

# DOCTRINA TRIBUTARIA

INDICES ACUMULATIVOS

TOMOS XI A XV  
(ABRIL 1991 - JUNIO 1995)



ERREPAR

ALBERTO TARSITANO\*

# DEFRAUDACION FISCAL EN EL MERCOSUR

Su regulación en los derechos  
positivos de los países miembros  
y posibilidades de armonización\*\*

(1ª Parte)

*El autor pretende ayudar a elaborar el  
concepto de defraudación fiscal  
en la legislación de los países  
miembros que sirva para categorizar  
los supuestos en cada jurisdicción,  
o bien en una futura normativa  
comunitaria contra el fraude.*

Antecedentes del autor: Ver T. IV, pág. 233

Trabajo presentado por el autor a las Primeras Jornadas de Derecho Tributario del MERCOSUR.  
llevadas a cabo en Colonia (Uruguay) del 27 al 29 de octubre de 1994

## I - CONSIDERACIONES GENERALES

### 1. REFLEXIONES PRELIMINARES

#### 1.1. La voluntad política

El tema que nos convoca requiere ciertas consideraciones preliminares que marcan la orientación general del presente relato, delimitan su contenido, establecen sus alcances y, por cierto, previenen acerca de sus limitaciones.

Una primera advertencia, tan obvia como necesaria, es la prescindencia de todo juicio crítico o proyección extrajurídica sobre el estado actual del MERCOSUR. En pocas palabras, queda claro que no es nuestro papel, ni constituye materia de las Jornadas, la especulación sobre su viabilidad política y económica. Empero, a fin de que dicha prescindencia, que se adopta con sentido puramente metodológico, no sea interpretada como un resabio escéptico de pasadas frustraciones, dejamos sentado que las condiciones actuales de nuestros países, insertados dentro del Estado democrático de derecho y las tendencias internacionales de los mercados, y un cambio de actitud en la dirigencia política que reemplaza la retórica ideológica por un pragmatismo con sentido económico y social, constituyen ingredientes que alientan la renovada aspiración de la integración regional por encima de las desigualdades relativas que la puedan obstaculizar.

La temática global sobre la "defraudación fiscal" conlleva distintas cuestiones que deben ser fragmentadas a los efectos del análisis. Nuestra atención se centrará en los aspectos jurídicos, bien que ello no implique desconocer la expresión unitaria

e interdisciplinaria del fenómeno en la realidad, cuyos elementos interactúan y se influyen recíprocamente. Esta visión integradora puede ser bien ejemplificada con la "evasión" y, siendo demasiado conocida en nuestro ámbito, sólo restaría agregar que la interacción de los heterogéneos factores culturales, económicos, jurídicos y administrativos, al expandirse en las distintas jurisdicciones, hacen todavía más compleja su problemática.

De ahí que nos parezca decisiva, aunque resulte elemental, la reafirmación sobre la *determinación de combatir la evasión* atendiendo a las causas que en buena medida la generan, como son la estabilidad económica, la simplificación del sistema, el nivel de presión tributaria, los intercambios de información entre los Fiscos, los niveles de prestación de servicios públicos, la formación de conciencia tributaria de la población y, por supuesto, desde el ordenamiento penal tributario, en el doble orden de relaciones que prueba su eficacia: el sistema procesal de aplicación y el sistema técnico legal de configuraciones típicas.

En este punto es importante la voluntad política para lograr un sistema represivo eficaz. Y en esto cuenta anteponer el objetivo solidario de la comunidad a cierta mezquina concepción localista que, más de una vez, ha empañado la visión del problema y dificultado su solución.

En efecto, de nada serviría que armonizáramos los impuestos o nos pusiéramos de acuerdo en un concepto de defraudación fiscal si luego uno de los países miembros no quisiera brindar información sobre las inversiones de los nacionales de otro en su territorio, o no combatiera la economía informal por temor a la pérdida de beneficios secundarios.

Conviene tener presente la importancia decisiva que tiene la voluntad política de trabajar seriamente, con verdadero espíritu comunitario en estos temas porque, de lo contrario, las normas serán letra muerta y los principios jurídicos curiosidades sólo presentes en las agendas de las actividades académicas. Ni las unas ni los otros fueron concebidos para ello.

#### 1.2. El contexto académico latinoamericano

Desde que el tema que nos convoca no posee sólo un interés científico, sino una innegable repercusión política y económica, deberíamos hacer un poco de justicia con lo que se puede esperar de estas Jornadas, porque ellas no son ajenas a la lenta siembra que produce la tarea intelectual sobre los directos factores de poder.

Y en esto debemos reconocer que nos conformaríamos con estar a la altura de la elevada tradición que ha demostrado el grupo de expertos latinoamericanos que ha venido ocupándose de este y otros temas análogos, especialmente de la tarea del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, cuya actividad nos debería servir de inspiración y guía.

Sobre la orientación general del delito y sus lineamientos básicos existe una rica y aprovechable actividad científica que ha ido configurando una opinión latinoamericana predominante.

La materia, con mayor o menor amplitud, ha sido tratada en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en San Pablo en 1962, y en las X, celebradas en Quito en octubre de 1981. El tema fue analizado, asimismo, con mucho rigor científico en las I, II y V Jornadas Luso-Hispano-Americanas. Sus

conclusiones serán referenciadas a lo largo de este informe y sin duda constituyen un valioso material para el intérprete o el estudioso.

El Modelo de Código Tributario para la América Latina (MCTAL) constituye un precedente insoslayable en tanto traduce el pensamiento de la doctrina latinoamericana interpretada por los siempre recordados maestros de la tributación Rubens Gomes de Sousa, Carlos María Giuliani Fonrouge y Ramón Valdés Costa. Precisamente, en las VI Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Punta del Este en 1970, donde se trató la vigencia y análisis crítico de los preceptos del citado Código, existieron enriquecedores aportes sobre la sistematización de los ilícitos fiscales por parte de Ramón Valdés Costa, Dino Jarach y Héctor B. Villegas.

En el plano doctrinario merecen citarse como obras integrales los aportes realizados por Horacio H. García Belsunce en "Derecho Tributario Penal" (1985) y Héctor B. Villegas en "Régimen Penal Tributario Argentino" (1994).

La elaboración de este relato general ha seguido las exposiciones e interpretaciones expuestas en los relatos nacionales de Argentina (Humberto J. Bertazza y José Díaz Ortiz), Brasil (Marçal Justen Filho), Paraguay (Marco Antonio Elizeche) y Uruguay (Federico Berro) y, asimismo, ha computado las opiniones vertidas y los trabajos presentados por Vicente Oscar Díaz, Pablo Dukarevich, y Martín Barreiro (Argentina), Pablo de Cerqueira (Brasil) y Alberto Varela, Leonardo Costa y Alberto Faget (Uruguay).

Teniendo en cuenta la naturaleza de este informe —relato general—, hemos limitado al máximo las citas de doctrina.

La regla posee una única excepción, que es la referencia a las opiniones de Villegas, toda vez que sólo razones de fuerza mayor le han impedido tomar a su cargo el relato general como originariamente se había previsto. Me ha correspondido el honor y la responsabilidad de reemplazarlo

### 1.3. Fundamento

Una primera índole de cuestiones integrantes del Tema I está vinculada con la necesidad de establecer *pautas comunes* para la penalización de los ilícitos fiscales que sean calificados como fraudulentos y sobre el *fundamento* de su represión.

El fundamento del interés común en la represión del fraude fiscal dentro del MERCOSUR, y su eventual inserción en el futuro derecho comunitario, resulta obvio. Alcanza con decir que el combate de la evasión constituye un componente esencial para no desvirtuar la estructura fiscal de cada jurisdicción, de manera tal que ella brinde un sustento territorial transparente, tanto en la selección de alternativas y preferencias individuales de los agentes económicos como en la formación del costo de los factores productivos.

De poco sirve, en efecto, armonizar los impuestos si simultáneamente no se garantiza su cumplimiento, y si bien es cierto, como quedó planteado, que resulta vana la aspiración de modificar la realidad sólo a partir de la construcción técnico jurídica de la norma penal tributaria, no es menos cierto que ella puede influir-la, ordenando conciencias y conductas.

Nuestro compromiso como opinión científica —objetiva e independiente— es traducir la realidad al sistema de normas

y principios que desde su conjugación con la ciencia jurídica, o por la prueba de sus aplicaciones prácticas, se demuestre apto como la formulación más idónea para lograr los objetivos comunitarios.

### 1.4. La defraudación fiscal. Su penalización

Un objetivo de estas Jornadas debería ser la elaboración de un concepto de “*defraudación fiscal*” comprensivo de sus rasgos connotantes, capaz de influir en la legislación de los países miembros, que sirva para categorizar los supuestos en cada jurisdicción, o bien en una futura normativa comunitaria contra el fraude.

Nuestros países han reconocido ciertas instancias que ahora se reproducen en el mercado común, y que marcan un orden lógico y cronológico. Existe una etapa, que prefiero designar como pre-normativa, donde la discusión puede centrarse en la mejor manera de preservar la hacienda pública. Esta etapa da luego lugar a la del diseño normativo del sistema, donde cuenta de manera especial la dedicación, eficacia y pertinencia con que los órganos administrativos y judiciales de cada país irán perfilando la desadecuación de las conductas a las hipótesis de incidencia tributaria y su consecuente subsunción en los tipos penales.

Una definición debería proporcionarse sobre la necesidad o no de incorporar las instituciones ligadas a la “*teoría de la pena*”. Se advierte, empero, que este camino debe ser tramitado con prudencia, porque lo que interesa es en definitiva el resultado, y las formas de asegurarlo mucho tienen que ver con la efectividad de la pena o, mejor dicho, con la posibilidad de su aplicación concreta antes que con la naturaleza o gravedad de la misma.

Durante mucho tiempo todos nuestros países contemplaron penas que, por una razón o por otra, nunca se aplicaron.

No podría sostenerse hoy, como se pregonaba en los años 70 por ciertos organismos internacionales (influidos por la concepción americana, en curiosa coincidencia con sectores identificados con las corrientes políticas “progresistas”), que la aplicación de la pena corporal, antes que la pecuniaria, es un imperativo de la eficacia del sistema, porque estas instituciones, se reitera, tienen más que ver con la conciencia social del país, con su historia, con sus procedimientos, hasta con su sistema carcelario o con las posibilidades de aplicación práctica antes que con una formulación de gabinete edificada desde el preconcepto.

En este campo quizás lo más fructífero resulte el intercambio de experiencias, en donde los avances o retrocesos de cada jurisdicción pueden transformarse en test de utilidad común.

El legítimo fundamento de la represión debe traducirse en formas elevadas en lo ético y en lo técnico. En ello va implícito el equilibrio que debe manifestarse en la conciliación de los permanentes valores en juego: de un lado, el bien jurídico tutelado por la norma penal tributaria, y de otro, las garantías del derecho de los contribuyentes y el respeto al debido proceso material y adjetivo, el cual aparece reconocido como uno de los pilares del estado de derecho.

### 1.5. La realidad social

En línea con estas ideas, no debería desatenderse cierto divorcio entre las formulaciones teóricas del fenómeno de la defraudación fiscal desde la perspectiva de un esquema jurídico formal, con olvido

de su contenido real y de su inserción económico-social. Frecuentemente, estos reclamos provienen de las administraciones tributarias y deberíamos admitir nuestra cuota de responsabilidad en ello. Claro que este reconocimiento no importa menguar a los impostergables principios que impregnan la materia penal tributaria, entre los que cuenta el respeto al principio de la tipicidad legal y el derecho de defensa.

### 1.6. La proyección territorial del ilícito

#### 1.6.1. Presentación del problema

Decíamos antes que una primera tarea que nos hemos impuesto se vincula con la indagación de los distintos sistemas imperantes para la represión de la defraudación fiscal, con la aspiración de crear pautas básicas, herramientas instrumentales, que sirvan o aporten elementos clarificadores para superar el problema de la asimetría penal tributaria.

En esta línea se agruparían aquellos temas vinculados con adopción de medidas multilaterales, tendientes a evitar que una jurisdicción sea empleada como refugio o destino de la evasión producida en otra.

Un segundo grupo de temas se presenta en un terreno distinto y se refiere a la aparición de *delitos con diferente sustento territorial*, vale decir donde el proceso comprensivo, desde la elaboración hasta la consumación, puede emplear como escenario más de un país.

Es previsible que la aparición del mercado común sea acompañada de un nuevo proceso en el cual se desarrollarán operaciones comunitarias y actuarán compañías multinacionales las que, en sus relaciones interorgánicas o con ter-

ceros dentro y fuera del MERCOSUR, pueden emplear métodos ardidosos tendientes a defraudar a algunos de los Fiscos o, la inversa, que estos últimos los consideren tales cuando en la realidad no lo son.

El problema se verá agravado en la medida en que puedan existir asimetrías fiscales internas que transformen el sustento territorial del impuesto en una ventaja patrimonial.

En esta materia cuenta, como factor especial, la adopción de criterios comunes para definir el perfil típico de la figura defraudatoria, incluido el bien jurídico tutelado por la norma represiva, lo que influirá fuertemente sobre el otro aspecto conexo, esencial, que es la *jurisdicción encargada de juzgar la conducta*. Su importancia ha sido destacada por Díaz en estas mismas Jornadas.

### 1.6.2. Ambito espacial. Algunos ejemplos

La vía de realización de un delito fiscal ("iter criminis") puede recorrer las distintas jurisdicciones de los países miembros.

No es que dicha situación emerja a raíz del mercado común, pero es cierto que su constitución puede llegar a potencializarlo.

Esta circunstancia debería demandar *criterios acordes de tipificación, penalización y juzgamiento*.

En el punto surge nuevamente la ya referida limitación sobre la ausencia de la creación de normas derivadas, de efecto vinculante por parte de los órganos del MERCOSUR, que favorezcan una más rápida homogeneidad.

La coexistencia de los distintos ordenamientos penales de los países miembros plantea dudas sobre cuál de ellos, afectados por un ilícito, debe intervenir.

Cada país miembro tiene establecido su propio ámbito espacial, de forma tal de determinar el alcance de la ley penal y la de los órganos que la aplican.

Los países del MERCOSUR aplican básicamente el "*principio territorial*", según el cual el derecho propio se aplica a los delitos cometidos en su territorio. Este principio se integra con el denominado "*principio real de protección o de defensa*", que manda a aplicar la ley propia a los delitos que *produzcan sus efectos en el territorio*, entendida ésta como la producción de un *resultado dañoso*.

También se complementa, bajo la ley de juzgamiento, por la facultad del nacional de solicitar ser juzgado por sus propios tribunales y por la ley local.

Esto reconduce a la problemática de conocer dónde un delito es cometido o se consuma.

Sobre tales presupuestos nuestros países deberían *delimitar el ámbito espacial de la ley penal tributaria* con la adopción de un criterio de sustento territorial que evite las superposiciones tipológicas y los conflictos de jurisdicción.

Es fácil imaginar algunas de las situaciones que pueden plantearse donde las acciones de los sujetos pasivos afectan las obligaciones fiscales impuestas por más de un Estado.

Veamos:

1) El Fisco argentino detecta en Buenos Aires los movimientos de una cuenta y el pago de comisiones por un residente a una filial de una entidad financiera argentina ubicada en Uruguay. La

prueba exterioriza colocaciones de títulos públicos y depósitos en moneda extranjera. Las operaciones comprenden transferencias referidas a periodos fiscales vencidos. Toda la operación es "en negro", es decir que la cuenta y los fondos base de la transacción no han sido declarados en Argentina, ni la sucursal uruguaya declara ni factura las comisiones. Se omiten los impuestos de Argentina y Uruguay. Se produce un resultado fraudulento contra ambos Fiscos por dos sujetos mediante acciones conexas. Ante requerimiento, la entidad financiera argentina sostiene que no está obligada a informar sobre operaciones realizadas bajo otra jurisdicción.

2) La sucursal argentina de una sociedad constituida en Brasil deduce gastos de organización y otros costos indirectos cargados por su casa matriz. Estas deducciones son admisibles bajo el convenio para evitar la doble imposición que vincula a los dos países. Sin embargo, los gastos son simulados, en parte porque nunca se produjeron o, si lo fueron, no se vinculaban con la obtención de renta de fuente argentina, aunque así se los presentó. El resultado constituye un ejemplo de colocación artificiosa de gastos por parte de empresas vinculadas, donde la maniobra tiene principio de ejecución en una jurisdicción y se consuma en otra mediante la actividad de dos sujetos que en la realidad actúan en interés del grupo.

3) Mercadería introducida de "contrabando" por Paraguay, con falsificación de constancias de la autoridad aduanera de ese país, es comercializada en el resto del MERCOSUR "en negro". Se evaden los impuestos específicos y ge-

nerales sobre el consumo de dicha mercadería.

4) Una sociedad brasileña, que produce bienes industriales, constituye una sucursal en el Uruguay con la intención de distribuir sus productos a otras empresas vinculadas radicadas en Uruguay, Paraguay y Argentina. Los precios de transferencia son artificialmente manejados, de manera tal de colocar la ganancia en aquella jurisdicción de menor impuesto. Las normas de cada país contienen previsiones diferentes sobre tales precios de transferencias.

5) Una sociedad argentina vende en su país bienes importados de un tercer país, que le fueron vendidos por una sociedad uruguaya vinculada. El Fisco argentino se siente damnificado por entender que se ocultan ganancias de fuente argentina, las que son absorbidas "artificialmente" por la empresa uruguaya que, a estos efectos, sería utilizada como simple "pantalla". Aplica la teoría del abuso de las formas jurídicas y desconoce la personería a la empresa uruguaya, y determina la renta del conjunto económico de manera consolidada.

Cualquiera de las situaciones precedentes reviste actualidad, dentro y fuera del MERCOSUR. La respuesta punitiva, hoy, puede ser ineficaz en unos casos, injusta en otros.

Bajo ciertas condiciones pueden existir uno o más Fiscos perjudicados y puede haber más de un delito, pero la característica común es que existe una unidad de acciones o conexidad entre ellas, y que éstas despliegan sus efectos en las distintas jurisdicciones y que relaciona a los actos preparatorios, ejecutivos y consumativos.

Como ya se dijo, la estructura represiva del MERCOSUR debería computar similares tratamientos en la definición de los tipos penales, en particular sobre definiciones básicas como son la penalización de las figuras de "mero peligro", el tratamiento de la tentativa, el concurso real, la extinción de la acción y el respeto a los elementos normativos del tipo que vengan establecidos por el derecho interno de cada país.

Todo ello sin perjuicio de que cada jurisdicción en la que se consuma el resultado dañoso pueda perseguir al autor bajo sus propias reglas y sancionarlo.

Interesa destacar que, en el presente, todo lo que exceda la jurisdicción de cada país debe ser resuelto mediante la aplicación de las normas del derecho internacional público y ello no está exento de conflicto, no sólo por la posibilidad de intereses encontrados sino por la lentitud burocrática de los convenios. La imposibilidad de generar derecho comunitario es una limitación evidente. Repárese, por ejemplo, en la imposibilidad de reprimir actos preparatorios en una jurisdicción si han de ser consumados en otra, o incluso la de encaminar las investigaciones a través de la obtención de información extraterritorial. La creación de un derecho comunitario en materia penal sirve para remover estos obstáculos, que por el momento sólo pueden ser superados por acuerdos entre las partes.

Mientras tanto, podría ayudar la armonización de ciertas normas incorporadas al derecho interno de cada país que sirvan para desalentar o dificultar la comisión de fraudes, o que proporcionen una base uniforme para penalizar las operaciones anómalas. La regla del "operador independiente" ("arms length basis") para

apreciar las relaciones entre empresas vinculadas económicamente, la presunción de ganancias del exportador sobre precios mínimos, la eliminación de exenciones, la igualación de los criterios de sustento territorial de los distintos gravámenes son ejemplos demostrativos de dicha intervención.

En rigor, la armonización fiscal debería ser entendida como la síntesis integradora entre la armonización de los impuestos (norma) y el sistema represivo (pena).

Va de suyo que ello no releva la armonización misma de los tipos penales, cuya necesidad ya fue planteada. Como bien se señala en el trabajo presentado por Díaz, debería pensarse en el intento de codificar las reglas represivas a efectos de unificar el tipo penal y la propia punición, en especial en ciertos casos especiales para evitar colisiones incriminatorias de conductas que pueden tener distinta relevancia tributaria en las diferentes unidades políticas.

## 2. LA FISCALIDAD DEL MERCADO COMUN DEL SUR (MERCOSUR)

En 1991 nuestros países firmaron en Asunción el Tratado del Mercado Común del Sur, con la esperanza de iniciar un proceso comunitario real, transformador y superador de los resultados concretos alcanzados bajo las experiencias anteriores de los Tratados ALALC/ALADI

Luego de atravesar desde su constitución un sistema gradual de "preferencias arancelarias", estamos en visperas, por lo menos de acuerdo con los tiempos pautados originariamente, de la constitución de una "unión aduanera" mediante la adición a la zona de libre comercio de un

arancel externo común. Vendrá luego el objetivo central del Tratado: la constitución del mercado común.

Llegar al mercado común implica, según las disposiciones del Tratado:

- i) la libre circulación de bienes, servicios y factores productivos entre los países;
- ii) la adopción de una política comercial común; y
- iii) la coordinación de políticas macroeconómicas y sectoriales entre los Estados parte: "de comercio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetaria, cambiaria y de capitales, de servicios, aduaneras, de transportes y comunicaciones y otras que se acuerden a fin de asegurar condiciones adecuadas de competencia entre los Estados parte"

El Tratado no avanza mucho más allá de explicitar el objetivo y su instrumentación: la coordinación.

Esta coordinación tiene como derivado necesario, entonces, la remoción de los condicionamientos discriminatorios de origen fiscal que afectan la libre competencia de los factores de producción dentro del mercado común. He ahí, a nuestro modo de ver, el concepto de armonización, que es la designación de mayor difusión en la literatura europea y americana.

El MERCOSUR debe ser visto como un proceso de integración dentro del cual se vaya desarrollando y consolidando una definitiva estructura jurídico-institucional que supere, progresivamente, la debilidad que en este plano presenta. Al respecto, marcamos una carencia importante que influye la temática de estas Jornadas, y es la imposibilidad de creación de derecho comunitario y la inexistencia de una jurisdicción supranacional.

La imposibilidad de generar normas de aplicación directa a los Estados miembros coloca el centro de gravedad en la armonización de las distintas legislaciones que, acorde con las conocidas definiciones de C. S. Shoup y el Informe Neumar, consiste en cualquier cambio en los sistemas de la hacienda pública de los países miembros de un mercado común o un área de comercio libre que tiene la intención de conseguir los objetivos de esa unión económica a través de la adopción de las medidas necesarias para establecer condiciones de tributación y gastos públicos parecidos a los que existirían en una economía unificada.

Como era de esperar, en materia fiscal las aisladas referencias por el momento sólo se vinculan con la armonización de la imposición general y selectiva sobre el consumo, toda vez que ella constituye un factor preponderante en la formación de los costos y los precios que, en cuanto tal, puede introducir distorsiones en las condiciones de competencia.

El Tratado se refiere, precisamente, al principio de no discriminación entre bienes nacionales o importados, de manera tal de no distinguir según el origen una vez que los bienes se encuentren incorporados a la masa general de cada Estado miembro que, así, funciona como mercado común.

Dentro del cronograma de medidas para la Coordinación de Medidas Macroeconómicas, Sectoriales e Institucionales, aprobado por el Consejo del Mercado Común en la reunión cumbre celebrada en Las Leñas, Mendoza, República Argentina en junio de 1992, el Subgrupo Nº 10 tiene a su cargo la armonización de la imposición indirecta y

la coordinación fiscal entre los distintos niveles de gobierno de cada país.

La orientación de la armonización hacia la imposición indirecta antes que una limitación impuesta por el nivel de madurez del proceso de integración parece ser una dificultad intrínseca del mismo, como lo demuestra que la Unión Europea —la principal experiencia en materia de integración— tampoco ha avanzado mucho más allá de la imposición al consumo, que fue la única contemplada, desde sus orígenes, por el Tratado de Roma.

Ante esta descripción, pronto se advertirá que la armonización en materia de "fraude fiscal" parece ser un objetivo más que mediato en el calendario oficial. Aunque tal objetivo no constituya un fin en sí mismo dentro de los postulados del Tratado, se encuentra implícito y sería de gran ayuda la conciencia sobre la necesidad de contener a la evasión fiscal, y junto con ella la necesidad de combatirla con las herramientas jurídicas adecuadas. Tomar conciencia de que una sana competencia requiere medidas específicas contra la evasión, y conocer la forma como ésta actúa sobre la estabilidad económica, será la base sobre la cual se edificarán seguramente los instrumentos de coordinación.

En tal sentido, es interesante recordar que el *Acuerdo de Ministros de Justicia de los países del MERCOSUR* constituyeron, dentro del Grupo del Mercado Común, una Comisión Técnica que tiene como misión, entre otras, propiciar la armonización de los derechos internos de los Estados parte, lo que incluye la elaboración de leyes modelos, prestando "especial consideración a la existencia de códigos-tipo a nivel iberoamericano".

Una mirada realista sobre la cuestión lleva a pronosticar, empero, que difícilmente se avance en los próximos años más que en la coordinación de políticas de administración fiscal, destinadas al agotamiento interno en cada Estado miembro. No obstante, también es deseable y necesaria la instrumentación jurídica de la recíproca asistencia administrativa en la obtención y control de información fiscal sobre personas y empresas, en especial la referida al intercambio informativo relativo al impuesto sobre la renta y el patrimonio. En este plano, se reitera, deberá fijarse un límite conciliador entre la preservación de las garantías individuales y el legítimo derecho al acceso a la información por parte de los Fiscos, y a su utilización.

### 3. LAS DIRECTIVAS A LOS RELATORES NACIONALES

Las directivas dirigidas a los relatores nacionales fueron elaboradas por el eminente tributarista Héctor B. Villegas.

Una inclusión resumida de su contenido parece oportuna porque sirve a la delimitación del tema analizado

Los relatores nacionales fueron preguntados sobre lo siguiente:

- 1) Si la figura defraudatoria es incluida o no en los respectivos ordenamientos tributarios codificados como un ilícito específico que debe ser regulado, en todos sus aspectos, por estos cuerpos normativos, siguiendo el criterio que empleó el MCTAL
- 2) Cuál es la solución en definitiva adoptada por cada uno de los países, aclarando si el fraude fiscal ha pasado a constituir un delito de derecho penal común y, si así fuera, si la figura inte-

gra el Código Penal respectivo como una más entre los delitos contra el ente público o si, por el contrario, está regulado en leyes penales especiales, separadas físicamente del Código Penal pero sujetas a las normas de su "parte general".

- 3) Cuál es la pena con que el ilícito está castigado en las distintas legislaciones, así como la valoración crítica de si es preferible la pena corporal o pecuniaria como castigo.
- 4) El análisis de la cuestión referida a la posibilidad de que en la legislación interna se presente un doble juzgamiento, del cual resulte que se castigue con prisión como delito penal y también con multa como infracción tributaria.
- 5) El informe sobre los elementos que conforman la figura de la defraudación en los distintos países, especialmente con referencia a los elementos objetivo y subjetivo, y a la necesidad del resultado dañoso.
- 6) El tratamiento bajo las respectivas legislaciones de la evitación del impuesto por abuso en las formas, llamadas en algunos países "elusión fiscal", y si las legislaciones consideran a esta figura como una forma especial de defraudación o bajo qué circunstancias.

En todos los casos se pidió a los relatores nacionales que acompañaran a la parte expositiva una opinión crítica sobre los distintos aspectos considerados y sus sugerencias para armonizar esta materia dentro del MERCOSUR.

### 4. TERMINOLOGIA

Es necesario aclarar el alcance de la terminología empleada en este relato debido a que la literatura ha mostrado dis-

paridad de vocablos para referirse a una misma situación, o ha empleado una misma palabra con diferentes sentidos. Como lo señala el relato argentino, esta circunstancia ha constituido fuente de desacuerdos más aparentes que reales y divergencias de léxico antes que de opinión.

La utilización de términos neutros que transmite el sentido de oposición, rechazo o resistencia, por medios lícitos o ilícitos, ha sido designada como "reacción", "evitación" o "resistencia".

Cuando se intenta calificar la conducta del sujeto pasivo contraria al orden jurídico, nos encontramos las palabras "ilícito fiscal", "delito fiscal", "evasión", "elusión", "defraudación fiscal" o "fraude a la ley fiscal".

Especial importancia reviste la depuración terminológica entre "elusión" y "defraudación".

Los términos "evasión" y "defraudación fiscal" se encuentran identificados en nuestra literatura predominante, aun cuando la evasión sugiera más la idea del resultado de la acción que su calificación. Sin embargo, los ordenamientos positivos pueden utilizarla con distinta intencionalidad. Así, por ejemplo, la ley penal tributaria argentina la identifica con el fraude (L. 23771, art. 2º), mientras que la ley de reforma tributaria del Paraguay la define como omisión no fraudulenta (L. 125/91, art. 177).

La "defraudación fiscal" requiere la existencia de "fraude" en el accionar del autor y responde a la idea de engaño doloso al Fisco. La defraudación fiscal se refiere, primariamente, al perjuicio a la renta pública y al correlativo enriquecimiento del autor, ya sea por la falta de ingreso del impuesto o por el aprovechamiento inde-

bido de un beneficio. Las figuras de peligro, que prescinden del resultado dañoso, también caen bajo esta denominación.

La legislación del Brasil ha empleado el término "sonegação fiscal" como sinónimo de defraudación fiscal.

El término "*ilícito fiscal*", al igual que "*infracción fiscal*", sirve para designar genéricamente la transgresión a los deberes formales y materiales impuestos por la norma tributaria, ya sea a título de culpa o dolo.

La palabra "*delito*" ha sido empleada para designar a la violación de la ley que produce un ataque directo a los valores individuales o sociales que constituyen su bien jurídico protegido. Por lo tanto, en este nivel, se usa el término "*contravención*" para significar que esos mismos valores son afectados de modo mediato a través de la alteración de la actividad administrativa que tiende a preservarlos. Otras veces el término "*contravención*" ha sido empleado, quizá con sentido más vulgar que técnico, para referirse a las transgresiones más leves contra el orden administrativo.

Advertidos de que la tarea de determinar si la infracción pertenece al campo delictivo o contravencional encierra una polémica profunda, todavía no cerrada, preferimos evitarla en este relato para concentrarnos en sus consecuencias prácticas. Basta, por lo tanto, aun reconociendo la falta de rigorismo respecto de las categorías lógico-jurídicas, decir que el término "*delito*" será empleado para referirse no sólo a las normas penales tributarias incorporadas a los códigos penales, sino también a las leyes penales especiales de contenido tributario y a los ordenamientos tributarios que sancionan las conductas con penas de prisión, en

tanto a ellas se les apliquen las instituciones generales previstas en los códigos de fondo. El término "*contravención*", por exclusión, se refiere a la legislación vinculada con el derecho tributario que no aparece regulado bajo tales condiciones.

Otros términos empleados con sentido no unívoco son los de "*evasión*" y "*elusión*", que es una distinción básica, existente en todos los países aunque se designen de manera desigual. La literatura anglosajona se refiere a ellos como "*tax avoidance*" y "*tax evasion*".

Aquí optamos por adoptar la terminología empleada por los relatos nacionales, que por lo demás coincide con la adoptada por las *IV Jornadas Luso Hispano Americanas (1970)*, que entendieron que el término "evasión" debe ser restringido a las conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para eximirse total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria, mientras que la denominación de "*elusión*" debe reservarse a aquellas conductas que, por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley.

La elusión consiste en evitar que se produzca el hecho imponible y, por ende, que él pueda ser atribuido al sujeto pasivo.

Existe, todavía, una tercera hipótesis conocida como "*economía de opción*". Como bien señala el relato nacional por Uruguay, se aplica cuando el sistema jurídico contempla diversas posibilidades tributarias de los particulares y los regula en forma expresa con consecuencias diferentes. Constituye, entonces, la elección de alternativas con consecuencias expresamente consideradas por el legislador y cuyo costo supone que el sistema fiscal compensará de alguna manera.



# ALBERTO TARSITANO

Doctrina Tributaria Errepar (DTE)

Título: DEFRAUDACION FISCAL EN EL MERCOSUR. SU REGULACION EN LOS DERECHOS POSITIVOS DE LOS PAISES MIEMBROS Y POSIBILIDADES DE ARMONIZACION. (2ª PARTE)

Autor/es: ALBERTO TARSITANO

Tomo: XV

Mes: Marzo

Año: 1995

ALBERTO TARSITANO

DEFRAUDACION FISCAL EN EL MERCOSUR.

SU REGULACION EN LOS DERECHOS POSITIVOS DE LOS PAISES MIEMBROS Y POSIBILIDADES DE ARMONIZACION(\*). (2ª PARTE)

El autor pretende ayudar a elaborar el concepto de defraudación fiscal en la legislación de los países miembros que sirva para categorizar los supuestos en cada jurisdicción, o bien en una futura normativa comunitaria contra el fraude.

## II - CONSIDERACIONES PARTICULARES

### 1. Tratamiento legal en los ordenamientos tributarios y penales

#### 1.1. Planteo de la cuestión

Se ha preguntado a los relatores nacionales cómo aparecen regulados en los respectivos ordenamientos la figura de la defraudación fiscal.

En esta materia, fue sugerido adoptar como referencia el MCTAL. Como se recordará, sus autores consideraron que las disposiciones punitivas debían permanecer en el ámbito propio del derecho tributario, formando parte de la legislación o codificación específica. Ello, se entiende, sin perjuicio de que en virtud de la naturaleza punitiva, se recojan las soluciones clásicas proporcionadas por la dogmática jurídico penal, y que derivan de un conjunto de principios comunes a las infracciones y a las penas legisladas en los códigos penales o en las leyes penales especiales.

#### 1.2. La regulación por los países miembros

A continuación se reflejan las soluciones presentes descriptas por los relatos nacionales.

##### a) Argentina

La defraudación fiscal es objeto de un doble ordenamiento, tributario y penal, los cuales sancionan con penas diferentes las mismas conductas.

Por tratarse de un Estado federal, la primera calificación y sanción que se encuentra en los ordenamientos tributarios está referida a los dos niveles de gobiernos: nacional y provincial. Ellos contemplan la figura del fraude fiscal y lo sancionan con penas pecuniarias.

La regulación federal (nacional) se encuentra en la ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), denominada de "procedimiento tributario". Las Provincias, todas ellas, han dictado sus respectivos códigos tributarios, en los que describen y penalizan esta clase de conductas.

Por su parte, desde el año 1990 rige la denominada "ley penal tributaria y previsional" (23771). Es una ley penal especial, a la que le son aplicables todos los principios e instituciones del Código Penal y que comprende, por ejemplo, la participación criminal, la ejecución condicional, la retroactividad de la ley penal más benigna, y el concurso de delitos, etc.

La tesis predominante es que dicha ley se aplica a todos los tributos y cualquiera sea el nivel de gobierno que los genere (nacional, provincial o municipal). La cuestión resulta implícita de su texto y más expresa en el debate parlamentario que precedió a su dictado.

También se contempla como delito la evasión de contribuciones previsionales.

## b) Brasil

Brasil constituye una República Federativa en donde, en principio, la competencia legislativa en el campo penal y, en consecuencia, la posibilidad de aplicar penas de prisión es privativa del gobierno federal ("União"). Las competencias tributarias se encuentran repartidas entre los distintos niveles de gobierno ("União", Estados, Distrito Federal y Municipios), los cuales poseen facultades no sólo para crear tributos sino también para reprimir su incumplimiento mediante figuras típicas, sancionables con multas.

El relato nacional da cuenta de cierto desorden generado por una profusión de normas penales tributarias emanadas de los diferentes gobiernos.

El Código Tributario Nacional (L. 5172) no contiene una regulación de las figuras infraccionales, y sólo aporta una serie de principios conocidos, como son los de reserva legal [art. 97, inc. V)], interpretación de la ley penal (art. 112), atribución subjetiva de la responsabilidad (art. 136).

La defraudación fiscal se encuentra regulada en normas penales especiales. En teoría, también le resultan aplicables ciertas figuras previstas en su Código Penal, tales como el "estelionato" (incluido dentro del Título de "Crímenes contra el patrimonio"), falsificación, falsedad ideológica o la apropiación indebida. El Código Penal, del año 1940, con las modificaciones del año 1984, no contiene empero bajo el Título "Crímenes contra la Administración Pública" figuras referidas a la violación de las normas fiscales.

Las normas penales tributarias más significativas se encuentran en la ley 4729/65 y en la ley 8137/90. La primera brinda un concepto de defraudación fiscal (en portugués se utiliza la expresión "sonegação fiscal") y la segunda regula los crímenes "contra el orden tributario, económico y contra las relaciones de consumo".

Existe, luego, la tipificación de infracciones previstas por las respectivas leyes tributarias, entre las que se cita, por su importancia, el reglamento del impuesto a la renta (D. 1401/94).

## c) Paraguay

El Paraguay ha ordenado su sistema impositivo a través de una reforma relativamente reciente, operada mediante la ley 125 del 19/12/91 (ley de reforma tributaria).

Esta ley (con las modificaciones operadas por la L. 170, del 7 de junio de 1993), contempla, en su Capítulo III, artículos 172, 173 y 174, la figura de la defraudación fiscal.

Por su parte, el Código Penal, en sus artículos 196 y 197, contempla formas de fraude contra la percepción de tributos.

#### d) Uruguay

La defraudación fiscal se encuentra legislada esencialmente en su Código Tributario (CTU).

Decimos esencialmente, porque el relato nacional da cuenta de la incorporación de ciertas figuras defraudatorias en leyes tributarias sustantivas, como son el decreto-ley 14948 (cómputo de deducciones en el impuesto anual a las explotaciones agropecuarias y pago fuera de término de importes percibidos por agentes de percepción) y otras referidas al incumplimiento de los deberes formales en el impuesto al valor agregado y a la falta de identificación de bienes en el mismo impuesto, con la salvedad de que estas figuras se entienden derogadas por la reglamentación opuesta que hizo el CTU considerándolas contravenciones.

#### 2. Penas

Los distintos ordenamientos prevén las penas de multas, privación de la libertad, y algunos, otras penas accesorias.

Se desprende de los distintos relatos nacionales una coincidencia sobre el carácter represivo, no indemnizatorio, de las sanciones en materia penal tributaria, y ellos ponen el acento en su carácter ejemplarizante, de corrección o asegurativo, que se traduce en efectos aleccionadores y preventivos tanto para el autor como para los terceros.

Durante mucho tiempo, la polémica sobre si la defraudación fiscal debía ser sancionada con pena pecuniaria o con pena privativa de la libertad ocupó un papel central.

Entre las razones que tradicionalmente fueron expuestas en contra de la pena privativa de la libertad siempre se mencionó la arraigada conciencia social sobre la menor gravedad del delito respecto de otras formas de fraude, y su consecuencia, que era la generalizada evasión.

Quienes se oponían a ella, por lo general lo hicieron más desde los temores que planteaba su eficacia o manipulación, antes que por reparos sobre su procedencia bajo la dogmática jurídico-penal.

Al respecto, se dice en la exposición de motivos del MCTAL: "... la razón más importante, a juicio de la Comisión, para no recomendar las penas privativas de libertad, deriva de los caracteres políticos y administrativos de los Fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos innegables de que el sistema no funcione eficazmente e, incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores".

En nuestra doctrina fue el doctor Gabrielli, un ex Ministro de la Corte Suprema de Justicia argentina, quien divulgó la tesis sobre la mejor adecuación de las penas pecuniarias como castigo con la índole del hecho violado, porque, decía, si el mayor interés del infractor es el de mantener incólume su patrimonio, la sanción pecuniaria lo afectará en el mismo bien que trató de conservar.

El doctor Berro recoge esta tesis en su relato nacional, y agrega, en línea con destacada doctrina, que las penas pecuniarias por su fungibilidad se convierten en un instrumento útil para consagrar la responsabilidad de terceros cuando ella se haga indispensable.

La preferencia por las sanciones pecuniarias también cuenta con la adhesión de los relatos brasileño y paraguayo.

En vísperas de la consagración legislativa de la pena corporal en nuestros países, se renovó la discusión en los parlamentos y en la doctrina, y un ingrediente destacado fue el mayor sentido ejemplarizador y de prevención general que ésta agrega sobre las multas.

En esta materia, opino que la cuestión está exactamente en el mismo lugar en donde la colocó el profesor Ramón Valdés Costa en los años setenta, cuando sostuvo: "Personalmente creo que este tema en nuestro derecho está superado porque hay conciencia formal en el sentido de que, entre ciertas condiciones y en casos graves, está justificada la existencia de una figura penal que castigue la defraudación al Estado que como se ha sostenido en muchas oportunidades en las reuniones internacionales a que antes me referí, constituye una verdadera estafa al Estado. Así que, en determinadas condiciones, parece que el delito tiene que existir; lo importante es determinar cuáles son esas condiciones".(1)

Las III Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (1962) habían recomendado que las penas fueran de naturaleza pecuniaria y que solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad se establecieran penas privativas de la libertad o restrictivas de actividades y derechos. El MCTAL recogió esta tendencia y sólo propuso la pena de prisión para casos de especial gravedad, como los de contrabando y la incitación a no pagar los tributos. Sin embargo, los participantes a las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas (1972) ya recomendaban que las "penas aplicables al delito tributario nunca deberán ser menos graves que las previstas en la respectiva legislación penal, para un delito de estafa que fuese cometido en circunstancias semejantes".

Los cuatro países del Mercosur tienen incorporados a sus sistemas jurídico tributario penales penas pecuniarias y privativas de la libertad, las que, como se verá, generan en algunos casos concurrencias indeseables e ilegítimas.

En efecto, no se advierte que la aplicación de la pena privativa de la libertad se encuentre reservada a hipótesis defraudatorias agravadas y, por el contrario, la normativa prevé su aplicación a formas genéricas.

En tal sentido, por ejemplo, la diferencia que pretende introducir el artículo 110 del CTU respecto del 96 no es del todo efectiva, y sólo la agrava en la hipótesis de ocultamiento, donde se exige el "engaño" dentro de la materialidad del delito. La ley penal tributaria argentina (L. 23771), indudablemente influenciada por las tipificaciones del Código Penal español (art. 349), establece un límite cuantitativo como elemento integrante del tipo (antes que condición objetiva de punibilidad), al declarar no sancionables con la pena de prisión situaciones donde el monto de la obligación tributaria sea inferior a una suma dada, en tanto no exceda el 40% de la deuda del contribuyente. En la práctica, la baja cuantía de este límite ha venido a distorsionar su sentido.

En punto a la efectiva aplicación de las penas privativas de la libertad, surge de los relatos que, al margen de la previsión normativa, la realidad es absolutamente diferente en cada uno de los Estados.

En la Argentina es donde con mayor severidad se están aplicando esta clase de penas, a juzgar por la cantidad de procesos iniciados y la existencia de algunas condenas preventivas (a pesar de la existencia del instituto de extinción de la acción para el primer proceso), y demuestra una muy activa participación del Organismo Recaudador en la promoción de este tipo de denuncias.

Para marcar el extremo contrario, el relator paraguayo pone de manifiesto que en su país "cabe acotar que no se registra antecedente alguno de haberse llegado a sustanciar el sumario penal a los infractores de la defraudación fiscal ni mucho menos a la aplicación efectiva de la pena de privación de libertad prevista en la ley penal, con lo que la previsión legislativa tanto en la ley administrativa tributaria especial como en la ley penal se han tornado en la práctica letra muerta..."

La consideración expuesta por este relator nos lleva a reflexionar, nuevamente desde lo obvio, que la

primera medida efectiva de armonización sería que cada país aplique efectivamente sus propias previsiones represivas.

### 3. Juzgamiento

#### 3.1. Principios generales

El análisis de los procedimientos para la aplicación de penas por defraudación debe distinguir, según la naturaleza de éstas, si se trata de penas pecuniarias o penas privativas de la libertad.

Recordamos que una parte de la doctrina reconoce al órgano que las aplica como uno de los factores que sirven para diferenciar las infracciones de los delitos.

El principio que se advierte en los cuatro países miembros es la iniciación del sumario por la administración tributaria, quien posee competencia para aplicar una multa por defraudación.

Sin embargo, todos los países tienen asegurada una instancia revisora contencioso fiscal ante el Poder Judicial. La Argentina posee, además, una instancia revisora optativa ante su Tribunal Fiscal.

Se cumple, en parte, la recomendación dada por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en las X Jornadas (1981), que dice: "Es aconsejable que todas las sanciones por infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales. En los derechos positivos que admitan la aplicación de sanciones por la autoridad administrativa deberá regir el mismo derecho de defensa y sus resoluciones deben siempre ser impugnables ante el órgano jurisdiccional. En todo caso, las penas privativas de la libertad y de otros derechos individuales deben ser aplicadas exclusivamente por los órganos jurisdiccionales".

En términos generales, los procesos administrativos, por lo menos en la letra, siguen la tendencia universal de respetar el debido proceso adjetivo y material, el principio de contradicción y la garantía de jurisdiccionalidad.

Los procesos judiciales tendientes a la aplicación de penas corporales contemplan los principios procesales base del ordenamiento penal: juez natural, juicio previo, presunción de inocencia, "in dubio pro reo" y no transmisibilidad a los sucesores.

La aplicación de las penas privativas de la libertad está reservada sólo a los órganos del Poder Judicial.

Asimismo, los países signatarios del Mercosur que han adherido al Pacto de San José de Costa Rica deben considerar su artículo 8º, referido a las garantías judiciales, entre otras, las siguientes: el derecho a ser oído por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal que se le formulara; a no ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos; a que el proceso sea público; a defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor y a comunicarse libremente con él; a no declarar contra sí mismo ni a declararse culpable; a recurrir el fallo ante juez o tribunal superior y a que se lo presuma inocente mientras no se establezca su culpabilidad.

#### 3.2. Competencia para la aplicación de penas

##### 3.2.1. Aplicación de multas pecuniarias.

###### a) Argentina

A través de un procedimiento administrativo denominado sumario, la Dirección General Impositiva

(DGI) puede aplicar sanciones pecuniarias para penalizar la defraudación fiscal.(2) Análoga facultad poseen los Fiscos locales.

La decisión es susceptible de ser revisada mediante:

- i) un recurso administrativo de reconsideración ante la propia DGI o bien, alternativamente,
- ii) un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Se encuentra asegurada la revisión judicial de la decisión recaída en ambos recursos, sin el previo pago de la condena.

#### b) Brasil

Se aplican las reglas comunes a los procedimientos fiscales tributarios, y la administración fiscal tiene facultades para iniciar el proceso sumario a través de un auto de infracción. Contra la decisión administrativa puede interponerse un recurso ante un "tribunal administrativo" ("Conselho de Contribuintes" o "Camara Superior de Recursos Fiscais"). Como dato interesante se destaca en el relato que la decisión contraria al Fisco resulta vinculante para éste y, como tal, irrecurrible. El contribuyente, presunto infractor, siempre tiene garantizada la revisión judicial.

#### c) Paraguay

El proceso sumario es iniciado por la Subsecretaría de Estado de Tributación.

Su decisión es objeto de un:

- i) recurso de reconsideración o reposición;
- ii) recurso de apelación ante un organismo colegiado denominado "Consejo de la Tributación". Contra la resolución del Consejo de Tributación, se admite una acción contencioso administrativa ante un tribunal administrativo llamado Tribunal de Cuentas (art. 237, L. 125/91).

#### d) Uruguay

La instrucción, identificación y sanción de las conductas que se subsumen en la figura tipificada en el artículo 96 es llevada a cabo por las administraciones tributarias.

El régimen uruguayo posee la peculiaridad de que esta potestad procesal no surge de ninguna norma expresa, sino que es una consecuencia derivada de la actividad administrativa reconocida implícitamente por el "CTU" en los artículos 60 y 67.

Las decisiones admiten los recursos administrativos de revocación, ante el órgano que dictó el acto, y el jerárquico en subsidio (cfr. L. 15524 y 15869). La interposición previa de estos recursos es presupuesto necesario de la acción de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

### 3.2.2. Aplicación de penas privativas de la libertad

#### a) Argentina

Es competente la justicia federal cuando los tributos correspondan al Gobierno Nacional y la justicia local si los impuestos son provinciales. En la Ciudad de Buenos Aires es competente la justicia penal en el fuero penal económico.

El proceso puede ser iniciado de oficio por el juez, por denuncia de la Dirección General Impositiva o de un tercero.

#### b) Brasil

Las penas privativas de la libertad son aplicadas por tribunales judiciales, cuya competencia depende de la naturaleza del tributo. La "justicia federal" entiende en los tributos federales y la "justicia común" (vulgarmente, justicia "estadual") conoce en los tributos estaduais, del Distrito Federal y municipales.

Los delitos fiscales previstos en el Código Penal y en las leyes penales especiales son de naturaleza federal y se rigen por el proceso penal federal.

Cualquier persona puede provocar la intervención del Ministerio Público para dirimir la responsabilidad del presunto infractor.

#### c) Paraguay

Interviene la justicia ordinaria, si bien cabe tener en cuenta que el relato nacional indica que no se conocen procesos tendientes a hacer valer las figuras defraudatorias previstas en el Código Penal.

#### d) Uruguay

La sanción privativa de libertad y el juzgamiento de la conducta tipificada en el artículo 110 se cursa por la judicatura penal, en un todo de acuerdo con el trámite para el conocimiento de los delitos.

La judicatura sólo puede intervenir si media denuncia de la Administración, la que se entiende obligatoria.

### 3.2.3. Doble juzgamiento: el principio de "non bis in idem"

Una de las consecuencias derivadas del principio de tipicidad legal en materia penal es la aplicación del "non bis in idem", en virtud del cual no puede existir la doble persecución judicial por un mismo hecho.

Este principio básico, ampliamente aplicado en el campo penal, y de reconocida jerarquía constitucional en la mayoría de los ordenamientos, parece desconocerse en la represión de los ilícitos fiscales dentro del Mercosur, donde se advierte un doble encuadre de una misma conducta típica.

Los informes nacionales dan cuenta de la posibilidad de doble juzgamiento de los mismos hechos, que son por una parte calificados como infracción y castigados con penas de multas aplicadas en procesos administrativos (aunque con revisión judicial) y, por otra, calificados como delito y sometidos a la justicia penal.

Adherimos a aquella corriente doctrinaria que sostiene, desde el punto de vista ontológico, la inexistencia de una diferencia sustancial entre infracción y delito, lo cual posee como corolario la idéntica naturaleza de la respuesta punitiva en uno y otro caso. Las diferencias se ciñen al órgano que aplica la pena, a la mayor gravedad de la sanción y al procedimiento para imponerla.

En esta línea, las I Jornadas Luso Hispano Americanas (1966) concluyeron: "Se comprueba la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas por las leyes tributarias. No obstante, se reconoce, asimismo, la existencia de

diferencias notables en su respectivo régimen legal de aplicación, en cuanto a las primeras deben ser siempre aplicadas por la autoridad judicial, en mérito al principio 'nulla poena sine previo juicio' y las segundas pueden ser impuestas por la Administración Pública, mediante procedimientos legales especiales".

En tales condiciones, el doble juzgamiento impuesto por los ordenamientos de los países del Mercosur y la posibilidad de aplicación concurrente de sanciones de naturaleza penal, con particular indicación en los casos argentino, brasileño y uruguayo, resultan inapropiados, gravosos y violatorios de la garantía procesal y sustancial que traduce el "non bis in idem".

De la misma manera, aun eliminada la hipótesis de doble juzgamiento, parece excesivamente oneroso que una misma conducta sea sancionada con pena de multa y prisión, como lo establecen, por ejemplo, los artículos 1º y 2º de la ley 8137/91 del Brasil.

Los respectivos relatos nacionales se inclinan por la unidad de juzgamiento y por la aplicación de una única pena.

#### 4. La defraudación fiscal

##### 4.1. Introducción. El "bien jurídico tutelado"

La violación de las normas tributarias que imponen el cumplimiento de los deberes materiales produce como resultado una afectación de la actividad financiera del Estado a través de los medios que éste dispone para realizarla: el recurso y el gasto.

De ahí que el daño que se infiere a la hacienda pública, o la potencialidad de causarlo, se produce mediante conductas dirigidas intencionalmente al no ingreso del tributo o al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

Los distintos relatos coinciden en que el bien jurídico tutelado es el derecho del Estado a percibir la recaudación de los tributos, con lo cual, genéricamente, podemos afirmar que las conductas se penalizan según su aptitud por infligir un daño, efectivo o potencial, al proceso dialéctico de recaudación y redistribución de ingresos.

En este sentido, es ilustrativa la discusión parlamentaria que precedió al dictado de la ley penal tributaria argentina (L. 23771).

No es el lugar para detenernos en una cuestión que se ha discutido hasta el cansancio, como es la referida al bien jurídico protegido en los ilícitos contra la hacienda pública.

Como síntesis del relato, se nos ocurre suficiente citar la opinión de Pérez Royo, quien entiende que el objeto inmediato de la protección penal es la recaudación tributaria, con la advertencia de que no es simplemente un delito de contenido patrimonial, sino que mediante él se ataca a toda una serie de valores incorporados en la realización de la política tributaria y para cuya realización se desarrolla la actividad financiera.

En el trabajo preparado para estas Jornadas, Díaz llama la atención sobre el hecho de que: "algunas posiciones interpretativas internas de cada país analizan el bien jurídico protegido en el delito fiscal en un sentido puro macrosocial, y con ello no juzgan la defraudación en sentido patrimonial, porque por este camino primero analizan el desvalor del resultado para poder llegar al desvalor de la acción".

Agrega que es necesario que nuestros países alineen la conducta disvaliosa con el bien jurídico protegido, cuya explicación también requiere unidad de criterio y armonización de la política criminal.



## 4.2. Elementos estructurales de la figura

A continuación se realizará un análisis comparativo del tratamiento que los distintos ordenamientos dispensan a las acciones típicas calificadas como figuras defraudatorias. Ya se dijo que la necesidad de armonizarlas es un imperativo para el Mercosur.

Los elementos estructurales que constituyen el fraude fiscal son:

### a) Acción u omisión típica

El ilícito requiere de la ley previa que tipifique la conducta antijurídica y establezca la pena correspondiente.

Varios presupuestos elementales del estado de derecho concurren a configurarlo, y por ello mismo todos poseen, expresa o implícitamente, consagración constitucional: reserva de ley, seguridad jurídica y razonabilidad.

La vigencia del principio despliega todo su rigor y no admite que se lo exima o se lo deforme. Se halla consagrado en el artículo 4º, apartado 4), del MCTAL que establece: "que sólo la ley puede tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones", y se confirma por el artículo 71, que condiciona la existencia del ilícito y su sanción a la existencia de una norma legal establecida por el Código o por una ley especial.

Su aplicación irrestricta trae como consecuencia derivada la condena de la denominada ley penal en blanco, como la integración del tipo a través de reglamentos dictados por el Poder Administrador.

Las distintas opiniones consideradas para este trabajo manifiestan preocupación sobre la tendencia de las administraciones fiscales a pretender integrar el tipo, ya sea a través de la incorporación reglamentaria de deberes formales o conexos (vgr. constituir una garantía que asegure el goce de un beneficio promocional), o por interpretaciones que cabalgan sobre la defectuosa técnica legislativa que manifiestan las leyes penales, y que se traducen, como se indicó, en la consagración de tipos abiertos o de excesiva laxitud.

Como principios derivados de la obligada tipicidad legal en materia penal tributaria se cuentan:

- 1) la irretroactividad de la ley penal, a menos que sea más benigna, en cuyo caso resulta de aplicación obligatoria;
- 2) aplicación del "non bis in idem";
- 3) prohibición de la integración analógica.

### b) Antijuridicidad

La punibilidad de la defraudación fiscal requiere que la acción, además de verificar los elementos del tipo, sea antijurídica, es decir, contraria a derecho.

Situación que interesa no sólo a los efectos del análisis general, sino en punto del controvertido tema del abuso de las formas jurídicas. Al respecto, reflejamos la opinión de Villegas, en el sentido de que la antijuridicidad es la relación de contradicción entre la conducta descripta como tipo y el derecho general. Pero, según dice este autor -y concordamos con él-, la antijuridicidad es un fenómeno único, que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin

distinción de sus ramas, de donde se sigue que no es concebible un hecho que sea al mismo tiempo lícito para el derecho privado e ilícito para el derecho tributario.(3)

Un repaso por las distintas legislaciones de los países miembros nos advierte que las causales excluyentes de la antijuridicidad no han merecido una adecuada sistematización, y salvo alguna mención aislada, no han sido consideradas, a la manera que lo hace, por ejemplo, el artículo 74.4 de la ley general tributaria de España; naturalmente, ello no es un impedimento para computarlas bajo los principios generales o la aplicación supletoria de las disposiciones de los respectivos códigos penales.

### c) Culpabilidad

Se requiere una conducta intencionada, que se manifiesta en la existencia de acciones u omisiones dolosas.

La formulación general del principio según el cual sólo puede ser punible aquél al que la infracción le pueda ser atribuida objetiva y subjetivamente, está recogida y vigente en todas las jurisdicciones. Su correlato procesal es la presunción de inocencia. Es lógico que así sea, toda vez que el punto no admite discusión, y se aplica a todas las figuras, incluso a aquellas en que por su configuración, el elemento objetivo parece, a simple vista, determinante para la configuración del ilícito, como es el depósito tardío de los fondos retenidos o percibidos por los agentes de retención o percepción.

De este principio deriva que la carga de la prueba pertenece al Fisco, hecho que en la práctica admite excepciones, ya sea a través del establecimiento de presunciones legales que tienden a invertir dicha carga, o bien porque la verificación de la infracción, por sus características, lleva implícita la intención de defraudar.

El MCTAL dispuso al efecto, en su artículo 73, que: "las presunciones establecidas en este Código o en leyes especiales admiten prueba en contrario y presuponen el conocimiento por parte del imputado de los hechos que le sirven de base".

El artículo 100 estableció presunciones de la "intención de fraude" que influyeron en las legislaciones de los países miembros. Con matices, Argentina, Paraguay y Uruguay las adoptaron o las siguieron.

Señalamos, como "obiter", que estas presunciones no podrían ser construidas a la vez, sirviéndose de otras presunciones o indicios que el ordenamiento tributario prevé para las verificaciones de efectos fiscales, porque ello implica consagrar una doble presunción, método descalificable para arribar a una conclusión válida. Es decir, que la presunción sobre la procedencia del impuesto no es suficiente para probar la maniobra fraudulenta.

El MCTAL también había enumerado, en el artículo 99, "casos de defraudación" que, según se explica en la exposición de motivos, se trata de actos que configuran por sí mismos la defraudación. La solución resulta criticable, porque, aun dejando a salvo el principio de prueba en contrario sobre el acaecimiento del hecho, plasma una objetividad en que la sola existencia de los hechos enumerados da lugar, en la mecánica del Código, a las sanciones correspondientes.

En nuestra opinión, la ley de procedimientos tributarios argentina (L. 11683) y el Código Tributario del Uruguay no se afilian a esta posición.

Respecto de la ley argentina, entendemos que el encabezamiento del artículo incorporado a continuación del 46, que dice: "se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas...". En contra de esta interpretación, Villegas sostiene que: "estas presunciones constituyen en realidad una lista de circunstancias fácticas que una vez producidas permiten tener por cierto que se ha obrado con fraude

al Fisco. Es decir, se presume tanto la intención dolosa de defraudar como las maniobras idóneas para lograrlo. Acá se trata de ciertas situaciones taxativamente enumeradas, que hacen presuponer el fraude en su totalidad. El principio de presunción de dolo en materia contravencional significa que si se comprueba una determinada maniobra de cualquier índole, ello lleva implícita la intención dolosa".(4)

La diferencia no es pequeña, porque tal como lo dice el doctor Berro en su relato, presumir "la intención de defraudar" conlleva a que los elementos objetivos o materiales de la conducta típica deben ser probados por la Administración, entre los que se cuentan los actos engañosos y las ocultaciones maliciosas, como asimismo los elementos objetivizados como la "finalidad de enriquecimiento". Se quiere significar que la presunción sólo favorece la prueba del elemento subjetivo requerido para la penalización del ilícito (el dolo). El relato del Uruguay informa, asimismo, que esta distinción ha superado en su país algún reparo inicial de la Administración, para ser reconocida, en el presente, por la jurisprudencia administrativa y judicial.

En cambio adoptó los lineamientos del MCTAL la ley de reforma del Paraguay (L. 125/91), la cual, junto con las presunciones sobre la "intención de defraudar" (art. 173), incorpora "presunciones de defraudación" (art. 174).

En el análisis se computará la existencia de los elementos:

i) objetivo, que constituye la materialidad de la acción, y que se manifiesta en el "fraude" como fundamento del tipo;

ii) subjetivo, que viene dado por el dolo, entendido como la conciencia y voluntad encaminada a la producción del resultado dañoso;

iii) psicológico, integrado al tipo ("objetivado" en él), y que marca la orientación de la conducta material con frases tales como: "con el fin de lograr un enriquecimiento..."

Sostiene Villegas que en sentido jurídico, el fraude fiscal puede ser definido como la transgresión a un deber jurídico en la resolución de falsear, ocultar un hecho, o un acto en perjuicio del Fisco, siendo reprimido porque constituye un engaño o una astucia maliciosa destinada a obtener un beneficio ilegítimo en perjuicio del Estado. El ilícito requiere subjetivamente la intención deliberada de no pagar el tributo y objetivamente la realización de maniobras aptas para lograr este resultado sin que ello sea advertido.(5)

El MCTAL proporciona en el artículo 98 el siguiente concepto de defraudación: "Comete defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra, o cualquier otra forma de engaño, induce en error al Fisco, del que resulte para sí o un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas del derecho de aquél a la percepción de los tributos".

Pasamos al análisis del tratamiento penal del fraude en las legislaciones de cada país miembro, con la aclaración reiterada de que la utilización de la expresión infracción y delito, antes que plasmar una distinción ontológica, reconduce a la naturaleza de la pena y al órgano que la aplica.

#### 4.3. La regulación en los países miembros

##### a) Argentina

###### 1. Infracciones

La defraudación a los impuestos nacionales se encuentra contemplada en el artículo 46 de la ley 11683 como una figura de resultado que reprime con multa de dos a diez veces el tributo omitido, al

que "mediante declaraciones juradas engañosas" u "ocultación maliciosa" perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no obedecen a la realidad.

Como forma especial de defraudación, se encuentra la "retención indebida" de gravámenes efectuada por agentes de retención o percepción. El fraude se consuma cuando dichos agentes "mantengan en su poder" después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo.

Asimismo se contempla la provocación de la insolvencia patrimonial propia o ajena, "maliciosamente", con la intención de evitar el pago de impuestos.

Como se consignó, existen presunciones de la voluntad de defraudar.

Con diferencias de matices, los ordenamientos locales reproducen los mismos hechos punibles.

## 2. Delitos fiscales

Los tipos penales y las sanciones se encuentran contemplados en la ley 23771.

Esta ley prevé figuras de peligro y de resultado.

Ellas son:

1) Ocultación de la realidad económica (art. 1º), delito de peligro, penado con prisión de 1 a 3 años.

La figura reprime a quien:

i) "con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos" y siempre que ello;

ii) "pueda irrogar un perjuicio patrimonial al Fisco (peligro concreto);

iii) "no revelare la real situación económica o patrimonial", valiéndose de:

iv) "cualquier ardid o engaño", tales como:

v) doble contabilidad, declaraciones de impuestos y balances falsos, no emisión de facturas, facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, etc.

2) Evasión fiscal (art. 2º), delito de resultado, penado con prisión de 6 meses a 3 años.

Sanciona:

i) evasión total o parcial de impuestos; y

ii) aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, siempre que:

iii) el monto evadido exceda de:

a) U\$S 14.000 aproximadamente, o

b) más del 40% de la deuda tributaria y haya mediado:

iv) ardid o cualquier clase de maniobra o engaño.

3) Evasión de aportes de la seguridad social (art. 3°), delito de resultado, penado con prisión de 2 a 6 años.

Sanciona:

i) evadir total o parcialmente el pago de los aportes a los organismos de seguridad social, mediante:

ii) el monto evadido supere

a) U\$S 3.000 aproximadamente.

b) más del 40% de la deuda previsional

iii) y haya mediado ardid o engaño.

4) Retención indebida de impuestos y aportes previsionales (art. 8°), delito de resultado, penado con prisión de dos a seis años.

Reprime:

i) agente de retención o percepción;

ii) que habiendo retenido o percibido;

iii) no deposite o mantuviere en su poder los fondos, luego de vencidos los plazos fijados por las normas.

5) Obtención indebida de beneficios (art. 4°), delito de peligro, penado con prisión de dos a ocho años.

La figura requiere:

i) intención de lograr exenciones, desgravaciones, reintegros y otros subsidios de cualquier naturaleza;

ii) simulación de inversiones; o

iii) aprovechamiento fraudulento de regímenes de promoción.

La misma figura tiene una aplicación especial para aquellos casos en que, con el fin de obtener un beneficio, se efectúen facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto en materia de importaciones o exportaciones. En este caso, la pena será de 2 a 6 años (art. 10).

6) Omisión en inscribirse como responsable o presentar declaraciones juradas (art. 5°), delito de peligro, sancionado con prisión de 15 días a 1 año.

Requiere:

i) Obligación establecida por ley o decreto reglamentario.

Una estructura similar fue utilizada en el ámbito de otros tributos federales. La legislación del impuesto a la renta, por ejemplo, fue acompañada de elementos caracterizadores del fraude, "sonegação" y "conluio", imponiéndose una multa del 300% del impuesto debido, y sin perjuicio de las penalidades administrativas o penales que pudieren corresponder.(6)

## 2. Delitos fiscales

Las figuras penales se encuentran comprendidas en dos leyes básicas:

### a) La ley 4729 (del 11/7/65)

Esta ley proporciona una serie de casos de "sonegação fiscal", que pueden ser reconducidos al concepto de defraudación fiscal con el sentido con que lo venimos empleando en este informe. La ley contempla delitos de peligro.

Dicha ley, reprime con pena de prisión, de seis meses a dos años, las siguientes conductas:

- i) prestar declaración falsa u omitir, total o parcialmente, información a los agentes públicos con la intención de eximirse del pago de tributos;
- ii) incluir datos inexactos u omitir rendimientos de operaciones en libros y documentos exigidos por las leyes fiscales, con la intención de liberarse del pago de los impuestos;
- iii) alterar factura o cualquier documento equivalente con la intención de evadir tributos;
- iv) emitir documentos falsos o alterar gastos con la intención de generar deducciones de impuestos;
- v) obtener ciertos incentivos fiscales indebidos.

### b) Ley 8137 (27/12/90)

Esta ley define los crímenes contra "el orden tributario, económico y contra las relaciones de consumo".

El Capítulo I prevé las siguientes hipótesis delictivas, todas sancionadas con prisión de 2 a 5 años y multa:

- i) Suprimir o reducir el tributo o contribución social, o cualquier accesorio, mediante:
  - a) Omitir o dar información falsa a la autoridad fiscal.
  - b) Insertar datos inexactos u omitir información en libros y documentos exigidos por la ley fiscal.
  - c) Falsificar facturas y otros documentos equivalentes referidos a operaciones sujetas a impuesto.
  - d) Confección, emisión, utilización de documentos que se saben falsos o inexactos.
  - e) No emitir la documentación respaldatoria de la venta de mercadería o prestación de servicios o emitirla en desacuerdo con la legislación.
- ii) Omitir declarar o hacer falsa declaración o cualquier otro fraude para evitar el pago (art. 2º, I).

ii) No inscribirse o presentar la declaración jurada dentro de los 30 días de notificado fehacientemente a dicho efecto.

7) Omisión de actuar como agente de retención o percepción (art. 6º), delito de resultado, sancionable con multa de 2 a 8 veces el importe omitido.

8) Provocación de insolvencia patrimonial propia o ajena (art. 9º), delito de peligro, sancionado con prisión de 6 meses a 6 años.

Requiere:

i) tomar conocimiento de iniciación de proceso administrativo o judicial;

ii) intención de imposibilitar el cobro de los tributos por los órganos recaudadores.

b) Brasil

### 1. Infracciones

El Código Tributario Nacional (CTN, L. 5171), como se dijo, no disciplina expresamente el ilícito fiscal.

El relator nacional advierte que el artículo 136 consagra, en principio, la regla de que la responsabilidad por las infracciones en la legislación tributaria es independiente de las circunstancias subjetivas del agente, así como de la efectividad, naturaleza y extensión de los efectos del acto.

No obstante, este principio preliminar se ve contrastado por ciertas tipificaciones específicas contenidas en las leyes en particular, en las que es necesario bucear, a falta de una normativa sistematizada en un cuerpo único.

En tal sentido, el relato refiere la tipificación efectuada por la ley federal 4502, que disciplinaba el antiguo impuesto sobre los consumos, sustituido por el impuesto sobre productos industrializados, que ha sido recepcionada por variadas disposiciones.

Esta ley proporcionó dos conceptos:

Fraude: calificado como toda acción u omisión dolosa tendiente a impedir o retardar, total o parcialmente la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria principal o a excluir o modificar sus características esenciales de modo de reducir el monto del impuesto debido o diferir su pago.

"Sonegação": acción u omisión del particular orientado a evitar el conocimiento por parte de la autoridad fiscal de la ocurrencia del hecho imponible o de las condiciones personales del contribuyente.

Ambas figuras se veían agravadas por la "conluio", que es la participación dolosa de dos o más personas en la comisión del ilícito.

En suma, concluye el relator por Brasil que basta la existencia objetiva de la conducta para integrar una infracción, pero para que la misma sea elevada a la categoría de fraudulenta, es necesario la intención de perjudicar al Fisco (dolo). Las infracciones fraudulentas, bajo este régimen, elevan la multa en un 100 % de la correspondiente a la simple omisión.

iii) Omitir actuar como agente de retención o percepción de tributos y contribuciones sociales (art. 2º, II).

iv) Aprovechamiento y utilización indebida de incentivos fiscales (art. 2º, III y IV).

v) Utilización o divulgación de sistemas de procesamiento de datos que posean información diversa de la entregada a los órganos de la hacienda pública (art. 2º, V).

c) Ley 8866 (11/4/94)

Esta ley reprime la retención indebida de fondos retenidos o percibidos en el cumplimiento de obligaciones impositivas, o impuestas por los regímenes de seguridad social.

La ley califica como "depositario infiel" al agente de retención o percepción que no deposita los fondos dentro del término legal.

Se establece un mecanismo judicial de intimación previa para el depósito, que de no ser cumplida, puede originar una sanción de prisión de hasta 90 días.

c) Paraguay

1. Infracciones

El artículo 172 de la ley 125/91 (ley de reforma tributaria) dispone que: "incurrirán en defraudación fiscal los contribuyentes, responsables y terceros ajenos a la relación jurídica tributaria que con la intención de obtener un beneficio indebido para sí o para un tercero realizaren cualquier acto, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra en perjuicio del Fisco".

El "perjuicio" que menciona la norma pareciera no referirse a la concreta lesión patrimonial del erario público, sino a la descalificación, en sí misma, de la acción que tiene al Fisco como destinatario de la maniobra, con lo cual la infracción se inscribiría en una figura de peligro.

El delito está integrado por:

i) una conducta material: realizar fraude, mediante cualquier acto, omisión, simulación o maniobra;

ii) un elemento psicológico: intención de obtener un beneficio.

La ley prevé, asimismo, presunciones de la intención de defraudar (art. 173) y presunciones de defraudación (art. 174). En este punto se advierte la inclusión -a nuestro juicio errónea- dentro de estos últimos de hipótesis que sólo deberían traducir la intención pero no el fraude en sí mismo, como son, el llevar libros sin observar normas reglamentarias [art. 174, inc. 2)], oponerse a la inspección [art. 174, inc. 4)] o hacer valer formas jurídicas inadecuadas [art. 174, inc. 12)]. Por su parte, un caso de fraude, como es la presentación de "declaraciones juradas que contengan datos falsos" [art. 173, inc. 3)], es tratado como presunción de la "intención".

2. Delitos fiscales

Los artículos 196 y 197 del Código Penal fijan penas de prisión e inhabilitación especial para todo aquel que, con ocultación dolosa o manifestaciones engañosas, perjudica al Estado en la recaudación de los derechos de importación y exportación, o la percepción de cualquier otro impuesto o recurso que las leyes asignen al erario fiscal.



## d) Uruguay

### 1. Infracciones

Dentro de la estructura del Código Tributario, la defraudación fiscal está contemplada en el artículo 96 y sancionada con pena pecuniaria de 1 a 15 veces el tributo.

Dicho artículo la define en los siguientes términos: "Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

"Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la administración fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas".

El mismo artículo contempla presunciones de la "intención de defraudar".

El relato nacional entiende, en juicio que compartimos, que el CTU mejora en este aspecto al MCTAL, en tanto no adopta, como éste sugiere, la enumeración de casos concretos de fraude que, en definitiva, resultan nuevas tipificaciones.

Otras leyes también proveen casos en que dicha intención se presume. Ellas son:

i) Decreto-ley 14948, artículo 17 (impuesto anual a las explotaciones agropecuarias), cuyo texto dice: "el cómputo por los contribuyentes de deducciones condicionadas que no se hubieren realizado, hará presumir la intención de defraudar este tributo, salvo prueba en contrario".

ii) Decreto-ley 14948, artículo 47 (referido a agentes de retención), que establece: "se presumirá la intención de defraudar los tributos por los agentes de percepción que no viertan en tiempo y forma los impuestos recaudados por la Dirección General Impositiva, salvo prueba en contrario".

Volviendo a la figura prevista en el artículo 96, pueden computarse como elementos necesarios para el nacimiento de la acción punible:

i) Conducta material: realizar "todo acto fraudulento", de donde se extrae, como importante consecuencia, que la conducta tipifica la "realización del acto" antes que la "obtención del enriquecimiento".

En esta línea, el relato nacional indica que el acto castigado puede ser previo a toda obtención de beneficio, el enriquecimiento es, por ende, un resultado que no es necesario para la consumación.

La noción de fraude se revela a través de actos positivos o de omisión que deben tener una entidad tal que "induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración fiscal...". Va de suyo que la propia estructura del ilícito implica el dolo en la comisión.

ii) Elemento psicológico: la "intención de obtener...", que se integra con la figura como requerimiento objetivo del tipo. Señala el informe nacional que ello excluye la sola intención de daño sin la contrapartida de un beneficio para el autor.

iii) Limitación al tipo: la norma se refiere al aumento patrimonial del autor "a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos", de donde se sigue que están excluidos los que puedan percibir las personas públicas no estatales, y también los que, siendo percibidos por el Estado,

no son tributos.

## 2. Delitos fiscales

La figura se encuentra contemplada en el CTU en el artículo 110. Dice su texto: "El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría".

Los elementos constitutivos de la acción típica son:

i) Conducta material: "proceder con engaño", lo que indica que la figura es de peligro. La consumación se produce con el engaño sin que sea requerida la obtención del resultado. La noción de dolo está implícita.

Destaca el relator uruguayo que la vinculación de esta norma con el artículo 96 lleva a concluir que las "ocultaciones" sólo estarán penadas cuando también sean un "engaño", lo que sugiere su aptitud para producirlo.

ii) Elemento psicológico: el engaño debe ser realizado con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas..."

## 5. El abuso de las formas jurídicas como fraude fiscal

La verificación de un fraude fiscal por abuso de las formas jurídicas, como intento desnaturalizador de la verdadera capacidad contributiva, constituye una cuestión que si bien es admitida en plano teórico, enfrenta indudables dificultades cuando se trata de definir su sentido y alcance con miras a su aplicación concreta.

Los ordenamientos tributarios generalmente contemplan el abuso de las formas como presunción de la "intención de defraudar".

El MCTAL dispone en el artículo 100, inciso 1), que se presume la intención de defraudar cuando "se adopten formas o estructuras jurídicas manifiestamente inadecuadas para configurar la efectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario".

Las expresiones "manifiestamente inadecuadas" y "apreciable disminución del ingreso tributario" son elementos calificantes, expositores de exigencias que advierten sobre la naturaleza excepcional de la presunción y previenen sobre el rigor con que debe ser analizada.

No cabe duda de que por encontrarse en tensión sensibles valores, como son, de un lado, la seguridad jurídica y el respeto de la autonomía de la voluntad en la libre elección de las formas y, de otro, la integridad de la renta fiscal, inferir el fraude a partir de conductas abusivas requería la introducción de restricciones o condicionantes a la noción misma de "abuso", que el Código exterioriza en la forma antedicha.

Las legislaciones de Argentina (L. 11683, t.o. 1978 y modif., art. 46 Cont. y los Códigos Fiscales Provinciales), Paraguay [L. 125, art. 172, inc. 12)] y Uruguay [(CTU, art. 96, ap. g)], contienen previsiones análogas, pero ello no implica una sistematización de la figura, ni su concordancia con las disposiciones del derecho común y "los criterios de doctrina"; tampoco existe suficiente jurisprudencia que ayude a la elaboración.

Los relatores de Argentina reconocen la complejidad del tema, confirmando que no ha merecido un tratamiento uniforme en la doctrina y la jurisprudencia.

Refieren que en el plano penal tributario se han proyectado análogas incertidumbres a las que produce la aplicación del denominado "método de la realidad económica" para la interpretación de la ley tributaria, y destacan que existe una tendencia en la Administración a identificar este último con el fraude penal.

Marcan la necesidad de distinguir:

- 1) economía de opción lícita, donde se debe respetar la voluntad del contribuyente;
- 2) utilización de formas jurídicas que no reflejen la verdadera capacidad contributiva o la realidad económica, sin que medie maniobra, ardid o engaño con la intención de defraudar;
- 3) empleo de formas jurídicas como mecanismo de ocultación o simulación de la verdadera realidad económica y/o de la capacidad contributiva.

Sólo la hipótesis 3) cae dentro del campo penal tributario.

El profesor Marçal Justen Filho señala la existencia de una tendencia más liberal en Brasil, con el reconocimiento de libertades para las prácticas elusivas. De modo genérico, se entiende allí que el principio estricto de legalidad vigente en materia tributaria constituye un dique de contención a la utilización de métodos de interpretación económica.

Informa en su relato que es admisible la validez y eficacia del denominado "negocio indirecto" para fines fiscales, y brinda, como ejemplo, la circunstancia de colocar la titularidad de un inmueble en una sociedad, y posteriormente ceder una participación societaria como forma de evitar el impuesto sobre la transmisión de bienes por actos onerosos entre personas físicas. En suma, no se reprueba la utilización de cierto instituto para fines distintos de aquellos que usualmente conlleva, en tanto la intención de las partes sea efectivamente la de practicar el negocio.

Se aclara que esta aceptación no importa admitir -como no podía ser de otra manera- los actos "simulados", donde se produce una disociación de la voluntad aparente y la real y se crea una apariencia o ficción que no responde a una realidad. Se cita como ejemplo una figura existente en la legislación del impuesto a la renta ("omissão de receita"), caracterizada por la ocultación de activos o simulación de pasivos inexistentes.

El relator nacional por Uruguay realiza una serie de precisiones terminológicas que, básicamente, coinciden con las expuestas en el Capítulo I, punto 4, del presente informe. Admite la legítima elección de formas jurídicas que puedan traducir prácticas elusivas y cita ejemplos de otra alternativa también válida: la economía de opción.

Advierte que uno de los campos donde las opciones del contribuyente deben ser más cuidadosamente contempladas se encuentra en el uso de la personalidad societaria, especialmente cuando éstas se encuentran regularmente constituidas y actúan de acuerdo con el sistema tributario que les es propio.

Concluye en que el Estado, como creador del ordenamiento jurídico general, tiene el poder de regular hechos imponible y de gravar de diversa forma bienes de la misma naturaleza puestos en situaciones distintas, pero ello también le impone el deber de respetar las normas del derecho privado que estableció como base de los negocios, las que no pueden desconocerse bajo la aspiración de incrementar la recaudación tributaria.

Los relatos aportan suficientes conceptos como para ir elaborando una teoría, o, más humildemente, una orientación general.

Nos apresuramos a afirmar que la simulación cae plenamente dentro de las maniobras ardidosas que caracterizan al fraude. Hay plena coincidencia en ello.

En el otro extremo, tampoco está en tela de juicio la economía de opción, porque como dijo la Corte Suprema de los Estados Unidos en 1935, nadie está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni le fue impuesto al contribuyente el deber patriótico de elevar sus propios impuestos.

Las incógnitas que debemos despejar son otras.

En primer término, cuándo hay abuso de derecho.

Luego, si el derecho tributario, o su intérprete, pueden prescindir a los fines de juzgar la antijuridicidad de la conducta, de la validez que al negocio le asigna la ley civil.

Constituye un principio general del derecho que la ley no ampara el ejercicio abusivo o irregular de un derecho. En el abuso hay un mal uso o exceso en su ejercicio, que se extralimita para dañar a un tercero. El concepto incluye la utilización con desvío o sentido contrario de los fines económicos o sociales que inspiran el derecho.

Como dice Villegas, "una cosa es arreglar los negocios para pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible, distorsionándolo mediante la utilización de vestiduras jurídicas anormales".<sup>(7)</sup>

Pero si la regularidad del acto está salvada, porque posee una correspondencia aceptable con la causa típica que le acuerda contenido, pareciera excesivo que el derecho tributario pueda desconocerlo nada menos que para tipificar un fraude. Los textos que hemos analizado de los respectivos ordenamientos de los países miembros y del MCTAL dejan claro de una utilización "manifiestamente inadecuada", lo que transmite la idea de manipulación, sin otro efecto ni más alcance que la intencionalidad de evitar el impuesto.

Si así no fuera se corre el riesgo de caer en el error de concebir al negocio jurídico como una declaración o manifestación vacía de contenido, pasando por alto que el derecho es contenido y que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo, tal como sostuvo Francisco Martínez en su recordada polémica con Jarach sobre la pretendida prevalencia de la intención económica sobre la intención jurídica.

La cuestión sobre los efectos posee mucha profundidad. Es cierto que la antijuridicidad de ciertas conductas pueden limitar sus efectos a una sola rama del derecho. Pero no es menos cierto que no podrían desprenderse consecuencias antijurídicas de una conducta admitida como lícita por una rama del derecho.

Los países que, como la Argentina, tienen incorporado a su legislación el método de la interpretación de la ley según la realidad económica, agregan como problema adicional la existencia de un correlato estricto entre la ignorancia de la forma a los fines de juzgar la capacidad contributiva y asignarle el efecto tributario correspondiente, y ese mismo desconocimiento de la estructura como tránsito automático a la constitución de una maniobra fraudulenta.

El relato argentino niega que esa correspondencia sea obligada, y postula que en ciertos casos se puede autorizar la aplicación de la "realidad económica" a los efectos exclusivamente fiscales, sin que ello constituya una defraudación fiscal.

La consideración de distintos casos expuestos en los relatos nacionales parece darle la razón. El

relator brasileño dice que en su país el negocio indirecto es plenamente reconocido. Si es así, podría agregársele que lo mismo sucedería con el negocio fiduciario. Pues bien, en ambas hipótesis podría desconocerse, bajo la tesis de la realidad económica, eficacia creadora de efectos fiscales a la autonomía de la voluntad, y sin embargo ello no vuelve a tales conductas tipificables bajo la ley penal tributaria.

Agregamos que esta prevalencia puede venir impuesta no sólo bajo el denominado método de la realidad económica, sino también por la vigencia de un principio esencial del sistema tributario, como es el principio de capacidad contributiva. Como sostuviéramos recientemente, este principio cuya jerarquía constitucional es evidente con prescindencia de que se lo plasme en forma expresa en las cortes constitucionales, no se agota en su contenido garantista, sino que también predica el mandato moral de los habitantes a sostener los gastos del Estado de acuerdo con dicha capacidad y que se traduce en el deber jurídico derivado de la ley sustantiva.(8)

El abuso del derecho está muy ligado al caso del abuso de la personalidad jurídica.

El tema posee indudable gravitación en un mercado integrado, porque éste favorecerá los procesos de concentración empresaria y la proliferación de conjuntos económicos con filiales esparcidas por el territorio de los cuatro países.

La evaluación de los relatos nos lleva a concluir que este desconocimiento debe constituir una medida absolutamente excepcional, adoptada por los Fiscos con extremada cautela y ante la comprobación clara de que constituye una utilización deliberada para la violación de la ley fiscal.

La seguridad jurídica, la buena fe y la soberanía de los países donde la sociedad se constituya regularmente constituyen valores esenciales que deben prevalecer en el no reconocimiento de sociedades extranjeras, situación que debería ser decidida, dentro del MERCOSUR, con la participación de las partes involucradas.

La mención que formula el relato argentino a la reciente causa "Macri" impone la necesidad de prudencia en su aplicación, tanto en lo referido a la apreciación de las relaciones entre empresas vinculadas, como a la naturaleza de la ley que se pretende transgredida.

### III - CONCLUSIONES

- 1) La defraudación fiscal se inserta en un contexto político, social y económico, que demanda la justificación moral de la sanción en la voluntad del Estado de racionalizar el gasto público, estabilizar la economía, brindar los servicios públicos esenciales, reducir la presión tributaria a niveles compatibles con la economía del contribuyente y diseñar un sistema fiscal sobre la irrestricta vigencia de los principios de legalidad, seguridad jurídica, igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad y no confiscatoriedad.
- 2) El ordenamiento penal tributario de los Estados miembros del MERCOSUR debe ser analizado en el doble orden de relaciones que demuestra su eficacia: el sistema técnico-jurídico de figuras típicas y el sistema procesal de juzgamiento de las conductas.
- 3) La doctrina tributaria latinoamericana ha expuesto, con sistematización y profundidad, los principios procesales y sustantivos que deben regular el "fraude fiscal" hasta conformar una verdadera "teoría del ilícito", la cual debería servir de orientación al creador y al intérprete de la ley.
- 4) El interés y compromiso de los Estados miembros del MERCOSUR en la represión de la defraudación fiscal resulta evidente para no desvirtuar las estructuras fiscales nacionales, factor esencial en la eliminación de las asimetrías de carácter económico.

5) La armonización de los sistemas impositivos constituye un requisito necesario para la eficacia del sistema represivo-fiscal del MERCOSUR.

6) La cooperación entre las administraciones fiscales para el intercambio de información debe establecer las condiciones particulares del requerimiento y preservar el secreto de la información.

7) Hasta tanto el MERCOSUR genere normas con carácter vinculante, es necesario que los Estados miembros adopten pautas comunes para la tipificación de la defraudación fiscal, su penalización y juzgamiento. Debe existir, asimismo, acuerdo sobre el alcance del bien jurídico protegido por la influencia que proyecta sobre la figura típica.

8) El concepto de defraudación fiscal y su sanción deben respetar los caracteres de tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad, y es responsabilidad de los Estados miembros asegurar la vigencia de los principios materiales y procesales derivados de los mismos, como son:

- a) personalidad de la pena;
- b) responsabilidad de las personas jurídicas;
- c) prohibición de tipos abiertos;
- d) irretroactividad de la ley penal;
- e) aplicación de la ley penal más benigna;
- f) no reconversión de la pena pecuniaria en prisión;
- g) extinción de la pena por muerte del infractor;
- h) "non bis in idem";
- i) presunción de inocencia;
- j) carga de la prueba; y
- k) tutela jurisdiccional.

9) La defraudación fiscal requiere:

- a) una conducta comisiva u omisiva del sujeto pasivo que materialice un fraude doloso, entendido como toda maniobra o ardid con la aptitud suficiente para provocar engaño en el Fisco;
- b) daño patrimonial efectivo al erario público;
- c) enriquecimiento indebido del autor.

10) Es necesario definir el sustento territorial de la defraudación fiscal cuando la vía de realización alcance a más de un país, y fijar los criterios de atribución de la jurisdicción. Si no existe la posibilidad de hacerlo mediante derecho derivado del Tratado de Asunción, debe ser acordado mediante un convenio multilateral.

11) El ámbito espacial de las infracciones y delitos fiscales debe venir dado por la jurisdicción del

lugar de consumación, y las distintas legislaciones deberían uniformar el principio de sustento territorial.

12) Bajo la dogmática penal tributaria no se encuentra justificada, desde un punto de vista ontológico, la distinción entre infracciones y delitos para calificar el fraude fiscal, en tanto ambos reprimen un mismo tipo de conductas con penas de igual naturaleza.

13) Las penas previstas para reprimir la defraudación fiscal poseen carácter punitivo con prescindencia de que sean aplicadas por la Administración o por los Tribunales Judiciales.

14) Las penas previstas para reprimir la defraudación fiscal deben ser aplicadas por órganos jurisdiccionales desligados de la Administración activa.

15) La pena privativa de la libertad debe ser reservada para la represión de los casos de defraudación fiscal de mayor reproche social, ya sea por el monto, por las circunstancias o los antecedentes del autor.

16) Resulta desaconsejable la severidad de las penas actuales, que se vuelve, en la práctica, de aplicación imposible a un universo potencial de contribuyentes demasiado extendido. Bajo ciertas circunstancias las penas pecuniarias resultarían más adecuadas.

17) El doble juzgamiento de una misma conducta fraudulenta por los Estados miembros del MERCOSUR, con penas pecuniarias aplicadas por la Administración, y penas privativas de la libertad aplicadas por los Tribunales de Justicia, resulta violatorio del principio "non bis in idem".

18) El abuso de las formas jurídicas sólo puede derivar en fraude fiscal cuando traduzca una maniobra dolosa para violar la ley tributaria sustantiva.

En tales condiciones, resulta desaconsejable o irrelevante el establecimiento de presunciones sobre la "intención de defraudar" cuando se utilicen formas jurídicas anómalas, aun cuando ellas vengan calificadas con expresiones como "manifiestamente inadecuadas".

19) La aplicación del principio de la "realidad económica" en la aplicación de la ley tributaria material, y el consecuente desconocimiento de la autonomía de la voluntad negocial, no autorizan el encuadre de la conducta del contribuyente bajo la figura de la defraudación fiscal.

20) El desconocimiento de la personalidad societaria sólo puede ser utilizado en casos excepcionales, ante la comprobada utilización de la persona para violar la ley fiscal.

[\*]: Trabajo presentado por el autor a las Primeras Jornadas de Derecho Tributario del MERCOSUR, llevadas a cabo en Colonia (Uruguay) del 27 al 29 de octubre de 1994

[1]: Ver Valdés Costa, Ramón: "El delito de defraudación en el Uruguay, comparado con la legislación extranjera, particularmente la de Argentina y España" - en Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano - Montevideo - 1982

[2]: Cfr. art. 72, L. 11683 (t.o. 1978 y modif.)

[3]: Villegas: Ob. cit. - pág. 103

[4]: Villegas: Ob. cit. - pág. 455

[5]: Villegas: Ob. cit. - pág. 448

[6]: Cfr. Regulamento do Imposto de Renda, art. 992, inc. II)

[7]: Villegas: Ob. cit. - pág. 108

[8]: "Estudios de derecho constitucional tributario", en homenaje al prof. Juan Carlos Luqui - Ed. Depalma - pág. 303