

que es ejercida por hombres, estará siempre afectada por la ideología predominante entre los jueces.⁶⁷

Por otra parte, si se acepta la normalidad del conflicto, no hay duda de que al estructurar la acción social deben necesariamente contemplarse medios de solución de conflictos, puesto que de lo contrario, éstos se constituirán en obstáculos insuperables para cualquier sistema que se crea.

La vinculación entre el control social y la solución de conflictos hacen que el primero se considere como una forma de evitar que se produzcan conflictos dentro de las sociedades, al eliminar algunas de las contradicciones internas, o pueda, igualmente, estimarse el segundo como un medio de control, destinado tanto a lograr la unidad social y hacer efectivo su funcionamiento, como a eliminar los individuos o grupos desviantes, que obstaculizan la acción de los titulares del poder público y el ejercicio de éste.

COMENTARIOS SOBRE LA OBLIGACION TRIBUTARIA SUS INFRACCIONES Y SANCIONES

Lic. Armando Alberto Guardia Sasso

67 FRANK, Jerome: *Courts on Trial* (Atheneum, New York, 1971). TREVES, Renato: *El Juez y la Sociedad* (Edicusa, Madrid, 1974). TOHARIA, José Juan: *El Juez Español* (Tecnos, Madrid, 1975). NOVOA, Eduardo: "Justicia de Clase?" en *Mensaje*, marzo y abril de 1970. GUTIERREZ, Carlos José: "Los Jueces de Costa Rica". *Revista de Ciencias Jurídicas*, N° 22, Setiembre 1973, p. 71-113.

SUMARIO: I.—Generalidades. a) Concepto de la Obligación Tributaria; b) El Hecho Generador de la Obligación Tributaria; c) La Deuda Tributaria como Objeto de la Relación Tributaria y sus Elementos. II.—El Ilícito Tributario.—a) Tendencias Doctrinales: Penalista, Administrativista, Autonomista y Dualista; c) La Culpa y las Presunciones de Culpa. III.—Las Infracciones.—a) Generalidades; b) La Defraudación, la Elusión y la Evasión Fiscal; c) La Inimputabilidad. IV.—Las Sanciones. a) Clases de Sanciones; b) Extinción de Acciones y de Sanciones. V.—Conclusiones. VI.—Bibliografía

1) GENERALIDADES

a. *Concepto de la Obligación Tributaria:*

Se ha definido la Obligación Tributaria como una obligación por ley (ex lege) del Derecho Público y consiste en la relación jurídica mediante la cual el Estado u otra persona del Derecho Público exige la prestación de tributos.¹

La fuente de toda obligación tributaria es la Ley, sin embargo es claro que no basta con que exista la ley por sí para que nazca la obligación tributaria ya que, se hace necesario el hecho concreto que ha servido como presupuesto al legislador para la creación de la relación jurídica tributaria. Este hecho concreto es el que recibe el nombre de Hecho Generador.

b. *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria:*

El Hecho Generador constituye el hecho o conjunto de hechos al cual o los cuales el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo determinado. De este concepto se desprenden tres elementos que podemos decir constituyen o caracterizan al Hecho Generador: 1) Debe estar contemplado en la Ley; 2) Que el hecho constituya un hecho jurídico para el derecho tributario y hasta se podría decir un hecho que tenga relevancia económica ya que la prestación tributaria es meramente de carácter económico en primera instancia; 3) La necesaria existencia de un presupuesto de hecho para que nazca a la vida la obligación tributaria de pagar un tributo determinado.²

¹ Amílcar de Araujo Falcao, en su libro "El Hecho Generador de la Obligación Tributaria" dice: La orientación doctrinal predominante considera que la relación jurídica tributaria es de naturaleza obligatoria, por lo menos en cuanto a la obligación principal de satisfacer los tributos. Asimismo algunos pocos autores pretenden considerar la relación tributaria como una relación de poder, lo cual, no haya sustento en la doctrina predominante".

² Se han hecho diferentes terminologías como sinónimos de "hecho generador" tales como "objeto del tributo", "objeto del impuesto". El autor Ernest Blumstein en su libro "System des Steurrechts" nos dice que la intervención fiscal viene determinada por una situación de hecho motivo por el cual

La relación tributaria es una relación personal u obligacional independientemente de que se refiera a cosas, ya que éstas no son más que el supuesto lógico para poder identificar el hecho generador al establecer la obligación tributaria, la cual en última instancia siempre es personal. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios define la obligación tributaria como aquella que "surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".³

Nuestro Código define el Hecho Generador como "el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación" (artículo 31).

Aparentemente la doctrina no ha querido analizar más a fondo el término hecho generador para determinar si su uso es propio o impropio, sino simplemente se han limitado a establecer que dicho vocablo ha pasado a ser de uso general por los escritores y que por lo tanto debe de acogerse.⁴

Todo lo anterior nos sirve para poder desvirtuar doctrinariamente las otras denominaciones con que se ha querido designar al hecho generador, además de que, el objeto de la obligación tributaria es siempre el dinero como medio de satisfacerla en forma inmediata y como el fin primordial estipulado por el legislador para establecer los ingresos del fisco y en última instancia facilitar al estado la prestación de servicios públicos.

adeuda un impuesto lo cual constituye el motivo externo de la imposición y fundamento objetivo "por lo cual se denomina el objeto del impuesto".

3 Ley número 4755 del 3 de mayo de 1971, artículo 11. En adelante me referiré a este texto legal como "Código".

4 Falcao, Ob. cit. op. nos dice: "Por lo demás no son necesarias mayores consideraciones o disgresiones para justificar la preferencia por la designación Hecho Generador. Baste decir que tal expresión ya entró en nuestra terminología jurídica". R. Gómez de Sousa en su tratado "Estudios de derecho tributario" Ed. Saravia 1950 S. Paulo dice: "tal vez procedería una objeción de carácter terminológico contra la expresión "hecho generador" en razón de que ella sugiere la idea de que tal hecho es necesario y suficiente para generar la obligación. Sin embargo eventualmente en razón de la mayor influencia entre nosotros de la doctrina francesa y de lo familiar del idioma, la expresión ya entró en la terminología respectiva. (Falcao Ob. cit. op. pág. 167, nota 12-B)

c) *La Deuda Tributaria como Objeto de la Relación Tributaria y Sus Elementos:*

Los elementos que integran la relación jurídica tributaria son los sujetos activos y los pasivos y el objeto, que se concreta en la prestación denominada deuda tributaria.

El sujeto activo es el ente al que la Ley confiere el Derecho de recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.⁵ El Código nuestro define el concepto como "...el ente acreedor del tributo" (art. 14). Sin lugar a duda y en forma concreta el sujeto activo sería el Estado en última instancia ya que, en él reside la soberanía en términos generales y consecuentemente Soberanía Tributaria. Sin embargo no se trata del Estado en sentido amplio sino en aquel organismo que tiene a su cargo la administración patrimonial.

El sujeto pasivo es aquella persona "que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la Ley a satisfacer el tributo, a la que comúnmente se denomina contribuyente".⁶ El Código lo define como "la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable" (art. 15).

La naturaleza del tributo puede provenir de dos fuentes según se grave a las cosas, bienes o actividades, sin importar quién sea el titular de la obligación tributaria, o bien, que se establezca atendiendo a las personas.⁷

Para poder analizar el concepto de la deuda tributaria, tenemos que analizar sus elementos constitutivos los cuales, Ignacio Blanco Ramos, en su obra los enumera así: (pág. 67) "a) La situación de hecho: Es el hecho que la ley establece como motivos de la exigencia del tributo; b) la base imponible: constituye en establecer el monto del tributo por medio de las dife-

5 Ignacio Blanco Ramos "Derecho Tributario" Pág. 52.

6 I. Blanco, Ob. cit. opo. supra Pág. 53.

7 I. Blanco, supra Pág. 54 "a-) La obligación personal de contribuir, en la que el sujeto pasivo aparece claramente determinado por la consideración a su nacionalidad, domicilio o residencia en el territorio a que alcanza la soberanía tributaria; b-) Obligación real de contribuir en la que el sujeto pasivo de la relación viene determinado como tal por la mera posesión de bienes o por el ejercicio de actividades lucrativas o por la realización de consumos sin que la norma positiva considere sus condiciones personales."

rentes normas estimativas de la situación base imponible; c) tipo de gravámen que ha de girarse sobre la base imponible para ultimar la determinación cuantitativa de la deuda". Este autor, citando a Giannini (pág. 67) nos dice que la deuda impositiva se establece por el concurso de dos factores primordiales: "a) un elemento o presupuesto material objetivo del tributo que es la cosa, el acto, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona que constituye el verdadero objeto del impuesto; b) un elemento o presupuesto personal del tributo constituido por la relación o vinculación en que se encuentra una persona con el presupuesto material del tributo y que le convierte en sujeto pasivo del mismo".

Se le ha dado una importancia primordial al elemento material u objetivo ya que, es opinión generalizada que dicho elemento es el que constituye propiamente el objeto de un impuesto y el que a su vez sirve para diferenciarlo. Sin embargo la palabra objeto se ha usado en su acepción más restringida, refiriéndola principalmente a las cosas, motivo por el cual, y en última instancia el objeto del tributo en cada caso viene determinado por la Ley respectiva de cada país. En efecto nuestro Código en su artículo quinto establece que crear, modificar y suprimir tributos es materia privativa de ley en sentido formal.

II) EL ILICITO TRIBUTARIO:

a) Generalidades:

El Derecho Tributario como cualquier otra rama del derecho está sometido a la posibilidad de que sus normas no sean acatadas por sus destinatarios importando así una violación o infracción a la norma tributaria.

Las diferentes tesis doctrinarias que sostienen que el tributo o impuesto no es más que un simple medio de obtener recursos ha pasado a una etapa en la cual, el impuesto constituye un elemento esencial para la existencia misma del Estado y para el logro de sus fines. Así, se ha planteado un nuevo enfoque al problema de la violación de las normas tributarias.

La violación de la norma tributaria o la simple maniobra destinada a sustraerse de la obligación tributaria no es un simple atentado a los derechos pecuniarios de un sujeto, en este caso

el Estado, o un desacato a las órdenes de la Administración Pública, sino que, significa desconocer y alterar el orden jurídico y los principios de la moral pública. Por este motivo, las sanciones tienden además de procurar reparar el daño, a una finalidad sancionaria, represiva o intimidatoria, para que estas infracciones no se sigan cometiendo.

Repetidas veces se ha mencionado que la conciencia pública o moral pública no sanciona igualmente o con la misma intensidad un delito fiscal que un delito común. Hay quienes no comparten esta teoría por no considerarla aceptable en forma absoluta. En este particular el tratadista Carlos M. Giuliani Fonrouge nos dice: "La moral colectiva es elástica y varía de país a país, aparte de que en una misma comunidad difiere en el tiempo y en el espacio. En épocas de inseguridad social y económica se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales, sin hacer distingos sobre la naturaleza de los delitos; en cambio la conciencia pública es hoy más sensible a las grandes defraudaciones tributarias y reacciona contra la desigualdad fiscal que ello crea. En consecuencia no puede invocarse este argumento para invalidar una equiparación sustancial en ambos tipos de delitos".

El problema del ilícito tributario se ubica también dentro del ámbito de la terminología, así vemos que se le llama "Derecho Penal Económico", "Derecho Penal Fiscal", "Derecho Penal Tributario", "Derecho Penal Financiero" y "Derecho Sancionador Tributario".⁹ Sin embargo en realidad todo este asunto se reduce a la aplicación de las normas que establecen las sanciones (penales, administrativas o tributarias), las cuales emanan de un solo poder que es el Estado concebido como una unidad. En este particular el Código en su artículo 66 establece: "Las disposiciones legal expresa en contrario. A falta de normas tributarias expresas, se deben aplicar supletoriamente los principios generales de derecho en materia punitiva, con la salvedad que establece el inciso c) del artículo 5 de este Código".

Nuestro sistema jurídico es claro en cuanto ha querido que la aplicación de las normas sancionadoras por infracciones

⁸ Derecho Financiero, Vol. II, 2 Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.

⁹ Giuliani Fonrouge, Ob. cit. op. pág. 616.

de derecho tributario, esté limitada al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, así como por la creación de las infracciones y sanciones por Ley en sentido formal;¹⁰ estableciendo así el principio de Reserva de Ley y aclarando en forma final y dentro de sus disposiciones derogatorias que "Se derogan las siguientes disposiciones: g) Todas las disposiciones de las leyes y decretos que se opongan a lo dispuesto en este Código".¹¹ En conclusión pareciera que la intención de nuestro legislador fue la de crear un Derecho Tributario Penal sin querer denominarlo así expresamente. Dentro de esta denominación, si todo sistema de infracciones debe establecerse dentro del Derecho Tributario, se le dará más importancia a los principios generales reguladores del derecho penal, como sería por ejemplo la tipicidad, la cual en derecho penal es indispensable para que la conducta antijurídica pueda eventualmente ser reprimida o penada. Guillermo Cabanellas en su "Diccionario de Derecho Usual" dice que es una "Denominación técnica, originada por el penalista alemán Belling, para designar la descripción legal del delito como uno de los caracteres del mismo aparte de otras valoraciones subjetivas u objetivas necesarias para su punición".¹²

Sin embargo podemos decir que en Derecho Tributario la conducta antijurídica es prácticamente el supuesto fáctico necesario para poder sancionar las infracciones. Así tenemos que el artículo sexto de nuestro Código establece. "Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común"; y por su parte el artículo octavo, párrafo segundo "Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica".

Al respecto el autor J. L. Pérez de Ayala nos dice "Tratando de resumir en pocas palabras, cuestiones que exigirían un estudio detenido, cabe observar que el legislador tributario no

puede admitir la infracción encubierta de sus mandatos. Entendida la antijuridicidad como la relación de contradicción existente entre una determinada conducta y la norma jurídica, parece claro que esta no puede limitarse a reaccionar únicamente contra el incumplimiento abierto de sus preceptos, permaneciendo impasible ante las transgresiones encubiertas pero tan reales y ciertas como las anteriores".¹³

La consideración particular de que nuestro legislador intentó la creación de un Derecho Tributario Penal, toma más fuerza si consideramos que existen figuras que importan una violación a las normas tributarias y que son sancionadas por los tribunales represivos especiales (Contrabando, Defraudación, etc.)¹⁴

Hablar de un Derecho Penal Tributario sería admitir que el Derecho Penal tiene sanciones o especializaciones que se refieren a las infracciones de la ley tributaria, en cuyo caso los principios aplicables primordialmente serían los del Derecho Penal, lo cual no es amparado por nuestra legislación.

Llegado a este punto, procede exponer en forma somera las diferentes posiciones doctrinales sobre el tema de la naturaleza jurídica de las infracciones o el ilícito tributario.

b) *Tendencias Doctrinales:*

La naturaleza jurídica de las infracciones a las normas de derecho tributario así como sus respectivas sanciones, no es algo reciente, sino que puede decirse que ya en el siglo XIX encontramos una intensa elaboración al respecto.

Naturalmente todo el desarrollo doctrinario encontró cabida a medida que el Estado fue expandiendo sus actividades financieras, imprimiéndole así un sello de mayor importancia a la violación de la legislación tributaria.

Los tratadistas de aquella época se planteaban la disyuntiva de si el tema de las infracciones tributarias correspondía al derecho represivo común o que si por el contrario están en presencia de un derecho penal especial.

10 Artículo 5, inciso c).

11 Artículo 169, inciso g).

12 Tomo IV, pág. 236, Ed. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina 8 Ed. 1971.

13 Curso de Derecho Tributario, Tomo I, Pág. 338.

14 Ver artículos 87 de la Ley Orgánica del Poder Judicial y 712 del Código Fiscal, el último habla de los delitos y el primero de la creación de los Juzgados Penales de Hacienda.

i) *Doctrina Penalista:*

Esta doctrina tuvo nacimiento principalmente en Alemania a fines del siglo diecinueve, debido al gran debilitamiento fiscal que surgió durante esa época en ese país. En Alemania las infracciones a las normas tributarias importaban sanciones como simples contravenciones de policía, motivo por el cual se vieron en la necesidad de intensificar las sanciones y equipararlas así a las del derecho penal común. Los argumentos principales que utilizaron los tratadistas de aquella época sobre el particular fueron: a) Que el legislador en materia fiscal y penal tenían el mismo fin, restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y para proteger intereses superiores de índole moral. b) Que el derecho pecuniario de recaudar impuestos por parte del Estado constituye ingresos que conforman la fortuna de la comunidad por lo que cualquier violación a las normas fiscales constituye una violación en la cual el ofendido primordial es la sociedad. c) Que además de entrabar el funcionamiento Estatal, el infractor está pretendiendo un enriquecimiento sin causa eludiendo una disminución de su riqueza.¹⁵

El autor Pérez de Ayala la define como "la corriente de pensamiento que considera el estudio de las infracciones tributarias dentro del Derecho Penal Tributario, entendido este como una especialidad del Derecho Penal por razón de la materia".¹⁶ Actualmente los fundamentos doctrinales que sirven de apoyo a esta posición son básicamente la identidad entre el ilícito penal y el ilícito tributario, por considerar al último como un ilícito penal especial, que el propósito de la sanción en ambos ilícitos es idéntico (intimidación y la represión como prevención general y especial), que la determinación de la naturaleza del ilícito es competencia exclusiva del legislador, quien en última instancia puede elevar a rango de ilícito penal al ilícito tributario, por lo que la distinción entre ambos no tiene sentido y la única forma de resolverlo es atendiendo al derecho positivo de cada país.

ii) *Tendencia Administrativista:*

Esta tendencia también tuvo un nacimiento en Alemania, como reacción contra la tendencia o doctrina penalista, dando ori-

¹⁵ Fonrouge, Obra cit., op. Pág. 618.

¹⁶ Obra cit. en su op. Pág. 342.

gen a lo que los autores llamaron Derecho Penal Administrativo y que posteriormente derivó en Derecho Penal Económico.

No es importante tratar de establecer la autonomía del Derecho Penal Administrativo respecto del Derecho Penal Común, por no tener ninguna relevancia. Aunque se pudiera establecer, no excluiría la posibilidad de que ambos formen parte de una unidad común.¹⁷

El padre de esta posición doctrinaria fue James Goldschmidt y su labor consistió en la interpretación de dos tipos de ilicitud: las contrarias al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. Consideraba que la violación del Derecho Penal Administrativo importaba una violación de un fin administrativo determinada (elemento material) y que el verdadero fin de este derecho era eliminar las trabas para la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el contribuyente que no ayuda a los propósitos de aquella (realización del bien común). Por el contrario estimó que el derecho penal protege un bien jurídico distinto que es amenazado por la conducta contraria al orden jurídico. En consecuencia el elemento material del delito lo constituía una subversión del orden público, una violación de los bienes jurídicos individuales. Además que en el Derecho Penal se tiende a reprimir las infracciones que violan los deberes morales.

En síntesis, las ideas fundamentales de esta doctrina son: la no colaboración con la administración para la realización del bien público; que la pena administrativa no es correctiva o de seguridad, ni una simple pena de intimidación sino más bien una pena de orden; que el derecho penal y el derecho administrativo penal tienen diferentes principios para la culpabilidad; se puede admitir como prueba la falta de conocimiento no culpable y que se aplican normas especiales sobre la punibilidad de las personas jurídicas y terceros.¹⁸

¹⁷ Pérez de Ayala, Ob. cit. op. Pág. 344. Considera que es irrelevante establecer la autonomía ya que para "efectos de interpretación de sus normas respectivas, como de integración y sistematización de conceptos no se derivan consecuencias importantes de optar por una u otra tesis".

¹⁸ Para un mayor detalle ver Schonke "La Doctrina del Derecho Penal Administrativo de J. Goldschmidt y su Reconocimiento en la Legislación Alemana" (Rev. de D. Procesal 1951, Vol. II, pág. 299 y sig.) cita de Fonrouge, Ob. cit. op. pág. 623, N° 36.

iii) *Tendencia Autonomista:*

La aparición de las dos doctrinas que ya se han expuesto fueron en realidad las impulsoras de esta doctrina y explican por sí la existencia de esta corriente a favor de una disciplina autónoma que se ha venido a llamar Derecho Penal Financiero o Derecho Penal Tributario.¹⁹

Haciendo un poco de historia cabe mencionar que a comienzos de este siglo apareció en Italia el primer tratado sobre esta materia que contenía una teoría general dejando de manifiesto qué aspectos en común tenía esta tesis, con el derecho penal común y en qué se diferenciaban de éste.²⁰ En términos generales, la obra menciona que en toda materia de índole penal el fundamento de la justicia punitiva consiste en "la tutela de la sociedad, el triunfo del derecho sobre las individualidades rebeldes a éste y el aseguramiento del bienestar social". Se desarrolla un concepto unitario de la infracción fiscal interpretando en forma amplia la ley penal sin limitarse únicamente al Código Penal, comprendiendo todo acto que haga imposible la aplicación del tributo, ya sea contravención o delito fiscal.

Concluyendo podemos definir al Derecho Penal Tributario como "aquella rama del Derecho Público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones o preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad".²¹ Así, el Derecho Penal Común tiende a tutelar tanto los derechos individuales como los intereses sociales, el Derecho Penal Tributario protege un interés público y social.

iv) *Tendencia Dualista:*

Esta posición doctrinal es una tesis intermedia entre la tendencia penalista y la tendencia administrativista.

¹⁹ No está por demás dejar claro que la expresión "Derecho Financiero" es utilizada como sinónimo de Derecho Tributario o Derecho Fiscal ya que, se limita al ámbito del ilícito tributario" sin relación alguno a otras manifestaciones de la actividad financiera estatal (Fonrouge, ob. cit. op. pág. 628).

²⁰ Trattato di Diritto Penale Finanziario, Casa Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino, Roma, 1904, Carano-Donvito.

²¹ Fonrouge, Op. cit., pág. 629, cita 58.

Esta doctrina en lugar de considerar unitariamente el ilícito fiscal, lo fracciona en diferentes categorías según la naturaleza de las infracciones. Determinan dos tipos de sanciones principalmente. Las sanciones penales y las sanciones administrativas, aplicando las primeras a todos los llamados delitos tributarios o sea "aquellos consistentes en sustraerse —dolosamente o no— al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del Código Penal" y las segundas se refieren a "infracciones a disposiciones de la autoridad destinada a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales consistiendo en pena pecuniaria, recargo o adicional y otras de índole accesoria como el comiso y la clausura de establecimientos".²²

Esta tesis parte de la consideración de que toda infracción tributaria posee en su sustancia una infracción administrativa y que así, determinadas infracciones tributarias, además de configurar un ilícito administrativo puede también configurar un ilícito penal y para que esto se produzca es menester que a un delito tributario, la ley le asigne una sanción de índole penal. Con esto queda claramente establecida la importancia de la función legislativa dentro de la presente tesis, y también la relevancia social que determinado ilícito tributario puede llegar a tener para que se le coloque al nivel de las sanciones penales, lo cual es una cuestión moral y variable a través del tiempo.

c) *La Culpa y las Presunciones de Culpa:*

Al comentar este tema necesariamente tenemos grandes roces con el Derecho Penal y el elemento subjetivo del delito. Este ha sido un aspecto sumamente debatido en los Tratados de Derecho Penal y no es el caso examinarlo aquí. Sin embargo es claro que en términos generales se hace necesaria la presencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos formas para configurar el delito (dolo o culpa). Aparentemente esto coincide con el aforismo legal penal de que "no hay pena sin culpa". Desde este aspecto muchos tratadistas pretenden identificar el derecho fiscal penal con el derecho penal y para otros ha servido como medio de diferenciación.²³

²² G. Fonrouge, op. cit., págs. 629 y 630.

²³ G. Fonrouge, Op. cit., pág. 646, Vol. II.

Este problema de la culpabilidad también se encuentra latente en materia tributaria y en términos generales se puede afirmar que "la doctrina y la legislación han evolucionado desde un concepto puramente objetivo del delito, hacia la tesis subjetivista que predomina en la actualidad".²⁴

El autor Giulliani Fonrouge, concibe el ilícito fiscal, como un todo orgánico e indivisible en donde el concepto de infracción adquiere un carácter genérico que incluye tanto a delitos fiscales (como defraudaciones, omisiones, etc.) como infracciones o contravenciones, lo cual impide generalizar la doctrina de la subjetividad. Al efecto dice: "Estimamos que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica —ilícito fiscal— y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que correspondería al caso de dolo o fraude y sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de una y otra".²⁵

El autor principalmente acoge la tesis objetivista ya que si se entra a considerar el elemento subjetivo como requisito *sine qua non* para la existencia de la infracción, implicaría que muchas normas serían ilusorias como normas represivas, debido a la dificultad de prueba del elemento subjetivo. En consecuencia admite que basta la objetividad de la transgresión para que exista infracción punible.

Las presunciones de culpabilidad son ampliamente aceptadas por el autor además de que son abundantes en casi todas las legislaciones fiscales. Es comprensible el favoritismo de Fonrouge por las presunciones, ya que en cierto modo, acentúa su posición sobre la objetividad de la culpa y el dolo. Desde este punto de vista si se puede apreciar una marcada diferencia entre el Derecho Penal Común y el Derecho Fiscal Penal.

La doctrina que admite la teoría objetiva de la culpa y el dolo intenta revertir la carga de la prueba en el contribuyente, quien debe probar su inocencia ya que, en estos casos no es menester ajustarse en forma estricta a las enseñanzas penalistas sobre la culpa y el dolo, pudiendo existir —según los objetivis-

²⁴ G. Fonrouge, Op. cit., pág. 647, Vol. II.

²⁵ Op. cit., págs. 636 y 637.

tas— un concepto fiscal independiente respecto al dolo y la culpa, que revistan caracteres especiales propios y que no siempre exijan la prueba de la intención de defraudar.

Nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 69, señala: "Las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa... Las presunciones establecidas al respecto en este Código o en leyes especiales admiten prueba en contrario y presuponen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que sirvan de base a la sanción respectiva". Aparentemente nuestra ley no revierte la carga de la prueba sobre el contribuyente, en el sentido de que es a la administración tributaria a quien le compete probar la existencia del dolo o la culpa, para sancionar el ilícito fiscal. Este artículo consagra de manera clara que debe de probarse el elemento subjetivo del ilícito fiscal. Sin embargo también al establecer las presunciones,²⁶ no les da a estas el carácter de absolutas sino que admiten prueba en contrario, consagrando en consecuencia la tesis objetivista de la culpabilidad y revertiendo por consiguiente la carga de la prueba sobre el contribuyente.

Personalmente me parece acertada la posición del legislador en cuanto a este artículo pues denota una posición intermedia en cuanto a la carga de la prueba y protege también las normas jurídicas tributarias que sin revertir la carga de la prueba serían ilusorias.

III) LAS INFRACCIONES:

a) Generalidades:

En doctrina no existe un criterio uniforme para definir y clasificar las diversas clases de infracciones tributarias. La doctrina se inclina por establecerla de acuerdo con las normas de derecho positivo de cada país, atendiendo a cada uno de conformidad con sus costumbres locales y diferentes tradiciones que imprimen rasgos característicos.

Sin embargo, G. Fonrouge, en un intento de sistematizar los diversos sistemas jurídicos de varios países, concluye que las legislaciones consideran como verdaderos delitos "la defraudación fiscal, la sustracción u omisión de impuestos y en algunos ca-

²⁶ Ver artículo 90 del mismo Código. Ley citada en su oportunidad.

los delitos impropios (falsificación o indebida utilización de valores fiscales, tales como estampillas, sellos, marcas, etc., la falsedad de inventarios y otros similares) y en otro plano de menor gravedad las infracciones formales o de "órdenes" de la autoridad financiera".²⁷ Sin embargo admite que aún dentro de esa generalización se hallan diferencias conceptuales de importancia, como el caso de la evasión fiscal que es muchas veces considerado en un sentido genérico incluyendo a la defraudación y en otros casos a la inversa o como el contrabando, que en muchos países es concebido separadamente como delito especial y regulado por leyes separadas, lo cual no es así en nuestra legislación.²⁸

Sin embargo podemos señalar que son caracteres generales del ilícito tributario el comportamiento voluntario, la tipicidad de la conducta antijurídica, culpable y punible. Nuestro Código, define las infracciones como "Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal,..." y continúa "... constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código o en leyes especiales" (artículo 67). El propio artículo establece la necesidad de una conducta antijurídica que viole alguna norma (tipicidad). Dicha norma implica un comportamiento voluntario por acción u omisión y obviamente la culpabilidad que establece el artículo 69 del mismo texto legal, resultando que la unión de todos estos factores tendrán como consecuencia una sanción determinada por la ley lo cual es la consecuencia última de la punibilidad del hecho ilícito.

José Luis Pérez de Ayala, clasifica las infracciones en meramente formales, que son aquellas que se originan por la violación de deberes meramente formales y que no conllevan la existencia de un perjuicio económico para el fisco, y las infracciones materiales, que son las que implican un perjuicio económico para el fisco y que se subdividen en infracciones de omisión y en infracciones de defraudación. Ambas son iguales, la única diferencia que se les apunta es una serie de circunstancias agravantes que por lo ge-

27. Op. cit., pág. 682.

28 Ver art. 213 del Código Fiscal en relación con el 712 ibidem que parecen establecer una contradicción en el sentido de que el primero está bajo el Título V de "Infracciones y Penas" y el segundo, que también se refiere al contrabando bajo el Título I, libro III "De los delitos".

neral acompaña a las infracciones de defraudación.²⁹ Sin embargo cabe hacer resaltar que el análisis de este autor se refiere exclusivamente a la forma en que se ha redactado la Ley General Tributaria de España y atiende a llenar las necesidades de dicha ley.

Nuestro Código en artículo 68 establece los tipos de infracciones, pero no las clasifica sino que por el contrario las enumera en forma ejemplarizante pero no limitativa. El artículo en mención dice: "Son infracciones tributarias de acuerdo con este Código: a) Defraudación, b) Omisión de presentación de declaraciones juradas o presentación tardía de las mismas, c) Mora en el pago de los tributos, d) Incumplimiento de sus obligaciones por los agentes de retención de la administración tributaria, f) incumplimiento de todo otro deber formal no previsto por el inciso b) o en el inciso e), y g) las demás infracciones que tipifiquen las leyes tributarias respectivas".

De la lectura de este artículo deducimos que los incisos a), c) y d) constituyen infracciones materiales de conformidad con la clasificación ya establecida por el tratadista Pérez de Ayala, por implicar un perjuicio económico para el fisco. Asimismo los incisos b), e) y f) obviamente son infracciones formales. El inciso g) por su parte nos indica que la enunciación que hace el Código de las infracciones no es limitativa sino ejemplarizante como ya dije.

b) *La defraudación, la elusión y la evasión fiscal:*

En este aparte me limitaré a efectuar un análisis de nuestra legislación sin pretender con esto agotar el tema. El artículo 88 del Código, define la defraudación así: "Comete defraudación el contribuyente, responsable o tercero, que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del que resulte para sí o un tercero un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquélla a la percepción de los tributos...".³⁰ Aparentemente nuestro legislador ha incluido dentro del concepto de defraudación la figura de evasión ya que, la evasión presupone la existen-

29 Op. cit., págs. 350 a 355.

30 Ver artículo 1º de la ley N° 1393 del 29 de Nov. 1951, "Ley de Defraudación Fiscal" que también define el concepto en forma similar. G. Fonrouge. Op. cit., pág. 685.

cia del hecho generador pero también el ocultamiento de parte del contribuyente de los hechos que dan origen a la carga imponible.

Otro concepto de defraudación es "todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal".³¹

Nuestro ordenamiento jurídico tiene una ley específica denominada Ley de defraudación fiscal número 1393 del 29 de noviembre de 1951 que aparentemente rige en materia de defraudaciones. La ley por ser anterior al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que también regula la materia como hemos visto, está derogada por norma expresa incluida en este último —(artículo 169, inciso g)— en todo aquello en que se oponga. Sin embargo en términos generales parece que ambas coinciden por lo menos en cuanto a la definición (artículo 1) y en cuanto a la enunciación de los casos de defraudación (Artículo 2 de la Ley y 89 del Código).

Considero que en el análisis de este aparte, se debe también hacer una pequeña referencia a la elusión fiscal, que suele también llamarse evasión legal en forma impropia. En la elusión el contribuyente no oculta los hechos sin embargo, si se produce un perjuicio económico para el fisco en el sentido de que, a pesar de adecuar su conducta al ordenamiento jurídico, siempre está causando un perjuicio económico a éste. La elusión es pues la utilización por parte del contribuyente de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria.

De la definición de defraudación dada por nuestro Código Tributario, se desprende que el legislador no contempló los casos de elusión. Sin embargo ha dejado una puerta abierta para el análisis de estos casos, que la encontramos en el artículo 8, párrafo dos, que en lo que interesa dice: "Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete..." El término elusión es la adaptación de la expresión inglesa "avoidance"³² que aclara el concepto bastante.

³¹ G. Fonrouge Op. cit. pág. 685.

³² Avoidance "acto y efecto de evitar alguna cosa" Appletons New Spanish-English Dictionary, por Arturo Cuyas, New York 1907.

c) *La inimputabilidad:*

En principio todo contribuyente o responsable que haya incurrido en una infracción es responsable de los actos u omisiones punibles existentes. Sin embargo existen ciertas personas que por su condición especial están libres de imputabilidad.

Nuestro Código dice que son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Establece que esa condición puede recaer: a) en las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el Derecho Comercial o Civil; b) en las personas jurídicas que otras ramas del derecho les atribuyan la calidad de sujeto; y c) en las entidades colectivas que constituyan una unidad económica (artículo 7).

Todas esas personas están obligadas al pago de los tributos siempre que se produzca el hecho generador y cualquier hecho ilícito también les es imputable. Sin embargo nuestro Código (artículos 76 y siguientes), establece las salvedades a los casos de imputabilidad. Así tenemos que, se mencionan como eximentes de responsabilidad: a) la incapacidad absoluta; b) la fuerza mayor o el estado de necesidad; c) el error comprobado en cuanto al hecho que constituye la infracción; y d) el cumplimiento de la ley y la obediencia debida. Asimismo se exonera de responsabilidad a quienes por ignorancia o error excusable de hecho o de derecho hayan considerado lícita una acción u omisión determinada.

IV) *LAS SANCIONES*

a) *Clases de Sanciones:*

Según el tratadista G. Fonrouge, el régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país, pero sin embargo considera que en general se puede hablar de penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto y de penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes.

Según Fonrouge, la pena principal se divide en, pena privativa de libertad —cárcel— y en multas, también llamadas recargos. Por su parte, las penas accesorias consisten en comiso de objetos

y mercaderías (también llamada confiscación) inhabilitación y suspensión de empleos.

Nuestro Código establece en su artículo 84 la clasificación de las sanciones. Siguiendo los lineamientos del tratadista Fonrouge, encontramos que nuestro Código establece como penas principales los recargos y las multas —incisos a y b—, ya que no menciona expresamente la pena privativa de libertad, la cual dicho sea de paso, no es aplicable en Costa Rica ya que la tendencia general ha sido suprimir la prisión como sanción por delitos o infracciones tributarias. Por otra parte en cuanto a las sanciones accesorias, conforme a nuestro Código tenemos el cierre del negocio y la suspensión y destitución de cargos públicos —incisos c y d—. Aparentemente nuestro legislador no ha querido ser limitativo en cuanto al tipo de sanciones ya que, expresamente dice en el inciso e) “las demás sanciones especiales que prevean las leyes tributarias respectivas”,³³ con lo cual no cierra la posibilidad de otro tipo de sanción. Sin embargo, como ya mencioné, la tendencia en cuanto a las sanciones ha sido la de disminuir la intensidad, tal vez no tanto en cuanto a las de índole económico pero sí en cuanto a las privativas de la libertad.

Nuestro Código también habla de los intereses (artículo 57 y sig.) lo cual pareciera más bien ser un recargo ya que habla de “pago efectuado fuera de término”, pero no es así, ya que el término es usado como “importe o cuantía que una parte sufre por incumplir la otra, la obligación contraída”³⁴ lo cual es indicativo de que lo que nuestra ley pretende es indemnizar el lucro cesante.

La aplicación de las multas se hace tomando en cuenta una serie de factores tales como la reincidencia o reiteración, si el imputado es funcionario público o empleado público, el grado de cultura del infractor, la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, la cooperación que brinde el infractor a las autoridades fiscales, la incapacidad relativa, el grado de dolo o culpa, la presentación espontánea con el pago del crédito tributario y cualquier otra circunstancia atenuante (artículo 85).

Por otra parte, cuando el hecho ilícito configure más de una infracción se deberá aplicar la sanción más severa con excepción de la sanción impuesta por el incumplimiento de deberes formales que es independiente de las que correspondan por la comisión de otras infracciones, con la salvedad, de que el incumplimiento de tales deberes constituya un elemento integrante de cualquier otra infracción (ver artículos 70 y 102 del Código).

Nuestro Código no define en forma expresa la reincidencia y la reiteración pero nos dice que la misma se produce cuando “el sancionado por sentencia o resolución firme cometa una nueva infracción del mismo tipo dentro del plazo de tres años contados a partir de aquella” (artículo 71).

También existen sanciones de carácter automático que el Código enumera en forma taxativa (artículos 68 y 69) como son la omisión de presentación de declaraciones juradas o presentación tardía de las mismas, la mora en el pago de los tributos y el incumplimiento de sus deberes por los agentes de retención o percepción. La mora, la pena el Código con uno por ciento por cada mes o fracción de mes transcurrido desde el momento en que debió de satisfacerse el tributo, ya que la mora la define como el pago del tributo fuera de los plazos establecidos por las leyes respectivas (ver artículos 95 y 96). Sin embargo encontramos una doble pena por el hecho de pagar el tributo fuera del término establecido por la ley. Así, además del artículo 96, tenemos también el artículo 57 que establece los intereses, por el mismo hecho el código establece dos sanciones diferentes, lo cual no parece justo pero se aplica a la realidad. Este problema no es posible solucionarlo por el artículo 70 ya que, no estamos en presencia de una concurrencia formal ya que, se trata de un mismo hecho con dos sanciones y no de un mismo hecho que ocasiona dos infracciones diferentes.

Por su lado, incurre en omisión de presentación de declaraciones juradas, el que estando obligado a ello no cumple con dicha obligación y en presentación tardía, cuando la misma se hace fuera del plazo establecido al efecto. La pena que se establece para este tipo de infracciones es del dos por ciento sobre el saldo por cada mes o fracción del mes transcurrido desde la fecha en que debió de presentarse la declaración hasta el momento en que la misma se presente.

Los agentes de retención incurren en infracción cuando estando obligados a retener los tributos no cumplan con esa obli-

33 El Código Fiscal, artículos 214 y sig. establece el “comiso” como sanción.

34 Diccionario de Derecho Usual. G. Cabanellas, tomo II, pág. 411.

gación y cuando habiéndola cumplido no entreguen a la Administración Tributaria las sumas retenidas o cobradas. En el primer caso, la pena es de un veinticinco por ciento del tributo retenido y en el segundo caso un cincuenta por ciento de la suma no entregada pero cobrada.

b) Extinción de acciones y de sanciones:

Considero que lo más apropiado es, al entrar a analizar este tema, nuevamente recurrir al ordenamiento positivo de nuestro país.

Doctrinariamente se han aceptado que son tres las causas fundamentales que motivan la extinción de sanciones y de acciones tendientes a su aplicación, a saber: prescripción, condonación y muerte del infractor, esto último con ciertas reservas de conformidad con nuestra legislación. Parece importante efectuar un análisis breve del indulto en esta materia y en nuestra legislación.

El artículo 72 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece que "La acción para imponer sanciones por infracciones tributarias y de la sanción ya impuesta se extingue": a) por muerte del infractor". Este aspecto tiene una limitación, como ya mencioné, esta es, que la ley no le concedió el mismo beneficio a los coautores, cómplices y encubridores, así como tampoco a los herederos en casos de personas físicas que hayan muerto habiéndose dictado con anterioridad una resolución firme condenando el pago de multas; "b) por amnistía dispuesta por ley". Este es un procedimiento que compete exclusivamente a la Asamblea Legislativa. La Constitución Política —artículo 21— establece "Además de las otras atribuciones que le confiere esta Constitución, corresponde exclusivamente a la Asamblea Legislativa: ... 21) Otorgar por votación no menor de las dos terceras partes de la totalidad de sus miembros amnistía e indulto generales por *delitos políticos* ..." (el subrayado es mío). Aparentemente este poder compete solamente en materia política y no en materia tributaria. Sin embargo sólo la Asamblea Legislativa puede crear, modificar o suprimir tributos (artículo 5 del Código Tributario), lo cual no guarda ninguna relación con el término amnistía, que en términos generales denota un perdón;³⁵

35 Amnistía es "Medida excepcional por la que se suprimen los efectos normales de la ley penal, prescribiendo el olvido oficial de una o varias categorías

"c) Por prescripción". El derecho de aplicar las sanciones prescribe de conformidad con nuestra ley (artículo 73 del Código Tributario) en tres años contados del primero de enero del año calendario siguiente a aquel en que se cometió la infracción, sin embargo este plazo se puede extender a cinco años si el contribuyente no está registrado o si estándolo no hubiere presentado declaraciones. Este artículo debe también relacionarse con el artículo 51 que establece los términos de prescripción.

El Código en su artículo 50 establece la condonación y al efecto señala: "*La obligación de pago de los tributos sólo puede ser condonada o remitida por ley dictada con alcance general. Las demás obligaciones, así como los intereses, recargos y multas sólo pueden ser condonados por resolución administrativa dictada en la forma y condiciones que la ley establezca*" (el subrayado es mío). Este artículo también viene a reforzar lo dicho anteriormente a cerca de la facultada exclusiva de la Asamblea Legislativa de crear, modificar o suprimir tributos. En íntima relación con el artículo 50 referido, se encuentra el artículo 6 de la Ley de creación de la Dirección General de Hacienda es el único organismo facultado para dar facilidades... condonar multas y tomar medidas pertinentes que aseguren la más exacta y eficaz percepción de los recursos públicos".

V) CONCLUSIONES:

Deseo insistir nuevamente que las pretensiones del autor no son las de agotar el tema, ni mucho menos las de sentar precedentes, sino, la de poder contribuir a una fácil y clara lectura de los aspectos tratados en los diferentes tópicos analizados en este trabajo, imprimiendo así nociones generales sobre los mismos.

Mi conclusión personal, al relacionar algunos de los tratadistas de mayor importancia en el campo del Derecho Tributario con nuestra legislación es que, nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios no está inspirado en una verdadera tendencia penalista en lo que respecta a las infracciones y sanciones. Sin

de infracciones y quitando todo carácter delictuoso a los respectivos hechos... Tradicionalmente en... derecho público, la amnistía es otorgada por el Parlamento mediante disposición general". "Vocabulario Jurídico" Capitant, Ed. Depalma 1972.

36 N° 3022 del 27 de agosto de 1962.

embargo no pretende nuestra legislación omitir la importancia que supone en este campo específico el Derecho penal común, como inspirador en la materia del ilícito tributario.

No es aventurado asegurar, que la intención del legislador fue la de colocarse en una posición intermedia que permitiera al contribuyente probar el descargo de las infracciones que se le atribuyan así como, facultar a la administración para sancionar infracciones independientemente del concepto subjetivo de la culpa y el dolo, facilitándole a la misma figuras sui generis de culpa y dolo, para aplicar en el ámbito del ilícito tributario.

Al pretender el legislador eliminar en forma definitiva del ilícito tributario la sanción privativa de libertad, ha querido ser más benigno en cuanto a las sanciones. Restrigiéndonos al campo de las sanciones de tipo económico, debemos tener en cuenta, que en términos generales es aplicable la frase de que "a mayor sanción mayor gravedad de la infracción". Tampoco podemos olvidar en relación con este tipo de sanciones, que las mismas son establecidas por el solo arbitrio del legislador, de conformidad con una conciencia moral colectiva, que le puede indicar en determinado momento histórico la mayor o menor gravedad de las infracciones.

De lo analizado y de la lectura y existencia del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y otras leyes tributarias, se desprende que el legislador quiso imprimir cierta autonomía a la materia Tributaria y en forma especial a la aplicación de las infracciones tributarias, contemplando la aplicación del Código mencionado a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal en contrario y dejando las lagunas de la ley a los Principios Generales del Derecho en materia punitiva.

VI) BIBLIOGRAFIA

"*Derecho Tributario*", Ignacio Blanco Ramos. Ediciones Ariel, 2ª Ed., 1976.

"*Derecho Financiero*", Carlos M. G. Fonrouge. Ediciones Depalma, 1970, 2ª Edición, Volumen II.

"*El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*", Amilcar De Araujo Falcao. Ediciones Depalma 1964, Buenos Aires.

"*Curso de Derecho Tributario*", Gian Antonio Micheli. Editorial de Derecho Financiero, Madrid -4

"*Curso de Derecho Tributario*", J. L. Pérez de Ayala. Editorial de Derecho Financiero, 2ª Edición, Madrid 4, Vol. I.

NORMAS JURIDICAS DEL COLEGIO DE ABOGADOS:

- * Ley Orgánica
- * Reglamento Interno
- * Código de Moral