

## El Delito Tributario \*

por: DOMINGO GARCIA RADA

Profesor Principal

**Resumen:** Es nota dominante en el mundo del Derecho, el incremento de las sanciones penales para asegurar el cumplimiento de los mandatos del Estado, especialmente los relativos a situaciones económicas. Pero es indudable que estos mandatos no pueden estar a la misma altura de los que sancionan los delitos comunes. Es necesario delimitar el campo legal entre el Derecho Penal Criminal y el Derecho Penal Administrativo.

El Delito Tributario pertenece a este último grupo de ilicitudes. Tiene al Derecho Penal como sustento, pero no rigen todos sus principios como el conocido *non bis in idem*. En cambio opera plenamente la irretroactividad de la ley.

En materia tributaria la responsabilidad es directa, como en Derecho Penal, pero también existe la indirecta, como en civil.

Las sanciones son principalmente de carácter económico, pero en ciertos casos la ley prescribe pena de prisión.

Como causas de extinción, el Código Tributario señala la amnistía, la muerte del infractor y la prescripción.

El espectacular desarrollo de la economía del Estado y de los particulares como consecuencia de la segunda guerra mundial, ha agudizado problemas que se presentaron a raíz de la primera conflagración, con la diferencia que en los años veinte no revestían la gravedad que hoy ofrecen.

Un número cada vez mayor de Estados aumentan las amenazas penales para la vida humana. Actividades económicas que hasta hace muy poco se encontraban en manos de los particulares, hoy caen bajo el control del Estado y la conducta antisocial que pudieran presentar sus dirigentes, sólo constituían transgresión de carácter privado; en cambio al encontrarse dentro de la esfera estatal, la ilicitud de los actos revisten una fran-

---

(\*) El presente trabajo es capítulo de un libro en preparación que llevará el mismo título.

ca transgresión del orden público, que es severamente castigada. El número de actividades antisociales ha aumentado enormemente, pues mediante la sanción penal, el Estado quiere asegurarse el fiel cumplimiento de sus disposiciones legales.

En la primera guerra mundial se dió comienzo a esta abundante legislación penal, con la finalidad de asegurar la estricta observancia de las normas relativas al racionamiento de víveres y demás bienes de consumo. Se pasó al control de todo lo relacionado con la moneda, luego a los alquileres de casa-habitación y en forma paulatina, casi sin darse cuenta, se ha llegado a la creación de los llamados Delitos Económicos, cuyo número e importancia aumentan cada día.

Este crecimiento de las sanciones penales que aseguran el cumplimiento de los mandatos del Estado, relativos a situaciones económicas, hace evidente —dice Schönke— que “las amenazas penales emitidas para estas materias no pueden estar en el mismo plan que, por ejemplo, las amenazas penales dictadas para el homicidio, robo o hurto con escalamiento”.(1) Esto obliga a insistir en la delimitación del campo legal entre Derecho Penal Criminal y Derecho Penal Administrativo, entre ilícito penal e ilícito policial.

Schönke recuerda que ya Feuerbach consideraba que “los delitos policiales son esencialmente distintos de los verdaderos delitos y, por ende, deben ser separados de éstos por el legislador. Los delitos policiales son aquellas acciones u omisiones que, de por sí, no violan los derechos del Estado o de un súbdito, pero están prohibidos o exigidos bajo pena, en razón del peligro para el orden y la seguridad pública”. Resulta necesario determinar lo que es punible criminalmente y lo que es punible policialmente.

Tiene importancia establecer esta desemejanza —dice Schönke— para delimitar las esferas de los delitos administrativos y los delitos criminales. La conducta anti-administrativa consiste en la negativa de prestar ayuda a la Administración Pública, que está dirigida a favorecer el bien público o común; es la oposición a favorecer la actividad estatal en menoscabo de los bienes jurídicos estatales. Para Goldschmidt —dice Schönke en su citado trabajo— “el derecho penal administrativo es el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la ad-

(1) Revista de Derecho Procesal. Buenos Aires, 1951 II, p. 295 y siguientes.

ministración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal, vincula a la trasgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa”.

Este autor diferencia entre el orden público como bien jurídico, de la tutela de la Administración. El Derecho Penal Administrativo favorece este último, pero agrega que las sanciones que prescribe no tienen los caracteres que presentan las de orden penal. La Administración es la actuación del Estado y es protegida en cuanto procura el bien común y la protección es para lograr que siempre se produzca. La pena criminal es “una pena de intimidación; la pena administrativa es mas bien una simple pena de orden”.

Schönke considera que existe divergencia sustancial entre estos dos grupos delictivos: el criminal y el policial. Las causas de justificación, de tanta importancia en el Derecho Penal Criminal, apenas pueden darse en el Administrativo, como es el caso de la legítima defensa. Tampoco existe identidad entre dolo y culpa, esta última es difícil de presentarse y se admiten, como atenuantes, la falta de conocimiento no culpable y la ignorancia.

En cuanto a la punibilidad de las personas jurídicas, que no se acepta en el Derecho Penal Criminal, Schönke cree que “se debe crear la posibilidad de intervenir también contra la persona jurídica y no sólo contra los órganos que la representa . . . . El carácter peculiar del Derecho Penal Administrativo hace recomendable confiar la imposición de las penas no a los tribunales ordinarios, sino encargar de ellas a las autoridades administrativas”.

El castigo va dirigido a quien como miembro de la comunidad ha omitido contribuir en la medida en que estaba obligado para lograr un fin administrativo, legislativamente impuesto. La sanción obedece al criterio de *desorden administrativo*, no al de lesión de un determinado bien particular, que es lo característico de la pena criminal.

Los delitos tributarios revisten evidente peligrosidad. En primer lugar se trata de infracción cometida en agravio del Fisco, quien percibe menos de lo que por ley le corresponde. Luego repercute en el conjunto de la economía nacional, pues los menores ingresos al mermar el capital del Estado impiden que éste cumpla en forma completa con los servicios públicos. La

misma sociedad resulta doblemente perjudicada, pues por una parte tiene servicios públicos deficientes, incompletos o no los recibe, y por otra la baja percepción tributaria obliga a la elevación del porcentaje, de manera que si todos los contribuyentes cumplieran con hacer el pago que les corresponde, los tributos no subirían o lo serían en menor proporción. El delito tributario tiene pues evidente resonancia social.

Por otra parte la complejidad del evento, dificulta su desenvolvimiento y a menudo queda en la impunidad, muchas veces en su realización el autor comete otras infracciones, como es el soborno al funcionario encargado de su verificación, la falsificación de documentos como medio de realizarlo o las declaraciones falsas para encubrirlo.

Dice Middendorf (2) que es más sencillo esclarecer un homicidio e identificar a su autor, que descubrir delitos de naturaleza económica, como es el tributario. La falta de nitidez de estos delitos, hace que sea más fácil sancionar el robo de un pan que una defraudación tributaria que puede sumar millones. La dificultad que presentan los delitos económicos —dice Middendorf— hace difícil su sanción y a veces se desvanece o se vuelve ilusoria por la tardanza en su juzgamiento.

Una nota propia del delito tributario reside en la pluralidad de sanciones. En el Derecho Penal común rige el principio *non bis in idem* que impide aplicar dos sanciones por la misma infracción y en los casos de concurso de delitos, determina la unidad de la pena. Este principio rige en cuanto a penas principales, no así las accesorias que siempre o casi siempre acompañan la imposición de la pena principal. En muchos delitos el Código establece como sanción una pena privativa de la libertad y como pena accesoria prescribe la multa o inhabilitación. Lo que el principio prohíbe es la doble sanción con penas independientes.

En el Derecho Tributario este principio carece de la rigidez que presenta en el derecho común. Así el art. 179 del Código sanciona los delitos de elaboración y comercio clandestino de productos gravados, con las penas de prisión y comiso, que son dos sanciones diferentes y no admite la multa, por no autorizarla la ley (Jurisprudencia Fiscal 1970 p. 352).

En otros casos, al igual que el derecho común, prescribe como principal la pena de prisión y la inhabilitación como pena

(2) Sociología del delito. Editorial Revista de Occidente. Madrid, 1961, p. 92.

accesoria. Tal es el caso del funcionario que altera hechos relativos al pago de tributos (art. 181 C.T.).

El art. 165 contiene un principio que destruye el *non bis in idem* del derecho común. Reconoce que las sanciones penales son independientes del cobro de los tributos y de las medidas administrativas a que hubiere lugar. El código admite que con motivo de la comisión de un hecho considerado delito por la ley tributaria, se puede imponer sanción penal por un lado y sanción administrativa por otro, con la exigencia de que se dicten en procedimientos distintos y por vías diferentes. Es decir como castigo de un delito tributario pueden dictarse tres medidas: la sanción penal, de contenido personal, que afecta al contribuyente infractor y es la consecuencia de un proceso judicial; el pago del tributo exigido por la Administración Tributaria, el que, conforme a ley, reemplaza a la reparación civil; y la sanción administrativa, dictada y hecha efectiva en esta vía y de contenido principalmente económico. La Ley Represora del Contrabando —que integra el Código Tributario— reconoce expresamente la pluralidad de Sanciones. (arts. 11 y 13).

El principio de la irretroactividad de la ley penal que opera en el derecho común y que funciona rígidamente, tiene análoga vigencia en el campo tributario; nadie puede ser castigado por un hecho que al tiempo de su comisión no era punible. En ningún caso puede aplicarse una sanción creada *ex post facto*.

El principio de retroactividad benigna, reconocido en la ley penal común, también opera en la ley tributaria. El tribunal Fiscal ha declarado que las normas más benévolas, dictadas con posterioridad al hecho y relativa a las sanciones, pueden aplicarse a causas en trámite o en vías de ejecución de sentencia (Jurisprudencia Fiscal. 1967 p. 2).

La tentativa que ocurre cuando por causas ajenas a la voluntad del actor, no se consuma el delito, tiene tratamiento más benévolo que el delito consumado; y cuando el desistimiento es producido por el propio autor, entonces queda exento de pena.

En materia tributaria la tentativa no presenta iguales caracteres que en el Derecho Penal Común. Una ejecutoria del Tribunal Fiscal ha establecido que si después de descubierto el hecho, pero antes de que el infractor recibiere la liquidación que lo notificaba del pago, abonare el impuesto, entonces desaparece el

delito tributario y sólo opera el recargo del 2%, que es para los casos de mora (Jurisprudencia Fiscal. 1968 p. 19).

Como en los delitos tributarios se exige el dolo, no pueden presentarse situaciones derivadas de culpa o negligencia. En los delitos instantáneos, como es el caso del contrabando, no cabe hablar de tentativa porque la entrada de la mercadería ya configura el contrabando, puesto que en realidad ha comenzado su ejecución. Se considera más la actitud culpable que el resultado logrado.

El Derecho Tributario admite la responsabilidad penal directa o personal, como en derecho común y la indirecta que es propia del Derecho Civil (*culpa in vigilando* y *culpa in eligendo*): en virtud de esta última responde por los actos practicados por los subordinados. Se aparta en esta forma de la responsabilidad penal, que es eminentemente personal. El fundamento reside no solamente en el contenido civil de la responsabilidad tributaria sino en la propia naturaleza de la infracción patrimonial y en que el contribuyente infractor actúa en nombre y representación de sus principales. Tal es el caso del patrimonio del incapaz que puede ser sancionado.

Las personas jurídicas son susceptibles de sufrir pena por cuanto son responsables ante el Fisco del pago del impuesto. La diferencia con las personas jurídicas reside en la naturaleza de la sanción a dictarse. No puede hablarse de penas privativas de la libertad pero sí de comisos, multas e inhabilitación. En la vía administrativa existen aquellas sanciones propias de los entes colectivos como es la supresión de la licencia municipal, cancelación del permiso para el ejercicio de una industria, etc.

### *Las Sanciones*

En materia tributaria la sanción tiene como finalidad principal compensar las pérdidas fiscales causadas con las evasiones descubiertas. Con frecuencia consiste en el pago de una multa equivalente al doble, triple o décuplo de la suma de dinero debida legalmente.

Pero no sólo es pecuniaria. También puede ser corporal, es decir consistir en la detención física de la persona responsable. Aún en este caso la pena aflictiva tiene una nota propia: ser substitutiva mas que alternativa de la pecuniaria. Con la sanción corporal el Fisco no se resarce de lo debido y como la legisla-

ción financiera tiene un carácter práctico, a menudo la pena fiscal es pecuniaria más que corporal y a veces también se reúnen las dos penas en un mismo caso.

En materia fiscal, las sanciones son: prisión, multa y confiscación. Accesoriamente pueden dictarse algunas medidas especiales, como son la clausura del establecimiento, permanente o temporal, la prohibición de ejercer la industria o el comercio, la suspensión o cancelación de la licencia municipal, etc. La pena de prisión queda regulada por las reglas del derecho penal común. La multa tiene una fisonomía propia. La confiscación a menudo constituye un equivalente pecuniario.

Este sistema represivo está completado con la imposición de sanciones administrativas en su doble aspecto: multa administrativa y recargo en el impuesto. La multa es aplicada por la autoridad administrativa, no por el juez. Las penas como tales, corresponde imponerlas a la autoridad judicial; en cambio las sanciones administrativas son dictadas por la Administración Pública.

No olvidemos que en el delito tributario existen dos clases de infracciones: el fraude que es sancionado mediante reglas del Derecho Penal por los tribunales de justicia como culminación del proceso judicial; y las infracciones de carácter administrativo, cuya sanción es de incumbencia de la Administración Tributaria.

El delito tributario supone un daño material, una lesión al Fisco y esta lesión es la que debe ser enmendada, mediante la sanción pecuniaria. Así la pena fiscal tiene un doble carácter: es sancionadora de un hecho que la ley considera delito y a la vez, resarce al Fisco reintegrándole el monto de lo indebidamente defraudado, lo no recaudado.

Debemos diferenciar pena civil de pena fiscal. La primera tiene como finalidad constreñir al infractor para el pago de lo debido por concepto de impuesto y de multa. En cambio la pena fiscal se dicta en atención a la gravedad del fraude y por lo general consiste en una restricción a la libertad humana. La obligación de pagar el doble, triple, etc. constituye pena civil; en cambio la prisión por defraudación es pena fiscal. La pena civil tiene como sustento al Código Civil, la pena fiscal proviene del Código Tributario.

Las penas fiscales son pecuniarias o multas y corporales o restrictivas de la libertad. El comiso o confiscación es sanción

propia del Derecho Tributario. Existen otras sanciones que a pesar de su carácter más administrativo que penal, se dictan como consecuencia de estos delitos: tales son la clausura, temporal o definitiva del establecimiento y el retiro de la autorización para ejercer el comercio o industria.

Como nota propia señalaremos que la obligación fiscal vincula más al patrimonio que a la persona. Por patrimonio entendemos: bienes que constituyen fuentes imponibles, sea de capital, de renta o de consumo. Unas veces se unen persona y patrimonio, otras no. A veces la obligación es directa, otras indirecta como es el caso de los incapaces, en cuyo abono intervienen personas que no son las directamente obligadas al pago, pero que lo hacen a nombre de quienes son contribuyentes.

Por eso en el Derecho Fiscal la responsabilidad no siempre es personal y directa, pudiendo ser también indirecta como en materia civil, aplicándose los principios de la *culpa in vigilando* o *in eligendo*.

Las personas jurídicas son susceptibles de sufrir una pena fiscal, que es pecuniaria, pero no una sanción corporal, que sólo se dicta contra la persona natural. Como la obligación fiscal comprende a las personas jurídicas, ellas responden penalmente en el campo económico.

La pena pecuniaria, al revés de la penal, no se extingue con la muerte del infractor, sino que se trasmite a su patrimonio. El heredero recibe el activo y pasivo de la sucesión y si en ella existe algún cargo por enriquecimiento indebido, proveniente de infracción tributaria, deberá cumplir con esta pena fiscal. Es justo que quien se beneficia con un patrimonio, también abone sus cargas, como son las penas pecuniarias. Igual cosa ocurre en materia civil en que se trasmite a los herederos la obligación de indemnizar un acto ilícito.

La condena en materia tributaria no es a persona física sino a un patrimonio y si éste cambia de titular por la muerte, el sucesor recibe los derechos y obligaciones de la herencia.

En el campo tributario se presenta como instituto autónomo la amnistía o condonación de los intereses, recargos y multas provenientes de infracciones. La amnistía tributaria sólo alcanza a la sanción administrativa, no a la responsabilidad penal que corresponde al Poder Judicial (J.F. 1968 pp. 104 y 288). Posteriormente el Tribunal Fiscal fue más explícito al declarar: "La amnistía no puede cortar un proceso penal ya ini-



ciado, aunque ello signifique que ambas partes desisten" (J.F. 1972 p. 139).

Recordemos que pena, es la sanción establecida en la ley por la comisión de un hecho considerado delito. Lleva implícito sufrimiento físico o moral. Es personal, no se trasmite por herencia ni es susceptible de cesión o de sufrirla por otro.

La función de la pena se manifiesta en dos aspectos: de un lado el condenado que la sufre y los contemporáneos que ven su aplicación (aspecto personal y social); de otro el Estado que la impone (aspecto estatal).

En su primer aspecto la pena es un mal que se impone al autor de un hecho punible. Welzel encuentra justo "que el delincuente sufra de acuerdo al grado de su culpabilidad". Desde este punto de vista la pena tiene un sentido de retribución justa por la infracción culpable y ante los ojos de la sociedad, es la sanción por el *desvalor* del hecho cometido "y posibilita finalmente al autor a tomar sobre sí la pena como justa expiación de su culpa" (3). Tiene efecto personal en cuanto sanción y social en cuanto ejemplo.

El fundamento real de la pena —dice Welzel— en su aspecto estatal radica "en su carácter indispensable para mantener el orden", es necesaria para integrar el orden social. Es un mal que la sociedad impone al autor de un delito en reparación del daño causado con su proceder. Nada tan nocivo como la impunidad, destruye el orden jurídico y socava el respeto a la ley.

Existen relación entre pena y delito, entre pena y responsabilidad, "la gravedad de la pena se mide por la gravedad de la infracción" dice Teruel. Todo delito debe merecer sanción, la diferencia es el *quantum*, que depende de su gravedad y de la responsabilidad del autor.

La pena es sanción que se impone como consecuencia de un proceso penal y sólo puede ser pronunciada por la autoridad judicial. Las medidas dictadas en un procedimiento administrativo no son sanciones en el sentido penal.

La doctrina italiana (4) clasifica las penas en:

a) Según el bien jurídico del cual priven al condenado. Como los bienes esenciales de la persona humana son la vida, la

(3) Prof. Hans Welzel. Derecho Penal Alemán. Parte General. 11a. edición. Editorial Jurídica de Chile. 1970, p. 326 y sgtes.

(4) Derecho Penal por G. Maggiore. Editorial Temis, Bogotá, 1954. T. II, p. 271.

integridad o libertad física, el honor y el patrimonio, existen cuatro clases de penas: capitales, aflictivas, infamantes y pecuniarias. El Código Tributario sólo considera las *aflictivas* —que afligen físicamente al reo, procurándole algún sufrimiento sin quitarle la vida— y las *pecuniarias* aquellas que de algún modo disminuyen el patrimonio del infractor. Las aflictivas son también denominadas *restrictivas de la libertad*.

b) Por la naturaleza del delito. Los tratadistas diferencian entre el Derecho Penal Criminal —que sanciona los llamados delitos comunes— y el Derecho Penal Policial que contempla medidas penales por la comisión de los llamados delitos económicos, entre ellos el tributario. Las sanciones en este último son, principalmente, de carácter pecuniario.

c) Por los efectos que produce. Son las eliminatorias, semi-eliminatorias y correctivas. Las primeras suprimen toda posibilidad de que el reo reincida, bien sea quitándole la vida o colocándole en prisión de por vida. Las semi-eliminatorias son aquellas sanciones que recluyen a los delincuentes por duración limitada (penas de prisión). Las correctivas restringen la libertad ambulatoria del infractor procurando su enmienda con medidas que no afectan a su libertad individual, como es el caso de las sanciones económicas.

Dentro del ordenamiento penal común, nuestro Código Penal divide las penas en: principales —de muerte, penitenciaria, relegación, expatriación y prisión— y accesorias, que son la inhabilitación y la multa.

Doctrinariamente —dice Welzel— “penas accesorias son aquellas penas que sólo pueden ser aplicadas junto a una pena principal”. Sin embargo nuestro C.P. en su art. 29 expresamente declara que las penas accesorias pueden dictarse con el carácter de penas principales. Cuando la *ley lo establece, las penas accesorias* irán anexas a las penas privativas de la libertad. (art. 36 C.P.).

El art. 10 del C.P. no menciona el comiso al ocuparse de “Las únicas penas y medidas de seguridad” que pueden imponerse. Sin que exista contradicción con la enumeración contenida en esta disposición legal, el art. 46 dispone la confiscación “de los efectos que provengan del delito y de los instrumentos con que se ejecutan”. Decimos que no existe contradicción entre estos artículos, porque la confiscación no es sanción para la

ley penal común, sino medida precautoria dictada en sentencia penal para evitar que los medios usados en el delito que se sanciona, sean posteriormente empleados en la comisión de otros hechos análogos. Es medida de carácter administrativo, no penal.

El Código Tributario en el Libro Cuarto sólo considera como penas, la de prisión —no mayor de seis años— de multa, de comiso y de inhabilitación. Las dos primeras son penas principales, una corporal y otra pecuniaria. La interdicción y el comiso son accesorias.

I. *Prisión.* Han desaparecido las antiguas penas de reclusión, encierro y presidio. Nuestro derecho penal común sólo reconoce como penas privativas de la libertad, las de prisión, relegación y penitenciaria. La ley tributaria sólo admite la pena de prisión.

Históricamente la pena de prisión es reciente, porque en épocas pasadas las verdaderas penas eran las de muerte, mutilación, destierro y confiscación. El encarcelamiento sólo tenía fines procesales, para asegurar la presencia del reo en el juzgamiento.

Las penas privativas de la libertad consisten en la reclusión del condenado en un establecimiento carcelario, quedando sujeto a un régimen especial, que varía desde el aislamiento celular hasta la vida en común, con o sin la obligación de trabajar. Su libertad ambulatoria desaparece y su derecho de libre comunicación con los demás miembros de la comunidad, queda restringido por los reglamentos de la prisión; es limitado su derecho de recibir visitas y de tener contactos con el exterior.

Es una pena de experiencia secular y a pesar de sus graves inconvenientes, se le considera como el medio más idóneo de defensa contra el delito y que mejor responde a las necesidades sociales. Es el eje central sobre el cual descansa el sistema penitenciario moderno.

Sus efectos varían según la constitución física y síquica del detenido. Muchos autores destacan sus efectos perniciosos pero reconocen que es una medida penal que no puede ser abandonada y para los delitos graves recomiendan su empleo con cautela. La segregación del delincuente se considera necesaria, pues al mismo tiempo que sirve para la reforma de los condenados, realiza una beneficiosa labor preventiva mediante la intimida-

ción social. La privación de la libertad es el elemento básico en todo sistema penitenciario, destinado a la reeducación y readaptación social del culpable.

Al variar las concepciones de política criminal, por el mayor respeto por la persona, se considera la reclusión temporal como sanción que asegura el criterio retributivo, garantiza la seguridad social y procura la enmienda del reo.

La flexibilidad de las penas de prisión en cuanto a su duración, lugar de reclusión y régimen de detención, permite que se aplique por igual a los delitos graves como el homicidio, como en aquellas sentencias de corta duración.

II. *Multa*. Es una de las penas más antiguas que se conocen. Se empleaba como forma de satisfacción privada o de composición. El Derecho Romano la admitió como pena pública. Algunos autores la combaten por su poca eficacia frente al acusado pudiente y consideran que rompe el equilibrio que debe existir entre los condenados, pues será sanción llevadera para el rico y provocará angustia en el pobre.

Sin embargo en los delitos de poca gravedad y en los cometidos por lucro se admite su eficacia para lograr la enmienda del culpable, permitiéndole que mantenga su libertad sin perjuicio de sufrir sanción reparadora. Como el monto de la multa lo fija el juez con criterio prudencial, la decisión judicial restablece el equilibrio que debe existir en la justicia penal, frente a los reos. Es pena principal pecuniaria, en unos casos es exclusiva y en otros acompañará a la detención, resultando así accesoria.

La multa es de contenido económico y ello le permite ocultar su carácter de pena aflictiva. Su misión no es resarcir daños sino castigar económicamente a quien infringe la ley. No tiene carácter de contraprestación ni compensatorio, sino intimidatorio, sancionador de hechos punibles. Es, pues, una verdadera sanción "de carácter estrictamente penal y personal" dice Bettiol. En determinados casos, su imposición puede ocasionar sufrimientos de más graves consecuencias que la detención corporal.

En cuanto a su naturaleza, es indudable que es de esencia penal porque no tiene carácter de retribución del daño ocasionado con el delito; su finalidad es castigar la violación de normas penales. No siendo retributiva no tiene por qué guardar proporción con el monto del daño.

Es sanción muy usada en el derecho tributario. La ley tributaria la considera pena y se impone mediante una sentencia, que es culminación del proceso seguido ante la justicia penal ordinaria. La preferencia por el empleo de la multa en el castigo de los injustos fiscales —dice el Prof. del Rosal— proviene de que toma en cuenta la “índole de la infracción y el caudal del condenado”.

En cambio los intereses y los recargos que se dictan junto con sanción tributaria no son penas, teniendo carácter retributivo destinado a resarcir daños.

En el caso de que el contribuyente infractor condenado a la pena de multa, no la pagare, el Código Tributario no contiene normas propias. El mecanismo de la multa penal se regula por la ley penal común.

Al ocuparse de las penas, el Código Penal (Arts. 21-24) establece que el juez señalará un plazo prudencial para su abono, autorizándolo para que permita su pago por partes “haciéndolo compatible con las necesidades del condenado y de su familia”.

Si el condenado no pagare la multa en el plazo que le otorgare el juzgado, dicha pena “se convertirá en prisión a razón de un día por cada sol”. Pero esta detención en ningún caso excederá de tres meses.

Si hallándose preso, abonare la multa —lo que puede hacer en cualquier momento— recobrará la libertad, pero le será “deducida la parte correspondiente a la prisión sufrida”. A pedido del condenado, la prisión puede ser reemplazada por trabajos en obras del Estado “a razón de un día de trabajo por cada día de prisión”.

También dispone el Código que en caso de “insolvencia del penado, la multa se convertirá en prisión a razón de un día por cada sol”. Tiene igual límite: no podrá exceder de tres meses la detención motivada por la insolvencia como tampoco la proveniente del incumplimiento del condenado.

*III. Comiso o Decomiso.* En latín: *commisum*: confiscación. Gramaticalmente es el perdimiento de la cosa por comerciar en forma prohibida. Desde el punto de vista del Derecho Penal es pena accesoria, no principal. Se aplica no según la gravedad de la pena principal, sino cualquiera que sea ésta, cuando lo dispone la ley. Es análoga a la interdicción civil que

es inherente a la de penitenciaría, por colocarla la ley como accesoria de ella.

Para Cuello Calón la esencia de la pena de comiso es tener valoración económica y contenido pecuniario; es accesoria, de carácter patrimonial.

En Derecho Penal el comiso más que sanción es medida administrativo-judicial, destinada a evitar que los instrumentos, aquellos que se van a decomisar, sirvan para cometer nuevos delitos. Por eso Manzini y otros autores la califican de "medida de seguridad patrimonial".

Se incautan los instrumentos que han servido para la comisión del delito —sean o no idóneos— así como los efectos del delito, aquellos que provengan del delito o hubieran sido creados por el delito. La única limitación es que no pertenezcan a terceros, excepto cuando tienen como único destino o uso, el delito, caso en el cual siempre caerán en comiso (art. 46 C.P.).

Según la ley tributaria, procede el comiso en dos casos:

a) cuando se trata de la elaboración clandestina de productos gravados, cuya libre circulación estuviera prohibida, como es el caso de alcoholes;

b) en el comercio clandestino de productos gravados, sin colocar el sello o timbre exigido por la ley o sin pagar el impuesto respectivo. Tanto en uno como en otro caso los productos serán decomisados, sin perjuicio de que los autores sufran pena de prisión entre un mes y seis años (art. 179).

Welzel considera que pueden caer en comiso no sólo cosas corporales, sino también derechos.

El comiso tiene un doble carácter: por un lado es pena; por el otro es una verdadera medida de seguridad.

En el delito tributario constituye sanción decomisar todo aquello preparado para la venta, con burla de los tributos debidos; también sirve para impedir que sentenciado el reo, éste pueda vender aquello que ha sido objeto del comiso y que ha motivado el proceso penal.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal delimitando los alcances de esta pena, ha declarado: "Si los datos de la guía de aguardiente no coinciden con los otros documentos (nombre del vendedor, del destinatario y cantidad de litros) procede el comiso". (J. F. 1968 págs. 45 y 46). "Cuando la cosa viaja sin guía que la ampare, procede el comiso" (J. F. 1963 págs. 102 y 103, 12, 15 y 16).

En el caso de que el comiso fuere declarado improcedente, la autoridad administrativa debe devolver la cosa decomisada; si no fuere posible, abonará el precio que tenía dicha especie en el mercado en el momento de producirse la incautación. (J.F. 1971 pág. 190).

IV. *Inhabilitación*. Es pena accesoria. Sin embargo y como excepción, el Código Penal en el art. 29 expresamente autoriza a imponerla con el carácter de pena principal.

Permite privar al condenado de ciertos derechos adquiridos, disminuyendo así su capacidad jurídica. Ha reemplazado a la antigua muerte civil, que era privación de todos los derechos, de por vida. La inhabilitación priva de determinados derechos, algunos de duración indeterminada, otros no. Por lo general esta privación es limitada en el tiempo.

Existen algunas diferencias entre Interdicción e Inhabilitación. La primera es la incapacidad civil establecida en una condena por delitos graves. La persona que la sufre es declarada incapaz para ejercer sus derechos civiles o políticos.

En cambio la Inhabilitación —dice Cabanellas (5)— es la declaración de que alguien “no puede desempeñar un cargo, realizar un acto jurídico o proceder en otra forma de la vida jurídica . . . . Pena aflictiva que imposibilita para el ejercicio de determinados cargos o para el ejercicio de ciertos derechos”.

Para la Real Academia (6), inhabilitación es “declarar a uno inhábil o incapaz de ejercer u obtener cargos públicos o de ejercitar derechos civiles o políticos”. Interdicción es la “privación de derechos civiles o políticos; es pena accesoria que somete a tutela a quien se la impone”.

Aunque se usan indistintamente, sin embargo la inhabilitación se refiere tanto al ejercicio de los derechos civiles como a la prohibición de ejercer cargos públicos; la interdicción solamente es privación de derechos civiles y políticos. La primera es de mayor ámbito en su aplicación que la segunda.

El Código Penal en el art. 32 establece: “La Interdicción priva al penado del derecho de patria potestad, de la representación marital que le conceden las leyes y de la administración y disposición de sus bienes”.

(5) Diccionario de Derecho Usual por G. Cabanellas. 6a. edición. Buenos Aires. Omeba. 1968 pp. 383 y 404. Tomo II.

(6) Diccionario de la Real Academia de la Lengua. Madrid. 1939. 16 edición. pp. 723 y 729.

Esta sanción significa la privación de los derechos civiles durante el tiempo que dure la condena y siendo necesario, deberá nombrársele curador. Si la privación de la patria potestad se impone por haber cometido el delito en agravio de sus propios hijos, podrá ser perpetua. (art. 33 C.P. y R.J.P. 1966 p. 1093).

La interdicción tiene efectos más amplios, no reducidos al campo de los derechos civiles. Conforme al art. 27: "La inhabilitación producirá: 1º la pérdida del mandato, cargo, empleo o comisión que ejercía el penado, aunque provenga de elección popular. 2º La privación de los derechos de elegibilidad, de elección y de cualquier otro derecho político. 3º La incapacidad para obtener mandato, cargos, empleos o comisiones públicas. 4º La privación de toda jubilación, cesantía, pensión o goce de montepío, salvo que el penado tuviera familia que sostener. 5º La privación de toda gracia o dignidad académica y de todo derecho lucrativo u honorífico anexo a cualquier empleo, oficio o título. 6º La incapacidad para ejercer por su cuenta o por la de otro, ciertas profesiones, comercios o artes que deben especificarse en la sentencia".

Se refiere esta incapacidad no solamente a los derechos políticos, sino también a cargos, títulos académicos u honoríficos de que pudiera gozar el condenado. Se dicta siempre que el delito se hubiere cometido en el abuso de alguna actividad profesional, mandato, comisión, encargo, etc.

Interdicción e Inhabilitación son dos penas accesorias que se completan y por eso el art. 34 declara que "las penas de penitenciaría y relegación llevarán consigo inhabilitación absoluta e interdicción civil durante la condena y la inhabilitación posterior que establezca la sentencia". En cambio las penas de prisión y de expatriación no llevarán forzosamente estas penas, pero puede dictarse inhabilitación especial cuando se trate de infracciones cometidas en el ejercicio de la profesión, (arts. 35 y 36 C.P.).

#### *Convertibilidad de las sanciones*

Giuliani (7) reconoce que la posibilidad de la conversión de las sanciones, es decir cambiar la prisión en multa o la multa en prisión "ha originado controversias doctrinarias y deci-

(7) Derecho Financiero: por Carlos M. Giuliani. Depalma. Buenos Aires. 1973. Tomo II p. 666.



siones judiciales contradictorias" lo que revela que no existe criterio uniforme en este grave problema.

Se sostiene que siendo la multa fiscal de naturaleza penal, nada impide aplicar el criterio que informe el derecho penal común.

Como fundamento a la conversión de la prisión en multa, se dice que con ello se alcanza plenamente el objetivo de resarcimiento del Derecho Tributario que más que castigar corporalmente, persigue la sanción económica con la finalidad de compensar al Fisco por lo no pagado. La situación contraria —la multa convertida en prisión— se justifica ante la falta de pago de la multa impuesta como sanción, sea por carecer de medios económicos o por no querer cumplir con el fallo judicial. El no pago encierra impunidad y menosprecio de la ley.

La ley tributaria no contiene disposición que autorice expresamente esta conversión. Conforme al art. 172 C.T. debemos recurrir al Código Penal cuyo art. 21 dispone que ante la falta de pago de la multa o la insolvencia del condenado, procede decretar prisión a razón de un día por cada sol, no pudiendo exceder la detención de tres meses. El Código autoriza esta conversión para el caso del incumplimiento del condenado y como único medio de impedir la burla al mandato judicial. La convertibilidad voluntaria no está legislada en nuestro ordenamiento penal; el juez no puede alterar el texto de la sentencia variando el modo de ejecución de la condena. El art. 21 por estar referido a determinado supuesto penal no puede interpretarse en sentido amplio, y admitir la conversión voluntaria de las penas. Giuliani recuerda que el modelo de Código Tributario preparado por la OEA no acepta que las sanciones tributarias puedan convertirse en penas de prisión.

En los delitos contra el honor, el Código Penal en el art. 194 disponía que cuando el condenado cumplía la décima parte de la pena de prisión, podía redimir el resto pagando a razón de cinco soles diarios. Esta disposición ha sido derogada por el Decreto-Ley 20.490.

En el ordenamiento procesal, encontramos que la ley procesal penal autoriza la conversión de la prisión por multa a razón de cinco soles por día.

Esta disposición colocada en el Título del Juicio de Faltas, sólo puede ser aplicada tratándose de faltas. Su ubicación obliga a considerar que la intención del legislador fue aceptar este

privilegio sólo tratándose de hechos ilícitos de escasa relevancia social, cuales son las contravenciones o faltas.

Es decir que en nuestro ordenamiento penal sólo funciona la conversión de la pena de multa en prisión, en los casos de insolvencia del condenado o ante la negativa a dar cumplimiento a la sentencia que impone multa como pena principal.

La conversión de la prisión por multa sólo puede ser aplicada en el cumplimiento de las sentencias por faltas (art. 327 C.P.P.).

El Código Tributario no contiene ninguna norma referente a la convertibilidad de las sanciones tributarias.

Como conclusión puede afirmarse que no existe la libre y voluntaria conversión de las sanciones ni en nuestro derecho penal común ni en la ley penal tributaria.

#### *Extinción de las Sanciones*

En el Libro Cuarto, el Código divide el ilícito tributario en: Infracciones y Delitos.

El Título I se refiere a las Faltas en materia de tributación, que denomina Infracciones Tributarias.

El Título II, en 19 artículos, contiene las normas relativas al Delito Tributario propiamente tal. Expresamente declara en el art. 172 que en todo "lo no previsto en este Título, se aplicarán las normas consignadas en los Códigos Penal y de Procedimientos Penales".

Las causas de extinción de la ilicitud tributaria, el Código las coloca en el título de las Infracciones. Tanto "la facultad de sancionar de la Administración Tributaria" como la de requerir el pago de "la deuda proveniente de sanciones por infracciones tributarias, prescriben a los cuatro años. (art. 152).

Estando a la redacción de este artículo 152, a su ubicación dentro del título de las infracciones y a la declaración de que en todo lo no previsto, el Código Penal es fuente subsidiaria, creemos que la extinción de los delitos tributarios se regulan por las normas ordinarias del derecho penal común.

En consecuencia, para lo relacionado con la extinción de la acción penal tributaria y de la pena, debemos recurrir al Código Penal, modificado por el Decreto-Ley 17106.