

Introducción

La inquietud de los juristas en torno a la diferenciación de infracciones y delitos se relaciona con el problema de la solución de los “vacíos” o falta de regulación específica en materia de infracciones tributarias y la posibilidad de recurrir a los principios e institutos propios del Derecho Penal para superar dichas carencias.

El objetivo del presente trabajo será analizar la cuestión desde el Derecho Positivo uruguayo y con una perspectiva actual de la problemática.

Ello implica reconocer y valorar en su adecuada medida los análisis de los distinguidos juristas que han estudiado la temática, sin pretender sumar una nueva postura dogmática a las ya existentes, sino intentando examinar las soluciones reales y posibles de nuestro ordenamiento jurídico, sin perjuicio de las valoraciones que el mismo merezca.

El estudio del tema encuentra principal justificación por cuanto es nuestro propio Código Tributario quien establece una nítida diferencia entre infracciones y delitos tributarios, estableciendo un régimen jurídico distinto para cada una de las categorías, situación que se impone al jurista como dato previo (y nada menor) de análisis.

En consecuencia, no es indiferente precisar cómo resolver los eventuales “vacíos” que pueda presentar la regulación jurídica de las infracciones tributarias, cuestión de considerable relevancia para los aplicadores del derecho, comenzando por la Administración Tributaria misma.

Procedencia y relevancia de la distinción

La cuestión de la distinción entre las infracciones y los delitos tributarios ha ocupado a la doctrina especializada desde hace largo tiempo.

El motivo de tal preocupación, como se adelantara, reside en que se ha atribuido a la referida distinción (o a su falta) el papel de constituirse en la clave que descifra el régimen jurídico aplicable a las infracciones tributarias, en particular en lo que hace a la posible aplicación de los principios e instituciones propios del Derecho Penal.

Se han tejido así distintas posiciones que han rozado otros núcleos problemáticos de la disciplina tributaria (por ejemplo, el alcance de la autonomía del Derecho Tributario) y que evidencian que la preocupación de los autores no es anodina, sino imbuida la más de las veces en una inquietud de proteger o garantizar los derechos individuales de los eventuales infractores frente al actuar de la Administración.

Se han desarrollado así diversas construcciones dogmáticas, en especial en el ámbito hispanoamericano, que, más que delimitar las figuras de las infracciones y delitos tributarios han intentado asimilarlos “ontológicamente” o “sustancialmente”, propugnando así la aplicación de los principios e institutos penales a las infracciones tributarias.

En torno a este problema y como manifestación del mismo, se suscitaron diferencias respecto de la denominación que este sector de la disciplina debía recibir: ¿Derecho Penal Tributario, Derecho Tributario Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Administrativo Sancionador...? En torno a estas etiquetas jurídicas se agruparon los llamados defensores de las designadas tendencias “penalistas”, “tributaristas”, “autonomistas”, “administrativistas” o “dualistas”.

Sin perjuicio de la riqueza de la discusión y de los destacados juristas que se han embarcado en ella, los términos en los que se ha desenvuelto más que iluminar han terminado oscureciendo los verdaderos problemas que subyacen y que justifican su tratamiento, esto es, el régimen jurídico que en definitiva regula las infracciones tributarias.

Mencionaremos a continuación brevemente los postulados básicos de cada una de estas tendencias, adelantando desde ya que a pesar de la aparente diferencia en sus premisas, sus conclusiones o consecuencias distan de ser tan divergentes como podría suponerse previamente.

La tendencia administrativista. La acusación de “formalismo” (calificación legal vs. conceptualización lógico jurídica)

El elemento común de los autores a los que se atribuye ser seguidores de esta “tendencia” es la de ubicar a las infracciones tributarias dentro del Derecho Administrativo, como manifestación del poder sancionador del Estado. Se trataría de una especie de “derecho represivo no penal”.

El principal autor al que se endilga haber seguido esta postura es GOLDSCHMIDT (quien escribió su obra en 1902). Según síntesis de SHÖNKE, citada por GIULIANI, las “ideas fundamentales” de su doctrina son las siguientes: “1) *conducta antiadministrativa es “la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal”; 2) la pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden; 3) rigen a su respecto principios especiales para la culpabilidad; 4) deben admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable*

de la disposición administrativa infringida; 5) se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros”.¹

Siempre según GIULIANI, el referido autor distinguió dos tipos de ilicitud: “aquello contrario al orden jurídico y la violación a las normas protectoras del bien común o estatal. En este caso habría una **desobediencia a las órdenes de la administración**, consistiendo el elemento material del delito en el quebrantamiento de un fin administrativo (bien común), y no en una subversión del orden jurídico o un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales: además, en tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo **sólo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos**, de modo que aquélla, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración”.² (El destacado no está en el original).

En la doctrina nacional se ha acusado a esta postura de “formalista”. En efecto, la Prof. Addy MAZZ ha criticado la postura de quienes niegan en nuestro medio que las infracciones administrativas tengan carácter penal, basados en la disposición del numeral 4º del art. 91 del Código Penal. Señala: “En la posición reseñada, el ordenamiento jurídico, a lo que es lógicamente una pena, le quita esa “conceptuación” en el marco legal, y le confiere una calificación diversa, por ejemplo, la de sanción administrativa o civil. Apoyada en este cambio de la naturaleza de la sanción, se modifica también dentro del ordenamiento positivo, la naturaleza de la infracción, que deja de ser “penal”, porque no se sanciona con una pena, sino con lo que se denomina una sanción civil o administrativa. ... posición positivista y, diríamos nosotros, formalista...”³

Por su parte, SÁINZ DE BUJANDA (quien adhiere y lidera la tendencia penalista), comentando similar disposición del derecho italiano, afirma: “... el divorcio entre las calificaciones legales y las conceptuaciones lógico-jurídicas deberá conducirlo a una indagación de las motivaciones profundas que han provocado ese distanciamiento, con el fin de que las consecuencias o efectos que de él deriven no se extiendan, en la práctica, más allá de los estrictos

¹ GIULIANI FONROUGE, Carlos Ma. Obra actualizada por Susana NAVARRINE y Rubén ASOREY. Derecho Financiero, Tomo II, 9ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2005.

² GIULIANI, ob. cit.

³ MAZZ, Addy. Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, Volumen II, 3ª edición, FCU, Montevideo, enero 2007.

*límites en los que, sin duda, han querido confinarse por las propias normas – verosímilmente excepcionales- que lo han provocado”.*⁴

Subyace a las críticas formuladas una cierta desconfianza hacia los términos utilizados en su momento por los autores que defendieron entonces esta postura: “*desobediencia*”, “*órdenes de la Administración*”, “*eliminar las trabas a la realización del bien público*”. Es posible vislumbrar que sus críticos temían un desborde en el actuar del Estado y frente a este temor (justificado por las circunstancias históricas y políticas en las que se produjo la polémica) propugnaron por dotar al administrado de las mayores garantías posibles, garantías que se encontraban consagradas en su mayor amplitud en el Derecho Penal.

Tendencias autonomistas. El Derecho Penal Tributario como disciplina independiente.

Giuliani ubica entre los autores que sostienen esta posición a Dematteis, Godoy, Perulles, Amorós Rica, Pérez de Ayala y Gomes de Sousa.

Estos autores afirman “*la autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias que así son calificadas las normas jurídicas generales, también las normas como el deber jurídico, el acto antijurídico y la sanción respectiva deben también ser calificados como tributarios; admitiendo los principios del Derecho Penal cuando las leyes expresamente se refieren a ellos*”.⁵

El matiz diferencial con las tendencias penalistas, es que estos autores admiten la aplicación de las normas penales en caso de remisión de las normas tributarias, aunque Giuliani no especifica qué solución aportan en caso de vacío sin remisión expresa.

Tendencias dualistas. Contravenciones y delitos tributarios

Esta posición se sitúa a medio camino entre la administrativista y la penalista. Admiten dos categorías de ilícitos tributarios: a) los delitos tributarios, que se sancionan penalmente y se ubican en el Derecho Penal, puesto que se considera que atacan el ordenamiento jurídico; b) las infracciones administrativas castigadas con sanciones pecuniarias, pertenecientes al Derecho Administrativo, que suponen una trasgresión que “*afecta a la Administración Pública en el ejercicio de su actividad financiera*”.⁶

⁴ Sáinz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, Tomo V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.

⁵ Giuliani, ob. cit.

⁶ Giuliani, ob. cit.

Giuliani atribuye a Jarach formar parte de esta concepción dualista. Fundamenta tal categorización en una cita del autor en la que señala: *“la idea penal no está limitada al campo exclusivo del llamado Derecho Penal, sino que se la encuentra en todo el Derecho y también en la rama que se considera en general como la más lejana del Derecho Penal, o sea el Derecho Civil, de modo que al Derecho Penal común no le corresponde la paternidad de todo lo penal, sino que contrariamente, “es el hijo emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho”.*⁷

Ahora bien, Jarach expresamente ha indicado que *“En esencia, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario”*, afirmando luego que *“No comparto la doctrina que asimila el derecho tributario penal al derecho penal administrativo”*⁸, por lo que la asimilación que realiza Giuliani en el sentido de incluirlo en el grupo de los autores de concepción dualista podría no ser del todo exacta.

Villegas, por su parte, distingue dos clases de ilícitos tributarios: los delitos y las contravenciones. Entiende que *“... no hay diferencias sólo cuantitativas, sino cualitativas o esenciales entre delitos y contravenciones.*

*“El **delito** es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común.*

*“La **contravención** es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege contravencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la Administración pública”.*⁹

Como es posible observar, la solución de los autores dualistas está imbuida de un afán conciliador, aunque importa la virtud de admitir y reconocer la diferencia de regímenes jurídicos de ambos ilícitos, intentando justificarla a través de los bienes jurídicos protegidos.

La tendencia tributarista. La infracción tributaria como ilícito con características propias.

Giuliani Fonrouge, coherente con su posición respecto de la autonomía del Derecho Tributario, sostiene que *“... las sanciones fiscales no pertenecen al*

⁷ Giuliani, ob. cit.

⁸ Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Edición nueva actualizada. Liceo Profesional Cima, Buenos Aires.

⁹ Villegas, Héctor. Derecho Tributario Penal, en Tratado de Tributación, Tomo I, Volumen 2, dirigido por Horacio García Belsunce, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2003.

derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo...; ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, **constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero, y como tal, es independiente**; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica –ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones administrativas en el supuesto de infracciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras”.¹⁰ (El destacado no está en el original).

La identidad ontológica basada en las características de la sanción. El “salto” a la aplicación del Derecho Penal. ¿Un salto de fe?

Fernando Sáinz de Bujanda trazó con su postura una línea que habrían de seguir gran número de tributaristas, tanto en España, como en Latinoamérica (al punto que sus postulados continúan siendo en nuestro país los más aceptados por la doctrina especializada). En su ponencia preparada para presentar en las Jornadas Luso Hispanoamericanas de 1962, y que posteriormente publicara en el Tomo II de su obra Hacienda y Derecho, señalaba:

“... Entendemos que **no existe ninguna separación sustancial** entre lo “injusto criminal” y lo que ha dado en llamarse “lo injusto administrativo”. En rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código penal y las contenidas en otras leyes –cualquiera sea la naturaleza de estas últimas- es de tipo formal. Las infracciones y las sanciones aparecen comprendidas en el Código penal o en leyes administrativas **atendiendo exclusivamente a valoraciones político-sociales**. Existen infracciones que se incorporan al Código penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye, con arreglo a ese tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social, o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras **no es posible señalar una línea divisoria sustancial**.

“Pues bien, con arreglo a estas ideas, estimo que lo que ha dado en llamarse el Derecho tributario sancionador, o Derecho tributario penal, debe denominarse “Derecho penal tributario”. Efectivamente, las infracciones tributarias constituyen, lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, **de naturaleza sustancialmente idéntica de las incorporadas al Código penal y**

¹⁰ Giuliani Fonrouge, ob. cit.

a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones, y las sanciones inherentes a ellas, se contengan en leyes de tipo tributario, no altera la validez de la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza “jurídico-penal”, cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas.”

La consecuencia que el autor extrae de este planteo, plasmadas fundamentalmente en el Tomo V de su obra citada, es que “... los principios inspiradores del Derecho penal común o fundamental... vendrían a vigorizar y a racionalizar los **esquemas excepcionales** creados por el núcleo de normas que, dentro de la legislación tributaria, se ocupan de regular las infracciones y las sanciones”. Señala más adelante que “los principios cardinales del Derecho penal común o fundamental –tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad”... “lejos de oprimir al contribuyente, como en apariencia pudiera creerse o temerse, fortalecen su estatuto jurídico, precisamente en una de las esferas –la de la actividad sancionadora- en la que mayores peligros ofrece un crecimiento desmesurado de la discrecionalidad administrativa o la simple laxitud de las normas. El principio de culpabilidad habrá de ser especialmente acogido – porque es uno de los más descuidados o postergados en la actualidad- en el ámbito tributario”.

Ferreiro Lapatza continúa la tendencia marcada por Sáinz de Bujanda, señalando que “Infracciones y sanciones penales e infracciones y sanciones administrativas son, creemos, con una gran parte de la doctrina, esencialmente, ontológicamente, iguales. El legislador califica la conducta ilícita en ambos casos de igual forma: de tal manera que la hace merecedora de una sanción penal, de una sanción que tiene como finalidad el castigo y la intimidación.

“La diferencia entre sanciones e infracciones y sanciones administrativas es, pues, puramente formal.”¹¹

Como consecuencia, concluye que el poder sancionatorio de la Administración es de carácter “**auxiliar**” (“implica su aplicación exclusiva a las contravenciones menos graves previstas en el ordenamiento”), de carácter “**subordinado**”, esto es que en todo caso se postula la “posibilidad de recurrir la sanción administrativa ante los Tribunales de Justicia”, así como el “carácter **supletorio** del Derecho Penal”, es decir que este último es aplicable a las infracciones y sanciones reguladas por leyes especiales, salvo que exista una norma en tales leyes que disponga lo contrario.

¹¹ Ferreiro Lapatza, José Juan, Curso de Derecho Financiero Español, Volumen II, 22ª edición, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid-Barcelona, 2000.

En igual sentido (y similares términos) se pronunció PÉREZ ROYO, quien en su obra sobre el tema expresó: *“Puede concluirse que las infracciones tributarias son ilícitos **de naturaleza análoga a las penales**. Los preceptos que regulan dichas infracciones son preceptos de carácter punitivo, semejantes a los que regulan las infracciones penales. La única diferencia estructural entre las infracciones tributarias y las figuras penales **se sitúa en el terreno formal, pero no en el sustancial**.*

“La calificación de las infracciones y sanciones tributarias como instituciones sustancialmente penales trae consigo la consecuencia de que en la aplicación de las normas que rigen dichas instituciones deben ser tenido en cuenta los principios propios de la aplicación de las normas penales”.¹²

La doctrina tributarista uruguaya se ha adherido a esta posición prácticamente sin concesiones.

Así, Valdés Costa, ha reivindicado la identidad sustancial de infracciones y delitos tributarios, propiciando la uniformidad de procedimientos, con las garantías inherentes y reclamando asimismo la intervención de jueces independientes e imparciales, puesto que entiende que las infracciones deberían ser impuestas por órganos judiciales.¹³

Esta posición también es señalada en sus Instituciones de Derecho Tributario: *“Ontológicamente los ilícitos tributarios y las sanciones que revisten la calidad de penas tienen todos la misma naturaleza jurídica, por lo tanto, el régimen de aplicación debería ser el mismo, tanto en lo que respecta al órgano competente para aplicar las sanciones como a las garantías del individuo”.¹⁴*

Addy Mazz sigue la misma tendencia, afiliándose también a la identidad sustancial entre infracciones y delitos y propugnando como consecuencia la aplicación de los principios penales a las infracciones tributarias. Señala refiriéndose al Capítulo V del Código Tributario que debe considerarse como *“... una parte del derecho penal. Por tanto, en defecto de previsión expresa, le son aplicables los principios de esta rama, y las disposiciones del capítulo que no se ajusten a la misma, deben considerarse normas excepcionales.”¹⁵*

¹² Pérez Royo, Fernando. “Infracciones y Sanciones Tributarias”, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Ministerio de Hacienda, 1972.

¹³ Valdés Costa, Ramón. Código Tributario Anotado y Comentado. 5ª edición. Actualizada por Nelly Valdés y Sayagués Areco. FCU. Montevideo, 2005.

¹⁴ Valdés Costa, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario, Ed. Depalma.

¹⁵ Mazz, Addy, ob. cit.

Consideraciones

Muchos de los autores citados realizaron sus desarrollos hace varias décadas, en un momento en el cual el temprano desarrollo del Derecho Tributario y las circunstancias históricas y políticas del momento, suscitaban en la dogmática una (en muchos casos justificada) inquietud por la protección de los derechos fundamentales de los administrados, sometidos a un procedimiento tendiente a la aplicación de una sanción administrativa.

No resulta un dato insignificante que Sáinz de Bujanda escribiera su obra en la década del '60, es decir en la España franquista, en la cual el Estado estaba gobernado por un régimen totalitario y en el cual se justificaba el hincapié del autor en la protección de las garantías individuales, que actuaran como un freno a los abusos de la Administración.

Sin embargo, continuar sosteniendo tal visión en la actualidad, al menos en forma absoluta, resulta deformadora de la realidad.

Ello por cuanto el otro polo que contribuye al equilibrio con que debe analizarse el tema hace a la existencia de intereses colectivos que han llevado al legislador a incluir disposiciones represivas en el ámbito de la Administración. Tal decisión, originada en última instancia en una voluntad política, se apruebe o no (desde un punto de vista valorativo), es la que surge de las normas jurídicas y no puede ser desconocida por el estudioso del Derecho.

El jurista no puede permanecer ajeno a esta realidad y al hecho de que el sistema tributario (nos resulte o no simpático) es el sostén del Estado mismo y el que posibilita la realización de fines colectivos significativos.

No puede desconocerse que la actividad financiera del estado (a través de la cual se obtienen recursos para realizar el gasto público) es la que permite atender los cometidos del Estado, tanto aquellos considerados básicos como los fines del actual Estado social de derecho, tendientes a la redistribución de la riqueza y, en definitiva, a promover la dignidad humana de sus habitantes (lo cual supone la erogación de recursos para financiar servicios de educación, salud, vivienda, etc., en particular para los sectores más desfavorecidos). Los ingresos tributarios son medios necesarios para cubrir las exigencias de bienestar y justicia social del desarrollo humano.

Dichos fines además están consagrados en la propia Constitución Nacional y también integran el elenco de derechos humanos fundamentales a cuya protección debe propender el Estado.

Por tanto, la cuestión del ilícito tributario no puede ser analizada parcelando el panorama macro en el cual se encuentra inserto, sino que, por el contrario,

debe tener en cuenta todos los factores que componen el mismo, para aplicar el régimen jurídico en el contexto del delicado equilibrio entre los intereses colectivos que persigue la recaudación y las garantías individuales de los administrados.

Como ha señalado Alejandro Nieto en forma incisiva: *“En materia de infracciones administrativas se ha hablado demasiado de su naturaleza y bastante menos de su régimen jurídico, olvidando que el Derecho es el modesto arte de solucionar los conflictos concretos y no la brillante Ciencia de definir conceptos y de sistematizarlos a la manera de la entomología clásica”*.¹⁶

Por tanto, escapando a la crítica, aunque sin ignorar los desarrollos ya referidos, consideramos indispensable que el análisis jurídico parta del Derecho Positivo y desde allí construya las soluciones más adecuadas.

La Infracción Tributaria. Realidad y Posibilidades

Nuestro Derecho Positivo diferencia las infracciones de los delitos tributarios, regulándolos con normas distintas, difiriendo por consiguiente en forma considerable su régimen jurídico.

Así, según lo dispuesto por el Código Tributario (capítulos V y VI) podríamos distinguir:

- a) Por un lado, algunas irregularidades y las defraudaciones perpetradas en el interior del espacio de la relación jurídico tributaria serán las que configuren las infracciones prevista en el Capítulo Quinto, en tanto formas típicas de incumplimiento de los deberes específicos impuestos por la ley a los particulares, a partir de haber sido convertidos en agentes de autoliquidación de sus impuestos;
- b) Por otro, los engaños, fraudes o ardidés generados como resistencia a la actividad fiscalizadora del Estado, que exceden los deberes administrativos formales de autoliquidación, que quedarían atrapados por el Capítulo Sexto.

En tal sentido, señalan Virgolini y Silvestroni que *“Las conductas infraccionales se vinculan con simples deberes jurídicos incumplidos, impuestos en el marco de la relación jurídica tributaria (la obligación genérica de tributar y el deber específico de autodeterminar el impuesto en el marco de una relación jurídica tributaria (la obligación genérica de tributar y el deber específico de autodeterminar el impuesto a través del cumplimiento de deberes formales y materiales, entre los que sobresale la obligación de declarar verazmente el hecho económico del que se deriva la obligación tributaria) y atañe*

¹⁶ Nieto, Alejandro. Derecho Administrativo Sancionador. 2ª edición ampliada. Tecnos, Madrid, 2000.

exclusivamente al comportamiento del contribuyente frente a esas obligaciones de orden administrativo; las otras conductas se vinculan de manera externa con la actividad e la administración y comportan un ataque a la potestad autónoma de fiscalización (mediante una maquinación ardidosa de dirigida a frustrarla o resistirla), generando una afectación del bien jurídico de otra índole y un mayor grado de reproche de culpabilidad”¹⁷

Por su parte, el Código Penal, en su art. 91, expresamente excluye de la aplicación de sus normas a las multas en materia de impuestos, opción deliberada del codificador, según surge de sus comentarios: “*Se discute mucho si las multas en materia de impuestos, revisten carácter penal o civil. Una y otra tesis pueden sostenerse con buen caudal de argumentos. Yo he preferido seguir la doctrina de Mangín en contra de la de Blanche, Chauveau, Hélie, por considerar que la indemnización que es un elemento civil prepondera sobre la pena que constituye un factor represivo*”.¹⁸

Tal opción podrá o no compartirse, pero no puede desconocerse bajo el pretexto de recurrir a los “conceptos lógico jurídicos”, porque dichos conceptos en definitiva, deben nutrirse de lo que emana de las normas.

Existe una norma que específicamente excluye del ámbito penal a las multas por el incumplimiento de obligaciones impositivas, por tanto, no es posible para el intérprete recurrir a las normas del Código Penal.

Por otro lado, la supuesta identidad de naturaleza jurídica entre infracciones y delitos tributarios, no resulta un elemento suficiente para asimilar el régimen jurídico de ambos tipos de ilícitos.

Ello por cuanto cuando los autores identifican ambas figuras a través de la noción de pena o sanción represiva, se pronuncian en un plano que llaman “ontológico”, “sustancial” o “conceptual”. Esto es, refieren a un plano metajurídico o al menos ajeno a lo jurídico. De hecho, las normas jurídicas indican justamente lo contrario: si su régimen jurídico difiere, entonces no son la misma cosa.

Alejandro Nieto refiere específicamente a ello, con admirable agudeza: “*Carencia de diferencias ontológicas equivale a que, por **naturaleza** o esencia, se trata de ilícitos idénticos o no distintos. Ahora bien, si esto es claro, no lo es tanto determinar **si esa naturaleza idéntica es de carácter normativo (jurídico, por tanto) o no normativo: y tal es lo fundamental**. Porque una*

¹⁷ Virgolini, J. y Silvestroni, M., “*Delito e infracción tributaria. Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y extrema ratio*”, en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005, pág. 121 y ss.

¹⁸ Código Penal Anotado y Concordado por Adela Reta y Ofelia Grezzi, 4ª edición, FCU, 1996.

cosa es la identidad física o real y otra la jurídica; de tal manera que dos figuras metanormativamente idénticas pueden ser normativa o jurídicamente muy distintas, y a la inversa. En otras palabras: los ilícitos pueden ser considerados como figuras reales que existen con independencia de las normas o como meras creaciones de éstas...”

(...)

*“Vistas así las cosas, se comprende fácilmente la **inanidad jurídica de la invocación de una pretendida identidad ontológica**. Porque, aun suponiendo que ésta existiera, nada impide al legislador tratar de modo igual a dos seres diferentes por esencia (hombre y mujer) o tratar de modo desigual a dos seres ontológicamente iguales (libres y esclavos, nacionales y extranjeros)...”*

*“Sucedo además, que los dos ilícitos no son ontológicamente iguales ni desiguales (en el sentido real, no normativo, a que nos estamos refiriendo) por la sencilla razón de que **son conceptos rigurosa y exclusivamente normativos. El ilícito no existe en la realidad, es creado por la norma, de tal manera que sin norma no puede haber ilícito...**”*

*“... Por ello, **en lugar de decir que la ley debe regular por igual a los ilícitos porque son ontológicamente iguales, hay que decir –invirtiendo el planteamiento– que los ilícitos son iguales porque la ley les ha dado un tratamiento normativo igual**”.*¹⁹

En definitiva, de poco sirve señalar una identidad de las sanciones y por ende de los ilícitos en el mundo de los hechos o desde una perspectiva extrajurídica, si el legislador ha optado por establecer expresamente que las multas por impuestos no se considerarán penas (calificación que tiene como consecuencia excluir a las mismas del ámbito de aplicación del Código Penal) y ha optado además por otorgarles un régimen jurídico específico, que dista en muchos aspectos del recogido para los delitos.

Cierto es que tampoco puede desconocerse la función que ha desempeñado la concepción de la identidad ontológica de los ilícitos, que como señala NIETO no es otra que “... **la de prestar una cobertura teórica a la extensión del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador**”.

²⁰

Aunque ello no impide reconocer que “... *la pretendida y harto magnificada identidad ontológica (entendida como una identidad de fenómenos reales no normativos o, más exactamente todavía, prenormativos): a) es jurídicamente casi irrelevante, dado que la hipotética identidad ontológica metanormativa no*

¹⁹ Nieto, Alejandro. Derecho Administrativo Sancionador. 2ª edición ampliada. Tecnos, Madrid, 2000.

²⁰ Nieto, ob. cit.

garantiza una correlativa identidad de regímenes legales; b) es incongruente con la tesis de la integración en una unidad superior; y c) además es inútil porque no resuelve el problema central y originario del Derecho aplicable”.

Al margen de las consideraciones de la doctrina en este punto y como bien señala NIETO, la realidad parece demostrar que no es posible ni conveniente aplicar a las infracciones administrativas el régimen legal de los delitos.

Es categórica la conclusión a la que arriba en nuestro medio la Prof. Susana LORENZO, cuando afirma: *“La integración analógica con el derecho penal no es lícita, desde que, si bien tienen en común constituir órdenes represivos, lo son de campos bien diferenciados. Penas y sanciones son aplicadas por distintos procedimientos y por normas sistemáticas autónomas, que llevan ínsitos y tutelan valores diversos. La norma penal sólo se aplicará por remisión expresa de la norma administrativa”.*²¹

Sin embargo, para nosotros, los extremos indicados no llevan a descartar totalmente las soluciones del Derecho Penal, ya sea por el escaso desarrollo del Derecho Administrativo Sancionador (parte del Derecho Público y por ende del ordenamiento represivo del Estado, del cual el Derecho Penal es una manifestación, pero no la única) o por la circunstancia de que las garantías de los derechos individuales, nacidas en el seno del Derecho Penal, han adquirido hoy la calidad de principios generales de derecho o derechos fundamentales, de aplicación general a todo el Derecho.

Así, por ejemplo, la tan reclamada subordinación del Derecho Administrativo Sancionador al control jurisdiccional, no deriva de su carácter de actividad “sancionadora” o “penal” o por su carácter represivo, sino de su carácter de actividad administrativa. En efecto, todo acto de la Administración productor de efectos jurídicos es susceptible de ser impugnado en vía administrativa y luego ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, quien practicará el control correspondiente, anulándolo o confirmándolo (art. 309 de la Constitución).

Similar situación se configura en el caso del derecho de debido proceso y su corolario del principio de debida defensa con todas sus proyecciones (ser oído, ofrecer prueba, etc.). Tal garantía trasciende actualmente ampliamente el ámbito del Derecho Penal, constituyéndose en un derecho fundamental del individuo, específicamente recogido en el derecho nacional e internacional.

En cuanto a la aplicación de los principios o institutos propios del Derecho Penal al Derecho Administrativo Sancionador, ello podría ocurrir en caso de falta de regulación de la situación por parte de este último y en la medida que sea compatible con la regulación de las infracciones. Esto es, podría recurrirse

²¹ Lorenzo De Viega Jaime, Susana. Sanciones Administrativas, Editorial B de F, Montevideo.

a los principios o institutos propios del Derecho Penal en forma atenuada y en cuanto no supongan una conculcación al régimen propio de las infracciones.

En definitiva, no es posible trasladar absoluta, mecánica y automáticamente los principios e institutos del Derecho Penal al régimen de las infracciones tributarias, su aplicación necesariamente implicará matices y atenuaciones derivadas, justamente de la diferencia de régimen fijada por el legislador para ambos ilícitos.

Ahora bien, la cuestión a analizar, vistas así las cosas, es cómo fijar estos matices o atenuaciones en la aplicación del Derecho Penal.

Entendemos que tal límite no puede ser trazado a priori, al menos sin correr el riesgo cierto de caer en facilismos o soluciones superficiales.

La tarea desafiante que se plantea al jurista es la de estudiar específicamente las posibilidades de aplicación de dichos principios o institutos a las infracciones, planteando de modo particular los matices que corresponda realizar en cada caso.

A modo de ejemplo de lo que entendemos debería ser tal análisis pasaremos a estudiar la garantía de prohibición de autoinculpación o autoincriminación, propia del Derecho Penal y si, como se ha sostenido recientemente, resulta trasladable al procedimiento administrativo tendiente a la imposición de sanciones por infracciones tributarias.

La Garantía de No Incriminación y el Deber de Colaboración

Enmarcado en lo que viene de decirse, resulta de interés detenernos en la problemática -o pseudo problemática- derivada de la tensión existente –que veremos no debiera ser tal- entre la garantía de no incriminación, por un lado, y los deberes de colaboración de los contribuyentes, por otro.

A tales efectos, previamente corresponde precisar que este tema no puede ser abordado sin atender a la estructura general del sistema tributario, dado que no se puede considerar haciendo caso omiso de la finalidad de las actuaciones inspectivas, las facultades legales con las que cuenta la Administración Tributaria para cumplir con su misión²² y los límites de las mismas. La

²² El D. N° 192/2006, que aprobó la reformulación de su estructura organizativa, estableció que la Dirección General Impositiva tiene por misión asegurar la recaudación de los recursos del Estado mediante la eficaz aplicación de las normas relativas a los tributos internos de su competencia, promoviendo el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, en un marco de respeto a sus derechos, actuando con integridad, eficiencia y profesionalismo.

En el marco de su misión, los objetivos estratégicos apuntan a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, combatir el fraude y el incumplimiento fiscal, fortalecer el compromiso funcional, institucional y social con la misión asignada y promover la efectiva aplicación de las normas tributarias a efectos de lograr el desempeño eficaz, eficiente y transparente en la gestión de la organización.

importancia de los deberes de colaboración con la administración tributaria en la determinación y percepción de tributos tiene como contrapartida tales facultades y solo una mirada del conjunto permite emitir una opinión adecuada sobre la operatividad de la garantía constitucional de la no incriminación en sede administrativa.

Los términos de la discusión

Este tema se discute desde hace ya algún tiempo, sobre todo en los países cuyas legislaciones prevén una descripción idéntica para la infracción y el delito, diferenciándose en el monto evadido o defraudado, que opera como condición objetiva de punibilidad (esto es, la misma conducta típica hasta un monto determinado del perjuicio fiscal es sancionada como infracción y superado éste, pasa a ser infracción y delito simultáneamente).

En general, y reduciéndola groseramente a su mínima expresión, la cuestión radica en determinar si los elementos obtenidos durante el procedimiento de determinación de oficio o actuaciones inspectivas, constituyen o no prueba válida en sede penal.

En tal sentido, se ha entendido que el principio de inmunidad de declaración carece de operatividad en el desarrollo de actuaciones inspectivas realizadas por los organismos recaudadores, ya que el interés público comprometido en el cumplimiento de las obligaciones tributarias justifica el establecimiento de ciertos deberes de colaboración con la administración tributaria en sus funciones de comprobación. El derecho constitucional a no autoincriminarse se transgredería, en cambio, cuando tales aportes son utilizados como elementos de prueba en el proceso penal. Esto es así, por cuanto el procedimiento administrativo y el proceso penal se rigen por reglas y principios propios. En el primero, prevalece la obligación de colaborar con la Administración y en el segundo, rige la prohibición de obligar a declarar contra sí mismo, cuya aplicación encuentra sustento constitucional y hace a la dignificación de la persona humana.²³

Por su parte, se ha señalado que durante el procedimiento de verificación y fiscalización el contribuyente está obligado a prestar colaboración, ya sea a través de la presentación de informes o exhibición de documentación, no existiendo impedimentos para que el material probatorio recogido pueda utilizarse en un procedimiento sancionatorio. El fundamento de ello radica en que los deberes de colaboración son impuestos a contribuyentes y terceros por

²³ Cfr.: Spisso, R., "La imposibilidad de utilizar en el proceso penal pruebas aportadas por el contribuyente durante la fiscalización tributaria", en Impuestos LVII-B-2378, reseñado por María Verónica Straccia, "Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria", en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005, pág. 23.

las disposiciones legales a fin de posibilitar a la Administración Tributaria el control sobre la veracidad y ajuste a derecho de las declaraciones tributarias. Para ello el organismo recaudador cuenta con facultades legales, de acuerdo al mandato constitucional y el contribuyente, por su parte, para rechazar la fiscalización y negarse a colaborar, lo que si bien no es un derecho expreso, resulta implícito para todos los contribuyentes, los que “tácitamente” optarán por la eventual sanción de multa en lugar de aceptar el proceso de verificación. El punto medio, según Álvarez Echagüe, radica en la aplicación del principio de razonabilidad, de modo que el contribuyente que accede al procedimiento y colabora no podrá luego alegar que tal conducta ha conculcado su derecho a no autoincriminarse, siempre que los funcionarios hayan actuado dentro del límite de sus competencias, sin cometer excesos ni amedrentar ni compeler por medio alguno al contribuyente.²⁴

Un aspecto de relieve y que sintetiza bien la problemática, es el que señala Enrique Bacigalupo y refiere a la dificultad de determinar en qué momento los inspectores están obligados a informar al inspeccionado de la existencia de una imputación al presunto infractor. En tal sentido, ha afirmado que no todas las actuaciones deben ser consideradas (a nuestro juicio, ni siquiera son) una actuación procesal de la que resulte la imputación de un delito fiscal²⁵, a cuyo respecto responde María Teresa Soler, que ocurrirá en el momento en que existan razones que, objetivamente, lleven a pensar que el sujeto pasivo ha eludido el pago mínimo establecido por la ley²⁶.

En una línea similar, y pese a admitir que *“la Corte Suprema siempre ha dicho que “la garantía constitucional de no ser obligado a declarar contra sí mismo sólo rige en materia penal” y que “teniendo a la vista los hechos de los casos resueltos, ésta parece una deducción correcta”*, señala Maier que las dudas se presentan cuando se trata de extender la operatividad de la garantía a situaciones que no implican la persecución penal ya promovida. Tal sería el caso de la declaración en un procedimiento administrativo, civil o laboral, de quien no ha sido imputado de la comisión de un delito y que es preguntado sobre algún aspecto que compromete su responsabilidad penal o también

²⁴ Álvarez Echagüe, J.M., Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales, Ad Hoc, Bs.As., 2001. Ver también Bertazza, H., XX Jornada ILADT, Salvador, Estado de Bahía, Brasil, diciembre de 2000 (citado por María Verónica Straccia, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria”, en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005, pág. 29).

²⁵ Bacigalupo, E., Curso de Derecho Penal Económico, Marcial Pons, Madrid, 1998.

²⁶ Soler Roch, M.T., Deberes Tributarios y derechos humanos, RRTT, N° 30, 1995, ps. 112-113, cit. por Pita Grandal, A.M., Actividad probatoria, proceso y procedimiento, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 43 y por María Verónica Straccia, “Consideraciones acerca de la garantía contra la autoincriminación y las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria”, en Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, AAVV, Rubinzal Culzoni Editores, Bs.As., 2005, pág. 31.

cuando, sin correr el riesgo referente a una persecución penal, sí lo corre respecto de otro interés que se puede ver perjudicado²⁷.

En nuestro medio, Gutiérrez y Varela- quienes siguiendo a Valdés Costa se pronuncian por la “naturaleza” penal del derecho infraccional tributario- afirman que el derecho a no autoinculparse es plenamente aplicable al procedimiento administrativo tributario, por lo que el contribuyente goza de este derecho también durante el procedimiento administrativo. Como consecuencia de la postura que desarrollan, indican que dicha “*actitud no puede acarrearle consecuencias negativas al contribuyente. El Fisco no podría imponerle multas o agravar las que corresponda aplicar, o por ejemplo considerar que no hubo colaboración por parte del contribuyente reticente a declarar en su contra (Artículo 100, numeral 7 del Código Tributario*”²⁸).²⁹

Fundamento y contenido de la garantía de no incriminación en el ámbito penal

El derecho a no presentar pruebas contra sí mismo, quedó establecido en el sistema del *common law*, en el S. XIII.

Su enunciación aparece en respuesta a la utilización de sistemas que permitían el empleo de castigos contra aquellas personas sospechosas, con el fin de obligarlos a asumir su responsabilidad. Algo similar a lo ocurrido en la Inquisición con los juramentos *ex officio* y la tortura.

Se trató, en consecuencia, de un principio de rango constitucional, en tanto reconoce el derecho a la dignidad humana, que fue incorporándose a los ordenamientos en forma progresiva (Declaración de Derechos de Virginia de 1774, Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, V Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de 1791).

En cuanto a su contenido, la garantía consiste en el sistema anglosajón en la imposibilidad de convocar a una persona acusada de delito a prestar algún tipo de declaración, garantía que se vio reforzada con la Enmienda Miranda por la que se obliga a la autoridad a señalar a los detenidos, en el mismo momento de su detención, que tiene derecho a permanecer callado.

²⁷ Cfr.: Maier, J., Fundamentos de Derecho Procesal Penal, Tomo 1 (vol. B), 2ª. Ed., Hammurabi, Bs.As., 1989, págs. 442.

²⁸ El artículo 100 del C.T. tributario establece que: “Las sanciones se graduarán teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

(...) 7º) La conducta que el infractor asuma en el esclarecimiento de los hechos”

²⁹ Gutiérrez, G. y Varela, A., El Contribuyente Frente a la Inspección Fiscal, AMF, Montevideo, 2007.

En cambio, en el sistema constitucional europeo, el indagado o acusado es obligado a prestar declaración (en nuestro derecho, concretamente por la previsión del art. 126 del C.P.P.), frente a lo cual puede declarar sin el deber de decir la verdad o sin que pueda valorarse negativamente en su contra su silencio.

Tal como sostiene Maier, el contenido de la garantía comprende la facultad del imputado de abstenerse de declarar, la voluntariedad de la declaración del imputado (que no puede ser coartada por medio alguno que la excluya: sueros de la verdad, hipnosis, etc.), que la libertad de decisión durante su declaración no sea coartada por actos o situaciones de coacción, física o moral (tortura, amenaza, juramentos, cansancio, pérdida de la serenidad, cargosas reconvenções, respuestas instadas), por la promesa ilegítima de una ventaja o por el engaño, *“salvo que la coacción esté prevista específicamente en la ley (por ej.: privación de la libertad preventiva, CN, 18) y tal ley sea válida constitucionalmente”*³⁰.

Ahora bien, es claro que el ámbito de aplicación de tal garantía es exclusivamente el del proceso penal, dado que su origen y contenido da cuenta directamente de una situación de aflicción propia de la competencia penal.

Adviértase la diferencia de contenidos entre el derecho penal sustantivo y el derecho tributario sancionador. El contenido del primero está dado por todos los preceptos que regulan presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena y, eventualmente, una medida de seguridad.

El derecho penal y todo lo que le rodea es violencia y dolor, su origen radicó en la necesidad de limitar el poder punitivo del Estado, procurando la protección de la convivencia humana en forma civilizada y pacífica a través del castigo de los delitos y la motivación de los ciudadanos con la amenaza de pena, con la finalidad de que no realicen determinadas conductas.

La pena no repara, no compone, no soluciona, no motiva, simplemente duele. Se trata de penas severas – las más de privación de la libertad ambulatoria-, lo que justifica el resguardo del imputado y la defensa de las máximas garantías – incluida la prohibición de la autoincriminación-, en atención a las consecuencias del proceso penal de que se trate.

Por eso es que decimos que el ámbito de aplicación del principio es el proceso penal y es lo que justifica que otras regulaciones hayan acordado otro valor a la negativa de declarar o al silencio del involucrado.

En nuestro derecho, vale señalar lo dispuesto en el art. 149.4 del Código General del Proceso, que establece que *“la no comparecencia a la citación, sin*

³⁰ Ob. Cit., pág. 435/436.

causa justificada así como la negativa a contestar o las respuestas evasivas o inconducentes, harán presumir ciertos los hechos de la demanda o de la contestación, en su caso, susceptibles de ser probados por confesión”.

Dicha norma tiene su razón de ser en el principio dispositivo que rige los procesos regulados en dicho Código y es el que autoriza a dar a ese silencio o resistencia dicho valor.

De modo similar pasa con la conducta del contribuyente, de quien se espera - porque preexiste el deber legal- que comparezca a dar cuenta de los hechos generadores de una obligación tributaria.

Dicho deber, ¿puede ser asimilado a la obligación de autoincriminarse? Estimamos que no, por cuanto el contenido del deber no incluye la autoincriminación de un delito (en la especie, defraudación tributaria, instigación pública a no pagar tributos o apropiación indebida) sino la obligación de denunciar la ocurrencia de un hecho generador que es algo distinto a obligar a una persona a declararse culpable de proceder con engaño o instigar públicamente a rehusar o demorar el pago de tributos.

Es por esta razón, que, conforme a lo dispuesto en el art. 95 del C.T. se considera contravencional la realización de actos tendientes a obstaculizar las tareas de determinación y fiscalización de la Administración, las que tienen directa vinculación con la necesidad de comprobar y verificar las informaciones proporcionadas por los particulares y, en su defecto, con la investigación de los hechos generadores no declarados o declarados parcialmente.

No se nos escapa la existencia de zonas grises como las mencionadas por Bacigalupo o Maier o, en otro sentido, como señala Rüping³¹ relativo a la diferenciación entre el ámbito de imposición y el infraccional, cuando de las carencias o irregularidades en uno puede devenir el otro, pero no es menos cierto que es indispensable pasar por los procesos de verificación e inspección del primero – que es el principal- para ingresar en el segundo –que es eventual-.

Así las cosas, el deber de colaboración necesariamente incluye la cooperación del contribuyente en el esclarecimiento de las inconsistencias entre lo declarado (o no declarado) y la realidad constatada, no sólo por el rango del deber constitucional de contribuir con las cargas públicas, sino por las eventuales consecuencias de su incumplimiento que serían, a saber, a:

a) la incursión en la infracción de contravención;

³¹ Heinrich Rüping, Las Sanciones en el Derecho Tributario, en Tratado de Derecho Tributario dirigido por Andrea Amatucci, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá, 2001.

b) la habilitación a que la Administración, en uso de sus facultades, proceda a inspeccionar muebles e inmuebles, requerir informaciones a terceros, intervenir documentos y tomar medidas para su conservación, registrar e incautar documentación y efectos y hasta solicitar órdenes de allanamiento para la inspección de domicilios particulares;

c) eventualmente, la determinación de oficio, ya sea sobre base cierta o presunta.

Y examinada más aguzadamente la cuestión, aparece hasta como de resultado perverso invocar la garantía, para autorizar a la Administración a desplegar el uso de tales facultades con un daño seguramente mayor al que se procura evitar.

Adviértase, además, que si bien los antecedentes administrativos son los que fundamentan la presentación de la denuncia penal, no requieren la culminación de las actuaciones administrativas, ni suponen la convalidación sin más de la prueba obtenida en sede administrativa. Tal posición es la sostenida tradicionalmente por la jurisprudencia, pudiendo verse al respecto la sentencia de referencia, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1º Turno, Nº 28/1992, la que es categórica respecto a la independencia entre la esfera administrativa y la esfera penal³².

Creemos que tales aseveraciones, están entrelazadas con la cuestión que estamos proponiendo también en este sentido: La autoincriminación no es otra cosa que la confesión del imputado y la confesión es un testimonio. Como señala Arlas, es *“justamente el testimonio que presta el imputado de un hecho contrario a su interés (...) La confesión fue tradicionalmente la primera prueba y era tan importante que el imputado confesara, que el Derecho reglamentaba la tortura como medio o instrumento para obtener la confesión. (...) Pero debe aclararse que lo que se perseguía con la tortura no era probar el delito, porque se torturaba inclusive cuando había plena prueba del hecho. Lo que se quería era conseguir el arrepentimiento del delincuente, su reconocimiento de haber cometido el delito”*.³³

Analizando las formas de la confesión, señala que puede ser judicial o extrajudicial, simple o calificada. La confesión válida es la que se presta ante Juez competente, no otra. Expresamente, señala que *“puede ocurrir que fuera del juicio una persona reconozca haber cometido un delito, es decir, que se haga una declaración sobre hechos contrarios al interés de quien declara, que*

³² Sentencia Nº 28/1992, dictada por el Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 1º Turno, publicada en la Revista de Derecho Penal Nº 10, FCU, Montevideo. Ver también casos publicados en La Justicia Uruguaya con los Nº 14.063 (Tomo 122, Año 2000), 15.797 y 15.814 (Tomo 139, Año 2009).

³³ Arlas, J., Curso de derecho Procesal Penal, Tomo II, FCU, Montevideo, pág. 379/380.

*forma el contenido mismo de la confesión. Como forma frecuente de confesión extrajudicial encontramos la prestada ante la policía antes del procesamiento. Es un caso típico de confesión extra-judicial, que carece de valor probatorio, porque no reúne las condiciones requeridas por la ley. Puede haber otras formas de confesión. Supongamos que un sujeto escribe a otro una carta en que reconoce haber cometido un delito. No es una confesión judicial.*³⁴

Tal tesitura abona nuestra hipótesis relativa a la inoperancia de la garantía en sede administrativa. Pero hay más.

Examinado el alcance de la garantía, se ha concluido que “solo ampara a una persona como sujeto u órgano de prueba, esto es, como quien, con su relato, incorpora al procedimiento un conocimiento cierto o probable sobre un objeto de prueba. No lo ampara, en cambio, cuando ella misma es objeto de prueba, esto es, cuando es objeto investigado, como cuando, por ejemplo, se extrae una muestra de sangre, o de piel, o se lo somete a un reconocimiento por otra persona, de hechos, circunstancias o acontecimientos, y para los cuales no es necesario el consentimiento de la persona afectada, que puede ser forzada, en principio, al examen”.³⁵

Esta opinión (proveniente de la doctrina procesal penal más recibida en la Argentina), es contundente respecto al contenido y alcance del principio, determinante de su ámbito de aplicación.

Los deberes del contribuyente y su contexto

Tal como ya se ha mencionado, la determinación tributaria está presidida por el deber de iniciativa previsto en el art. 61 del C.T., esto es, le corresponde al contribuyente o responsable mediante la denuncia de los hechos generadores del tributo.

En su defecto o si fuera parcial o inconsistente, corresponde su liquidación de oficio, conforme a lo previsto en el art. 65 del C.T.

Así, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 66 del mismo código, si la Administración logra tomar conocimiento cierto y directo de los hechos previstos en la ley como generadores de las obligaciones, la determinación se realizará sobre base cierta y, en su defecto, se inducirá mediante las presunciones legales basadas en los hechos y circunstancias debidamente comprobados que normalmente estén vinculados o tengan conexión con el hecho generador y que solo dejarán de aplicarse si mediare prueba en contrario relativa al conocimiento cierto y directo de la obligación tributaria.

³⁴ Arlas, J., ob. cit., pág. 382.

³⁵ Maier, J., ob. cit., pág. 444.

Es en este contexto, en el que se inscriben las facultades de la Administración y las obligaciones de los particulares, ambas tan necesarias que se erigen en pilares de un sistema que requiere estar dotado de las mismas, dada la importancia de la recaudación estatal, a la que nos referimos más arriba³⁶.

Conclusiones

La visión tradicional de la doctrina sobre la cuestión de las infracciones y delitos tributarios no resuelve el verdadero problema de fondo: el derecho aplicable a las infracciones tributarias en aquellos puntos no previstos expresamente en la ley.

La solución implica necesariamente el análisis del Derecho Positivo nacional, para a partir de él realizar las construcciones que permitan dar solución a los problemas que debe resolver el aplicador del derecho.

Desde el Derecho Positivo uruguayo y teniendo presente el conjunto del fenómeno jurídico legislado, los principios e institutos propios del Derecho Penal sólo serían aplicables en subsidio y con las atenuaciones y matices que correspondan para hacerlos compatibles con el régimen jurídico de las infracciones.

En cuanto a las posiciones que postulan la extensión de la garantía de no incriminación al ámbito administrativo, las mismas son erróneas por cuanto su punto de partida lo es. Se trata, como se dijo al principio de dos órdenes distintos, y se trata de una cuestión que no puede examinarse prescindiendo de las bases de nuestro sistema tributario.

El deber de contribuir con las cargas públicas es de carácter constitucional y en el marco del mismo, se inscribe la prescripción de nuestro artículo 61 del C.T.

Con la finalidad de corroborar las informaciones de los particulares y realizar las indagaciones del caso, la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en el art. 68 del C.T., cuenta con atribuciones de investigación y fiscalización suficientes para exigir de los sujetos pasivos o terceros la presentación de todos los documentos que se relacionen con un hecho imponible previsto legalmente, así como a inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos de sujetos pasivos o terceros (que tengan relación con los hechos investigados), que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas.

³⁶ Sobre el alcance de las Facultades de la Administración puede verse la Sala de Profesionales de la Dirección General Impositiva de 17 y 22 de diciembre de 2004, publicada en Revista Tributaria, Tomo XXXIII, Nº 191, Marzo- Abril 2006.

En este contexto, pretender que la garantía de la no autoincriminación se extienda y despliegue efectos en sede administrativa, significaría el descrédito y la inutilización de la estructura sobre la que se basa el sistema tributario, en detrimento de la organización social que sostiene.

Tal como señala Juan José Cappannari, citando a Álvaro Rodríguez Bereijo *“las garantías jurídicas del contribuyente frente a las potestades administrativas que se despliegan en ocasión de la gestión de los tributos en los procedimientos de comprobación e inspección de hechos imponible para la determinación de la base imponible mediante la correspondiente liquidación, que sin duda hay que defender vigorosamente, no pueden, sin embargo, llevarse hasta tal extremo (con invocación extensiva, incluso, de las garantías propias del proceso penal (...)) de que resulte virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejar desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que (...) la Constitución consagra...”*³⁷

Existe en nuestra jurisprudencia la convicción de que las esferas administrativa y penal son independientes, por lo que el valor de las actuaciones administrativas en sede penal es relativo, máxime cuando la Justicia Penal cuenta con sus propias facultades de indagación y el auxilio de peritos independientes.

En definitiva, la garantía analizada constituye un ejemplo más de que la aplicación de los principios e institutos penales a las infracciones tributarias no puede realizarse de manera absoluta, mecánica y total, sino por el contrario, ponderando las circunstancias que en cada caso derivan en su adopción (con los matices del caso) o su descarte.

³⁷ En Prólogo al libro “El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho Sancionador)” de Juan Zornoza Pérez, citado por Juan José Cappannari en “Delito e infracciones: distinciones), Publicación de las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Bs.As., 2009.