



Análisis del delito de defraudación fiscal en la legislación venezolana y en el derecho comparado

Hernández Fernández, Ridelis Ch.

Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Instituto de Investigaciones.

Universidad del Zulia Maracaibo-Venezuela

Apartado Postal 526. Telf: +58 61596584-86. Fax 596513

E-mail: ridelis@hotmail.com

Resumen

El presente trabajo, se propone estudiar doctrinaria y legalmente la figura del “fraude fiscal o defraudación fiscal”, las características que la distinguen, así como el estudio de las más importantes legislaciones extranjeras que tipifican en sus textos normativos dicha figura legal; de manera de apreciar la similitud o diferenciación que existe entre la prevista por el Código Orgánico Tributario Venezolano y la establecida en la legislación española, peruana, costarricense, argentina y mexicana. En todo caso, ofrecer herramientas de conocimiento que cobran mayor importancia, si lo que se quiere es fortalecer el sistema tributario venezolano y crear una cultura tributaria sólida, apegada a principios consonos y justos.

Palabras clave: Defraudación Fiscal, Código Orgánico Tributario, Sujeto Pasivo, Administración Tributaria, Medios Engañosos, Legislaciones Extranjeras.

Analysis of the Crime of Fiscal Fraud in the Venezuelan Legislation and in Comparative Law

Abstract

This work proposes a study of the doctrinarian and legal aspects of “fiscal fraud or fiscal defraudation,” the characteristics that distinguish it, as well as a study of the most important foreign legislation that typifies in its normative texts the forenamed legal figure, in order to appreciate the similarities or differences that exist between what is foreseen in the Venezuelan Organic Tributary Code and that which is established in the legislation of Spain, Peru, Costa Rica, Argentina and Mexico. In any case, the work proposes to offer tools of knowledge which take on greater importance if the desired goal is to fortify the Venezuelan tributary system and create a solid tax-paying culture that holds fast to consonant and just principles.

Key words: Fiscal defraudation, Organic Tributary Code, Passive Subject, Tributary Administration, Deceptive Means, Foreign Legislation.

1. Introducción

Las instituciones tributarias cada vez se han ido legitimando dentro de la sociedad, de modo que han adquirido una mayor fuerza y credibilidad social entre los miembros de la población; guiadas por los textos o normas legislativas que materializan los preceptos tributarios, regulando a su vez todo lo concerniente a la materia tributaria. Lo más importante a considerar dentro del proceso de aceptación de los deberes impositivos por parte de los nacionales de un país, resulta el hecho que los ciudadanos han visto nacer en su conciencia, el respeto hacia las instituciones tributarias, y más que eso han comprendido lo realmente esencial que representa hoy en día, contribuir con las cargas económicas, tal como lo prescribe nuestro texto constitucional (Art. 56), así como el principio de la capacidad contributiva (Art. 223). Ambas normas constituyen el corolario a un conglomerado de deberes a seguir por los sujetos pasivos de la obligación, de manera de colaborar con la renta nacional, y en aras que se cristalice la función redistributiva del Estado: la distribución equitativa de los ingresos nacionales.

Sin embargo, frente al conjunto de deberes formales y obligaciones fiscales, la norma no podría ser imperfecta, y de la mano de estas instituciones, el legislador creó un grupo de sanciones, que van a servir de paliativo frente a las infracciones tributarias cometidas por los contribuyentes- pagadores de los impuestos. Es decir, junto al nacimiento de todo presupuesto legal, se debería incluir modos o mecanis-

mos que permitan mantener el respeto por la norma misma, que si bien, es ideal que consciente y voluntariamente el contribuyente acepte sus cargas, las individualice, y las materialice, con un espíritu moral del deber ser, sin temor frente a las presuntas sanciones de ley; de modo que en su conjunto dichos presupuestos tengan asentamiento en la sociedad, y sean aceptados como válidos por los miembros de esta (Hernández, 1998); en contrario sensu, sería aquella minoría de contribuyentes, que inventan vías con tal de no cumplir con sus obligaciones fiscales, violentando las normas legales, y causando gravámenes patrimoniales al Estado y a la sociedad que si cumpla cabalmente con sus obligaciones tributarias.

Es prudente apuntar, que el quebrantamiento de la ley tributaria, en muchos de los casos se ha querido solapar en el derecho de libertad empresarial, que prevé la Constitución Nacional en su artículo 96, mediante el cual se plantea el hecho de que todos somos libres para dedicarnos a las actividades económicas de nuestra elección, tal afirmación se entiende más aún, si se observa como tras la pista de la planeación fiscal llevada por cada empresa, se atenta con las mínimas normas tributarias, y en vez de hacer un buen uso del derecho empresarial, se abusa de su esencia. Si se retoma la idea, hay que recordar que la libertad contractual nace por el sentido que le otorga el legislador a la autonomía de los negocios jurídicos, donde la directiva o representantes deciden el destino del giro comercial, y ponen en practica los modelos fiscales que más le convenga, siempre y cuando estos vayan de la mano de la sabia aplicación legal permisible. Dicho artículo 96 consagra la libertad de empresa, lo que significa que hay libertad de contratación y libertad para escoger los mecanismos para la producción, distribución y venta de bienes o servicios (Belisario, Delgado y Rachadell, 1995).

Cualquier mecanismo que sea empleado por un negocio o giro comercial, debe guardar correspondencia con lo esgrimido por los preceptos o normas tributarias, de manera que la utilización de formulas jurídicas eficientes, siempre resultará lícito, siempre y cuando no exceda del limite de lo permitido por la norma y no incurra en abuso de derecho.

A mi juicio, hay un abuso del derecho, cuando el receptor de la norma intenta imprimirle a su contenido un sentido distinto a lo que su finalidad contempla, desviando la orientación para la cual fue creada. Se dice que esta manera de desviar el alcance y significado de la norma, no puede considerarse como legítimo o válido, ni mucho menos debe encubrirse dentro del ámbito de libertad que disponen los empresarios, para la resolución de sus asuntos comerciales, hacerlo seria menoscabar lo pretendido por la misma norma, y lo planteado transparentemente por los princi-

pios de planificación fiscal, o mejor aún lo que distinguen muchos autores como: “economía de opción”.

Referente al punto de la “economía de opción”, hay que ser muy cuidadoso, al tratar de emplearla como medio de resolución dentro de los asuntos financieros de un negocio jurídico, ya que no se debe a través de su aplicación violentar o relajar lo previsto por la norma, ya que el elemento que distingue la economía de opción frente a posibles ilícitos tributarios, es que a través de su uso no se incumple el Ordenamiento Jurídico, hecho que si ocurre dentro de la naturaleza misma de los ilícitos o fraudes tributarios.

De manera, que cuando la acción del sujeto se dirige a obtener un resultado económico recogido por la norma jurídica, sigue otros caminos distintos a los previstos, pero **sin voluntad de incumplir el Ordenamiento Jurídico**, sino simplemente por razones de conveniencia económica, se deduce la figura denominada “economía de opción” (Subrayado de la Autora) (Pérez Arraíz, 1996).

De lo esgrimido, se enfatiza que no debe haber intención alguna del contribuyente, de relajar la norma tributaria, sino que esta figura se produce cuando la misma ley, brinda las herramientas idóneas para ser utilizadas por el mismo contribuyente de forma clara; como se advierte la ley ofrece de manera explícita formulas jurídicas, que regulan el fin practico que el contribuyente persigue.

Así pues, la “economía de opción” bien empleada en su justo y real sentido, no atenta contra el espíritu de la ley, sino que establece posibles salidas, que permiten al usuario tributario obtener un ahorro dentro de sus labores comerciales, reduciendo costos económicos, que a la larga dinamizarán el fin del negocio jurídico. Cuando se concibe en su correcta manifestación, será lícita y permisible, cuando se aleja de la naturaleza misma y aparece el elemento volitivo del sujeto, en desmedro de la figura, resulta esa intencionalidad negativa la que da entender que se quebrantó la norma y se produjo el nacimiento del ilícito tributario.

En definitiva, el presente trabajo, abordará la definición doctrinaria y legal del fraude fiscal o defraudación fiscal, las características que distinguen esta figura delictual, así como el estudio de las más importantes legislaciones extranjeras que tipifican en sus textos normativos la defraudación fiscal, de manera de apreciar dicho ilícito tributario en el derecho comparado.

2. La Defraudación Fiscal

En ocasiones se tiende a pensar que muchas legislaciones han sido estrictas al condenar al infractor de la norma, dentro de los presupuestos del fraude a la ley tri-

butaria, comúnmente conocido como defraudación fiscal, si bien es cierto que la labor del legislador no puede estar circunscrita estrictamente al hecho de gravar en vano las situaciones de los sujetos pasivos, sino más bien intentar crear una norma más autentica y completa de acuerdo a las necesidades que gobiernan una determinada sociedad de derecho, así también lo comparte Sáinz de Bujanda, al advertir que : “ la actitud del legislador debe consistir en depurar su técnica tributaria, pero no en la utilización del expediente del fraude de ley para gravar situaciones que no lo están” (Belisario, Delgado y Rachadell, 1995).

Sin embargo, se piensa que es preciso crear mecanismos que permitan a la Administración Tributaria, reglar las conductas de los sujetos pasivos de las obligaciones, y no dejar lagunas en la aplicación de las leyes, de modo que resulta preciso delimitar claramente las sanciones, siempre y cuando no sean excesivamente severas, y sean congruentes al presupuesto violado; ya que lo mejor es no tomar de sorpresa a los receptores de la norma, sino más bien desde un principio educar al receptor de la misma, a objeto de que este consciente de las bondades de un sistema y de sus consecuencias frente a las posibles debilidades a las que se esta expuesto; una vez que se ha decidido transgredir la ley. Tal vez, este planteamiento resulte un poco subjetivo, o abstracto pero no lo sería del todo si estudiamos con detenimiento lo que plantea las normas tributarias en torno al tema de estudio.

A. Aceptión Doctrinaria de la Defraudación.

El fraude a la ley tributaria o defraudación fiscal, se entiende como:

“La consecución de un resultado económico indirectamente por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de los fines diversos y que no están gravados o lo están en la medida más reducida que aquellos medios normales o usuales” (Balao en Belisario y Otros, 1995).

Para Pérez de Arroyo, la defraudación: “presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento mediante el uso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa (norma de cobertura) (Belisario y otros, 1995).

En tanto para los autores Eusebio González y José Luis Pérez de Ayala, plantean “en el fraude de la ley tributaria no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara; no se oculta su conocimiento a la Administración, pero se fuerza al encaje de una situación dentro de hecho imponible pensado para contemplar situaciones diferentes” (Belisario y Otros, 1995).

Se podría intentar construir un concepto práctico, que instruya acerca de lo que se entiende como defraudación, por lo que se infiere: Es la actitud ilegítima e intencional, del aquel que pretende fungir como pagador del impuesto, cuando en su justo motivo emplea medios engañosos que relajan el fin económico pretendido por la misma norma tributaria. Posiblemente este resulte un concepto poco técnico, sin embargo envuelve la realidad del ilícito como: es el **engaño del sujeto pasivo de la obligación**, que con su intención ante la Administración funge como disciplinado y respetuoso ante el ordenamiento jurídico tributario; cuando en la práctica es un infractor que elude lo dispuesto por la norma. Aquí reluce el término intencional, por considerarlo piedra angular de estudio dentro de la naturaleza del delito, por eso es que reiteradamente la doctrina ha sostenido que resulta difícil comprobar la responsabilidad del ilícito, ya que toca profundamente el aspecto subjetivo que gobierna al sujeto, a la hora de materializar su acción. Afirmación cierta, más no es del todo imposible legalmente comprobar dicha responsabilidad.

B. Aceptación Legal

Tal como lo concibe nuestro Código Orgánico vigente en su artículo 93, así se plasma en su texto:

“Comete defraudación el que mediante simulación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, obtenga para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas del derecho del sujeto activo a la percepción del tributo.

Es agravante la circunstancia de que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo, intervenga en los hechos constitutivos de la infracción”.

Dicha definición legal, es bastante precisa y deja por sentada los presupuestos o circunstancias a considerar al momento de querer tipificar la conducta ilícita de defraudación fiscal.

Si se analiza la norma en su sentido amplio o general, de acuerdo al significado que evoca en conjunto tales presupuestos, se podrá precisar que la intención del legislador era implementar un remedio legal capaz de frenar el comportamiento ilícito del sujeto pasivo: contribuyente o responsable, frente al sujeto activo: Fisco, que se ve perjudicado por su actitud engañosa o de mal proceder, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, causándole un daño patrimonial voluntario.

La norma del artículo 93 del Código Orgánico Tributario se establece para castigar como defraudación cualquier operación del contribuyente que, de manera artificiosa, pretenda confundir, distraer o engañar lo relativo a la realización del hecho imponible, con el fin de obtener resultados dispares a lo que originalmente la

ley contempla, y de esta manera, obtener para sí o para un tercero un provecho indebido que perjudique al sujeto activo que deberá percibir el tributo correspondiente. (Belisario y Otros, 1995).

Lógicamente, cuando el sujeto pasivo confunde la finalidad de la norma, empleando medios fraudulentos, lo ejecuta con el pleno conocimiento del daño que este acarrea al Fisco, el cual espera una actitud positiva de pago de sus obligaciones, en lugar de un comportamiento negativo, que altere o relaje la finalidad de la norma. De allí que sea imprescindible estudiar el elemento volitivo, como presupuesto esencial para establecer la configuración de dicho ilícito.

Se analiza que quien obra en forma fraudulenta, tratando de defraudar los derechos del Fisco Nacional, no realiza el hecho imponible contemplado en la norma, en los términos y formas que ésta establece. Aún así, logra llegar a los mismos resultados económicos que la norma tributaria contempla, pero bajo una apariencia de legalidad, dentro de la cual se encuentra contenida la intención fraudulenta de perjudicar los derechos del Fisco. (Belisario y Otros, 1995).

El hecho que el sujeto pasivo utilice una vía distinta a la que preceptua dicha norma, encubriendo en ella para la materialización del provecho propio o de un tercero, tiene su razón de ser en la posibilidad que goza el contribuyente de emplear diversos mecanismos jurídicos, que se adecuen a las necesidades de su giro comercial, lo que se conoce como “el principio de libertad económica”, que reina dentro de nuestro ordenamiento jurídico positivo. Sin embargo el uso de esta libertad, no puede dar pie a los sujetos pasivos, a vulnerar la “ratio legis” de los preceptos tributarios contemplados en la norma especial, ya que el fin económico perseguido siempre debe ir de la mano con el derecho que lo invoca.

Según Pérez de Ayala y Eusebio González, se relaja el principio de libertad económica y se habla de defraudación fiscal por parte del sujeto pasivo, cuando el contribuyente actúa de mala fé y se aprovecha de una norma que le permita forzar el verdadero sentido de una norma determinada. (Belisario y Otros, 1995).

Ahora bien, si se analiza detenidamente la definición legal citada, y notesé que se emplea algunos términos, como las acciones que dirige el sujeto que defrauda al Fisco, resulta conveniente acotar brevemente el significado que envuelven los mismos, para una mayor comprensión de la figura constitutiva de la defraudación.

Cuando se piensa que se comete “simulación”, es cuando desde el punto de vista personal, el sujeto finge condiciones que no existen o se atribuye cualidades personales que no posee, con el fin de inducir a otro a que entregue lo que se ambiciona (Arteaga, 1981). En el caso del fraude tributario, su simulación podría consistir en artificios, revelarse de pagar el impuesto que legalmente debía erogar y no lo

efectúa, o pagar el impuesto en proporción reducida a la cantidad que ciertamente le correspondía. Lo grave del asunto es el fingimiento del sujeto, rompiendo cualquier mecanismo legal permitido por el derecho tributario, y que confunde la propia labor fiscalizadora de la Administración Pública, burlándose intencionalmente de lo prescrito por la norma tributaria.

En tanto el “engaño”, puede producirse por la ejecución de múltiples acciones, que sirven de apariencia a la relación física encubierta por el propio sujeto, bien sea mediante **ocultación**, de modo que se desconozca la existencia de determinados bienes o estados relativos a las personas, verbigracia que se pretenda encubrir determinadas rentas o bienes que son susceptibles al pago de impuestos, con el objeto de desconocer su existencia y evadir obligaciones impositivas; o bien sea mediante **maniobra**, cuando juega la mala fé del autor del hecho, para sorprender a la Administración, y escapar del cumplimiento de sus obligaciones, de manera de inducir al Fisco en error, creando un daño patrimonial, que en muchos de los casos resulta insoslayable. La ejecución de estas maniobras puede ser valiéndose de artificios materiales o físicos, bien sea alterando los datos en los libros de cuentas, propiedad del sujeto que pretende evadir la obligación, o través de la **astucia**, que podría adoptar frente al ente fiscalizador, confundiendo la veracidad de los hechos. (Subrayado por la autora).

Con la consecución de estas acciones de simulación y engaño, el sujeto obtiene para sí o para un tercero un provecho indebido o injusto a expensas del derecho del Fisco, cuando el sujeto se ha eximido ilegalmente de entregar sumas de dinero al fisco, a razón del pago de sus obligaciones impositivas, y no ha pasado dichas cantidades dinerarias a la esfera de disponibilidad del Fisco, sino que continua dentro de la esfera patrimonial del propio sujeto, que indujo al Fisco, a no percibir sus derechos líquidos y exigibles. El provecho económico se refiere al hecho de que el contribuyente no sufre una disminución en su patrimonio, sino en uso del fraude empleado, lo conserva integro, transgrediendo sus obligaciones tributarias.

Las anteriores circunstancias deben materializarse, a objeto de determinar la existencia del fraude de ley, sin embargo es conveniente precisar las características implícitas en el ilícito tributario.

C. Caracteres de la Defraudación

El fraude a la ley o defraudación es considerado por algunos autores como un ilícito tributario no tipificado, por ser una infracción encubierta de normas, aún cuando no estoy de acuerdo con tal precisión, ya que del seguimiento que se haga al texto de la norma, si se ve tipificada claramente el mismo. Al respecto, la doctrina estudiosa del ilícito, señala que entre los caracteres inherentes a dicha figura, se puede citar los siguientes:

1. La existencia de una conducta o comportamiento deliberados, que es lo que deberíamos considerar elemento volitivo. Este es el elemento más importante dentro del delito de defraudación, ya que la conducta del sujeto o contribuyente, como se ha expresado debe haber sido hecha en forma deliberada, de manera que actuó con la voluntad de incumplir una norma tributaria y evitar el pago de un tributo.
2. La antijuricidad que es un elemento insuprimible de todo ilícito. Para que toda actuación sea considerada como ilícita, debe ir en contra de lo que estatuye la ley, en este caso la actitud del sujeto que defrauda debe ir en contra de lo que prevé la propia norma tributaria.
3. La punibilidad, es decir, que la sanción que conlleva ese ilícito tenga carácter represivo.
4. La tipicidad, que es la plasmación de los comportamientos punibles, es decir, lo que en materia penal se designa como el *nullum crimen, nullum pena sine lege*.
5. La imputabilidad, referida este carácter a la posibilidad de imputar a un sujeto determinado, o su capacidad para que se le pueda imputar, una responsabilidad como consecuencia de los actos que realiza.

Todos estos elementos enunciados, aún cuando algunos de ellos ya fueron desarrollados en parrafos anteriores, deben ser considerados si se quiere tipificar una conducta fraudulenta, ya que mientras para otras legislaciones extranjeras la defraudación es considerada una infracción de norma, en nuestro ordenamiento jurídico pasa a ser considerado como un ilícito fiscal, y si se quiere uno de los de mayor gravedad, al lado del delito de contrabando tipificado en materia aduanera.

D. Determinación de la Defraudación Fiscal por parte de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria podrá calificar una conducta como fraudulenta, cuando el sujeto pasivo configure en su actuación alguno de los siguientes supuestos:

1. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos. De la actitud del contribuyente de conservar las cuentas de su giro comercial, en dos ejemplares de libros pertenecientes a una misma contabilidad con asientos similares pertenecientes a una misma operación, se presume que ha arreglado dicha contabilidad, una de ellas conforme a las exigencias de la ley tributaria, y la otra sin ningún arreglo a dicha ley, tratando de encubrir posibles operaciones que afecten la responsabilidad o solvencia de su giro comercial.

2. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias, cuando perjudique al sujeto activo. Una presunción sería la circunstancia que lo declarado al Fisco por el sujeto pasivo, no coincida con los soportes documentales llevados por el sujeto pasivo, tendiendo a crear sospechas de la buena marcha del negocio, y originando dudas sobre la buena fé de las declaraciones del contribuyente.
3. Proporcionar informaciones falsas o emitir documentos falsos relacionados con cualesquiera de los elementos constitutivos del hecho imponible. Si se declara informaciones falsas o se producen documentos falsos por parte del contribuyente, con el objeto de ocultar el verdadero estado de sus cuentas y operaciones, da a entender que se pretende sustraer el pago de sus obligaciones para con el Fisco, valiéndose de engaños para su presentación.
4. No emitir facturas o comprobantes equivalentes que impliquen omisión del pago de tributos. Cuando el contribuyente no hace un adecuado seguimiento de sus operaciones, a través de la certificación de facturas, incurre en la presunción de querer evadir el pago de sus obligaciones, al carecer de organización dentro de su contabilidad. En la práctica legal, este mismo supuesto genera dos infracciones, el citado y el que prevé el artículo 107 referente a la omisión de facturas, sin que exista concurrencia de delitos, por lo que cabe declarar que a través de este supuesto queda constituido lo que se conoce en derecho como “el principio no bis in idem”.
5. Presentación o utilización de comprobantes, planillas, facturas, especies fiscales u otros documentos falsos, es decir cuando se forjan los documentos fiscales. Obviamente dicha acción es una clara evidencia de la actitud de defraudación por parte del contribuyente, o sin ser tan estricto el hecho de que sean presentadas a la vista del Fisco, facturas, recibos, oficios o cualquier documento que resultará falso, que no sea por forjamiento del mismo sujeto pasivo, pero que se configuren falsos, y por ende, constituyan indicios de la mala fe del mismo.
6. Producción, importación, falsificación, expendio, utilización o posesión de especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los requisitos o inscripción que las leyes especiales establecen. Cuando dentro de los mecanismos de producción, expendio e importación de artículos o bienes gravables por la ley, cuando no cumplan con las normas para su legal registro, comercialización y cumplimiento de las obligaciones tributarias, como podría ser el caso de los re-

gistros de los alimentos no exentos, que infringen lo estatuido por los artículos 31, 32, 33 y 34 del Reglamento General de Alimentos, referentes a la inscripción que se debe realizar por ante el Ministerio de Sanidad y Asistencia Social (M.S.A.S), y el correspondiente pago de impuestos a efectuar por ante el Fisco Nacional, para su registro y comercialización. Del enunciado incumplimiento se presume mal intención por parte del contribuyente.

7. El ejercicio clandestino de la industria o comercio del alcohol o de las especies alcohólicas. Todo negocio que no sea debidamente legalizado introducirá en sospechas de posible defraudación.

De la anterior transcripción del artículo 94 del Código Orgánico Tributario, se observa que el legislador fue casuístico, al intentar establecer presunciones legales, que sirvieran de punto de partida a la Administración Tributaria, llegado el momento de determinar la responsabilidad del sujeto pasivo por fraude de ley. Todas estas circunstancias que el menciona como presupuestos, no deben ser entendidas como concurrentes, ya que en el acápite de la norma del artículo 94 citado, se enfatiza claramente: “cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes:”, lo que quiere decir que basta con que que el sujeto pasivo, configure solo una de ellas, para que pueda el Fisco, establecer la presunción de tipificación del delito.

Entiendo la labor del legislador como plausible, al establecer líneamientos de presunción, que sirvan de guía para el seguimiento del ilícito, ya que con ello se pretende ser previsor frente a las posibles dudas que puede ofrecer la tipificación del delito. Asimismo, ofrece una advertencia a todos aquellos contribuyentes, que valiéndose de la “economía de opción”, se vean envueltos en casos de fraude fiscal.

Así se ha expresado, que el legislador debe procurar atacar a esta figura, incluso antes de que aparezca, desde el mismo momento en que emana la norma jurídica, a través de las previsiones legislativas que permiten a la Administración pasar de un hecho conocido a otro desconocido, en base a la experiencia preseleccionada por el mismo legislador, con el objeto de que forme parte del contenido preceptivo de la norma. (Pérez Arraíz, 1996) Además, es prudente puntualizar que dentro de la categoría de presunciones legales, estas son relativas o *iuris tantum*, ya que cualesquiera de ellas pueden ser vencidas por la prueba en contrario, es decir le corresponde al sujeto pasivo rebatir la presunción de fraude, que le pueda haber imputado la Administración Tributaria, no es más que “la inversión de la carga de la prueba”, donde quien impulsa la averiguación es la Administración Tributaria, pero quien debe probar la falsedad de tales hechos, es el propio infractor señalado como responsable del ilícito.

En resumen, las presunciones vienen a configurar medidas indirectas para evitar el fraude, a través de ellas el legislador presume en ocasiones, que se realiza un acto que sin tener los requisitos tipificados por el hecho imponible, consigue los mismos resultados. De esta forma se reducen las posibilidades de encontrar una ley de cobertura que sirva para realizar el acto en fraude de ley (Pérez Arraíz, 1996).

En cuanto al procedimiento administrativo que se sigue en la determinación del fraude fiscal, la Administración debe proceder en la misma forma como cuando determina diferencias entre la declaración de los tributos, que se rigen por las normas del Código Orgánico Tributario, y la determinación de los mismos, ya que en ambos casos deberá levantar el acta fiscal que da comienzo al sumario administrativo y concluirlo mediante una resolución definitiva del sumario. Posteriormente esperar a que el contribuyente dentro del plazo de 25 días hábiles, interponga el recurso jerárquico o el recurso contencioso - tributario, y en caso que el contribuyente no proceda de esta manera y quede firme la resolución administrativa, proceder al cobro del impuesto dejado de pagar y de la multa correspondiente por defraudación fiscal.

Con respecto a las penas, y lo que contempla los artículos 95 y 96 del Código Orgánico Tributario, este último mencionado más adelante, una vez que se haya dado el presupuesto en el que haya quedado firme la resolución administrativa, la Administración procederá a imponer la pena que podrá oscilar “con multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido, sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Penal”. Dicho parágrafo ha suscitado una serie de discusiones, no en cuanto a la aplicación de la pena pecuniaria que este contempla, sino debido a la frase que se le agregó en la última reforma del Código Orgánico Tributario: “sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Penal”, que para algunos tratadistas coloca en tela de juicio, la posibilidad de aplicar a la defraudación fiscal la pena corporal prevista en el Código Penal, para el delito de estafa, por el parecido de ambas figuras.

Estudiando este álgido punto, se expresa que si bien la figura que tipifica el delito de defraudación tributaria, se asemeja al tipificado en el artículo 464 del código penal, en cuanto a la estructura semántica de la norma que constituyen ambas figuras legales, no se trata de la misma, puesto que la defraudación viene a ser un ilícito sancionado por las normas tributarias, mientras que la estafa desde su nacimiento, ha estado dentro del ordenamiento jurídico venezolano, sancionado por las normas penales. La confusión entre ambas figuras legales, se acentúa, por la existencia en el texto tributario de la frase citada que hace remisión al texto penal, lo que no significa que será castigado con pena corporal la defraudación fiscal, sino que en caso de

que la actitud del sujeto tipifique el ilícito de defraudación fiscal, y se le adicione además otras circunstancias en la ejecución de los hechos, que violenten normas de rango penal, se le podrá aplicar las penas que al respecto dispone el Código Penal: “única y exclusivamente cuando se quebrante la norma penal es que sin perjuicio pueda recurrirse a las sanciones previstas en el Código Penal”, verbigracia que se defraude el Fisco mediante el forjamiento de documentos públicos o la realización de cualquier actuación criminal; en ningún otro caso se puede aplicar las sanciones penales al delito de defraudación fiscal, ya que el Código Orgánico Tributario estatuye claramente las penas especiales al ilícito. Dejando claro, que la única pena corporal en el delito de defraudación tributaria, sólo existe para el caso del ejercicio clandestino de la industria o comercio del alcohol (Art. 96), que desde su nacimiento fue considerada como una agravante importante dentro de los casos de defraudación fiscal.

De la mano de estas penas de defraudación principales, el artículo 95 introduce en un aparte, penas accesorias, al delito tales como:

- El Comiso de mercancías u objetos, y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción.
- Clausura del establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 6 meses, cuando dicho establecimiento sea elemento esencial para la comisión de la infracción. En torno a esta pena, no se establece termino medio a discreción de la administración tributaria, solo se fija el limite máximo de dicha sanción, y con respecto al computo del plazo para la duración de dicha pena, se considerará lo previsto por el Código Orgánico Tributario, en su artículo 11, contados como días continuos.

Finalmente, si el fraude tributario lo comete un tercero que ostenta el cargo de funcionario público de la Administración, (aparte único del Art. 93 C.O.T) interviniendo en los hechos constitutivos de la infracción, se agravará la pena, en virtud de tal cualidad. Dicha agravante ha sido siempre concebida por separado en el Código Orgánico Tributario en el artículo 85 ordinal 2º, como una norma especial referida exclusivamente a las agravantes y atenuantes presentes en los ilícitos tributarios; lo que sucede es que en el caso objeto de estudio, el legislador lo añadió de una vez, a la figura del fraude tributario, con la finalidad de completar más el sentido de la norma.

3. La Defraudación vista desde otras Legislaciones Extranjeras

Se ideó hacer un análisis somero de los ilícitos tributarios previstos en otras legislaciones extranjeras, con el fin de constatar la naturaleza de dichas infracciones tributarias, su relación con la defraudación fiscal y como han sido concebidas por el legislador patrio en cuanto a su penalidad. Dicha comparación, puede servir de guía para futuros estudios de las citadas instituciones, de manera que sirvan de aporte las virtudes o sofismas legales presentes en estas legislaciones e incorporarlas a nuestra legislación en futuras reformas, o en contrario sensu, evitar la aplicación de dichas normas, por presentar lagunas o prestarse a desviaciones legales, por parte de los receptores de la norma.

Para dicho análisis, se hizo lectura de dos importantes instrumentos legislativos españoles y peruanos, así como de publicaciones periódicas provenientes de México, Argentina y Costa Rica.

Legislación Española

El Real Decreto 1930/1998, del 11 de Septiembre, desarrolla el régimen sancionador tributario e introduce las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, del 25 de Abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Con la aprobación de dicho Decreto, se da un importante paso en la lucha contra el fraude fiscal, por cuanto que se instrumenta un procedimiento para la imposición de sanciones en el ámbito tributario, en el que, con el máximo respeto a los derechos y garantías del contribuyente, se tiene en cuenta, la necesaria eficacia y agilidad de la administración tributaria en el ejercicio de su labor sancionadora, la cual constituye un factor de gran importancia por cuanto restablece la legalidad vigente e incentiva el cumplimiento voluntario (Real Decreto 1930, 1998).

Si nos remitimos, a la norma contenida en dicho decreto, notamos un aspecto muy importante, como lo es que ciertamente el legislador incentiva al receptor de la norma, al cumplimiento voluntario, de su obligación tributaria, previo a la aplicación de cualquier mecanismo sancionatorio. Así, el artículo 4 referente a los efectos de la regularización voluntaria en el orden sancionador, transcribe:

“A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 61 de la Ley General Tributaria, no se impondrán sanciones por infracciones tributarias al que regularice su situación tributaria antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización” (Real Decreto, 1998).

A través de la citada norma, se observa como la Administración Tributaria Española, premia al contribuyente que voluntariamente pague sus obligaciones al Fis-

co, previo a la posible actuación sancionadora de la Administración. Se le brinda, una última oportunidad al contribuyente, que no se haya regularizado, para que tome consciencia de su incumplimiento, y cordialmente concilie sus obligaciones con el Fisco Nacional, siempre y cuando recurra y aquí la norma es lo suficientemente explícita: “antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones tendentes a la determinación de las deudas tributarias”. Dicho termino es crucial, para la actuación del contribuyente, razón por la cual debe cumplir de inmediato al pago de sus obligaciones; ya que en caso de no hacer uso de esta oportunidad conferida por la Administración, y si el sujeto pasivo, el retenedor u obligado ingresará su pago a cuenta del Fisco, con posterioridad a la recepción de dicha notificación, los mencionados ingresos tendrán el carácter de cuenta a liquidación, lo que no impedirá la aplicación de las correspondientes sanciones sobre la diferencia entre la deuda tributaria resultante de la liquidación y las cantidades ingresadas con anterioridad a la notificación aludida (Art. 4 del Real Decreto 1930).

En síntesis, la Administración concede una última proroga al infractor para que olvidando su transgresión, cumpla voluntariamente con el pago de su obligación, antes de que inicie el procedimiento de determinación de las deudas tributarias. De allí que el termino antes de la notificación debe ser respetado por el contribuyente si desea regularizar su situación frente a la Administración.

Asimismo, dentro de los criterios de graduación de las sanciones pecuniarias por infracción tributaria, previstos en el artículo 15 literal b, se menciona los relativos al fraude, señalando a su vez los medios posibles para la ejecución del mismo, contemplado por el Real Decreto, de modo que se advierte que:

La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta. A estos efectos se considerarán medios fraudulentos el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

Cuando ocurra esta circunstancia, la cuantía de la sanción mínima prevista a tal efecto se incrementará, al menos, en un importe equivalente al 2 por 100 de la sanción máxima prevista para cada dato omitido, falseado o incompleto” (Real Decreto 1930, 1998).

El citado artículo es apenas un inicio, dentro de la tipificación del ilícito de fraude fiscal y sus correspondientes sanciones, ya que se concentra en el hecho de falsear datos con respecto a facturas o documentos similares. En este sentido se deduce que la norma de mayor importancia en lo que respecta a la defraudación, se encuentra dentro del Capítulo III titulado de la “Imposición de Sanciones Pecuniarias por Infracciones Tributarias Graves”, específicamente en el artículo 19, el cual está

concebido de forma parecida, al artículo 94 de nuestra legislación tributaria, donde se señalan un conjunto de presunciones legales, que advierten la existencia del hecho de la defraudación fiscal. Se reproduce la citada norma:

1. “Se apreciará la existencia del criterio de graduación previsto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 16 del presente Real Decreto cuando se utilicen medios fraudulentos...”

“ ... A estos efectos, se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados.

1. Se considerará que existen anomalías sustanciales en la contabilidad en los siguientes supuestos:

- a. Incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros de registros establecidos por disposiciones fiscales.
- b. Llevanza de contabilidades diversas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- c. Llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por normas fiscales, mediante la inexactitud u omisión de asientos o registros o mediante la utilización de cuentas con significado distinto del que les corresponda. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la cuantía en más o menos de los cargos, abonos o anotaciones omitidos, inexactos o registrados en cuentas con significado distinto del que les corresponda represente, al menos, el 15 por 100 de la cuantía total de cargos o abonos efectuados en el libro o registro correspondiente durante el periodo impositivo en el que se cometa la infracción...” (Real Decreto 1930, 1998).

“A efectos de determinar el porcentaje de incremento de la sanción, cuando concurra la circunstancia prevista en el párrafo a), dicho porcentaje se incrementará entre 25 y 35 puntos; cuando concurra la circunstancia prevista en el párrafo b), entre 35 y 45 puntos, y cuando concurra la circunstancia prevista en el párrafo c) entre 20 y 25 puntos.

2. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han empleado facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados cuando los mismos reflejen operaciones inexistentes, en todo o en parte, y hayan sido los instrumentos para la comisión de la infracción grave...”

“Cuando concorra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 25 y 40 puntos”

3. A efectos de lo previsto en el apartado 1, se considerará que se han utilizado personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de los rendimientos o incrementos de su patrimonio o la realización de las operaciones con transcendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

Cuando ocurra esta circunstancia, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 35 y 50 puntos (Real Decreto 1930, 1998).

Del anterior estudio, se aprecia que el citado Decreto, es lo suficientemente específico y claro, y señala de manera transparente las infracciones tributarias, que son objeto de regulación, para la legislación española, además se resalta el hecho que las penas tributarias establecidas en dicho instrumento legal, son de carácter pecuniarias, y no lesionan la libertad del infractor; de modo que no prevé penas privativas de libertad, como si lo contemplan otras legislaciones.

Legislación Peruana

La Ley Penal Tributaria, Decreto Legislativo No. 813, de la República Peruana, se caracteriza por presentar detalladamente en su texto normativo, un análisis sucinto de los ilícitos tributarios, que son objeto de regulación en dicho país, haciendo especial énfasis en la defraudación tributaria o fraude fiscal.

Lo peculiar, de la mencionada ley, es la forma tan precisa como redacta el legislador cada una de sus normas, lo que no da lugar a dudas en la correcta aplicación de la ley, de acuerdo al sentido que envuelve el contenido de dichos preceptos legales, y la consecuente ejecución de sanciones, de acuerdo al tipo de presupuesto que se tipifique.

En resumen, trae un conglomerado de normas de redacción clara y estricta, que no da lugar a posibles confusiones o lagunas, que desvíen el sentido de la norma, todo debido a la rigurosidad que caracteriza a dichas normas.

Referido a lo que trata esta ley, con respecto a la defraudación tributaria, se presenta en su artículo 1, una definición clara del ilícito, con los caracteres que distinguen la tipificación del mismo dentro de la normativa legal, y se incorporó a su vez la pena corporal que se aplicará al infractor del ilícito. En tal sentido, el texto de dicha norma, reza:

“El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años”.

Dicho artículo, expresa una concepción fielmente penalista del fraude tributario, donde inclusive se le asigna una pena privativa de libertad, al infractor, en lugar de imponer penas pecuniarias, como lo hace la gran mayoría de las legislaciones. Se piensa que para el legislador peruano, la naturaleza de la defraudación esta circunscrita al campo penal, de allí que le atribuye su cualidad, al imponerle de manera mediata su sanción corporal. Inclusive, si se compara con la figura delictual de la estafa, presente en nuestro ordenamiento jurídico penal, se nota que guarda una estrecha similitud con esta figura, aún cuando al tipo genérico de la estafa en Venezuela, le asigna el legislador la pena de cinco años de prisión, como límite máximo aplicable al delito, en tanto en la penalización de esta norma se señala como limite mínimo de la pena: cinco años, pudiendo llegar a un limite máximo de ocho años, de lo que se deduce que la pena contemplada en el fraude tributario de la legislación peruana, es lo suficientemente severa, y rigurosa, y va más allá que la pena prevista en nuestra legislación patria. Se condena implacablemente la acción cometida por el defraudador en perjuicio del Fisco.

Se deriva del artículo 2 del presente Decreto Legislativo, las modalidades que a juicio del legislador presenta la defraudación fiscal, y que serán reprimidas con la pena del artículo anterior. Estas son:

- a. Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas, o consignar pasivos total o parcialmente falsos, para anular o reducir el tributo a pagar.
- b. No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijan las leyes y reglamentos pertinentes.

Las anteriores modalidades reguladas por el artículo 2, serían desde el punto de vista de nuestra legislación, no propiamente modalidades de la defraudación fiscal, sino más bien presunciones legales, propuestas por la experiencia del legislador en el propio texto normativo, sin embargo, la titularidad que se les dio en la legislación que nos ocupa, es de simples modalidades, que deben estar sometidas a conocimiento del propio infractor de la ley.

Se agrega que, si el infractor que comete las conductas descritas en el artículo 1 y 2, ya descritos, “deja de pagar los tributos a su cargo durante un ejercicio gravable, tratándose de tributos de liquidación anual, o durante un periodo de doce (12)

meses, tratándose de tributos de liquidación mensual, por un monto que no exceda de cinco (5) unidades Impositivas Tributarias vigentes al inicio del ejercicio o del ultimo mes del período, según sea el caso, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años.

Tratándose de tributos cuya liquidación no sea anual ni mensual, también serán de aplicación lo dispuesto en el presente artículo” (Art.3 de la Ley Penal Tributaria). Dicha pena es para el caso de agravaciones menores, sin embargo, se continúa conservando la naturaleza corporal de la pena.

Esta ley establece sanciones corporales aún más severas, cuando la defraudación tributaria se haya producido en virtud de la simulación del infractor, acerca de estados, cualidades que no ostenten y que le generan beneficios a su favor; y la simulación del estado de quiebra o de su insolvencia patrimonial. Si efectivamente el defraudador, comete dichas simulaciones será reprimido con pena privativa de libertad no menor de ocho ni mayor de doce años, cuando como se lee en la norma:

- a. Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor; crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios o incentivos tributarios, simulando la existencia de hechos que permitan gozar de los mismos.
- b. Se simule o provoque estados de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos una vez iniciado el procedimiento de verificación y/o fiscalización (Art.4 de la Ley Penal Tributaria).

Es de acotar, que en todos los citados presupuestos, se induce el elemento volitivo del infractor, como una característica esencial para que se tipifique el ilícito, y se le asigne responsabilidad penal a la infracción. Lo que coincide con las otras legislaciones estudiadas.

En el contenido del artículo 5 de la Ley Penal Tributaria, se aprecia como se impone también sanciones corporales, a algunos supuestos que por su carácter, guardan relación con las normas que describen los deberes formales, a ser seguidos por el contribuyente, dentro de nuestra legislación fiscal. Tal artículo reza:

“Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos ni mayor de cinco años, el que estando obligado por las normas tributarias a llevar libros y registros contables:

- a. Incumpla totalmente dicha obligación.
- b. No hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.

- c. Realice anotaciones de cuenta, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.
- d. Destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros.

Además, señala el artículo 6 de la citada ley: la pena de inhabilitación económica o comercial, para ejercer el comercio por sí o por cuenta de tercero, que concurre con las anteriores penas corporales, la cual no deberá ser menor de seis meses ni mayor de siete años. o los documentos relacionados con la tributación.

Sin embargo, aún señalado esta premisa, se dedica un título especial, numerado como IV, para las consecuencias accesorias que le son aplicadas a los entes jurídicos que incurrir en responsabilidad tributaria. De modo, que nada exime a estas personas “de existencia ideal”, él querer incumplir alegremente sus obligaciones. A tal efecto el artículo 17 expresa enfáticamente:

“Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente, según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas:

- a. Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años.
- b. Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas.
- c. Disolución de la persona jurídica.

Lógicamente, estas consecuencias accesorias, resultaron necesarias añadirlas, en virtud del posible concurso de personas jurídicas en la ejecución del ilícito de defraudación fiscal; adjudicando de antemano, sanciones claras que no dejaran impunes dichas actuaciones. La naturaleza de estas responde al hecho de que esta inmersa en ella, la responsabilidad de un giro comercial.

No cabe duda, que esta Ley Penal Tributaria que regula las sanciones que le son aplicadas a los infractores – peruanos , es lo suficientemente estricta y represiva, puesto que fija sin temores penas corporales o privativas de libertad, que resultan elevadas, si se compara con los límites establecidos por otras legislaciones.

Legislación Costarricense

El artículo 2 de la Ley de Justicia Tributaria de la República de Costa Rica, contiene nuevas multas y penas para los evasores de impuestos. De forma, que quie-

nes no mantengan los registros contables en el lugar adecuado, no presenten las declaraciones o no entreguen los tributos recolectados al fisco, enfrentarán multas que oscilan entre los c 65.000 y c 390.000 (Ley de Justicia Tributaria en Leitón, 1998).

De hecho, pueden ser enviados a prisión de seis meses hasta 10 años quienes, entre otros:

- Oculten o destruyan información contable durante investigaciones de Tributación.
- Los servidores públicos que colaboren o faciliten el incumplimiento formal o material del contribuyente o quienes alteren o transfieran, sin autorización, los programas de computo utilizado para administrar información tributaria (Leitón, 1998).

Dentro del procedimiento administrativo empleado por el Fisco, para la aplicación de sanciones, lo que establece el Código de Procedimientos Tributarios de la República Costarricense, en forma reducida, son los siguientes pasos:

- Los funcionarios de la administración tributaria realizan una propuesta.
- Se da una audiencia de 10 días hábiles para el eventual infractor.
- La administración emite una resolución dentro de los 15 días hábiles siguientes.
- La resolución puede ser revocada y apelada ante el Tribunal Fiscal administrativo dentro de los 5 días hábiles siguientes.
- El Tribunal Fiscal deberá resolver en el plazo de un año.

Del anterior procedimiento, pautado por el legislador para la ejecución de las actuaciones por parte del Fisco, se deduce que los lapsos que se confieren para la tramitación de las sanciones, son lo suficientemente expeditos y cortos, todo lo contrario, al tiempo que se le da al Tribunal Fiscal para que resuelva la aplicabilidad y posible ejecución de la sanción. Al respecto, se piensa que es muy amplio el tiempo que se le da al Tribunal Fiscal, para la toma de una decisión, por lo que se debería reducir a la mitad del tiempo, lo contemplado por dicha norma; para que corresponda con la agilidad de los lapsos de tramitación de las sanciones, con el tiempo de resolución de las mismas, y no se produzcan demoras que a la larga podrían hacer ilusorias la aplicación de las mencionadas sanciones tributarias.

En síntesis, las nuevas reglas que contiene la Ley de Justicia Tributaria, en cuanto a multas y penas, se condensan de la siguiente forma:

- No mantener registros contables en el domicilio fiscal, acarrea una sanción de un salario base (cerca de c 65.000)
- No permitir la inspección de locales, acarrea la sanción de un salario base.
- Omitir la inscripción de bienes, acarrea la sanción de tres salarios base (cerca de c 195.000)
- No presentar declaraciones a tiempo, acarrea la sanción de seis salarios base (cerca de c 390.000)
- Inducir en error a la administración tributaria, ocultando o deformando información si se obtiene un beneficio patrimonial, acarrea la pena de prisión de uno a tres años, si lo defraudado no excede de 50 salarios base o a 3 a 5 años si lo supera.
- Negar, ocultar, brindar de manera incompleta o falsa información tributaria, relativa a terceros, acarrea la pena de prisión de 1 a 3 años (Ministerio de Hacienda en Leitón, 1998).

Legislación Argentina

La Ley Penal Tributaria Argentina, aprobada el 19 de diciembre de 1996, eleva las penas por delitos fiscales, señalando como presupuestos principales para la aplicación de sanciones, que al superar los tres años de condena, desaparece la posibilidad de la excarcelación, e intenta sancionar a los profesionales que falseen balances.

Durante la sesión de aprobación de la ley, uno de los oradores, Juan Aguirre Lanari, enfatizó que “aumentar las penas no necesariamente traerá aparejada una mayor recaudación impositiva”. A su vez, criticó las penas privativas de libertad que instituye la ley, por cuanto a su juicio contravienen la filosofía liberal de las instituciones argentinas (Clarín, 1996).

Otro orador de la ley, Augusto Alasino, indicó que esta ley esta dirigida contra los “grandes evasores” y que irán a prisión “cuando utilicen testaferros, hombres de paja para ocultar un delito y se demuestre” (Clarín, 1996).

Esta ley se caracteriza por la drástica elevación de las sanciones penales con respecto a la derogada ley 23.771 de 1990, ya que muchos de los delitos tiene una pena superior a los tres años y medio, lo que veda la posibilidad de su excarcelación automática. Son agravantes la recurrencia en la misma maniobra, la participación

de una o más personas confabuladas con el autor, la concurrencia de algún funcionario público y la intervención de profesionales que a sabiendas dictaminen o dieren fe de balances falsos. Aún cuando el articulado no los nombra, esta dirigido contra contadores públicos que se presten a tales manejos. En este caso, al profesional interviniente se le aplicará una inhabilitación para ejercer su profesión del doble del tiempo de la condena.

Dicha ley se diferencia de la anterior derogada, por la simplicidad de su texto, puesto que cubre los delitos y fraudes en el orden impositivo y provisional, definiendo los delitos fiscales de una manera más precisa y acotada. Además del hecho que esta ley suprime la figura contenida en la anterior ley, denominada “delito de peligro”, es decir la intención de estafar el Fisco, aún antes de haberse concretado, quedó eliminada debido a que su aplicación resultaba del toda confusa, y lo que es mejor aún se aprobó en su lugar una cláusula según la cual el organismo no formulará denuncia penal si de las circunstancias surgiere que el hecho todavía no ha sido cometido, pero igualmente tendrá la obligación de ejecutar la deuda tributaria o provisional para conseguir su recupero (Clarín, 1996).

La intención de la ley es castigar no solo los delitos directos, sino también la utilización indebida de beneficios fiscales tales como exenciones y desgravaciones, en virtud de que se están desviando dineros públicos, en forma de subsidios para un fin específico como puede ser la creación de empleo, para provecho propio.

Por ultimo, se prevén sanciones frente a las “personas de existencia ideal”, de manera que castiga a los directores, síndicos u otras autoridades, así como también cubre la gama más amplia de entidades, tales como: empresas, sociedades anónimas o SRL, fundaciones, clubes y asociaciones. Dicha sanción no estaba contenida en la ley derogada, quedando sin incriminar el fraude fiscal, cuando lo cometía una entidad en lugar de una persona física concreta. Se castiga la conducta de quienes intencionadamente tratasen de modificar o destruir registros y soportes documentales o informáticos del Fisco nacional relativos a las obligaciones tributarias y de la seguridad social sobre la real situación fiscal de un obligado (Clarín, 1996).

Legislación Mexicana

En la iniciativa de ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, enviadas por el Presidente de la República de México, al Congreso de la Unión, se propone la creación de la figura de la defraudación fiscal “calificada” a quienes incumplan con dolo el pago de impuestos. Así mismo, señala Valenzuela, el coordinador de la Unidad técnica de la SHCP, que esa dependencia adoptará una política de fiscalización mucho más estricta, en donde se eliminará el pago de fianza cuando se descubra defraudación fiscal “calificada”. Entre las miscelánea fiscal de 1997 se

considera profundizar la fiscalización y ampliar la base tributaria, así como atacar a la economía informal (El Universal, 1997).

Valenzuela subrayó que los defraudadores que actúen con dolo y ventaja sobre el gobierno, sobre todo en montos importantes, irán sin excepción a la cárcel (El Universal, 1997). Además, advierte Ortíz, el Secretario de Hacienda Mexicana, en la miscelánea fiscal presentada que comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. El documento presentado establece que la evasión fiscal se sancionará con las penas siguientes:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de 500,000 pesos.
 - II. Con prisión de dos años a cinco años, cuando el monto de lo defraudado exceda de 500,000 pesos, pero no de 750,000 pesos.
 - III. Con prisión de tres años a nueve años, cuando el monto de lo defraudado sea mayor de 750,000 pesos.
- Sin embargo, para quienes incurran en el delito de defraudación fiscal calificada las penas anteriores aumentarán en una mitad.

De esta forma las penas máximas podrían llegar a 13 años y medio (El Universal, 1997).

La miscelánea busca establecer la obligación de reportar toda inversión en los países que se consideran de baja imposición fiscal (paraísos fiscales) y tipificar como delito, con una penalidad de tres meses a tres años de prisión, el incumplimiento de esta obligación. Además establecer que las comisiones y demás pagos por mediaciones a residentes en esos países están sujetos a unas tasas de retención del 30%.

Adicionalmente, por primera vez la miscelánea fiscal considera como figura delictiva la defraudación que tenga por objeto el omitir total o parcialmente el pago provisional de alguna contribución, porque se trata de “de una verdadera laguna legal en la que concurren todos los elementos de lo que hoy se conoce como delito”.

Para reforzar el Estado de derecho, propone la creación de un delito especial agravado, aplicable a los servidores públicos que amenacen de cualquier forma a los contribuyentes con presentar denuncias por la posible comisión de delitos fiscales.

4. Conclusiones

La revisión de los textos legislativos y bibliográficos, permite concebir razonamientos lógicos suficientes, capaces de generar interpretaciones personales, de todo aquel que tenga la oportunidad de detener su estudio en torno al tema de los ilícitos tributarios, dentro del cual subsiste la figura de la defraudación fiscal o fraude fiscal, el cual se tipifica como el ilícito de mayor gravedad dentro del Código Orgánico Tributario, y el que genera mayor número de polémicas encontradas por los autores.

La idea principal analizada dentro del estudio de la defraudación, radica en el hecho de considerar como un elemento “sine qua non” constitutivo de la tipificación del delito, al elemento “volitivo”, que yace en la conducta del defraudador, de modo que su actuación vaya dirigida a desviar el sentido de la norma, mediante engaños, maniobras, actos simulados, que envuelva la labor fiscalizadora de la Administración Tributaria. Es el ardid y la astucia del defraudador, ejecutados con la finalidad de eximirse del pago de la obligación tributaria total o parcialmente, causando un daño patrimonial al Fisco, y le agregaría a la comunidad en general; puesto que al relajar la norma, pretende obtener un provecho injusto a expensas de la buena fe del Fisco y del resto de Contribuyentes, que efectivamente cumplen con su obligación.

Por ello, la teoría de la intención consciente y guiada del defraudador, se mantiene a los efectos de referirse al fraude fiscal. El dolo es fundamental para la conformación de dicho ilícito tributario, por ser la pieza de medida, que junto a la imputabilidad del sujeto y la antijuricidad de la actuación, generan la defraudación fiscal, en detrimento de los intereses patrimoniales del Fisco y del colectivo en general.

Las presunciones que estatuyó el legislador para la consecución del fraude fiscal, han resultado todo un acierto, a la luz de la aplicación de la norma tributaria, y de las infracciones que se derivan de la misma. La existencia de este conjunto de presunciones legales, previstas en el artículo 94 de nuestro texto tributario, han apuntalado hacia la labor preventiva, que debe asumir todos los ordenamientos jurídicos, y no hacia la labor represiva, que tanto daño hace a los pueblos, carentes de garantías constitucionales.

Es a través de la aprobación legislativa de estas presunciones, cuando se brinda un mínimo de seguridad jurídica a los receptores de la norma tributaria, para que sirva de experiencia a ser observada y evitada en su ejecución, por aquel que deseará distraer el sentido de la norma, ya que al estudiar su alcance y sanción, podría desistir de tal actuación.

Finalmente, es de expresar en torno a las sanciones corporales contempladas en materia de defraudación fiscal, en cualesquiera texto normativo, no son a mi parecer del todo idóneas, como mecanismo a seguir para el castigo de la infracción tributaria, ya que para ello existen penas pecuniarias que incidan sobre el patrimonio del infractor, o bien acompañadas esas sanciones pecuniarias, de consecuencias accesorias como inhabilitación económica, cierre del establecimiento comercial, etc; que de su aplicación también ayudaría a resarcir el daño patrimonial causado al Fisco. Las penas privativas de libertad, son por naturalezas “represivas y no preventivas”, conculcan la libertad individual de los sujetos, y lo que en su esencia originan es un mayor daño social, psíquico y moral para el infractor, no resarciendo con su propio patrimonio el daño económico que se produce con su actuación. Soy partidaria que el fin de las sanciones tributarias debe ser guiado más a castigar económicamente al infractor, que en su propia libertad individual; pues el fin por antonomasia de las normas tributarias, es la obtención de recursos económicos y dinerarios. Sin embargo, si la actitud engañosa se excede transgrediendo normas de carácter penal, cometido tales hechos se le aplicará al caso las penas prescritas por el Código Penal, por la violación de dichos presupuestos, ya que no podrían quedar esos actos sin incriminación.

La privación de libertad, debe ser asumida como una medida excepcional, para el reparo de infracciones tributarias, debe ser entendida como el último recurso que haga valer la transgresión de la ley tributaria, antes de su aplicación debe ser estudiada detenidamente los presupuestos de ley que envuelven la infracción, verbi-gracia fraude por expendio de alcoholes, para que sea entendida en su justo motivo. En todos los demás casos las sanciones pecuniarias, son la mejor vía para castigar al infractor de la norma, y mantener vigente los principios de seguridad jurídica, y atender al respeto de las garantías constitucionales dentro de la vida de los pueblos.

Referencias Bibliográficas

Libros

- ARTEAGA, Alberto. (1981). *La Estafa y Otros Fraudes en la Legislación Penal Venezolana*. Segunda edición. Caracas, Venezuela. Universidad Central de Venezuela.
- PEREZ ARRIZ, Javier. (1996). *El Fraude de Ley en el Derecho Tributario*. Valencia, España. Ediciones Tirant Lo Blanch.

Publicaciones Periódicas

- BELISARIO, DELGADO y RACHADELL. (1995). “Elusión, Evasión y Defraudación Fiscal”. *Revista de Derecho Tributario*. Número 69.

CRUZ, Osiel y ROSAS, Ana María. "Crear Delito de Defraudación Calificada, Propone Hacienda". El Universal. El Gran Diario de México. 3 pág. (<http://www.ciudad futura.com. buscador>), (10 de septiembre de 1998).

HERNÁNDEZ F., Ridelis Ch. (1998). "La Cultura Tributaria Frente a La Cultura Empresarial: Propuesta Para Una Conciliación Fiscal". Revista de Ciencias Económicas (RCS). Volumen IV. Número 1. Abril 1988.

LEITON, Patricia. "Tributación con Nuevas Armas". La Nación - El País. Publicación Electrónica de la República de Costa Rica. 3 pág. (<http://www.ciudad futura.com. buscador>), (10 de septiembre de 1998).

S/A. "Habrá Cárcel para los Evasores Fiscales" Clarín Digital. Noticias de Argentina. Publicación Electrónica de la República de Argentina. 4 pág.

(<http://www.ciudad futura.com. buscador>), (12 de septiembre de 1998).

Leyes

REPÚBLICA DE PERÚ. LEY PENAL TRIBUTARIA (1996), Decreto legislativo No. 813. 11 pág (<http://www.ciudad futura.com. buscador>), (13 de septiembre de 1998).

REPÚBLICA DE ESPAÑA (1998), Real Decreto 1930/1998 del 11 de Septiembre. 23 pág. (<http://www.ciudad futura.com. buscador>) (10 de septiembre de 1998).

REPÚBLICA DE VENEZUELA (1994), Congreso de la República. Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 4727, Extraordinario del 25 de mayo. Impreso en 1996 por Legislación Económica.

REPÚBLICA DE VENEZUELA (1961), Congreso de la República. Constitución Nacional. Gaceta Oficial No. 662, Extraordinario del 23 de enero.

REPÚBLICA DE VENEZUELA (1959), Congreso de la República. Reglamento General de Alimentos. Gaceta Oficial No. 25.864 del 16 de enero.

Jurisprudencia

PIERRE TAPIA, Oscar (1996), Jurisprudencia de los Tribunales de Última Instancia. Año VII. Mes Enero. No. 1. Pág. 59 y 60. Sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda del 16-01-96. Magistrado Dr. Balestrini. Expediente No. 679.