

*UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR*

*FACULTAD DE JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES*

---

*DERECHO PENAL*

*FINANCIERO*

*TESIS*

*PRESENTADA POR*

*CARLOS ERNESTO MOJICA*

*PARA OPTAR EL TITULO DE*

*DOCTOR EN JURISPRUDENCIA Y CIENCIAS SOCIALES*

T  
345.0233  
M712d  
1968  
F.J.YCS.  
Ej. 1

MFW: 16329

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

RECTOR

DOCTOR JOSE MARIA MENDEZ

SECRETARIO GENERAL

DOCTOR JOSE RICARDO MARTINEZ

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
Y CIENCIAS SOCIALES

DECANO

DOCTOR RENE FORTIN MAGAÑA

SECRETARIO

DOCTOR FABIO HERCULES PINEDA

\*\*\*\*\*



JURADOS QUE PRACTICARON LOS  
EXAMENES GENERALES PRIVADOS

MATERIAS PROCESALES Y LEYES ADMINISTRATIVAS

Presidente: Dr. Napoleón Rodríguez Ruiz  
Primer Vocal: Dr. Julio César Oliva  
Segundo Vocal: Dr. Luis Alonso Posada

MATERIAS CIVILES, PENALES Y MERCANTILES

Presidente: Dr. Rodrigo Raymundo Pineda  
Primer Vocal: Dr. Manuel Antonio Ramírez  
Segundo Vocal: Dr. José Ernesto Criollo

CIENCIAS SOCIALES, CONSTITUCION Y LEGISLACION LABORAL

Presidente: Dr. Francisco Roberto Lima  
Primer Vocal: Dr. José Antonio Rodríguez Porth  
Segundo Vocal: Dr. Thony Vassiliu Hidalgo

\*\*\*\*\*

ASESOR DE TESIS:

Dr. José Enrique Silva

TRIBUNAL CALIFICADOR DE TESIS.

Presidente: Dr. Francisco Bertrand Galindo  
Primer Vocal: Dr. Manuel Atilio Hasbún  
Segundo Vocal: Dr. Marcel Orestes Posada

\*\*\*\*\*

DE DICATORIA

A mi Madre del Cielo  
bajo la advocación de  
María Auxiliadora, Patrona  
de mi hogar.

A la memoria de mi padre  
Carlos Mojica

A mi madre:  
María Reinososa de Mojica

A mis padres políticos:  
Coronel Maximiliano Burgos y  
María Molina de Burgos

A mi esposa:  
Sonia Tatiana Burgos

A mis hijos

A mis hermanos.

\*\*\*\*\*

## INDICE

### CAPITULO I

EL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA Pag. 4

- a) Concepto de sanción en general.
- b) Penas propiamente dichas y sanciones administrativas.
- c) El poder sancionador de la administración.

### CAPITULO II

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL TRIBUTARIO. Pag.15

- a) Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Común.
  - 1) Teis de la autonomía del Derecho Penal Administrativo.
  - 2) Tesis de la Unidad esencial del Derecho - Penal Administrativo y el Derecho Penal - Común.
- b) Derecho Penal Tributario y Derecho Penal General.

### CAPITULO III

CONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN EL SALVADOR. Pag.43

### CAPITULO IV

EL HECHO REPRIMIDO Pag.49

- a) La acción como base de la infracción tributaria.
- b) Incumplimiento omisivo de la obligación tributaria sustancial.
- c) Incumplimiento de la obligación tributaria formal.

## CAPITULO V

### EL PRESUPUESTO LEGAL

Pag. 56

- a) El principio de legalidad en general.
- b) La legalidad en el Derecho Penal Tributario
- c) Consecuencias del Principio de Legalidad.
- d) Tipicidad.
- e) Prohibición
- f) Irretroactividad de la norma tributaria penal.
- g) Límite espacial.

## CAPITULO VI

### LA ANTIJURIDICIDAD

Pag.61

- a) Concepto de antijuridicidad
- b) Caracteres de la antijuridicidad
- c) Causas de Justificación
- d) Estado de necesidad
- e) Imposibilidad material.

## CAPITULO VII

### EL ELEMENTO SUBJETIVO

Pag. 66

- a) El problema de su existencia en materia represiva tributaria.
- b) Imputabilidad
- c) El dolo
- d) La presunción del dolo
- e) Diferencia con el dolo de Derecho Penal
- f) La presunción de dolo en la legislación tributaria.
- g) El error en la legislación fiscal

- h) Fundamento de la admisión del error
- i) Comparación con el concepto penal de error excusable.
- j) Teoría del error excusable en materia penal tributaria.
- k) Requisitos para la existencia del error excusable.

## CAPITULO VIII

### DEL DELITO TRIBUTARIO

Pag. 79

## CAPITULO IX

### LA MULTA FISCAL

Pag. 87

- a) Concepto.
- b) Personalidad de la multa
- c) Muerte del infractor
- d) Responsabilidad de terceros
- e) Responsabilidad de personas colectivas.

## CAPITULO X

### CONCLUSIONES..

Pag 95

\*\*\*\*\*

## INTRODUCCION

La organización y debido funcionamiento de la maquinaria estatal requiere un adecuado sistema financiero mediante el cual pueda el Estado procurarse lo necesario para atender los gastos públicos.-

Es el impuesto la forma normal y más importante de que el Estado dispone para proveerse de los fondos que necesita, y en consecuencia, una política fiscal positiva y adecuada deberá procurar no sólo crear nuevas fuentes de impuestos sino también vigilar las ya existentes para que dentro de un marco de justicia se logre un alto grado de eficiencia y que los contribuyentes cumplan efectivamente con sus obligaciones en materia impositiva, lo cual se obtiene, principalmente, creando las medidas legales y administrativas conducentes a la sanción de los contribuyentes que se resistan al cumplimiento de dichas obligaciones, sobre todo si tomamos en cuenta la circunstancia de que el incumplimiento de tales obligaciones acusa un número impresionante, aún en países de avanzada cultura y en que una sólida conciencia colectiva básicamente cimentada en una tradición de siglos, haría lógicamente presumir lo contrario. Tengamos en cuenta, sin embargo, que en muchos casos, hay que admitirlo, esa conducta anómala del contribuyente la explica el hecho de que con frecuencia funcionarios y empleados del Estado, movi

dos por un mal entendido celo fiscal, recurren a medios que no se apegan estrictamente al derecho, lo que provoca natural desconfianza hacia la autoridad, y la reacción de refugiarse en métodos irregulares como defensa frente a la arbitrariedad fiscal, situación ésta que únicamente puede superarse cuando la buena fé reemplace a la mutua desconfianza en las relaciones del Fisco con los particulares. Mientras eso no suceda el Estado se verá en la necesidad de contrarrestar el posible beneficio que el contribuyente logra con la evasión de sus obligaciones fiscales, mediante la --amenaza de la norma penal.-

Ahora bien. Aunque la legislación penal tributaria tiene poca aplicación en la práctica, en primer lugar, - porque el Fisco lo que desea principalmente es la entrada - de mayor cantidad de ingresos posibles a sus arcas y no la represión de los actos ilícitos que cometen los contribuyentes, y, en segundo lugar, porque el funcionario generalmen- te retrocede en la aplicación de penas que considera excesivas, no obstante la aplicación de la norma penal tiene tal proyección económica que un estudio de los principios básicos que informan al Derecho Penal Tributario cooperaría en gran parte a que los problemas originados por la aplica---ción de las normas penales fiscales sean más ampliamente -

discutidos para llegar a soluciones que se ajusten mejor a la técnica jurídica y cristalicen en mayor medida los valores de justicia y seguridad que el Derecho persigue.-

Ojalá este modestísimo trabajo contribuya a que la potestad sancionadora en materia fiscal sea ejercida en forma justa y acertada como corresponde a un auténtico Estado de Derecho y de acuerdo con las modernas tendencias -- del Derecho Tributario, claramente expresadas por el profesor español Fernando Sainz de Bujanda: "El Derecho Financiero de nuestro tiempo ha de esforzarse por encontrar un punto de equilibrio entre la soberanía fiscal del Estado y los derechos sagrados e irrenunciables de la persona humana. -- Nunca como ahora la obra de los juristas podría contribuir tanto y edificar sobre bases éticas las relaciones entre el Estado y el súbdito o, dicho con nuestro lenguaje, entre -- el Fisco y el contribuyente."

-----  
oooooooooooo

CAPITULO IEL PODER SANCIONADOR DE LA ADMINISTRACIONPUBLICAA) Concepto de sanción en general.-

Elemento esencial de la noción de lo jurídico es la característica de coactividad, coercitividad o autarquía, que se incluye en todas las definiciones del Derecho como inherente a su naturaleza misma, de tal manera que no puede concebirse un Derecho que no sea coactivo, coercitivo, autárquico.-

El contenido de la coactividad, es como enseña el jurista Luis Legaz y Lacambra, la sanción, ya que sin sanciones no podría hablarse de coactividad del Derecho, pues la esencia de ésta "consiste en la posibilidad de aplicar una sanción, posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del Derecho y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicándose las sanciones que restauran el orden perturbado" (1).-

---

(1) Introducción a la Ciencia del Derecho. Pág. 578. Bosh. Casa Editorial. Barcelona. 1943.-

La sanción es, por tanto, un concepto jurídico -- fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico persona, derecho subjetivo y deber jurídico. Basta recor-- dar la célebre fórmula o estructura lógica de la norma jurí-- dica expresada por Kelsen: "Si A es, debe ser B; si B no -- es, debe ser C;" en la que C es precisamente la sanción.-

Eduardo García Maynez ha definido la sanción co-- mo la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un -- deber produce en relación con el obligado" (2).-

Y Francisco Carnelutti, la define así: "Se llama sanción al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de es-- timular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables , es decir, han de consistir en un --- mal" (3).-

Pero es evidente que existe una gran diversidad - de sanciones que caben dentro de estas definiciones de ca-- rácter general, (que se refieren al concepto de sanción en sentido lato), y para el cabal conocimiento de las conse---

---

(2) Introducción al Estudio del Derecho. Pág. 295. Editor-- rial Porrúa. México. 1953.

(3) Carnelutti. Sistema de **Diritto** Processuale Civile.- Padova. 1936. 1936-I-pág. 23.-

cuencias jurídicas indicadas es necesario clasificarlas y estudiar particularmente cada especie.-

La violación de la norma jurídica se realiza en cada caso en condiciones muy diversas. Los intereses afectados varían también considerablemente y, en consecuencia, la sanción que ha de establecerse tiene que ser también distinta, para responder adecuadamente al fin general que se persigue, o sea, la observancia del Derecho, la conservación del orden jurídico. Esto ha sido certeramente expresado por Mærkel en los siguientes términos: "Frente a toda transgresión corresponde al Derecho hacer valer las condiciones para su imperio y los intereses para los cuales existe..... Toda consecuencia jurídica está destinada, a su vez, a servir a ciertos intereses especiales, a aquéllos contra los que la transgresión se dirige, actuando, respecto de ellos, en un sentido opuesto al de la transgresión. La diversidad de consecuencias jurídicas corresponde a una diversidad en estos intereses especiales y una diversidad en las condiciones, respectivamente, bajo las cuales aquellas consecuencias pueden afirmarse frente a una actividad adversa" (4).-

---

(4) Enciclopedia Jurídica. Madrid. 1924. Citado en la Introducción a la Teoría General del Derecho, de Claude Du Pasquier. Pág. 125.-

La diversidad de sanciones es, pues, muy amplia.- En unos casos el Derecho, para restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de ésta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico. Entonces establece como sanción la nulidad de tales actos. -- Otras veces, en ausencia del cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la norma, impone, coactiva, forzadamente, su observancia, constituyendo este cumplimiento forzoso una sanción en sentido lato, según veremos más adelante. Cuando no es posible obtener la realización coactiva de la obligación, se crea la posibilidad de exigir una prestación equivalente, o indemnización, que es también una sanción que persigue restablecer el orden jurídico transgredido, volviendo las cosas, dentro de lo posible, al estado que tenían antes de la violación, mediante la reparación -- de los daños sufridos. La agravación de la obligación incumplida, es decir, la modificación de la misma en desventaja o perjuicio del infractor del Derecho, es también una -- sanción que se aplica en el caso de que el deudor se constituye en mora o cuando por su culpa se hace imposible el cumplimiento de la obligación. La pérdida de derechos constituye igualmente una sanción que el Derecho utiliza con --

gran frecuencia, verbigracia, rescisión de contratos, caducidad, etc. Por último, hay ocasiones en que el derecho violado no puede ser restablecido en el caso concreto, por --- ejemplo, en el delito de homicidio, puesto que no puede volverse a la vida a la víctima, pero sí es posible aplicar -- al delincuente una sanción, la pena, que tiende a evitar, - a reprimir la repetición de hechos ilícitos similares, mediante la intimidación y la ejemplaridad.-

Esta variada gama de consecuencias jurídicas ha sido objeto de estudio y sistematización por destacados juristas, llegando a establecerse diversas clasificaciones, de las que sólo mencionaremos la de Francisco Carnelutti, quien admite dos especies elementales de sanción por el propósito que persiguen: la restitución y la pena. La primera consiste en el sacrificio del interés, cuyo sacrificio impone el precepto; la segunda, en el sacrificio de un interés -- distinto. La restitución tiene una eficacia predominantemente satisfaciente- respecto al titular del interés protegido por la norma; en la pena prevalece la eficacia aflic-- tiva respecto al titular del interés sacrificado. La restitución se realiza para que se remueva la violación, en tan

to que la pena se inflige porque la violación se ha producido.-

De acuerdo con la tendencia dominante en el campo del Derecho Administrativo, y en particular, en la materia tributaria, adoptaremos el concepto de sanción en sentido estricto, considerando como tales sólo a las de tipo aflictivo o represivo, que tienen un propósito de sancionar las violaciones cometidas, sin perseguir un fin de restitución o satisfacción del interés protegido por la norma.

Lo anterior no significa, sin embargo, que en el campo administrativo no se utilicen las demás formas de sanción. El cumplimiento forzoso, por ejemplo, lo encontramos en el procedimiento económico coactivo que las autoridades administrativas tienen derecho a instaurar en contra del deudor fiscal y mediante el cual se cubre la prestación tributaria omitida; y como muestra de indemnización o reparación de los daños sufridos, tenemos los recargos, cuya naturaleza, según la opinión más aceptada, es la de intereses moratorios que tienden a compensar al Fisco por los perjuicios que le ocasiona la falta de pago oportuno de las prestaciones que le corresponden. También se emplean algunas de las formas mixtas que señala García Maynez. Cumplimiento mas castigo, es la forma que se adopta generalmente para los casos en que las autoridades fiscales descu...

bren la omisión de un tributo, y en los que exigen coactivamente el pago de éste, más el de la multa que imponen al -- causante por la infracción cometida. La forma de cumpli--- miento, más indemnización, más castigo, se utiliza en casos especiales de omisión de un impuesto, en los cuales se cobra por las autoridades dicho gravámen, además de los recargos - causados y de las sanciones pecuniarias impuestas.-

B).- Penas propiamente dichas y sanciones admi--  
nistrativas.-

Salta a la vista, la gran similitud que en su -- propósito y aún en ciertas formas específicas de castigo, - tienen las sanciones penales o penas propiamente dichas, y las sanciones administrativas. Prima facie se advierte que ambas categorías son de carácter represivo y se aplican, no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un - propósito de punición al infractor y con el fin de intimi- dar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, pa- ra inducirlos a evitar su violación, además de perseguir -- la corrección del infractor. Asimismo, el Derecho Penal y el Derecho Administrativo emplean formas de sanción que -- son, en ocasiones, las mismas; verbigracia, la sanción pe- cuniaria penal y la multa administrativa, la suspensión o destitución de empleos o funciones, establecidas tanto en -

el Derecho Penal como en el Administrativo; la prisión, sanción penal, y el arresto; sanción administrativa, que sólo difieren en su gravedad o duración.-

La diferencia principal entre ellas no está en un elemento sustantivo, sino en una nota de carácter adjetivo o de procedimiento: las penas propiamente dichas se aplican por las autoridades judiciales, mediante un procedimiento - especial señalado en el ordenamiento penal respectivo, en tanto que las sanciones administrativas se imponen por los órganos de la administración, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes administrativas. En este sentido Guido Z. nobini admite como criterio práctico para distinguir las sanciones administrativas el dado por el siguiente principio: "Son penas administrativas y no sanciones penales todas aquellas cuya aplicación reserva la ley a la autoridad administrativa" (5).-

C) El poder sancionador de la administración.-

Cabe preguntarnos ahora por qué la Administración puede imponer sanciones de tipo represivo cuando los sujetos de las obligaciones establecidas en las leyes administrativas infringen los preceptos de éstas. En otras pala-

---

(5) Corso di Diritto Administrativo. Milano. 1936. Tomo II. Pág. 467. Citado por B. Villegas Basavibazo. Derecho Administrativo. Tomo I-Pág. 131. T.E.A. B. Aires, 1950.-

bras ¿cuál es el fundamento de la potestad sancionadora de la administración?

Garrido Falla contesta este interrogante así: --  
"Hay que reconocer que en cada caso que se han atribuido a la Administración facultades sancionadoras el legislador no ha procedido por puro arbitrio, sino de acuerdo con un criterio que evidencia el nexo común que una todos los supuestos. Y en la materia que se trata este nexo no puede ser otro que el hecho de que la sanción se imponga precisamente para reprimir transgresiones que se han producido en un campo cuya competencia y cuidado ha sido previamente encomendado a la Administración. La configuración de la Administración como un poder jurídico (y en tal sentido auto-suficiente), postula esta potestad sancionadora. Su fundamento es paralelo al que justifica la ejecutividad y ejecutoriedad de los actos administrativos: ni la Administración tiene que recurrir a los tribunales civiles ordinarios, ni tampoco a los tribunales de la jurisdicción penal". También señala el distinguido catedrático español que la potestad administrativa sancionadora y la potestad punitiva atribuida a los Tribunales de Justicia tienen como fundamento común que ambas han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de los deberes genéricos que los individuos tienen frente al Estado, es decir, que deriven de su situación

general de sumisión (6).-

También un ilustre penalista, Vicente Manzini, ha encontrado justificación para el poder sancionador de la Administración, en los términos siguientes: "Las manifestaciones legítimas de voluntad de la Administración son necesariamente obligatorias para los súbditos, porque emanan de la voluntad jurídicamente superior, ya se exprese la misma con la norma de derecho (reglamento, etc.), o con el acto administrativo.....El concepto de obligatoriedad jurídica implica el de sanción, y por eso el cumplimiento del deber jurídico respecto de la Administración pública viene asegurado o mediante la potestad de coerción directa, o con efectos jurídicos sancionatorios, los cuales ahora tienen el aspecto formal de los del derecho privado (resarcimiento, restitución, multas civiles, sobretasas,...incapacidades, nulidades, etc.); ya imitan las providencias del derecho procesal civil (ejecución de oficio), ya por el contrario, son verdaderas y propias sanciones penales que, sin embargo, no excluyen las concurrencias también de las otras consecuencias jurídicas" (7).

---

(6) Los Medios de la Policía y la Teoría de las Sanciones Administrativas. Revista de Administración Pública. Madrid A.o X. Núm. 28. Pág. 38.

(7) Tratado de Derecho Penal. EDIAR-Buenos Aires. 1948. la. Parte-Teorías Generales.Vól.I.Pág.142.Traduc. de la edición italiana de 1941.-

Como se advierte de las opiniones doctrinarias --  
transcritas, la potestad sancionadora, como medio de ejer--  
cer la acción directa, o de oficio de la Administración, --  
que es un atributo indispensable para la realización de sus  
fines y derivado de la soberanía misma del Poder Público, -  
es una institución que tiene carta de naturaleza en la teo-  
ría y la práctica del Derecho Administrativo moderno.-

-----  
oooooooooooo

CAPITULO II

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO Y DERECHO PENAL  
TRIBUTARIO

A) Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal -  
Común.-

Desde la primera década de este siglo, ha venido discutiéndose si existe el Derecho Penal Administrativo como una nueva rama del Derecho, que desgajada del tronco del Derecho Penal Común forma una disciplina jurídica autónoma con principios y materia propios, siendo su objeto la represión de las contravenciones, faltas o infracciones que no constituyen delitos.-

Luis Jiménez de Asúa, en su Tratado de Derecho Penal Administrativo como "el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración una pena determinada" (8). Sebastian Soler en su obra Derecho Penal Argentino, como el conjunto de normas que garantizan "bajo amenaza de una pena dirigida contra los particulares el cumplimiento de un deber particular con respecto a la Administración".-

En otras definiciones se destaca como elemento -

---

(8) Luis Jiménez de Asúa. Tratado de Derecho Penal. Editorial Losada, S.A. Buenos Aires 1956. Tomo I-Pág. 47

esencial que el órgano sancionador es el administrativo.-

Se ha considerado que el Derecho Penal Administrativo se ocupa de tres clases de transgresiones:

Primera.- Las faltas de policía, llamadas a veces impropiaamente "delitos de policía", y que están constituidas por las desobediencias a los reglamentos policiacos, de tránsito u otras disposiciones que tienen por objeto conservar el orden público. Las normas relativas a estas faltas forman lo que se ha llamado el "Derecho Penal de Policía".-

Segunda.- Las contravenciones a las normas que establecen deberes de los particulares hacia la Administración Pública, conocidas comunmente como "leyes administrativas", tales como los ordenamientos relativos a pesas y medidas, aguas, pesca, energía eléctrica, etc. Entre estas normas sobresalen por su importancia económica, las leyes tributarias o fiscales. A esta clase de infracciones corresponde el Derecho Penal Administrativo, strictu sensu, y el Derecho Penal tributario o Derecho Penal Fiscal.-

Tercera.- Las faltas de disciplina o contravenciones a los reglamentos o leyes que rigen una especial relación de subordinación entre ciertas personas y la Administración, por motivos de interés público, por ejemplo, los vínculos existentes entre los funcionarios y empleados

públicos con la Administración, los notarios, etc. Este -- tipo de faltas es el objeto del Derecho Disciplinario.-

Sin embargo, según Jiménez de Asúa, el ordenamiento disciplinario debe separarse con claridad del Derecho -- Penal propiamente dicho, porque éste se propone, previa la acuñación de tipos, reprimir y prevenir la delincuencia mediante penas de finalidad múltiple, en tanto que el Derecho Disciplinario se limita a mantener a los funcionarios en -- su dependencia jerárquica, mediante sanciones que si bien -- asumen la indole de las penas, tienen mero carácter correctivo (9).-

Resulta obvio decir que en la denominación de "Derecho Penal Administrativo" y el indagar su autonomía e independencia en relación con Derecho Penal general, no se -- consideran comprendidas en aquél las violaciones que, por -- su mayor gravedad y para reprimirlas más eficazmente, han -- sido tipificadas como delitos propios y verdaderos los cuales forman parte, indiscutiblemente del Derecho Penal Co-- mún, si bien tratándose de los delitos tributarios o fiscales, las legislaciones establecen generalmente modalidades o particularidades en vista de la importancia que la relación

---

(9).- Luis Jiménez de Asúa. Tratado de Derecho Penal. Editorial Losada, S.A. Buenos Aires, 1956. Tomo I. Pág. 47.

tributaria tiene para la Administración Pública.-

También conviene aclarar lo que debe entenderse por "autonomía" de una rama del Derecho. Según la doctrina de renombrados expositores podemos decir que la autonomía científica es la culminación del proceso de individualización de una nueva rama del derecho y existe sólo si ésta -- ha creado un sistema completo de principios propios, que se aplican al determinado sector de la realidad jurídica que -- constituye el objeto particular de la misma disciplina, sin que, por tanto, ésta tenga necesidad de recurrir por **regla** -- general a los principios de la rama del derecho de que se -- separa.-

Ahora bien, ¿el Derecho Penal Administrativo posee actualmente esta autonomía científica? es decir, ¿tiene un campo de aplicación propio, determinado inequívocamente?, ¿ha creado un sistema de principios peculiares y -- privativos que no encajan en ninguna otra rama del Dere-- cho?, ¿no necesita recurrir generalmente a los principios de otra disciplina jurídica, concretamente, el Derecho Penal Común?

1) Tesis de la Autonomía del Derecho Penal Administrativo.-

El principal mantenedor de esta tesis es el juris consulto alemán James Goldschmidt, quien desarrolló su teo-

ría en una obra publicada en 1902 y que contenía en su sección final un "ensayo de una Teoría del Derecho Penal Administrativo", en la que se postula la autonomía del Derecho Penal Administrativo, frente al Derecho Penal Criminal, -- protestando contra la posición doctrinal que, al negar toda distinción cualitativa entre Derecho Penal Administrativo y Derecho Penal Criminal, reduce el primero o "Derecho Contravencional" a un mero Derecho Penal de "bagatelas" (10).

Goldschmidt basa, por tanto, su teoría en que el ilícito o "entuerto" administrativo es esencialmente diferente del ilícito o entuerto criminal, de lo que deriva -- que el "delito administrativo" es distinto del criminal. La diferencia entre ambas clases de delitos, esencialmente diversos, se condensa en la fórmula de que lo esencial del -- ilícito administrativo consiste en un *lucrum cessans*, mientras que el meollo del entuerto criminal gira en torno de -- un *damnum emergens* (11).-

Según el autor citado, la conducta antiadministra

---

(10) Jiménez de Asúa. Obra citada. la. Edic. 1950. Tomo I. Pág. 41.

(11) Eberhard Schmidt. "Las Repercusiones de la Obra Científica de James Goldschmidt sobre la legislación y la -- Ciencia de Alemania". Rev. de D. Procesal. Buenos Aires. Año IX 1951. No. 3-4 Tomo II, Pág. 282.-

tiva es "la omisión de prestar ayuda a la Administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal". Su peculiaridad es "la omisión de algo que favorece un fin". La distinción entre ambos ilícitos consiste en -- que en un caso (conducta antiadministrativa) se trata de -- una mera oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa del estado, y en el otro (delito criminal), hay un menoscabo de bienes jurídicos que go-- zan, por sí mismos, de la protección jurídico penal.-

De acuerdo con la definición de Goldschmidt, el - Derecho Penal Administrativo es "el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal -- encargada de favorecer el bienestar público estatal vincula a la transgresión de una disposición administrativa como su puesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa". Además aclara la diferencia entre ambos grupos de disposi-- ciones contraponiendo las infracciones policiales a los preceptos del Código Penal sobre protección del orden público. En el caso de los delitos contra el orden público, éste es un bien jurídico. Por el contrario en la hipótesis de las contravenciones policiales, no se trata del orden público -- como bien jurídico, sino de él como objeto de tutela de la Administración. "Ahora bien-dice Goldschmidt-si el orden - público menoscabado por las contravenciones policiales no -

constituye un bien jurídico, las disposiciones dictadas en su interés; tampoco son preceptos jurídicos y, en cuanto -- contienen amenazas penales no son verdadero derecho Penal.- De estos principios resulta que la pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; la pena administrativa es, más bien, una simple pena de orden (12).-

Sin embargo, para Goldschmidt la delimitación entre el Derecho Penal Administrativo y el Derecho Penal Criminal no es absoluta sino relativa; depende de la concepción temporal y local, por lo tanto, la delimitación entre ambos grupos de delitos debe ser realizada por la legislación y, preferentemente, mediante una enumeración.-

De la diferencia fundamental entre los dos grupos delictivos resulta la necesidad de desarrollar, de modo distinto, las doctrinas jurídicas co-penales generales para ambos grupos. En primer lugar, hay diferencias en lo que atañe a la antijuridicidad. Las causas de justificación tradicionales del Derecho Penal Criminal tienen sólo una impor--tancia reducida para el Derecho Penal Administrativo. Pueden ser tomadas en cuenta únicamente si se trata de causas

---

(12) Adel Shenke. "La Doctrina de Derecho Penal Administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la Legislación Alemana". Rev. de D. Procesal. Buenos Aires. -- Nos. y Tomos antes citados. Pág. 297.

de justificación de derecho público. Esto se evidencia, -- v.gr., cuando se reflexiona acerca de sí y hasta qué punto se puede cometer una acción antiadministrativa en el estado de legítima defensa. También rigen principios especiales - para la culpabilidad. En términos generales, en el Derecho Penal Administrativo, no cabe una diferencia entre dolo y - culpa. Dentro de ciertos límites, son necesarias las presun- ciones de culpabilidad. Por contrario,, se debe admitir, - fundamentalmente, incluso la prueba de la falta de conoci- miento no culpable de la disposición administrativa infrin- gida. Además se precisa una reglamentación distinta del -- Derecho Penal Criminal, en relación con los problemas de la punibilidad de las personas jurídicas y de la responsabili- dad de terceros mediante penas administrativas en razón de la violación del deber de vigilancia sobre el acto. Se de- be crear la posibilidad de intervenir también contra la per sona jurídica misma y no sólo contra los órganos que la re- presentan. Desde este aspecto, la culpabilidad de los órga- nos de una persona jurídica se considerará como culpabili- dad propia de la misma. Debe confiarse la imposición de -- las penas no a los tribunales ordinarios, sino a las autori- dades administrativas, salvo la facultad de los tribunales administrativos de reviar las resoluciones de aquellas.(13).

---

(13) Idem. Pág. 298 y 299.

2) Tesis de la Unidad Esencial del Derecho Penal Administrativo y del Derecho Penal Común.-

Bajo este rubro- agrupamos las opiniones doctrinarias que consideran que no hay diferencias de esencia, sustanciales u ontológicas entre las normas penales aplicadas por la autoridad judicial (Derecho Penal Ordinario) y las que rigen la potestad sancionadora de la Administración (Derecho Penal Administrativo), incluyendo a aquellos autores que admiten, no obstante, diferencias que sin llegar a ser esenciales, hacen del Derecho Penal Administrativo un Derecho Penal especial.

Adolfo Merkl expone que la jurisdicción penal suele reservarse, en calidad de justicia penal, a los tribunales judiciales, aunque a veces se atribuye una fracción de esta competencia a las autoridades administrativas, y esta participación de dichas autoridades en la justicia penal es lo que constituye el problema del Derecho Penal Administrativo. Agrega que mediante esta participación, queda roto el monopolio de la justicia en materias penales y la jurisdicción penal queda articulada en dos ramas: la justicia penal o criminal y la justicia penal administrativa, aclarando que en sentido amplio, el control por las autoridades judiciales de las disposiciones penales administrativas, puede considerarse como justicia administrativa, y en sen--

tido estricto, podrá hablarse de jurisdicción penal administrativa solamente cuando el procedimiento se desarrolle ante una autoridad administrativa. (14).-

"Se pierden inútiles esfuerzos, sostiene Merkl, -tratando de determinar qué figuras delictivas corresponden al Derecho Penal acriminal y cuáles al Derecho Penal Administrativo....Se trata de una idea quimérica; sólo el derecho positivo puede contestar a la pregunta de si un hecho -determinado corresponde al derecho penal judicial o al administrativo, según sea la forma en que se hallen establecidas las competencias. En cuanto a la cuestión de en qué forma el derecho positivo señala de hecho las fronteras entre los delitos comunes y los delitos (contravenciones) administrativos, no puede recibir una respuesta general, porque los -ordenamientos jurídicos particulares divergen en lo que se refiere al reparto de la competencia en materia penal, en mayor grado que en la división de la competencia entre la -justicia y la administración. Lo que en uno se considera -como acción criminal, en otro es tratado tradicionalmente -como delito administrativo. En unos casos se piensa que --las autoridades a las que corresponde la aplicación de un -grupo de normas determinado, deben ser las llamadas a apli-

---

(14) Teoría General del Derecho Administrativo. Edit. Rev.-de D. Privado, Madrid. 1935. Págs. 347 a 349.

car las disposiciones penales correspondientes; así, por -- ejemplo, que las autoridades de hacienda conozcan de la apli- cación del Derecho Penal Financiero; las autoridades de la administración industrial, de la del Derecho Penal Indus- --- trial; etc. Entre otras consideraciones ha influido tam- --- bién para atribuir una figura delictiva al Derecho Penal Ad- ministrativo el deseo de someterla a un procedimiento penal, el administrativo, más sencillo, menos formalista y más rá- pido que el procedimiento penal judicial". (15).-

Recapitulando, Merkl afirma frente a los intentos de diferenciación entre el Derecho Penal Administrativo y - el Derecho Penal Común, que el primero se diferencia concep- tualmente del segundo únicamente por razón de la competen- -- cia, que en el Derecho Penal criminal es judicial y adminis- trativa en el Derecho Penal Administrativo, agregando:"Si - se reduce la diferencia esencial entre ambos derechos pena- les a una diferencia en la competencia para la aplicación - de la norma penal, ello implica que se considera al Derecho Penal Administrativo como Derecho Penal auténtico y pleno". (16).-

También rechaza Merkl la idea de que se considera

---

(15) Obra citada. Pág. 350.

(16) Obra citada. Pág. 355.

a la sanción administrativa como acto de defensa de la Administración, frente a la acción "Criminal", como reacción -- del orden jurídico. Esta oposición debe superarse porque -- no es más que una aplicación de la oposición entre Administración y Derecho, que ha sido superada. "Si la administración es una función jurídica-escríbe-la pena administrativa es también una función jurídica, que tiene lugar como reacción frente a lo antijurídico, frente a la lesión del Derecho Administrativo. Lo mismo que el Derecho Administrativo, el Derecho Penal Administrativo se compone de preceptos jurídicos y estos preceptos en nada se diferencian estructuralmente, de los preceptos del Derecho Criminal. En unos y otros la conducta humana es ordenada o prohibida bajo la -- sanción de una pena. Que esta pena la imponga en un caso -- el tribunal y en otro la autoridad administrativa, constituye la única diferencia jurídico-material entre los dos tipos de normas penales; y en esta diferencia se agota la existencia entre el Derecho Penal "judicial" y el Derecho Penal Administrativo". (17).

Entre los penalistas españoles es rechazada generalmente la diferenciación entre Derecho Penal Común y Dere

---

(17) Idem.

cho Penal Administrativo, pudiéndose citar al respecto las opiniones de Cuello Calón, Juan del Rosal y Jiménez de Asúa.

Según Cuello Calón, las fronteras entre ambos derechos son por demás indecisas, pues los esfuerzos realizados para trazarlas han sido hasta ahora estériles, y en el Derecho español no puede pretenderse la existencia de un Derecho Penal Administrativo por excluirlo el número 30 del artículo 26 del Código Penal. (18).-

Juan del Rosal afirma que "el Derecho Penal Administrativo es una parte del Derecho Penal común. Tanto desde el plano de la dogmática cuanto de una consideración político-criminal y técnica; la diferencia entre estas dos -- clases de injustos (penal y administrativo), no confieren -- naturaleza distinta al llamado Derecho Penal Administrativo, sino tan sólo una particular regulación, dentro del círculo del pensamiento penal. Damos por sentado que el injusto -- criminal difiere del administrativo en algunos extremos; -- que técnicamente exige un tratamiento político criminal diferente y que la esfera de extensión es distinta. Incluso la pena criminal no tiene vínculo de hermandad con la sanción administrativa; pero todo, a lo sumo, habrá de traslucirse una ordenación aparte, por ejemplo, en un libro especial

---

(18) Derecho Penal. Bosh. Barcelona.1953.T.I.Págs. 11 y 12.

de los Códigos Penales... y hasta puede llevarse a los términos como han propuesto algunos penalistas, de la elaboración de un Código de contravenciones". (19)

El eminente Luis Jiménez de Asúa es también decidido opositor a la tesis que pretende separar el Derecho Penal Administrativo del Derecho Penal general. Se declara "radicalmente de acuerdo" con los asertos de Ernesto R. Gavier, jurista argentino que ha criticado la teoría de Goldschmidt sobre el Derecho Penal Administrativo, porque no alcanza a justificar la distinción ontológica entre el delito criminal y el llamado delito administrativo, ni la independencia del Derecho Penal Administrativo con respecto al Derecho Criminal, y porque es objetable su aplicación en la República argentina ya que se oponen a ella obstáculos de orden constitucional y ofrece riesgos graves que deben evitarse en el terreno político.-

Además postula Jiménez de Asúa la necesidad de no dividir y subdividir las ramas del Derecho, por lo que no acepta la autonomía del Derecho Penal Administrativo, considerando por otra parte, que "ofrece evidente inseguridad para la garantía de las libertades del hombre". (20).

---

(19) Derecho Penal (lecciones) Valladolid. 1954. Pág. 16.

(20) Tratado de Derecho Penal. T.I.2a. Edic. Editorial Losada, S.A. Buenos Aires, 1956. Pág. 52.-

Enrique R. Aftalión, ilustre profesor argentino, - estima que la cuestión de la autonomía del Derecho Penal Administrativo frente al Derecho Penal es un "pseudo-problema". "En verdad, indica, todo depende del alcance que se asigne a la palabra autonomía. Si sólo se significa con ella la conveniencia de su independización docente, con fines didácticos, nada hay que objetarle. Pero no estimo correcto hablar de nuevas ciencias, de autónomas ramas del saber, cada vez que encontramos criterios contingentes para efectuar -- nuevas parcelaciones sistemáticas de los datos dogmáticos - de un ordenamiento jurídico. Por esta vía, no es difícil - llevar a una atomización rayana en lo absurdo".-

La tesis de que las faltas o contravenciones constituyen un peculiar ilícito administrativo, cuya teoriza---ción debería ser desglosada del Derecho Penal e independizada, o adscrita en todo caso al Derecho Administrativo, "sólo se justificaría, según el autor citado, si entre los delitos del Código Penal y las infracciones extravagantes del mismo, pero a las que también se imputan sanciones de naturaleza penal, represiva, mediaran diferencias esenciales, - de alcance universal... Pero ocurre que no han podido aún fijarse esas diferencias esenciales entre falta y delito, debiendo el científico atenerse, cada vez que tiene que desentrañar el carácter delictual o contravencional de una infracta

ción, a los datos dogmáticos de un ordenamiento jurídico -- concreto. Buena prueba de ello puede verse en el hecho de que el legislador puede transformar delitos en faltas y viceversa".-

Además, señala Aftalión los peligros de la tesis automista en los siguientes términos: "Entusiasmados con las bellezas de la nueva ínsula jurídica, sus descubridores no advirtieron suficientemente que, al romper intrépidamente amarras con el viejo Derecho Penal clásico, libran a la arbitrariedad, al discrecionalismo, la solución de los casos no previstos. En efecto, si el llamado Derecho Penal Administrativo es una disciplina independiente con respecto del Derecho Penal, ya no cabe exigir en todos los casos la vigencia de ciertas garantías fundamentales, hoy de pacífico reconocimiento en el campo de este último (ley previa, -- veda de la analogía, restricción interpretativa, debido proceso, in dubio pro reo, etc.)".-

Al referirse particularmente a la doctrina de --- Goldschmidt-, considera el tratadista argentino mencionado, que se inspiró en ideas liberales, tales como moderar el -- quantum de las penas aplicadas a las infracciones administrativas y evitar la mácula que producen las sanciones penales; pero que esto se compaginaba con la concepción del "Estado-gendarme", espectador ante el juego de las leyes de la libre

competencia, situación que ha cambiado radicalmente en la actualidad.-

Para hacer la crítica de la tesis de Goldschmidt, sintetiza las supuestas diferencias cualitativas u ontológicas preconizadas por dicho jurista alemán en la siguiente forma:

a) El delito está referido al valor justicia; la infracción, al valor bienestar público.

b) El delito ataca derechos subjetivos u otros bienes de cultura jurídicamente protegidos; la infracción es una inobservancia del deber de obediencia a los mandamientos emitidos en aras de intereses administrativos.

c) La pena del delito tiene un sentido ético; la de la infracción es una pena de orden que no tiene relación con la prevención y la expiación. Sirve para "alertar" al ciudadano sobre los deberes frente al gobierno y no la rige la legalidad sino la oportunidad.

d) Los principios de "nullum crimen, nulla poena sine lege" y de la retroactividad de la ley más benigna, no tienen tanta importancia en relación con las contravenciones, como con los delitos.

e) Es recomendable que las infracciones sean juzgadas por tribunales administrativos.

f) Hay algunas diferencias entre delitos e infracu

ciones en materia de culpabilidad, tentativa, concurso, responsabilidad de personas jurídicas, etc. Mientras los delitos del Derecho Penal exigen dolo o culpa, las infracciones administrativas suelen ser más formales, en el sentido de - que suelen conformarse con una responsabilidad de tipo objetivo.-

g) La ejecutoriedad que suele atribuirse a las decisiones que imponen multas administrativas no se compecede con el principio, propio del Derecho Penal, según el cual - no se puede imponer penas sin sentencia condenatoria definitiva.-

Finalmente, asienta Aftalión las conclusiones teóricas de las que resumimos las principales: A tenor de las valoraciones que inspiran a legisladores y doctrinarios, al Derecho Penal Administrativo puede ser legislado y concep-- tuado como una rama excepcional o especial del Derecho Penal o como un Derecho autónomo. Aunque se opte por ésta última posición, ello no significa que haya diferencias esenciales entre delitos e infracciones sino sólo que se estima que -- las ilicitudes "administrativas" deben regirse y juzgarse - por un sistema de principios distintos de los del Derecho - Penal. Como la tesis autonomista no ha elaborado un siste-- ma de principios originales, igualables en cuanto garantías de la seguridad jurídica a los del Derecho Penal y Procesal

clásicos, "la total emancipación de estos últimos principios conduce, en la práctica, al enseñoreamiento de la inseguridad". Una valoración realista de los hechos lleva a reconocer la tendencia a asignar funciones jurisdiccionales a la Administración en materia penal administrativa, "pero -- esta "autonomía" puramente jurisdiccional no tiene por qué llevar aparejada una emancipación de los principios esenciales de los Derechos Penal y Procesal Penal: la índole del tribunal no puede alterar la sustancia penal de la cosa que juzga".-

B) Derecho Penal Tributario y Derecho Penal General.

En este apartado nos referimos a algunas de las opiniones doctrinarias sobre la naturaleza del Derecho Penal Tributario, clasificándolas en dos grupos: 1º) aquellos que sostienen su independencia frente al Derecho Penal general, ya sea que consideren que el Derecho Penal Fiscal pertenece al Derecho Administrativo o al Tributario, o bien que constituye un cuerpo autónomo; y 2º) las opiniones que juzgan que tiene la misma naturaleza y no puede distinguirse esencialmente del Derecho Penal Común.

Entre los partidarios de la primera de las posiciones doctrinarias señaladas se encuentra Manuel Andreozzi, ilustre profesor de Derecho Administrativo en la Universidad

de Tucumán, Argentina.-

Entre sus conclusiones afirma que "las contravenciones (administrativas y tributarias) no deben estar en el Derecho Penal, sino formar parte del Derecho Administrativo Penal o Derecho Tributario Penal.-

Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque ésta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo....Puede haber violaciones mixtas, es decir, delictuales y contravencionales, producidas por una sola acción....La doctrina que se adopte para dar solución a estos problemas se reflejará en toda la "vida" de la violación: en relación con la responsabilidad penal, con la personalidad de la pena, con la tentativa, con la prescripción, etcétera, y además (respecto de nuestro país) con --- nuestra estructura institucional y las atribuciones y facultades de las provincias...El Derecho Penal Administrativo y especialmente el Derecho Penal Tributario constituyen una - desmembración del Derecho Penal Común, con personalismo propio, que está a la espera de su correcta limitación de su - léxico adecuado. Es un espíritu que espera el cuerpo que - lo encarne adecuadamente... No puede afirmarse que no haya un Derecho Tributario Penal por el hecho que se recurra al Código Penal en ausencia de normas específicas, porque, pre

cisamente, estamos en nuestro país en la época de su correcta caracterización....."(21).

La identidad esencial del Derecho Penal Común y del Derecho Penal Tributario es sostenida, entre otros autores, por el profesor español Fernando Sáiz de Bujanda, con las siguientes palabras: "pienso que el Derecho Penal Tributario, como parte del Derecho Punitivo general, habrá de absorber la teoría jurídica de la infracción, elaborada, -- tras muchos esfuerzos, en esta rama del Derecho Público. Corresponde a los penalistas extender al campo tributario, -- con las acomodaciones pertinentes, la doctrina de la antijuridicidad, de la culpabilidad y de los restantes elementos del delito. Todo régimen fiscal cuyo sistema de sanciones se produzca al margen de la doctrina jurídico-penal y de -- los principios generales sobre ilicitud civil o administrativa ha de ser forzosamente irracional y arbitrario". (22).

El eminente tratadista argentino Rafael Bielsa no acepta tampoco la autonomía del Derecho Penal Fiscal. Lo define como "el derecho represivo de la Administración Fiscal" y como "el conjunto de disposiciones legales punitivas

---

(21) Derecho Tributario Argentino. TEA. Buenos Aires, 1951 T. II. Págs. 363 y 364.

(22) Hacienda y Derecho-Madrid-1955. Pág. 460.

de las transgresiones de las leyes fiscales. (23).-

En cuanto a su autonomía dice textualmente: "La - necesidad de un régimen represivo fiscal dirigido a asegurar la percepción regular y efectiva de los ingresos para la formación del erario, ha dado origen a concepciones más o menos doctrinales, o tendencias simplemente, para caracterizar un sistema positivo penal fiscal; ya hemos dicho que en concepto nuestro el Derecho Penal es uno, y que las modalidades especiales que las leyes imprimen a las normas penales con las que el fisco persigue a los infractores (particularismo del Derecho Penal Fiscal) no pueden justificar un Derecho Penal Fiscal autónomo".-

Como se esboza en el párrafo anterior, lo que Biel sa admite es el Particularismo o carácter especial del Derecho Penal Fiscal, señalando que existen diferencias entre sus normas y las del Derecho Penal Común, tales como las penas a las personas jurídicas que, en concepto del mencionado autor, no existen en el Derecho Penal común; la responsabilidad fiscal no es necesariamente la del acto personal -- (por el hecho propio), lo que evidentemente es una excepción el principio general del Derecho Penal Común, que si no se justifica en conciencia, se explica en la ley por la

---

(23) El Derecho Represivo Fiscal del Porvenir. La Plata. - 1945. Pág. 46 y sig.

necesidad fiscal, además de que la presunción de culpa o --  
dolo tiene cierto apoyo en la colaboración que existe en --  
ciertos órdenes de actividades, por ejemplo, entre el pa---  
trón y los factores de un negocio, aunque dicha presunción  
no debe ser siempre juris et de jure, pues ello puede re---  
sultar arbitrario e injusto. En el Derecho Penal Común se  
aplica la ley que rige en el momento de la condena, si es --  
más favorable al reo; por el contrario, la norma penal tri-  
butaria de carácter temporal o excepcional puede aplicarse  
aún después de abrogada, si el hecho se cometió bajo el vi-  
gor de aquella norma.

No obstante estas diferencias, Bielsa insiste ca-  
tegóricamente en la unidad del Derecho Penal, con estas pa-  
labras: "En nuestra opinión el Derecho Penal es uno: él se  
funda en principios generales que son comunes a todos los --  
hechos lesivos de bienes jurídicos; la norma represiva tie-  
ne por base la sanción; aplicada la sanción a los infracto-  
res de normas fiscales, ella no deja de formar parte del --  
Derecho Penal general en el sentido de derecho común. La pe-  
na que se impone al infractor de la norma fiscal, tiene la  
base ética y jurídica de toda pena del sistema represivo --  
general....Así, pues, el derecho penal fiscal forma parte --  
del sistema general penal aunque solamente se lo refiere a  
una clase de delitos contra el Estado-fisco, del mismo mo-

do que hay en el Código Penal delitos contra la Administración pública nacional o provincial, delitos contra los poderes públicos y el orden constitucional. Los delitos fiscales lo son contra el fisco (de la Nación o de las provincias). Es cierto que esos delitos, mejor dicho, las infracciones tienen una finalidad "inmediata" distinta, pero la finalidad fundamental es la misma en la represión general penal, que funda el sistema represivo del Código".-

Por último, objeta las separaciones radicales del tronco común, creadas con el criterio de la especie técnica o económica del objeto o materia de los cuerpos legales, -- porque estima que son inconvenientes y destructores del sistema jurídico general. (24).-

Entre nosotros, el Doctor José Enrique Silva, considera que el Derecho Penal **Tributario** no constituye una -- disciplina autónoma, pues en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Penal Salvadoreño", al referirse a las sanciones administrativas, lo hace bajo el epígrafe de "Derecho Penal Especial" y al comentar el Art. 7º. del Código -- Penal, manifiesta: "Con este artículo como lo expresan López Rey y Alvarez Valdés, se establece una clasificación de delitos comunes y especiales atendiendo la ley que les san-

---

(24) Compendio de Derecho Público. B. Aires. 1952. Tomo III. Pág. 108 y sig.-

ciona. De acuerdo con este criterio, delito común, en forma amplia, es aquel que está descrito y sancionado por el Código Penal y delito especial, aquel que se describe y sanciona en leyes distintas al Código Penal.-

En las diversas acepciones que tiene el Derecho Penal especial, encontramos que, en razón a la materia y de las personas, el Derecho castrense, constituido en nuestro país por el Código de Justicia Militar, es especial, así -- como también lo es en razón a la materia, el de Hacienda, -- constituido en El Salvador por la Ley Represiva del Contrabando y Código Fiscal.-

Además constituyen Derecho Penal especial, los -- preceptos contenidos en algunas leyes administrativas como Ley Agraria, Ley Electoral, Ley de Patentes y Marcas de Fábricas, Ley de Migración, Ley de Policía, Código de Sanidad y Ley de Prenda Agraria.-

De acuerdo con el Art. 7, se aplicarán las disposiciones contenidas en las leyes penales especiales, primando sobre las disposiciones del Código Penal.-

En estos casos, además, puede presentarse lo que se concede como conflicto aparente de leyes penales, cuyos problemas se solucionan a virtud de los principios de alternatividad, consunción, especialidad y subsidiaridad.-

Grispigni establece un Derecho Penal fundamental -

y un Derecho Penal complementario. El primero está constituído por el Código Penal, en tanto que el segundo se halla -- integrado por las leyes penales especiales, es decir, aparte del Código Penal.--

La aplicación de leyes penales especiales da lugar a la jurisdicción privativa; así, en El Salvador, la -- aplicación del Código de Justicia Militar corresponde a Tri bunales de lo Militar y la aplicación de la Ley Represiva -- del Contrabando al Juzgado General de Hacienda, constituyen jurisdicción privativa". (25).

El Dr. Enrique Córdova, en su obra "Estudios Penales", explica que de conformidad con la legislación de Costa Rica se denominan faltas a los mismos hechos que se consideran delitos cuando el daño que producen es menor que el de los delitos, y contravenciones, a las transgresiones que no son materia del Código Penal sino de Reglamentos y leyes especiales; estimándose como contravenciones, las acciones u omisiones que castigan, por ejemplo la Ley de Policía, -- las ordenanzas municipales o el Código de Sanidad, etc.--

Al comentar lo expuesto, el Dr. Córdova, considera acertada la idea del legislador costarricense de diferenciar

---

(25) Introducción al Estudio del Derecho Penal Salvadoreño. José Enrique Silva.--

la falta de la contravención porque, en su opinión, no cabe duda que son de diferente naturaleza". A nuestro juicio dice- el Código Penal sólo debiera ocuparse de las faltas y no de las contravenciones, que por lo mismo que afectan intereses diferentes de los que trata de resguardar el Derecho Penal ordinario, no deben comprenderse en el Código ni ser castigadas por las autoridades del Poder Judicial, sino por las autoridades administrativas dependientes del Poder Ejecutivo, o por las Municipalidades, según que sean -- transgresiones de preceptos de carácter general o local, y que los decretos respectivos procedan de las legislaturas, del Ejecutivo o de las ordenanzas municipales".-(26):

Al respecto nuestra jurisprudencia se ha pronunciado en el mismo sentido:

"Si un hecho delictuoso está penado en un Reglamento del Poder Ejecutivo, y al propio tiempo está en una ley secundaria debe ser aplicada la pena consignada en ésta, porque solamente al Poder Legislativo corresponde la potestad de decretar, intepretar, reformar y derogar las leyes secundarias y como consecuencia, para crear delitos y establecer sus correspondientes sanciones; en tanto que el Po--

---

(26) Estudios Penales. Enrique Córdova. Publicados en la Rev. Judicial de El Salvador.

der Ejecutivo sólo está facultado para expedir reglamentos y órdenes, y para facilitar y asegurar la ejecución de las leyes. (Revista Judicial, Tomo I. IV, 24 de febrero de 1949. pág. 288).-

-----  
oooooooooooo

CAPITULO IIICONSTITUCIONALIDAD DE LA POTESTAD SANCIONADORA  
DE LA ADMINISTRACION PUBLICA EN EL SALVADOR

La potestad sancionadora de la administración, -- entendida como la facultad de castigar las transgresiones -- que no constituyen delitos, ha sido considerada en la doc-- trina como esencial para la función administrativa y como -- atributo derivado lógica y naturalmente del carácter de po-- der estatal que la autoridad administrativa tiene.--

En derecho público se ha reconocido desde el siglo pasado, que el ejercicio de la acción directa de la adminis-- tración, en el que se incluye la aplicación de sanciones, no ataca el principio de la división de poderes, pues en la con-- cepción actual de éste y según la índole de las Constitucio-- nes modernas, el Ejecutivo debe tener dentro de su esfera -- todos los medios de autoridad para hacer efectivo el cumpli-- miento de los deberes políticos y administrativos con arre-- glo a las leyes, sin necesidad de pedir auxilio extraño.

Al respecto, el distinguido jurisconsulto mexica-- no don Ignacio Vallarta, en su "Estudio sobre la Constitucio-- nalidad de la Facultad Económico-Coactiva", expone: "Si el --

Poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular -- aún por la fuerza a que preste los servicios públicos que le tocan, sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres Poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observación de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aún para -- exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias...."(27).

De acuerdo con estos principios, las Constituciones Políticas admiten que la autoridad administrativa pueda hacer efectivos los impuestos y multas por sí misma, sin -- intervención de la autoridad judicial.

Nuestra jurisprudencia no ha tenido dificultades en admitir la constitucionalidad de la facultad sancionadora de la Administración Pública, aunque, en realidad, una disposición legal expresa, al respecto, no apareció sino en la Constitución Política de mil novecientos cincuenta, al -- establecer que "corresponde únicamente al Poder Judicial --

---

(27) Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva. Puebla. 1885. Págs. 51, 57, 71 y 72.

la facultad de imponer penas. No obstante, la autoridad administrativa podrá sancionar las contravenciones a las le--yes, reglamentos y ordenanzas, con arresto hasta por quince días, o con multa y si ésta no fuere pagada se permutará por arresto, el cual no excederá de treinta días". (Art. 67C.P.)

En lo que respecta a las especies de sanciones, - en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se ha recomendado que ellas fueran de naturaleza pecuniaria y que solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad se - establecieran- penas privativas de la libertad.

Siguiendo esa tendencia en el Proyecto de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributa--ción OEA, BID, por una Comisión de distinguidos tributaris--tas latinoamericanos, la pena general es la multa de carác--ter pecuniario.

Al razonar esta solución la Comisión explica: "la Comisión ha analizado detenidamente los argumentos en favor y en contra de las penas privativas de libertad por infrac--ciones tributarias, valorando las soluciones de la doctrina y del derecho comparado. Cree que el establecimiento de las penas de prisión, depende de factores políticos y sociológi--cos complejos que deben considerarse con respecto a las ca--racterísticas de cada país y ha entendido que en América La--tina, al menos en las presentes circunstancias, esos facto--

tores no son favorables a la adopción de este tipo de penas.-

En materia punitiva es imprescindible que exista una adecuada relación entre la gravedad de la infracción y de la pena, pero esa relación varía según los medios sociales. En nuestro continente, en el cual las sanciones no se han caracterizado por su efectiva aplicación ni por su severidad, parece suficiente, por el momento aplicar estrictamente al derecho vigente y las multas y demás sanciones previstas en el Proyecto para lograr el efecto intimidatorio y represivo perseguido. Sólo en el caso de que esta solución fracasara en la práctica, se justificaría la adopción de penas de prisión y únicamente para las formas graves de defraudación, equiparables desde el punto de vista de sus características jurídicas a los delitos de estafa y apropiación indebida.-

Pero la razón más importante, a juicio de la Comisión, para no recomendar las penas privativas de libertad, deriva de los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos. En tales aspectos existen riesgos innegables de que el sistema no funcione eficazmente, e incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores.-

Por otra parte, la aplicación de penas de prisión

por defraudación, especialmente en algunos impuestos como los que gravan las rentas, es de gran complejidad y requiere una imparcialidad y eficacia administrativa en la realización de las investigaciones, difíciles de lograr en las circunstancias actuales.-

Por estas razones la Comisión aconseja sin vacilaciones, la mayor prudencia en la adopción de las penas privativas de libertad". (28).-

Para terminar sólo nos resta analizar un aspecto de nuestra ley constitucional de suma importancia. De conformidad con el Art. 167 de la Constitución Política, el castigo de las infracciones administrativas sólo puede consistir en arresto hasta por quince días o multas. Ahora bien, algunas leyes administrativas, como la Ley de Registro y Matrícula de Comercio, establecen otras sanciones, como las de cierre del establecimiento de comercio, preceptuada, por el Art. 16, inciso 5o. de la Ley citada, y al respecto conviene establecer la constitucionalidad o inconstitucionalidad de tales sanciones.

En mi opinión, no estando tales sanciones comprendidas en la enumeración limitativa que de las mismas hace el Art. 167 de nuestra Constitución Política, no puede apli

---

(28) Modelo de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID. Editado por la Unión Panamericana Secretaría General. Organización de los Estados Americanos. Washington, D.C. 1967.

carlas la autoridad administrativa. Tales penas serían ---  
inconstitucionales, sin duda alguna, a partir de la vigen--  
cia de la Constitución Política de mil novecientos cincuen--  
ta.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Corte Su  
prema de Justicia de México al resolver que "El Administra-  
dor de Ciudad Juárez" que es una autoridad administrativa, -  
no tuvo facultad para imponer a la quejosa la pena de deco-  
miso que le aplicó, y que ha dado motivo al presente amparo,  
puesto que semejante pena no es ni un arresto, ni una mul--  
ta, y es de la competencia exclusiva de la autoridad judi--  
cial". (Sem. Jud. de la Fed. p. 287. Tomo II-).

En la sentencia transcrita se aplicó el Art. 21 -  
de la Constitución Política de México, que literalmente di-  
ce en el inciso primero: "La imposición de las penas es pro-  
pia y exclusiva de la autoridad judicial. Sólo incumbe a la  
autoridad administrativa el castigo de las infracciones al  
Reglamento de Policía, el cual únicamente consistirá en la  
multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el  
infractor no pagase la multa que se le hubiese impuesto, se  
le permutará ésta por el arresto correspondiente, que no ex-  
cederá en ningún caso de quince días".-

-----  
ooooooooo

## CAPITULO IV

### EL HECHO REPRIMIDO

#### A) La acción como base de la infracción tributaria.

Para que la infracción tributaria emerja al mundo de los fenómenos externos y pueda ser atribuida a alguien, es preciso que tenga como base indispensable un comportamiento humano, que constituya una acción en el sentido amplio del vocablo, es decir, que sea comprensivo tanto del hacer como del no hacer.-

La idea de acción lleva implícita la de finalidad, porque no se trata de un proceso causal ciego sino de dominio y dirección por la voluntad en lo que respecta a los factores exteriores dentro de los límites de las posibilidades de la percepción y comprensión humanas.-

Esta concepción se limita entonces a considerar la acción como un simple efecto en el mundo exterior producido por la voluntad, mirándola desde un punto de vista meramente causal y dejando para más adelante la consideración referente a los elementos subjetivos que gobiernan esa voluntad.

Pero ello sin olvidar que una acción, para serlo,

aún en el aspecto puramente objetivo, tiene que ser necesariamente una exteriorización de voluntad, es decir, que el movimiento o la falta de movimiento del infractor pueda ser referido al ejercicio o a la falta de ejercicio de su energía psíquica como poder de impulso o de detención de la consecuencia externa.-

El hecho de dejar claramente establecido que la base indefectible de toda infracción tributaria es una acción, no se contradice con la circunstancia que en Derecho Penal Tributario hay casos en que deba responder quien no ha efectuado acción o omisión alguna, ya que ésta es una consecuencia de la falta de personalidad de la sanción, que será -- examinada en su oportunidad. Así en los casos de responsabilidad por hechos de otros, siempre es un comportamiento humano el que da origen a la infracción fiscal, cuya consecuencia jurídica, la sanción, puede sin embargo trascender de quien la hizo nacer hacia un tercero.-

A diferencia del Derecho Penal Común, donde las acciones reprimidas son múltiples, el limitado campo en que se mueve la ley represiva abarcadas distintas formas que -- puede asumir el hecho reprimido. Cabe sin embargo la aclaración de que esto no implica un estudio particular de cada tipo de infracción tributaria, o sea de una "parte especial" ya que para ello sería menester recurrir a las diversas le

yes impositivas y examinar las distintas figuras represivas a que dan origen sus violaciones.-

Digamos entonces, que vistas globalmente las infracciones fiscales, pueden tener las siguientes características: 1o) Pueden constituir el incumplimiento a la obligación tributaria substancial en forma meramente omisiva. --- 2o.) Pueden constituir el incumplimiento de dicha obligación, pero llegando a ella mediante el despliegue de maniobras en caminadas a lograr ese fin. 3o.) Pueden consistir en el incumplimiento a la obligación tributaria formal.-

B) Incumplimiento omisivo de la obligación tributaria substancial.

Como consecuencia del ejercicio del poder tributario, surgen entre el Estado y los particulares vinculaciones integradas por los correlativos derechos y obligaciones que tienen entre sí y que constituyen la relación jurídica tributaria.-

Esta relación jurídica tributaria da lugar por una parte a una prestación patrimonial y por la otra a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto.

La primera es la obligación tributaria substancial que alcanza a los contribuyentes y responsables, mientras que de la segunda surge la obligación tributaria formal que puede alcanzar tanto a contribuyentes y responsables como a terceros.

Dice Bielsa que las obligaciones fiscales originarias se satisfacen con el pago de la contribución, o bien - con el cumplimiento de deberes establecidos por la ley para que el fisco pueda ejecutar regularmente sus operaciones de valuación, determinación y ejecución.-

La parte fundamental de la relación jurídica tributaria es evidentemente la obligación tributaria substancial, o sea el deber del individuo sometido al poder de imposición a cumplir la prestación debida, la cual recibe el nombre de tributo. Esta obligación consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, ya que se establece entre un sujeto activo que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por la ley y un sujeto pasivo que puede ser una persona individual o colectiva. Además es siempre una obligación de dar, tiene su fuente única en la ley y -- nace al producirse el hecho imponible, o sea la situación de hecho a la cual vincula o condiciona la ley al establecimiento del gravámen.-

Cuando el obligado se resiste al pago de la prestación que el Estado le exige en virtud de su poder de imperio, se dan las características objetivas necesarias para - que el primerm esté incurso en una infracción tributaria.

Este tipo omisivo de infracción es el más común - dentro del ámbito tributario y consiste simplemente en la -

falta de pago del tributo en el tiempo y modo establecidos por la ley y reglamentos, sin que sea necesario indagar si la conducta del obligado ha sido a título de culpa o de dolo.-

Para que se configure este tipo de infracción, no se requiere una forma especial de culpabilidad, sino que -- basta el hecho externo de no abonar el tributo, sin que ello signifique descartar que puedan existir causales de justifi-- ficación que eliminen el factor "antijuricidad" de la con-- ducta, ó que pueda haber una circunstancia subjetiva (error excusable) que elimine la imputación.

C) Incumplimiento de la obligación tributaria formal.

Además de la obligación tributaria material, existen otras obligaciones accesorias o secundarias destinadas a facilitar el cumplimiento de la primera, pudiendo ser estas últimas, obligaciones tanto de dar como de hacer o no -- hacer.-

Al Estado no le basta dibujar en abstracto al contribuyente potencial que pagará el tributo, sino que es necesario que mediante pasos posteriores particularice el contenido de la ley, aplicándolo a las situaciones concretas -- de los contribuyentes reales, y que además, haga ingresar -- el monto de los tributos en las arcas fiscales.

Este conjunto de procedimientos es lo que constituye el Derecho Tributario formal, discutida rama de Derecho Tributario que conduce a la caracterización concreta del hecho contenido en la ley, a la liquidación y a la recaudación del tributo.-

Ello trae como consecuencia ineludible, el hecho de someter a los ciudadanos, sean contribuyentes o no, a una serie de deberes tendientes a facilitar dicha acción estatal, deberes éstos de tipo administrativo y cuyo incumplimiento las diversas leyes impositivas se encargan de reprimir.-

Así el Art. 98 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, sanciona el contribuyente que estando obligado por esa ley a rendir declaración, lo hiciere fuera del término prescrito.-

El Art. 37 de la Ley de Gravámen de las Sucesio--nes, estatuye que "los Registradores, los Jueces y Cartu--larios que faltaren a los deberes que la presente ley les impone, serán multados así: Los registradores y los Jueces con el doble del impuesto sucesoral no cubierto; y los Car--tularios con la multa prescrita en el Art. 21 de la Ley de Notariado. A los Registradores se los impondrá el Poder -Ejecutivo y a los Jueces y Cartularios la Corte Suprema de Justicia, al tener conocimiento" (El Artículo de la Ley --de Notariado a que se alude en la disposición transcrita, -

actualmente es el art. 63). -

Las infracciones en estudio se caracterizan por -  
ser predominantemente objetivas, no exigiéndose la investi-  
gación del elemento intencional para su configuración y ---  
siendo incluíble la aplicación de pena cada vez que sea --  
cometida.-

-----  
oooooooooooo

CAPITULO V

EL PRESUPUESTO LEGAL

a) El principio de legalidad en general. Con base en lo preceptuado en el Art. 169 de nuestra Constitución Política, puede afirmarse que no hay infracción tributaria -- sin ley que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena.

Este principio tiene su raíz profunda en el sistema representativo de gobierno basado en la soberanía popular, en la separación, correlación y armonía de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. Pero, sobre todo, lo que garantiza el principio es la distinción entre los dos Poderes primeramente señalados, distinción fundamental de derecho público.

b) La legalidad en Derecho Penal Tributario. La aplicación del principio de legalidad en Derecho Penal Tributario presupone un proceso de dos fases íntimamente relacionadas entre sí.

En primer lugar, es necesaria una ley que establezca la obligación tributaria del sujeto. Sobre este punto unánimemente están de acuerdo los tratadistas de la mate--

ria, y en nuestro país, tal exigencia de la ley previa lo estatuye el Art. 119 de la Constitución Política.

Pero eso no basta para sancionar al infractor que no ha cumplido con su obligación; para sancionarlo es necesario que la ley configure la infracción a que da origen -- el incumplimiento, y establezca con precisión la pena que en tal caso corresponderá al infractor.-

Esta segunda necesidad la consagra el Art. 169 de nuestra Carta Magna.

c) Consecuencias del principio de legalidad. Del principio de legalidad se deduce entonces que están exentos de castigo todos aquellos actos de los infractores a las leyes fiscales que por más ilícitos, inmorales o perjudiciales que sean, no hayan sido configurados previamente por una ley anterior a su acaecer.

d) Tipicidad. En Derecho Penal Tributario, repetimos, se requiere que la pena se funde en ley anterior, -- no sólo por su determinación específica sino por su referencia a un hecho concretamente determinado.

Es decir, que los modos de proceder del infractor que resultan punibles, deben estar necesariamente predefinidos por la ley mediante figuras que especifiquen esas acciones. Estas figuras deben dar en forma completa la noción de los hechos merecedores de sanción, señalando todos

sus elementos propios y desempeñan la función de modelos -- para saber si desde el punto de vista descriptivo, una conducta cae o no en alguno de los círculos cerrados y discontinuos de lo punible.-

La punibilidad de una conducta exige su adecuación exacta con una figura legal, pero mal puede haberla si la descripción del accionar reprimido se encuentra incompleta o confusa, no teniendo un contenido específico y una expresión determinada.

e) Prohibición de aplicar la ley represiva por analogía. Consecuencia ineludible del principio "nulla poena sine lege" es que no pueden utilizarse para castigar un infractor disposiciones de otras leyes distintas a las que concretamente contemplan su situación, lo cual significa la prohibición de utilizar la analogía en perjuicio del presunto culpable. Ello, por más similar que parezca la conducta impugnada con la que describe otra ley que castiga el hecho no penado-, siempre que haya diferencia de particularidades.-

f) Irretroactividad de la norma tributaria penal. En materia tributaria penal la norma que imponga penas no puede regular hechos cometidos antes de su vigencia, si de alguna manera perjudica la situación de los responsables, - siendo ello otra consecuencia del principio de legalidad,--

debiendo entenderse por ley más gravosa, aquella que castigue un hecho anterior impune, que imponga mayor pena al hecho ya punible o que de cualquier forma desfavorezca la situación del contribuyente.

Pero, cabe preguntar, ¿podrá aplicarse retroactivamente la ley penal favorable al contribuyente?

Héctor B. Villegas, al comentar el problema en la legislación argentina estima que en ese caso la ley debe -- tener efecto retroactivo, con base en un principio objetivo de justicia y dado que la no retroactividad es exigencia -- constitucional sólo en cuenta representa una tutela para los impuestos.

En cambio, Giuliani Fonrouge, se manifiesta contra río a la excepción de retroactividad por la ley más benigna, expresando que las multas establecidas para el supuesto de incumplimiento de leyes tributarias, son ajenas a la ley -- penal general y que en lo represivo tributario rige en su plenitud el principio de no retroactividad. En consecuen-- cia, afirma el autor aludido que así como no puede aplicarse una sanción creada con posterioridad al hecho, tampoco -- surte efecto hacia el pasado una ley más benigna, sin per-- juicio de que una revisión del sistema fiscal, procure una solución que contemple con equidad esta delicada materia.

g) Límite espacial. Enseña Andreozzi que en la -- órbita del Derecho Penal Tributario se aplica el mismo prin

cipio que en Derecho Penal Común, es decir que las sancio--  
nes tributarias se producen cuando la violación se ha come--  
tido dentro del país; o cuando cometidos fuera, sus efec---  
tos deben producirse dentro de él.-

-----  
oooooooooooo

..

## CAPITULO VI

### LA ANTIJURIDICIDAD

a) Concepto de antijuridicidad.- La antijuridicidad como contradicción al Derecho, es genérica, esto es, no existe una antijuridicidad propia y especial del Derecho -- Penal. Si lo justo es general, igual acontece con lo injusto; por lo que se puede decir que el injusto penal es igual al injusto civil o mercantil. Es distinto el injusto penal, pero no en función de sí mismo, sino en función de la tipicidad y punibilidad. No toda conducta relevante para el Derecho Penal es siempre antijurídica; para que la conducta sea estimada como delictiva es preciso que lesione un bien jurídico y ataque el criterio exiológico de la sociedad.

La contradicción al Derecho se ha tratado de explicar con diversos criterios: objetivo, subjetivo y formal o material. El primer criterio analiza si lo antijurídico se determina en razón de la conducta objetivamente juzgada o en función del sujeto activo. Como posición ecléctica surge la doctrina de los "elementos subjetivos de la antijuridicidad". Objetivamente, lo antijurídico es la ofensa a las normas de valoración recogidas en los preceptos legales, in dependientemente de la posición del autor, dejando el estu-

La tendencia doctrinaria moderna se inclina, sin embargo, a dar cada vez mayor importancia al subjetivismo, y Hensel afirma que uno de los grandes méritos del Ordenamiento Fiscal Alemán es haber colocado en primer plano lo subjetivo y como elemento de lo que llama delito tributario.-

En idéntico sentido Bielsa sostiene que evidentemente es un progreso del derecho el haber fundado la responsabilidad en la imputabilidad, en el sentido subjetivo, y -glosando a Ihering añade, que con razón se ha dicho que la noción simplista de la responsabilidad llamada objetiva (sin culpa) lejos de ser un progreso del derecho, lo haría retroceder a los tiempos bárbaros anteriores a la Ley Aquilia.

El propio Spota, pese a aceptar el carácter preva-lente del factor objetivo, no deja de reconocer que constituye un progreso jurídico acercar ambas ramas del derecho represivo en lo atinente al requisito subjetivo. Y con mucha razón agrega: "en todo aquello que sin lesionar los intereses sociales que el derecho penal administrativo debe amparar, pueda mantenerse la incolumidad del elemento subjetivo propio del derecho penal común, es deber del intérprete alcanzar una comprensión de la ley represiva administrativa que satisfaga esas valoraciones éticas que constituyen exigencias de primer orden en toda colectividad jurídicamente organizada".-

La exigencia del dolo en determinadas infraccio--  
nes tributarias, las causales de inimputabilidad y la admi--  
sión en ciertos casos de la impunidad por error excusable -  
son los límites a la pura objetividad del ilícito tributa--  
rio.

b) Imputabilidad.- La imputabilidad es definida en  
Derecho Penal Común como la posibilidad condicionada por la  
salud y madurez espiritual del autor, de valorar correctament  
te los deberes y de obrar conforme a ese conocimiento.

De acuerdo a este criterio, únicamente serán imput  
tables aquellos sujetos que en general sean capaces de eje-  
cutar actos voluntarios, en contraposición a los automáti--  
cos, conviniendo recordar que deben contemplarse dos situa-  
ciones completamente diferentes: 1o.) la que se refieren ge-  
néricamente al posible autor de un hecho para que se le cons  
idere o no culpable; 2o.) las que se refieren específica--  
mente al autor de un hecho cometido y que tienen por fin --  
adoptar la sanción en la forma concretamente más eficaz.

Lo primero comprende el estudio de la imputabili-  
dad para saber en forma general quiénes son o no responsa--  
bles, y lo segundo, el estudio de la culpabilidad propiament  
te dicha, que se refiere a un autor concreto, en un hecho -  
concreto.

La imputabilidad es entonces el presupuesto sub--  
jetivo de la culpabilidad, así como la ilicitud es el presu

puesto objetivo de la misma, y en consecuencia, una vez establecida la teoría de la imputabilidad y de las causas que la excluyan, tendremos ya un sujeto "capaz de culpa" en --- quien podrá examinarse el contenido de su culpabilidad en - las dos formas que ella asume: el dolo y la culpa.-

Nuestra ley penal establece dos tipos de motivos que excluyen la imputabilidad: la falta de desarrollo psí-- quico y la alteración de facultades, correspondiendo exami-- nar si los mismos son también de aplicación en el campo del derecho penal tributario.

Por regla general los autores consideran que las causales de inimputabilidad previstas por la ley penal común deben ser aplicables a las diversas infracciones fiscales, - advirtiéndole que aunque de esas circunstancias generalmente no hace mención expresa la ley represiva fiscal, ellas (que rara vez se presentan en la práctica), deben ser tenidas co-- mo causas eximentes de pena porque están en el Código Penal y éste es supletorio de las leyes penales especiales en cuan-- to éstas no dispongan lo contrario.

c) El dolo.-- De las dos formas en que se manifiesta la culpabilidad (dolo y culpa), el primero es el más gra-- ve y el que trae aparejadas penas más severas.

En derecho penal tributario, la existencia o no - de dolo es indiferente a los efectos de la configuración de

las diversas infracciones tributarias, salvo que el mismo - sea expresamente exigido para tipificar figuras especiales de carácter grave.-

En materia penal, el dolo consiste en las determinación de la voluntad hacia el delito, lo cual implica a su vez una resolución delictiva. Es decir, que la comprensión y la voluntad no sólo son la base de la imputabilidad sino que lo son también de las relaciones psicológicas del agente en el caso concreto. En consecuencia, sólo podrá sostenerse la existencia del dolo si el autor comprendió la criminalidad del acto y dirigió sus acciones, y a su vez este dolo será directo cuando la ejecución del acto es el objeto definido de su intención y el autor tiene el propósito de llevar a efecto lo que constituye el contenido intelectual del dolo, vale decir, el hecho cuya materialidad y significación conoce.

Tal es la noción de dolo que corresponde adoptar para aquellas infracciones tributarias que lo exigen para configurarse. En la defraudación fiscal se requerirá expresamente la intención de defraudar al Fisco, o sea privarlo de lo que por ley le corresponde, no siendo necesario recurrir a la idea de un dolo fiscal de naturaleza propia cuya característica diferencial sea la de no exigir siempre la prueba sobre la existencia de tal intención.-

d) La presunción del dolo.- La diferencia no es--  
triba en la noción genérica del dolo sino en lo que hace a  
su presunción, principio generalizado en materia penal tri-  
butaria y no aceptado por la moderna teoría penal.-

El principio de la presunción del dolo consiste -  
en que tratándose de infracciones tributarias fraudulentas,  
la intencionalidad, aún sin dejar de ser un elemento subje-  
tivo, surge objetivamente de hechos exteriores que hacen pre-  
sumir su existencia salvo prueba en contra, llegándose a ma-  
nifestar que en tales casos la demostración de inocencia por  
el contribuyente debe ser fehaciente y así se ha dicho que  
la absolución del interesado requiere que el mismo compruebe  
positivamente su inocencia pues la sola circunstancia de --  
que las maniobras necesarias para completar la evasión impo-  
sitiva no hayan sido esclarecidas, no autoriza a absolver  
le.-

e) Diferencia con el dolo de derecho penal común.  
Esta presunción de dolo ante la materialidad de los hechos,  
salvo prueba en contrario, no es aceptada actualmente en de-  
recho penal común.

Dice Soler que la afirmación de que la ausencia de  
dolo debe ser probada por el imputado, constituye un grave  
error, no ya desde el punto de vista de la ley de fondo sino  
del procedimiento penal, el cual no tiene por objeto la inves-

tigación de los cargos, sino el descubrimiento de la verdad, agregando que en el Proyecto Tejedor, el verdadero sentido de la presunción estaba fijado en su justo límite, al establecerse que "toda acción criminal se presume legalmente -- cometida con voluntad criminal a no ser que resulte lo contrario de las circunstancias particulares de la causa" y no de la prueba del imputado, lo cual es muy distinto.

Quiere decir entonces que la inversión del "onus probandi" en materia de dolo, aplicable en el orden tributario, marca una importante diferencia con el derecho penal común, y es otra razón más para pensar que las infracciones fiscales, aún las dolosas, son de carácter contraven-- cional, y a que si fueran figuras delictuales, de ninguna -- manera se admitiría que alguien sea considerado culpable,-- salvo su prueba en contrario.

f) La presunción de dolo ha sido admitida por nuestra ley impositiva expresamente, cuando estatutye en el -- Art. 103 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que, salvo -- prueba en contrario, se presumirá intención de evadir el -- impuesto, cuando se presente cualquiera de las circunstan-- cias que dicho artículo especifica.-

Comentando una disposición similar Giuliani Fon-- rouge dice que se trata de presunciones "juris tantum", de modo que al afectado puede aportar prueba en contrario, si bien ésta, por la naturaleza de los hechos abarcados, debe

ser muy completa y alejar toda sospecha sobre la irregularidad de la conducta observada.

Es decir, que a diferencia de la situación que se presenta en derecho criminal, en que nadie es considerado culpable en tanto no se pruebe la imputabilidad penal, en derecho fiscal la materialidad de la infracción constituye, en principio, la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia.-

g) El error en la legislación fiscal.- Ciertas leyes impositivas se refieren en forma expresa al error excusable como causa eximente de pena, incluyendo dentro del -- concepto tanto el error de hecho como de derecho.

El Código Tributario de Córdoba acepta el error excusable estableciendo que no incurrirá en omisión el contribuente o responsable que deje de cumplir total o par--cialmente una obligación tributaria por error excusable en la aplicación al caso concreto de las normas del Código o -- de leyes tributarias especiales.

Nuestra legislación impositiva también admite el error excusable como causa eximente de pena. El Art. 102 de la Ley de Impuesto sobre la Renta sanciona la evasión de impuesto en que se incurre por no presentar declaración o por que la presentada es incorrecta, toda vez que la evasión no deba atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.

h) Fundamento de la admisión del error.- El fundamento de esta aceptación en el ámbito fiscal no es difícil de comprender.-

En primer lugar por la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad, de las leyes impositivas que se traduce en una complejidad atentatoria del principio de certeza y - que justifica en no pocos casos la confusión y el equívoco del contribuyente.

También justifica el error la escasa e inadecuada publicidad que por lo general se da a las leyes fiscales, ya que de nada sirve la claridad legal si no va seguida de una amplia difusión que despeje de la mente del contribuyente toda duda generadora de error.

Bielsa, por su parte, considera que una de las -- causas de la aceptación del error excusable, es la falta de un fundamento ético-jurídico de las disposiciones fiscales, a diferencia de lo que ocurre con las disposiciones de derecho civil y derecho penal, cuya aplicación genera en los individuos cierta conciencia de lo justo. Las leyes impositivas en cambio contienen disposiciones cuyo fundamento no coincide con ese estado de conciencia jurídica general que discierne entre lo justo y lo injusto, lo lícito y lo ilícito, y a que por el contrario ellas se basan en exigencias - financieras y en consideraciones de política fiscal.

Como consecuencia de las razones apuntadas surge

que deberá estar exento de pena quien demuestra que por las informaciones diligentemente obtenidas en fuentes competentes, o por otras graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción de la norma tributaria, pudiese y debiese creer razonablemente que su acción no lesionaría ni el precepto jurídico ni el interés del erario.

i) Comparación con el concepto penal de error excusable.- El más difícil problema que se plantea en torno al error excusable es saber si el concepto que del mismo se tiene en derecho penal tributario difiere del de Derecho Penal Común.

La pretendida diferencia, es más aparente que real, ya que la más autorizada doctrina penal ha superado la vieja teoría de limitar la causal al error sobre la consistencia - del estado de hecho configurativo del delito y ha ampliado los límites del error excusable considerando que también es error de hecho el que recae sobre las características jurídicas estructurales del hecho delictivo.

La teoría señalada tiene el siguiente fundamento lógico: considerando el carácter específico del derecho penal -derecho subsidiario y sancionatorio- se estima que todo el derecho da contenido a los preceptos penales. De esta manera, con respecto a la ley penal, las demás leyes tienen la función definitoria o calificante de los hechos que integran una figura, y su ignorancia no es, por ello, igno-

rancia de derecho sino de hecho.-

Ignorancia ( o error) de derecho sería solamente la ignorancia o error de derecho penal, excusa inválida no solamente por increíble, dado el carácter grosero de las prohibiciones penales, sino inaceptable porque solamente sobre la presunción de su conocimiento puede fundarse la autoridad del precepto penal, y sobre el deber de conocerla, la exigencia de una conducta determinada, no pudiendo subordinarse la eficacia del derecho a su conocimiento o ignorancia.

En consecuencia, por error de derecho extrapenal se entiende aquel que recae sobre una ley de cuyo conocimiento depende la conciencia de lesionar el derecho ajeno, o en otras palabras, el que recae sobre una ley, reglamento o precepto jurídico de cualquier naturaleza, pero no penal, cuando únicamente mediante su conocimiento puede el autor comprender el acto objeto de la imputación y actuar con dolo propio.

Este error no se considera de derecho sino de hecho.

En cambio, por error de derecho penal se entiende la ignorancia sobre la ley que castiga el hecho imputado del autor y cuya aplicación es el objeto del juicio instaurado en su contra, no siendo el mismo excusable en ningún caso.-

j) Teoría del error excusable en materia penal -- tributaria.- En derecho penal tributario, la teoría funciona en idéntica forma. Las leyes fiscales que admiten el error de derecho no consagran la admisibilidad de la ignorancia de la ley fiscal que reprime las infracciones, sino la admisibilidad del error excusable sobre la norma o ley impositiva cuya omisión es punible.

Dicho en otras palabras: puede aceptarse la ignorancia o la falsa comprensión de la ley que establece un impuesto determinado, pero no la ignorancia de la ley que reprime con pena su falta de pago.

Así por ejemplo, un contribuyente podrá alegar que ha interpretado erróneamente el sentido de una exención de la ley, y si en virtud de ese error no paga en término, puede ser eximido de la pena correspondiente, pero lo que en ningún caso puede liberarlo de la pena es su argumentación de que ignoraba la ley que sanciona pecuniariamente dicha falta de pago en término.

k) Requisitos para la existencia del error excusable.- Sin embargo, no cualquier error excusa, sino que el mismo debe reunir ciertas condiciones.

Si se trata de infracciones fiscales que requieren dolo para configurarse, el error debe ser decisivo y esencial, aún cuando sea imputable al contribuyente, es decir, cuando provenga de su falta de diligencia o prudencia.-

En cambio, para que el error exima de pena en las infracciones de tipo objetivo, el mismo no sólo debe ser esencial y decisivo, sino que además no debe ser imputable al transgresor.-

De acuerdo con lo expuesto la Jurisprudencia argentina ha sostenido que incurre en omisión el contribuyente - del impuesto a las actividades lucrativas que declaró ingresos menores a los resultantes de la determinación práctica de oficio, si no aporta elementos probatorios que demuestren error de apreciación.

La oscuridad, confusión o complejidad de las leyes tributarias, ha sido también expresamente contemplado - por la jurisprudencia argentina como justificativo del incumplimiento de obligaciones fiscales.-

-----  
oooooooooooooooooooo

CAPITULO VIIIDEL DELITO TRIBUTARIO

La evasión del pago de impuestos es un delito sin antecedentes en el Código Penal en vigencia. La Comisión Revisora de dicho Código, creada por el Acuerdo número 150 que el Poder Ejecutivo en el Ramo de Justicia emitió el 8 de julio de 1957, modificado por los Acuerdos números 246, fechado el 29 de noviembre del mismo año, y número 156 del 20 de julio de 1959, al elaborar el Proyecto de un nuevo Código Penal propone la creación de un Título III de la Sección de los delitos contra los bienes jurídicos de la sociedad, denominado "Delitos contra la economía pública, el comercio y la industria", Título éste completamente nuevo que responde a necesidades modernas, reconocidas por el Derecho Penal y acogidas en Códigos o proyectos modernos. El Título comprende dos Capítulos: el primero, dedicado a los Delitos contra la economía pública y que se ha dividido en dos secciones; y el segundo, que trata de los Delitos contra la industria, y el comercio. El Primer Capítulo citado, comprende el Art. 281, que trata específicamente del Delito de Evasión del pago de Impuestos, tomado del anteproyecto de Código Penal de Bolivia de López Rey, porque di

ce la Comisión, "es más técnico que todas las disposiciones de carácter penal que figuran en leyes especiales, deben -- tener cabida en el Código Penal". Como sanción se señala -- una multa que fluctúa poco más o menos dentro de las mismas cantidades que establece en la actualidad la ley especial -- de la materia.

En algunas legislaciones, aunque no se habla espe-- cíficamente del delito de Evasión de Impuestos, puede consi-- derarse comprendido en la "ocultación de bienes o industria", como un delito del Título de las Falsedades, o sea de los -- que van contra la fé pública o particular ímplicita en los actos que se castigan. Esto nos pone en evidencia que ape-- nas ha sido tratada esta rama jurídica, y que el delito tri-- butario haya sido apenas objeto de algunos estudios especi-- ficamente referidos a su concepción teórica.-

Sin embargo, es indudable que el fraude tributa-- rio existe y se produce con una gran profusión, logrando -- muchas veces la característica del delito.

Como en cada impuesto se promulgan normas de san-- ción de dicho fraude, tan diferentes y heterogéneas entre -- sí, no es posible obtener un criterio uniforme que sirva de base a la concepción de una legislación propia sobre esta -- norma penal. A la anterior circunstancia cabe añadir las -- variadas formas que dicho fraude fiscal adquiere en la rea-- lidad, presentando unas veces falsas situaciones en los ba--

lances contables, otras alterando los libros comerciales, - con propósito de ocultar las ganancias, o bien aumentando - los gastos deducibles, según la técnica de cada tributo, -- etc., con lo cual se produce la evasión del impuesto.

Las infracciones tributarias pueden agruparse así:

a) omisión de la declaración obligada de las fuentes de ingresos básicos del impuesto (ocultación tributa--  
ria);

b) declaración inexacta de la misma (defrauda--  
ción);

c) ejecución de actos de fraude fiscal (defrau--  
dación); y

d) negativa a acceder a los requerimientos de la Administración y remover los obstáculos interpuestos al -- ejercicio de la facultad inspectora o de comprobación de - los órganos de la Administración (desobediencia).

El delito tributario se configura normalmente ba  
jo el concepto técnico de la defraudación, en su más amplia  
significación, en el sentido de maquinación artificio, simu  
lación o engaño maliciosamente hecho por el contribuyente, -  
con el propósito de ocultar al Fisco las bases ciertas de -  
los impuestos, y provocar, con ello, una tributación más ba  
ja que la real, o bien, evadirse del pago total del mismo.

Ahora bien, el carácter delictivo, la especial --  
significación moral, el grado de imputación social que se -

produce ante un hecho de evasión de impuestos varía o cambia según el grado de responsabilidad o de cultura de los nacionales de un país; pero en los pueblos donde faltan estos atributos el delito fiscal no es objeto de especial reprobación. El Dr. Flores Zavala, al respecto, manifiesta:-- "Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al defraudador fiscal, y aún considera al fraude como un signo de habilidad; esto se explica por las siguientes --razones: a) por la ignorancia sobre los fines del impuesto; b) por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuestos, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado; - c) cuando la mala administración pública dá lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o malos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto; y d) por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos".-

Mancine define el delito fiscal como la infracción de las leyes que protegen el interés financiero del Estado o también se le define como aquellas acciones u omisiones cuyo resultado ocasiona una minoración de ingresos debidos legalmente al fisco o al Erario.

Se advierte que en esta especie de defraudación, la fase interior del delito fiscal está constituida por el elemento intencional, o sea, la malicia o el dolo específico de evadir el impuesto que le corresponde pagar al contribuente; la fase externa está representada por el resultado material de la acción u omisión que viola los preceptos tributarios, resultado material que se traduce en la falta de percepción o de la minoración de los ingresos debidos legalmente al fisco o en la tentativa para lograr estos mismos resultados.

Entre nosotros, el problema de las evasiones es uno de los más difíciles y complejos de los problemas a resolver por la administración de impuestos.

En las leyes de 1915 y 1916, inspiradas en la legislación francesa, ya se regulaba este problema, habiéndose en ellas, de declaración incompleta o renta insuficiente.- A la evasión involuntaria se refería la ley de 1915, estableciendo que el contribuyente que incurriese en tal evasión pagaría además de los derechos relativos al monto real de su renta imponible, una suma igual a la parte de estos derechos correspondientes a la parte no declarada, a título de multa, sanción, esta última, en la que no se incurría sino cuando la insuficiencia constatada fuese superior al décimo de la renta imponible.

Una sanción más severa se imponía en los casos en

que se registrase un "disimulo fraudulento del impuesto", - situación que constituía evidentemente la evasión intencional en el pago del impuesto. La multa, en este caso, podría elevarse hasta tres veces el monto de la tasa frustrada, hasta dos años hacia atrás. Esta sanción está considerada en la Ley Reglamentaria del mismo año.

Además de las sanciones pecuniarias, existen otros tipos básicos que pueden ser aplicados, solos o combinados, dentro de cualquier sistema de penalidades: inhabilitación para el ejercicio de ciertas profesiones, negocios y otras actividades-, y sanciones penales privativas de libertad (encarcelamiento) para graves e intencionales violaciones de las leyes.

La mayoría de los países en la América Latina -- han rechazado la imposición de la pena de encarcelamiento, basándose a menudo en el criterio de que la evasión fiscal no está suficientemente identificada con la criminalidad en el sentimiento popular como para permitir que los evasores sean tratados como criminales, aunque la opinión general es que un sistema de sanción criminal, llevado a cabo con el debido rigor y con absoluta imparcialidad, es el medio más eficaz para evitar la evasión.

La evasión del Impuesto sobre la Renta, entre nosotros, está regulada en los Arts. 102 y 103 de la Ley de la materia.-

En el primero se regula la evasión no intencional; y la intencional, en el segundo.

Estas evasiones pueden originarse: por una intención evidente o presunta; o por error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales.-

Uno de los medios más frecuentemente usados por el contribuyente para evadir el pago del impuesto, es omitir la presentación de la Declaración correspondiente. Si esa omisión tenía el objetivo preciso de evadir el impuesto; debe castigarse conforme el Art. 103; si ese objetivo preciso no puede establecerse, dicha omisión se sancionará conforme el Art. 102, citado; y si la misma puede atribuirse a error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales, no se sancionará tal omisión.

Este criterio está de acuerdo con el adoptado en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en San Pablo, Brasil, en las que se consideró que el elemento subjetivo es esencial desde el punto de vista de la configuración de las infracciones tributarias, las cuales requieren la existencia de dolo o culpa.

El problema del fraude tributario es tan serio, que fué materia de estudio especial por el Comité Financiero de la Sociedad de las Naciones, que entre otros actos convocó a una reunión a los funcionarios fiscales de siete países, para estudiar la doble imposición y la evasión fiscal; esos

países fueron: Bélgica, Gran Bretaña, Italia, los Países Bajos, Suiza, Francia y Checoslovaquia; celebraron cinco sesiones en los años de 1923, 1924 y 1925, y el 7 de febrero de 1925, presentaron el texto de los acuerdos a que habían llegado, que constaba de tres partes, siendo la tercera la que trataba de la evasión fiscal, distinguiendo la evasión en el establecimiento del impuesto y la evasión en el cobro del mismo. Esa Comisión de expertos consideró que no debía entrar al estudio de todos los mecanismos que facilitan la evasión fiscal y no buscó las medidas especiales contra estas prácticas, pero sí declaró como necesario para evitarlas un movimiento de conjunto de todos los países.-

-----  
oooooooooooo

CAPITULO IXLA MULTA FISCALA) Concepto.-

La sanción que más se adecúa al carácter y finalidad de la ley represiva fiscal es la multa y ello hace que sea de general aplicación ante las diversas infracciones que prevén las distintas leyes impositivas.

La multa fiscal consiste en el pago de dinero que determine la resolución condenatoria y que tiene el carácter de retribución por la infracción cometida, así como de compensación por el daño patrimonial ocasionado al fisco.

B) Personalidad de la multa.-

Los más difíciles problemas se plantean con respecto a si este tipo de sanción sigue el principio de la personalidad de la pena.

Carrara, que ya consideró el asunto, fué terminante en afirmar: "La pena siempre es pena, sea de dinero o de otro carácter, sea que castigue el cuerpo o el patrimonio del reo, y no puede ser sino personal".

Coincidentemente con este criterio, Núñez sostiene que la multa es una obligación penal cuyo único sujeto pasivo es la persona penada, representando su patrimonio sólo el

bien mediante cuya disminución ella experimenta el mal de la pena.

Para este autor el caso de una multa en provecho del fisco no ofrece ninguna diferencia especial, porque si bien grava sobre los bienes, no son éstos más que instrumentos de la pena, cuya naturaleza como tal no difiere de los otros modos de penar.-

Fundamentando su pensamiento, dice el penalista citado, que las sanciones reparatorias civiles pueden efectivizarse impersonalmente sobre el patrimonio del obligado porque su razón esencial no está en la infracción ni en los peligros de su repetición, sino en el daño producido. Con la sanción penal no ocurre lo mismo porque pena es esencialmente castigo, retribución en alguna medida de la infracción en sí, para que su responsable sufra una sanción y se abstenga por intimidación de reincidir. Si la persona del responsable se sustituye por sus bienes o por garantía pecuniaria de terceros, se altera la substancia íntima de la pena al cambiarse el sufrimiento represivo del responsable por una carga real o personal, que puede ser gravosa para terceros pero que no es una intimidación retributiva para aquél.

Vera Varros sigue el pensamiento de Núñez diciendo, que el hecho de que algunas leyes fiscales afecten los bienes del infractor o la responsabilidad civil del fiador al pago de la multa para responder al daño que la infracción --

produce al erario, no importa una diferencia que cambie su - naturaleza, pues la misma afectación existe para la pena de multa legislada en el Código Penal cuando exige que antes de convertirse en prisión se haga efectiva sobre los bienes del condenado (Art. 21).-

Sin embargo, este autor reconoce que el principio - encuentra su excepción en el carácter reparatorio de la multa fiscal, debiéndose a ello que la responsabilidad pueda re caer sobre terceros no autores.-

En el extremo opuesto, Bielsa afirma que el fin de esta pena es castigar en los bienes del infractor, porque la obligación fiscal tiene una base imponible que incide en el patrimonio del particular, de tal manera que se vincula más a dicho patrimonio que a la persona, aunque se unifiquen.-

Ese patrimonio beneficiado debe ser el que sufre la pena, pero dado que la gestión patrimonial no es siempre directa y personal, resulta que a veces en la actividad generadora de base financiera, intervienen personas que no son los contribuyentes pero cuyos actos los obligan; surgiendo entonces la responsabilidad por el hecho ajeno!-

La tesis de la impersonalidad de la multa fiscal es la que más se adecúa a los principios del derecho penal tributario.

La jurisprudencia argentina por su parte, ha sostenido tal tesis, al pronunciarse sobre multas impuestas con -

base en la Ley de Impuestos Internos, diciendo textualmente:

"La multa fiscal tiene presente el daño que en forma inmediata producen esos hechos al erario público, porque dificultan la acción que el Estado debe desarrollar en beneficio de la colectividad y por ello persigue fundamentalmente a la cosa motivo de la norma tributaria incumplida o violada, para lograr la efectividad de la multa".

Las consecuencias más importantes de la impersonalidad de la multa son: que responden las personas jurídicas; - que responden ciertas personas físicas por los hechos de terceros; y que la multa no se extingue por la muerte del infractor.

#### C)- Muerte del infractor.-

En Derecho Penal Común se considera elemental que - fallecido el procesado o condenado, el proceso quede clausurado y las penas extinguidas. La lógica de este criterio es obvia tratándose de penas privativas de la libertad pero no tanto en cuanto a las multas, y ello llevó a decir a Herrera que era una lástima que el Código Penal no hubiese tenido - una mención expresa en tal sentido.

Sin embargo, los penalistas son unánimes en que la multa penal en ningún caso puede ser traspasada a los herederos.

En Derecho Penal Tributario el criterio es distinto por entenderse que los herederos de un procesado o condenado

nada tienen que ver con el proceso si se trata de un delito común, pero que en cambio, si la reprimida es una infracción tributaria, dichos herederos deben asumir la defensa del causante, ya sea en la faz administrativa o jurisdiccional.

Esto se funda en que la pena pecuniaria hace nacer un crédito a favor del Estado dado su carácter compensatorio, crédito que correlativamente significa una disminución en el patrimonio del fallecido, debiendo lógicamente los herederos recibir disminuido dicho patrimonio al heredarlo.

Al respecto, Bielsa dice que el heredero resultaría beneficiado como el infractor mismo si la violación no se descubriere puesto que continúa el ilícito incremento del activo patrimonial.

El argumento de condenar a un muerto, razona Bielsa, es efectista, pero a quien se condena es al titular del patrimonio que por medio de la transgresión fiscal logró el incremento irregular.

Se ha intentado diferenciar la situación del procesado y del condenado, afirmandose que únicamente trasciende la multa a los herederos si se trata de un deceso ocurrido con posterioridad a la sentencia definitiva. En los autos "Bearzotti, Dominga c/ Aduana de Rosario", el juez nacional Dr. - Passaglia, resolvió en tal sentido expresando que no se advierte como la responsabilidad puede desplazarse a los herederos cuando la infracción todavía no ha sido definitivamente -

juzgada.

Con respecto a esa distinción, dice Andreozzi que - lleva a callejones sin salida y que para ser consecuentes en la lógica jurídica debe aceptarse que cualquiera sea el estado del proceso que origina la infracción, si ésta está castigada con multa, la tramitación no se paraliza con la muerte del causante y los herederos son responsables de su pago.

D) Responsabilidades de terceros.-

Esta extensión de responsabilidad con respecto a -- sanciones patrimoniales se funda en el criterio de que debe considerarse autor de la infracción no sólo a quien viola -- efectivamente la ley sino también a quien sea el verdadero sujeto fiscal y que obtiene un beneficio material de la viola-ción.

E) Responsabilidad de personas jurídicas.

Refiere Núñez que si bien la responsabilidad de las personas morales ha sido negada en Derecho Penal con distin-tos argumentos siempre se han encontrado respuestas a tales objeciones, por lo cual el citado autor encuentra que la ra-zón de la irresponsabilidad debe basarse en que la pena sólo se dirige a quienes son susceptibles de retribución y preven-ción, y que únicamente la persona física tiene los atributos de inteligencia y voluntad que presuponen esas finalidades - de la pena. Esto no se da en las personas morales, por lo cual sólo a travez de sus representantes u órganos puede vin

cularse de alguna manera el círculo de la represión penal a una persona moral.

Sin embargo, este argumento carece de vigencia en materia penal tributaria.

Como bien dice Bielsa las personas jurídicas son punibles con penas fiscales aunque naturalmente éstas deben ser pecuniarias, ya que si bien es cierto que dichas penas pueden presentarse como ilógicas respecto a sujetos carentes de voluntad propia, sin embargo la obligación tributaria y las sanciones por incumplimiento surgen del principio según el cual la capacidad de hecho no cuenta como elemento esencial.

Luego, la ley fiscal debe hacerse efectiva y establecer medios enérgicos para su cumplimiento, que reducen el patrimonio del infractor en beneficio del fisco, no estando determinada tal responsabilidad en modo alguno por la voluntad del obligado.

Vera Barros dice que el objeto de la traslación obedece a razones fiscales, garantizar la percepción de las multas transformando los bienes de la sociedad en aval de la responsabilidad de las personas que tienen el gobierno de la misma.

Incluso Núñez admite que en Derecho Penal Administrativo respondan las personas colectivas aunque con la aclaración de que de esto no se concluye que tales asociaciones sean sujetos activos de delitos sino simplemente que las con

secuencias penales de los delitos de sus órganos pueden re-  
percutir sobre las mismas, siendo ello un modo de asegurar -  
la eficacia de las penas de orden administrativo, cuyos fi-  
nes resultarían totalmente frustrados si en las transgresio-  
nes cometidas por los órganos de la persona ideal la retri-  
bución no pudiera afligirlos más allá del ámbito estricta-  
mente personal, excluyendo al verdadero sujeto del deber admi-  
nistrativo violado.

La doctrina tributaria se inclina en general por -  
la responsabilidad de las personas colectivas en materia de  
sanciones pecuniarias, r conociéndose que desde el momento -  
que éstas tienen autonomía y capacidad como sjetos de obliga-  
ciones impositivas, indudablemente debe reconocérseles capa-  
cidad tributaria penal aún en los casos de entidades que no  
reúnen los caracteres de personalidad jurídica según el de-  
recho privado.-

-----  
oooooooooooo

CAPITULO X

C O N C L U S I O N E S

Con base en lo expuesto brevemente con anterioridad podemos ya elaborar algunos principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias:

1) El ilícito tributario y sus sanciones integran - el derecho tributario;

2) Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria;

3) Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer - presunciones al respecto. Las penas correspondientes se han de fijar atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinan la conducta del infractor;

4) Las infracciones a las normas que establecen deberes formales se tipifican atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del agente;

5) La ley tributaria debe determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que corresponden;

6) Las sanciones tributarias deben ser principalmen

te de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecerse penas privativas de libertad y penas restrictivas de actividades y derechos. (Nuestra Constitución Política no permite estas últimas, en materia penal tributaria).

7) Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios o de derecho tributario, y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva;

8) Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna;

9) Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra; y

10) Las sanciones pecuniarias deben ser transmisibles a los herederos del infractor.-

-----  
oooooooooooooooo

## BIBLIOGRAFIA

Estudios Penales - Enrique Córdova (Publicadas en la Revista Judicial de El Salvador).  
Introducción al Estudio del Derecho Penal Salvadoreño - José Enrique Silva.  
Derecho Penal - Eugenio Cuello Calón - 9a. Edic. 1955 - Editorial Bosh.  
Estudio de la Ley de Impuesto sobre la Renta - Carlos Escalante hijo - (Tesis Doctoral) 1966.  
Notas acerca del Impuesto sobre la Renta - Alfonso Moisés Beatriz - San Salvador - 1957.  
Evasión del Impuesto sobre la Renta y Vialidad - José Romeo Flores - (Tesis Doctoral).  
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas - Ernesto Flores Zavala.  
Introducción al Estudio del Derecho - Eduardo García Maynez  
El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal - Margarita Lomeli Cerezo.  
Derecho Penal Administrativo - Enrique R. Aftalión.  
Derecho Penal Especial - Jiménez Asenjo.  
Hacienda y Derecho - Fernando Sainx de Bujanda.  
Modelo de Código Tributario - Unión Panamericana - Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID.

## LEYES SALVADOREÑAS

Constitución Política (1962)  
Código Penal  
Proyecto de Código Penal (Publicaciones del Ministerio de Justicia - 1960)  
Ley de Impuesto sobre la Renta (LIR - 1916 - 1951 - 1963)  
Ley Reglamentaria del Impuesto sobre la Renta - 1915 -  
Ley de Vialidad -  
Ley de Notariado -  
Ley de Gravamen de las Sucesiones -  
Ley de Impuesto sobre Donaciones -  
Ley de Registro y Matrícula de Comercio -

\*\*\*\*\*