurídicamente, ha determinado que se califique a estos delitos como pluriofensivos.

Con la comisión de los delitos económicos, concurren el perjuicio a bienes jurídicos colectivos y a intereses individuales (patrimonio, salud, etc.), afectados de forma mediata. Así, el hecho económico punible lesiona en forma directa la regulación estatal del proceso económico, y en forma indirecta los bienes y derechos individuales (de naturaleza patrimonial o no) de los restantes miembros de la colectividad, atendiendo a que la regulación jurídica vulnerada propugna a su atención y protección.

También se les ha considerado como delitos artificiales, en cuanto cautelan un bien jurídico, cual es el orden económico —creado por el Estado— dependiendo la naturaleza delictiva de estas infracciones, de una decisión previa estatal en este sentido, a diferencia de los delitos naturales que se entienden referidos a valores como la vida, la libertad, el honor, etc., preexistentes a todo reconocimiento estatal.

Si adoptamos la predicada naturaleza artificial de los delitos económicos —entre ellos los delitos tributarios— el

La multiplicidad y heterogeneidad de los intereses cautelados jurídicamente, ha determinado que se califique a estos delitos como pluriofensivos

7 Bramont-Arias Torres, Luís F. Op.cit. pp.88.

reconocimiento de este orden jurídico económico cautelado como bien jurídico, no constituiría un límite al ejercicio de la facultad sancionadora o punitiva del Estado, por ser una creación jurídica del mismo Estado como titular del *ius puniendi*.

No obstante, lejos de considerar esta legislación como abstracta, absoluta, debe entenderse vinculada y legitimada en los valores sociales que la sustentan y que explican la actividad interventora del Estado en el proceso económico: la búsqueda del bien común y la seguridad jurídica. Desde esta perspectiva la intervención del Derecho en la economía y su cautela penal no sólo se entienden legítimas sino necesarias.

LOS LÍMITES

LA POTESTAD PUNITIVA ESTATAL EN ESTA MATERIA

Otro límite garantista a la intervención punitiva estatal en esta materia, lo constituye el reconocimiento de los principios de subsidiariedad y supletoriedad del derecho penal respecto a las restantes ramas del ordenamiento jurídico.

En tal sentido, el derecho penal económico y, específicamente, el derecho penal tributario, como rama que lo integra, debe intervenir en la vida económica en forma complementaria a la labor previa del derecho administrativo, como rama del ordenamiento jurídico encargada de implementar las decisiones políticas en materia económica, entendiendo esta colaboración como subsidiaria. Es decir, el derecho penal económico debe intervenir en la economía, conforme al principio de subsidiariedad que debe regir la intervención punitiva del Estado mediante el derecho penal, cuando el derecho administrativo que regula los diversos aspectos de la actividad económica no logre asegurar el cumplimiento de sus normas; es decir, cuando hayan fracasado todos los previos mecanismos de control social extra-penales; reconociendo el verdadero sentido del derecho penal como último recurso o instancia (última ratio) a recurrir en la afirmación de los patrones económicos propugnados por el Estado, limitando la aplicación de la pena a los casos necesarios o indispensables.

Debe considerarse en este sentido que, si las causas que determinan la realización de ciertas actividades delictivas se encuentran en las relaciones y condiciones sociales, antes que a su represión mediante el derecho penal, debe recurrirse a otros instrumentos sociales menos gravosos que intervengan modificando los factores sociales condicionantes de la aparición del delito. Refiriéndonos a los delitos tributarios, su incidencia se vería ampliamente reducida, por ejemplo, si se buscara eliminar progresivamente las causas económicas y sociales –desempleo, pobreza, etc.– que han condicionado la aparición de amplios sectores de economía informal que constituyen los principales agentes de delitos de esta naturaleza.

A este respecto se ha pronunciado el profesor Francisco Muñoz Conde al señalar –específicamente en materia tributaria– que no puede esperarse de la recurrencia al derecho penal el que,

*...se convierta en la panacea para acabar con el "fraude fiscal", cuando muchas veces éste se debe a un mal funcionamiento de la propia administración tributaria o a una falta de información o identificación del ciudadano con la política económica del gobierno. Estos presupuestos sociológicos o políticos deben ser culminados por el derecho penal, pero nunca impuestos o creados autoritariamente por él."*⁸

Asimismo, atendiendo al principio de fragmentariedad, se sancionará penalmente sólo aquellas conductas que afec-

ten intereses económicos de determinada entidad. En materia de delitos tributarios, esto significa plantear un límite cuantitativo que, aunque arbitrario, determine las infracciones que –por su magnitud o cuantía– configuren objetivamente un daño de mayor entidad al fisco.

ASPECTOS CRIMINOLÓGICOS DE LA REPRESIÓN DEL DELITO ECONÓMICO

Desde la perspectiva subjetiva o del agente, en el derecho penal económico surge una nueva categoría criminológica, relativa al sujeto activo de este delito, conocida como el *delincuente de cuello blanco*, según la descripción que E.H. Sutherland hiciera de este tipo de delincuente, a fines de los años 30, calificándolo como una persona respetable y de elevado status socioeconómico, que infringe la ley penal económica en el marco de su profesión.⁹

La profesionalización, cultura y vinculación con los ámbitos profesionales y comerciales, expertos en las materias económicas, tributarias, etc., facilita al autor el abuso de las posibilidades o instrumentos jurídico-económicos, de forma mediatizada y no claramente perceptible, produciendo un grave daño en la regulación económica, siendo muy difícil percibir en su actuar –revestido de una correcta actividad comercial o mercantil, industrial o profesional– los elementos del delito económico, con la consiguiente dificultad de su persecución y sanción de estos delitos, realizados en las prácticas normales de los negocios de personas consideradas por la sociedad como socializadas y pertenecientes a una esfera social, cultural, económica y hasta política, privilegiada, por contraste con la mayoría de los autores de delitos comunes.

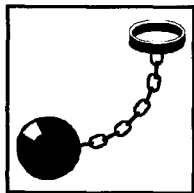
No obstante, cabe resaltar que la delincuencia económica y la delincuencia tributaria a la que nos referimos, no está exclusivamente ni mayoritariamente localizada en estas esferas de poder, pudiendo concluirse que sí pertenecen a este sector los agentes de las infracciones que significan una mayor lesión para los derechos de la administración tributaria.

La realización de estos delitos reviste en la mayoría de los casos una gran complejidad, cuya comisión se ve facilitada por los conocimientos especializados y el asesoramiento con que cuenta el delincuente económico, lo que exige también una especialización en el órgano investigador y sancionador para detectar este tipo de delitos y reprimirlos, siendo que casi siempre quedan ocultos a la colectividad, por la mediatez y distanciamiento entre el sujeto activo y los agraviados indirectos (en el caso de los delitos tributarios, los otros contribuyentes y receptores de los servicios financiados con los impuestos), por la abstracción y pluralidad de los intereses que se lesionan, los que, al tener carácter de colectivos o supraindividuales otorgan su titularidad no a un sujeto concreto, sino a toda la colectividad; por la gran capacidad corruptora de estos delincuentes que se relacionan –por su influencia política o vinculaciones– con los órganos de control social encargados de su prevención y represión, pervirtiéndolos a su favor; y por los mecanismos de autojustificación y neutralización de la delictuosidad de sus actos a los que recurren.¹⁰

8 Muñoz Conde, Francisco. Derecho penal. Parte especial. 8ª ed. Valencia, Tirant lo Blanch, 1990. pp.793.

9 Bustos Ramírez, Juan. Derecho penal. Parte especial. Barcelona, Ariel, 1986. pp.308.

10 García-Pablos de Molina. Estudios penales. Barcelona, Bosch, 1984. pp.195-196.



PENAL

En opinión del doctor Juan Bustos Ramírez, caracteriza generalmente a esta forma de delincuencia o criminalidad el abuso de una posición de poder; en tal sentido, el sujeto se aprovecha de su

status o posición socioeconómica para la realización del delito. La posición de poder o capacidad de modificar las relaciones socioeconómicas de acuerdo a sus propias decisiones y conforme a sus intereses es el elemento material característico de estos injustos penales. En estos, el resultado se produce con el daño actual o potencial al orden económico que se entiende, en un Estado democrático, al servicio de todos, siendo que, el proceso económico lejos de respetar sus cauces establecidos en la regulación estatal, se ve alterado y manipulado en beneficio de unos pocos¹¹, provocando la desconfianza de los restantes miembros de la colectividad en la eficacia del ordenamiento jurídico, resultando perjudicados por estas maniobras y atraídos a generalizarlas en beneficio propio.

Existen criterios selectivos y discriminatorios de la aplicación de la represión penal a esta clase de delitos—entre los que se encuentra el delito tributario— que ejercita la sociedad en general y los medios o instancias de control penal (policía, ministerio público, poder judicial y órganos encargados de la ejecución de la pena), que debilitan o anulan la reacción penal ante estas infracciones.

Al respecto, García-Pablos de Molina señala que la “cifra negra” o delincuencia que escapa a su real persecución y castigo responde a las propias características del hecho delictuoso (su tecnicidad, “invisibilidad”), a la relación mediata del sujeto activo con el sujeto pasivo o colectividad afectada, dada la naturaleza macrosocial de los intereses afectados, a la escasa o nula conmoción que en la conciencia social originan, así como a las serias deficiencias de la legislación penal y extra-penal (que busca cautelar), del proceso penal y administrativo previo, y, en general, de todos los órganos encargados de su prevención y sanción, que carecen de una orientación política dirigida a la efectiva aplicación de la ley.¹²

En tal sentido, la opinión de este autor aprueba la aplicación a estos agentes de la sanción de pena privativa de la libertad que, pese a las críticas puestas a ella como factor criminógeno que no cumple las exigencias de la prevención especial, entiende como la más justa y proporcional a la gravedad del hecho cometido—de mayor entidad que la de los delitos contra el patrimonio— y a la responsabilidad del agente, satisfaciendo exigencias de prevención general, puesto que la pena de multa no logra hacer desistir de sus propósitos delictivos al delincuente que cuenta—debido a su ubicación en un sector económico privilegiado— con una reserva dinerada destinada a cubrir las consecuencias pecuniarias de su actuar ilegal.

Asimismo, la pena de multa tampoco cumpliría la función de prevención general positiva o de difusión del respeto de la norma y de la desvalorización social de la conducta penada, si ésta, aún en los casos de grave lesión o puesta en peligro del bien jurídico, sigue siendo sancionada con penas que, por su identidad a las impuestas en sede administrativa, la colectividad entiende corresponden a ilícitos de menor gravedad.

EL DELITO TRIBUTARIO

COMO MODALIDAD DE DELITO ECONÓMICO

En el concepto de orden jurídico-económico, entendido como regulación estatal de la economía—ciclo de producción, distribución y comercialización de bienes— podemos encontrar, entre una de sus múltiples manifestaciones, el orden jurídico tributario.

Esto es así porque el sistema tributario estatal representa la injerencia directa del Estado en el proceso de generación y distribución de riqueza en el país, gravando con los correspondientes tributos las manifestaciones de la misma (patrimonio o renta como base imponible), y, una vez percibido en las arcas fiscales el monto del débito tributario, distribuyendo la riqueza así obtenida hacia otros sectores de la sociedad menos favorecidos, mediante políticas estatales aplicadas para el efecto.

Así, refiriéndonos a los delitos tributarios previstos en el título XI del libro II del Código Penal peruano de 1991, de los que actualmente se encuentra vigente sólo la regulación de los delitos de defraudación tributaria y de elaboración y comercio clandestino de productos (sección II del capítulo II y capítulo III del mismo título, respectivamente), podemos observar que el art. 268 del C.P.—cuyo texto original ha sido modificado por el decreto ley 25859 del 11 de mayo de 1992— configura el tipo penal básico de defraudación tributaria como la evasión o impago doloso (mediante acciones u omisiones fraudulentas) de los tributos que “establecen las leyes”, con una clara referencia de protección a la observancia de la política impositiva del Estado, parte de su política económica.

Por su parte, los artículos 271 y 272 del C.P., relativos a la elaboración y comercio clandestino de productos gravados, contienen en su redacción los términos “autorización”, “requisitos” o “requisitos que exigen las leyes y reglamentos respectivos”, como elementos normativos o jurídicos del tipo básico que, en estos supuestos que resultan claros ejemplos de tipos abiertos o indeterminados, autorizan y exigen para su aplicación una interpretación judicial del sentido de los mismos, que remita al orden o sistema tributario que el derecho penal tributario pretende proteger; y no a requisitos o autorizaciones que no son exigidos por el Estado en su función de regulación tributaria de la economía, sino en su intervención en otros campos de la vida social—sanidad, seguridad, etc.—.

En la ley 26461—ley de los delitos aduaneros— del 24 de mayo de 1995, podemos observar que el delito de contrabando y de transporte de mercancías con conocimiento de que provienen de este origen (art. 1 y 3 de la ley), al referirse como objeto del delito a las mercancías ingresadas o extraídas del territorio nacional “eludiendo el control aduanero”, hacen referencia a un actuar delictivo contra la actividad aduanera estatal sustentada en la debida regulación jurídica de la materia. El delito de defraudación de rentas de aduana (art. 4 de la ley) al referirse al impago de “los tributos u otras imposiciones aplicables a la importación o al provecho ilícito de beneficios tributarios”, nuevamente hace referencia a una vulneración objetiva de la ley tributaria que se busca proteger, lo que sucede de forma mediata con la punición de la receptación de los bienes provenientes de la comisión de estos delitos (art. 6 de la ley).

Ahora debemos analizar, desde el punto de vista criminológico, si podemos transcribir a este ámbito la totalidad de las características predicadas de la delincuencia económica.

11 Bustos Ramírez, Juan, Op.cit. pp.309.

12 García-Pablos de Molina, Op.cit. pp.230-236.

La constatación más importante es la de que no todo agente de delitos tributarios puede catalogarse, por sus características económico-sociales como delincuente de cuello blanco, tal como esta categoría criminológica ha sido anteriormente descrita.

En nuestro país, los rasgos de abuso de una posición de poder, vinculaciones e influencias en las diversas esferas política, económica, cultural y social del país, asesoramiento y alta especialización en los conocimientos técnicos que se requiere, influencias en las instancias sociales de criminalización, previsión de las penas pecuniarias a las que puede hacerse acreedor y, por ende, ineficacia de la pena de multa, no pueden ser predicados a todos los estratos, ni siquiera –como hemos expresado– a los mayoritarios de la delincuencia en materia tributaria; pensemos, por ejemplo, en la masividad de los vendedores informales o fábricas clandestinas que integran la economía oculta o extralegal del país, compitiendo injustamente con las actividades legalmente establecidas.

Como ha expresado, el profesor Miguel Bajo Fernández, debemos evitar:

"...la tentación de utilizar los medios penales para eliminar la economía sumergida, lo que significaría un aumento notable de la delincuencia económica por vía de tipificación legal, debe tener en cuenta que el endurecimiento de la ley penal económica puede provocar su inaplicación...; o como podría ocurrir con un sistema fiscal tan progresivo y poco realista que, de aplicarse en toda su amplitud, aumente la crisis de las empresas." ¹³

La subsidiariedad del derecho penal, en ésta como en todas las materias objeto de represión, responde a la gravedad de la sanción penal respecto a otros instrumentos socio-políticos que podrían utilizarse; por su costo estatal pero sobre todo por el costo que origina a la colectividad, puesto que, como explica Claus Roxin:

"...el castigo penal pone en peligro la existencia social del afectado, se le sitúa al margen de la sociedad y, con ello, se produce también un daño social." ¹⁴

Desde otro punto de vista, la fragmentariedad de la recurrencia a la coacción penal responde a que en un Estado que propugna el derecho de sus ciudadanos, la pena –como restricción de los mismos– no debe aplicarse por razones de oportunidad (política o económica), sino ante una grave lesión de estos derechos (derecho penal mínimo) ocasionado por una acción u omisión gravemente dysvaliosa.

Es nuestra opinión que, ante esta constatación no puede darse una respuesta legal –a priori– de agravación de las penas en general y de preponderancia del uso de la pena privativa de la libertad en particular, como parece estar sucediendo en nuestro país contemplando el C.P. penas de hasta seis años de privación de la libertad, las que se agravan en la ley 26461 estableciendo sanciones que van desde los cinco hasta los doce años de p.p.l, sin perjuicio de la conjunción de fuertes sanciones de multa.

Esta política únicamente orientada hacia la prevención general negativa o intimidación, no ha de dar resultado si no se permite al juez la posibilidad de evaluar, en cada caso concreto, la justificación y legitimidad de la aplicación de la sanción de pena privativa de la libertad o multa; según la posibilidad o imposibilidad de resocialización del agente, la gravedad de los efectos del delito, la situación económica del agente, etc.

Asimismo, se debe capacitar al juez para una correcta prevención y sanción del delito, contando con la colaboración de los restantes medios de control penal que implemente una eficaz política de persecución de estos delitos (sin centrar su atención sólo en los denominados “peces chicos”), y de los otros medios de control social para su prevención y ubicación (la administración pública).

La política penal debe verse acompañada y, más aún, precedida, de una política estatal en los diversos aspectos que elimine las causas que en determinadas circunstancias pueden determinar a la comisión de estos delitos (reconociendo la co-responsabilidad de la sociedad), los factores socioeconómicos, el desconocimiento de la normatividad tributaria (confusa, variable, que no es suficientemente difundida), o la certeza de que esos recursos no son aplicados por el Estado a los fines que constituyen su legitimación. **D&S**

13 Bajo Fernández, Miguel. Manual de derecho penal. Parte especial. t.II. 2a ed. Madrid, Ceura, 1989. pp.401-402.

14 Roxin Claus, Gunter, Arzt y Klaus Tiedemann. Introducción al derecho penal y al derecho penal procesal. Barcelona, Ariel, 1989. pp.23.