

El delito tributario

Entrevista a Héctor B. Villegas.

Entre el 5 y el 10 de setiembre de 1993 se llevaron a cabo, en nuestra ciudad capital, las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Estas Jornadas reunieron en nuestro país a los principales especialistas en materia tributaria de Latinoamérica, España, Portugal e Italia.

Uno de los tres grandes temas tratados en este importante evento fue el referido al delito tributario. Para brindar a nuestros lectores una aproximación a este tema, que ha cobrado singular importancia en la actualidad tanto en nuestro país como en el resto del mundo, sostuvimos una conversación con el doctor Héctor B. Villegas, destacado profesor argentino. El doctor Villegas es una de las más reconocidas autoridades en el campo del Derecho Penal Tributario, siendo actualmente profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Córdoba y Director de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Agradecemos el apoyo brindado por el doctor Luis Hernández Berenguel, miembro de nuestro Comité Consultivo, sin cuya colaboración hubiera sido imposible la realización de la entrevista que a continuación ofrecemos.

La presente entrevista fue realizada y editada por Juan José Cárdenas Mares, miembro de nuestra revista.

Dr. Villegas, en su opinión, el Derecho Penal Tributario ¿forma parte del Derecho Tributario o, por el contrario, pertenece al Derecho Penal común?

En relación a este punto se ha generado una interesante discusión dentro la doctrina tributaria. Para un sector, el Derecho Penal Tributario es simplemente una parte del Derecho Tributario. En consecuencia, las normas del Código Penal no le son aplicables, a menos que así lo señale expresamente la norma tributaria.

Otro sector sostiene la denominada posición penalista. Para ellos, el Derecho Penal Tributario pertenece al Derecho Penal común, puesto que no existen diferencias sustanciales entre las infracciones contenidas en un Código Penal y las contenidas en otras leyes. Por lo tanto, las disposiciones del Código Penal le son perfectamente aplicables a las infracciones tributarias, salvo que expresamente la ley diga lo contrario.

Particularmente, estamos más de acuerdo con la segunda de las posiciones anteriormente expuestas. Consideramos que, atendiendo a la idea de unidad y coherencia del Derecho, las disposiciones de las leyes

penales tributarias deben ser interpretadas de acuerdo a las instituciones del Derecho Penal común. En ese sentido, el Derecho Penal Tributario forma parte del Derecho Penal General y el Código Penal es aplicable a las infracciones tributarias sin necesidad que la ley tributaria lo tenga que señalar. Sin embargo, es posible que la ley tributaria contenga normas distintas y hasta opuestas a las contenidas en el Código Penal; en tal caso, primarán las disposiciones contempladas por la ley tributaria, desplazando las normas penales generales.

¿Cuál es la razón de la existencia de un Derecho Penal Tributario? ¿Por qué deben reprimirse penalmente infracciones tributarias?

En primer lugar, debo señalar que en esta etapa de la evolución de la conciencia social de los pueblos, se ha llegado a una conclusión: existe actualmente la convicción de que las conductas ilícitas de los contribuyentes han llegado a un grado de peligrosidad bastante grande.

La tesis tradicional, sostenida durante largo

tiempo, señalaba que las infracciones tributarias eran infracciones de tipo contravencional, no de carácter delictual. Así, todo aquello que se hacía en contra del Fisco, para evadir impuestos, para pagar menos de lo que correspondía pagar, etc. eran meras infracciones menores. Por lo tanto, entraban dentro de la categoría de las contravenciones, y no podían ser castigadas con prisión sino simplemente con multas o con otras penas de tipo pecuniario.

En relación a este punto, en doctrina se han sostenido principalmente dos posiciones. Para algunos, la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común. Para otro sector, sí existe una diferencia sustancial entre el delito penal y la infracción tributaria, la que vendría a constituir una contravención. La diferencia entre delito y contravención radica en que en el primero se agrede en forma directa los derechos de los individuos, mientras que en la segunda este ataque es indirecto, ya que se trata de una falta de colaboración que dificulta la acción del Estado. Personalmente, estoy de lado de aquellos que sostienen que la infracción tributaria es una contravención y no un delito, puesto que ella no ataca en forma directa derecho de los particulares, sino que obstruye la labor del Estado que cuenta como recursos los ingresos provenientes de los tributos.

“... atendiendo a la idea de unidad y coherencia del Derecho, las disposiciones de las leyes penales tributarias deben ser interpretadas de acuerdo a las instituciones del Derecho Penal común”

Sin embargo, en los últimos años se han producido evasiones tributarias que han demostrado una alta peligrosidad social de sus autores. Muchas veces se han tratado no solamente de contribuyentes particulares, sino de empresas montadas especialmente para este fin.

Ante esta realidad, los legisladores de muchos países han resuelto castigar más severamente este tipo de conductas. De esta manera, los actos ilícitos más peligrosos han sido elevados a la categoría de delitos -

como se hizo por ejemplo en la Argentina mediante la Ley 23.771- , y son castigados con penas de prisión en ocasiones bastante altas; es necesario dejar bien en claro que este tipo de conductas, que llegan a la categoría de delitos, requieren de un elemento subjetivo doloso, es decir, la intencionalidad de cometer el delito.

Por otro lado, se han mantenido aparte las infracciones menores, como por ejemplo, las de tipo formal tales como llenar incorrectamente un formulario de declaración jurada, no emitir la factura correspondiente, o emitir una factura con algún defecto en la forma.

Estas infracciones menores continúan siendo reguladas por las normas administrativas, y son sancionadas básicamente con multas pecuniarias, mientras que las conductas más peligrosas han pasado a ser incluidas directamente dentro de los códigos penales o reguladas por leyes penales especiales.

Así pues, nos encontramos finalmente ante un Derecho Penal Tributario en sentido lato, que incluye, por un lado al Derecho Penal Tributario delictual, y por otro, al Derecho Penal Tributario contravencional.

¿Cuál es el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios?

El bien jurídico tutelado en los delitos tributarios es siempre la incolumidad de la Hacienda Pública. El Tesoro Público tiene que ser protegido en todos sus aspectos, y este Tesoro sufre detrimentos, en primer lugar, cuando no se paga lo que se adeuda. En segundo lugar, sufre una mayor agresión cuando no se paga lo que corresponde, engañando al Fisco y haciéndole creer que se está cumpliendo correctamente, porque ante esa situación el Estado queda indefenso, puesto que merced a los engaños de los contribuyentes no sabe bien de qué se trata. En tercer lugar, las peores conductas se generan cuando, mediante estas maniobras, se logra despojar al Fisco del dinero que le corresponde; por ejemplo, mediante reintegros de tributos que no corresponden, obtenidos de manera ilegal. Todas estas clases de conductas van en contra de la integridad de la Hacienda Pública, y ése es el bien jurídico protegido por estos delitos.

En su opinión, ¿es necesaria la existencia de dolo para que se configure un delito tributario? En ese sentido, muchos juristas cuestionan este requisito, por el problema de probanza que implica este elemento.

En lo que se refiere al dolo, actualmente ya no cabe ninguna duda de que se requiere de su existencia para que se configure el delito tributario. Sin embargo,

como usted menciona, esto genera un problema de probanza porque una cosa es que el dolo pueda ser presumido en base a ciertas actitudes del contribuyente - ante lo cual a éste únicamente le queda la prueba en contra-, y otra cosa muy distinta es que el dolo tenga que ser probado por quien acusa. Personalmente, considero que, en materia de delitos fiscales, entran a jugar en su integridad los principios del Derecho Penal; el dolo debe ser acreditado por el Estado cuando acusa y por el juez cuando coacta.

¿Cómo definiría usted la evasión tributaria?

La evasión tributaria puede ser definida en base a sus características esenciales. En primer lugar, la evasión tributaria se presenta tanto cuando se logra evitar el pago total de la obligación tributaria como cuando hay una reducción del monto de aquélla. En segundo lugar, la evasión tributaria es una conducta que solamente puede ser realizada por quienes están obligados a pagar un tributo al Fisco. En tercer lugar, toda evasión tributaria es contraria a las normas legales, es decir es antijurídica e ilícita. En cuarto lugar, la evasión tributaria comprende a todas aquellas conductas contrarias a derecho que tienen como resultado no cancelar total o parcialmente una obligación tributaria.

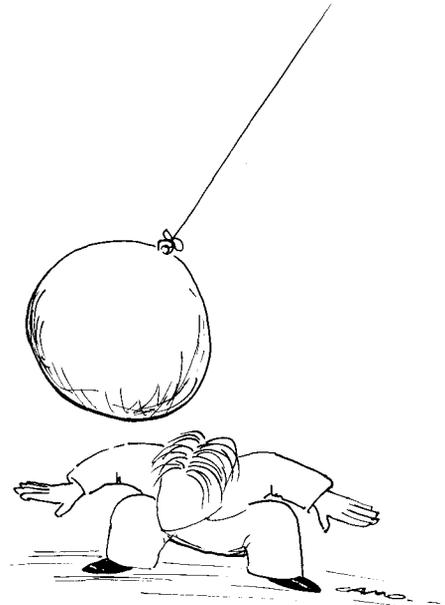
¿Los delitos tributarios son delitos de daño o de peligro? ¿Es necesaria la efectiva evasión del impuesto para que se configure el delito tributario, o basta para ello simplemente el intento de evasión?

A mi modo de ver, lo ideal sería que el delito tributario únicamente se configure cuando exista efectivamente daño. No obstante este ideal, hay determinados casos en los cuales puede ser necesario incluir algunas figuras de peligro, sobre todo cuando el daño sea de muy difícil demostración.

Los contribuyentes siempre tienden, de una u otra forma, a tratar de pagar menos impuestos, en algunos casos utilizando las propias normas jurídicas en su provecho. ¿En qué medida estas conductas de parte de los contribuyentes se convierten en conductas contrarias a derecho?

Éste es, quizás, uno de los problemas que mayores dificultades genera para determinar cuando nos encontramos ante una evasión tributaria, antijurídica, y cuando estamos simplemente ante el recurso del contribuyente a las opciones que el propio Derecho le concede.

Haciendo un pequeño resumen de este asunto, podemos señalar que, en principio, el contribuyente tiene la libertad de elegir aquellas formas jurídicas que le permitan pagar menos impuestos; no existe obligación legal alguna de buscar la fórmula que sea más gravosa para el contribuyente. Sin embargo, esta libertad de elección de las formas jurídicas tiene un límite: el abuso en la utilización de estas opciones brindadas por las normas tributarias.



Esta situación de abuso en las formas jurídicas -denominada por algunos elusión tributaria- constituye evidentemente una conducta ilegal y antijurídica, que se produce cuando se recurre a formas jurídicas que no son las normales o adecuadas para el acto jurídico a realizar, con la única finalidad de pagar menos tributos o evadirlos. En este supuesto -por ejemplo, cuando se disfraza la entrega de utilidades a los socios de una empresa bajo la forma de honorarios por servicios profesionales, al estar éstos gravados en menor medida que aquéllos-, aun cuando el camino utilizado no esté expresamente prohibido, estamos ante una conducta ilícita.

¿Qué opina usted de los llamados delitos fiscales por omisión?

Los delitos fiscales por omisión pueden darse porque, en algunas oportunidades, estas omisiones pueden significar maniobras demostrativas de dolo. Sin embargo, en general ello no es así. Por el contrario, yo diría que las figuras omisivas son las típicas figuras contravencionales, en las cuales se omite realizar deter-

minadas acciones establecidas jurídicamente. Por otro lado, considero que el delito tributario requiere de algo más que la simple omisión, es decir requiere de un actuar positivo que signifique una maniobra de daño al Fisco.

Durante el desarrollo de las Jornadas, se ha defendido la necesidad de un procedimiento administrativo previo a la denuncia penal tributaria, ¿qué opina usted a este respecto?

Sobre este tema, pienso -como han sostenido la mayoría de los asistentes a estas Jornadas- que siempre es necesario un procedimiento administrativo previo a la denuncia penal, en el cual se llegue a un convencimiento certero sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria.

Ahora bien, este procedimiento administrativo previo no debe ser llevado a cabo de manera unilateral por la Administración Tributaria, sino que tiene que ser un procedimiento, si bien abreviado, que conceda al contribuyente la posibilidad de ejercer efectivamente el derecho de defensa.

En ese caso, la denuncia penal solamente podría presentarse una vez culminado el procedimiento administrativo, ¿no es así?

En efecto, esa sería la solución legal ideal y la jurídicamente correcta. Sin embargo, debo señalar que, por ejemplo en Argentina, no ha sido ésa la salida escogida por el legislador. Por el contrario, la legislación argentina permite que se pueda interponer una denuncia penal por una infracción tributaria, incluso sin haber finalizado el procedimiento administrativo y sin estar determinada la deuda tributaria. Esta situación puede traer como consecuencia que, en algunos casos, se realicen acciones y acusaciones injustas y luego se demuestre que no eran ciertas.

¿Cuál es la importancia del aspecto cuantitativo de la deuda tributaria? En estas Jornadas, algunos asistentes han sostenido que así la deuda tributaria sea uno o sea cien, en ambos casos se atenta contra una norma social en desmedro del patrimonio del Estado, y por tanto cabría hablar de un delito tributario.

En lo que se refiere a la cuantía de la deuda tributaria, creo que es adecuado fijar la entidad de los delitos en relación al monto defraudado al Fisco, y darle un mayor castigo a aquéllos en los cuales hay una mayor defraudación cuantitativamente expresada. En la medida que es mayor la cantidad de dinero que se

evade, existe un mayor desprecio hacia las arcas fiscales y hacia la obligación social de tributar, y, en consecuencia, estas actitudes tienen que ser más severamente reprimidas.

¿Qué opina usted respecto de los tipos penales en el campo del Derecho Penal Tributario? ¿Son más convenientes los tipos generales que los tipos específicos para casos concretos de evasión?

Bueno, con respecto a la tipificación de los delitos tributarios en la medida que entremos dentro del ámbito delictual, forzosamente los tipos tienen que ser perfectamente concretos. Ya no puede tratarse de tipos abiertos, de tipos indiscriminados. Tienen que ser figuras penales en las que estén perfectamente delineadas aquellas conductas que son reprimidas por la acción estatal.

“...siempre es necesario un procedimiento administrativo previo a la denuncia penal, en el cual se llegue a un convencimiento certero sobre la existencia y cuantía de la deuda tributaria ”

Otro de los asuntos discutidos en las Jornadas fue la existencia de un posible conflicto entre el derecho de no inculparse, de no autoinculparse y la facultad de la autoridad tributaria de exigir al contribuyente la entrega de documentos contables. ¿Qué opina usted sobre este punto?

Estoy plenamente de acuerdo en que, cuando se entra a la órbita de la denuncia penal y el contribuyente está con una acusación a sus espaldas y con el peligro de ser enviado a prisión, debe funcionar ampliamente el principio fundamental que señala que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. De tal manera, en ese caso, considero que el Fisco pierde las facultades de exigirle al contribuyente que siga realizando declaraciones que puedan inculparlo.

Uno de los problemas que se genera en la aplicación del Derecho Penal Tributario es la falta de conocimientos especializados en materia tributaria de parte de los jueces penales comunes. ¿Cómo podría solucionarse esta situación?

La solución a este problema puede radicar - como señaló durante las Jornadas el profesor Ferreiro Lapatza- en la existencia de una solicitud de auxilio, digámoslo así, de parte de los jueces penales hacia los especialistas en Derecho Tributario. Este pedido de ayuda puede hacerse mediante informes periciales, en los cuales los expertos en materia tributaria dilucidan aspectos muy confusos del ordenamiento tributario,

los cuales no son escasos. Esto va a traer con el tiempo un mayor perfeccionamiento de los jueces.

De lo contrario, de no admitirse este tipo de pericias, la única posibilidad para salvar este problema es que en el proceso penal actúen los abogados tributaristas, en colaboración con los abogados penalistas en una labor de equipo, en una labor interdisciplinaria que contemple los distintos aspectos del Derecho.

En la medida que la legislación penal tributaria es una legislación nueva, al principio va a darse esta situación, pero luego los jueces irán cada vez más comprendiendo este campo y recurriendo a las medidas técnicas suficientes como para dictar una sentencia justa. ■