
EL ENGAÑO COMO CONDUCTA TÍPICA EN LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA: PUNTOS DE CONTACTO Y ASIMETRÍAS ENTRE EL REGIMEN INFRACCIONAL Y PENAL

JORGE BARRERA (*)
ANDRÉS HESSDÖRFER (**)

1. INTRODUCCIÓN

Las notorias similitudes que existen entre la regulación de la infracción de defraudación prevista en el artículo 96 del Código Tributario (“CT”), y el delito de defraudación regulado por el artículo 110 del mismo cuerpo normativo, resultan palmarias e incuestionables. No obstante, mientras que la primera impone como sanción penas de carácter pecuniario (de una a quince veces el tributo defraudado o pretendido defraudar), la segunda prevé sanciones privativas de libertad (seis meses de prisión a seis años de penitenciaría). Esta diferencia en las sanciones a aplicar no obstan a afirmar que ambas normas forman parte del ámbito del derecho penal (o punitivo) desde un punto de vista de la naturaleza del contenido de sus disposiciones. Conforme sostiene VALDÉS COSTA, “todas las penas deben responder a los mismos principios, cualquiera sea el órgano que las aplique y cualquiera que sea el orden jurídico violado”¹. En otras palabras, es posible afirmar que existe una predominante opinión respecto a la naturaleza punitiva de las infracciones administrativas, así como que éstas no tienen significativas diferencias cualitativas y cuantitativas con las penales, debiendo estar sujetas ambas a los mismos principios o límites, considerando que en los dos casos se trata de una manifestación del poder punitivo del Estado².

Si bien se trata de normas cuya sanción difiere, el precepto normativo resulta de tal semejanza que ha llevado a la más distinguida doctrina tributarista nacional a sostener en forma sostenida que nos encontramos ante la presencia de un caso de violación del principio de *non bis in idem*³, esto es, de no ser juzgado más de una vez por la misma conducta, particularmente tomando en consideración el hecho de que la aplicación de una sanción no inhibe a ser castigado por la otra, y que a diferencia de la antigua redacción del artículo 110 del CT⁴, actualmente el delito de defraudación no se encuentra limitado a circunstancias en las cuales se aprecie una conducta de mayor gravedad que las que motivan la aplicación de las sanciones pecuniarias.

El hecho de coincidir con la citada doctrina en cuanto a sus afirmaciones relativas a que se trata de dos ilícitos prácticamente idénticos, y que la violación del principio de castigar dos veces por la misma conducta

1 (*) Docente de Derecho Penal en la Universidad de Montevideo.

(**) Docente de Derecho Financiero en la Universidad de Montevideo.

VALDÉS COSTA, Ramón: “Instituciones de Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 22.

2 Cfr. SILVA FORNÉ, Diego: “Infracción fiscal, infracción administrativa y Derecho Penal”, en obra coordinada por MALET VÁZQUEZ, Mariana y SILVA FORNÉ, Diego: “Derecho Penal, Hacienda y Administración Pública”, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2008, pág. 35.

3 Así por ejemplo, VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly, y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo: “Código Tributario de la República Oriental del Uruguay Comentado y Concordado”, 5ª edición, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2002, pág. 529; y BERRO, Federico: “Los ilícitos tributarios y sus sanciones”, 2ª edición, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1995, pág. 32 y 76. En el citado trabajo, BERRO cita también en este mismo sentido, como una temprana crítica a la doble punición de la defraudación a lo expuesto por OSSI y SHAW en las VI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

4 Téngase presente que la redacción original del artículo 110 del CT exigía que se diera alguna de las siguientes circunstancias: A) La existencia de maniobras concertadas para evadir tributos; B) Cuando el monto de lo defraudado sea superior al 50% (cincuenta por ciento) del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio; y C) En los casos de reincidencia o reiteración. Estas previsiones fueron eliminadas en el año 1982 con la aprobación del artículo 23 del decreto-Ley Nro. 15.924.

es por de más reprochable, ello no debe obstaculizar el análisis conceptual y práctico respecto de las eventuales diferencias que existen entre ambos ilícitos, considerando especialmente que la redacción del artículo 96 no coincide en forma íntegra con la del artículo 110.

Entre los elementos que se encuentran presentes en ambas normas, aunque regulado de distinta manera, está el “engaño” como conducta típica que motiva la aplicación de sanciones, y será este elemento en el cual se centrará el análisis del presente trabajo, procurando determinar las distintas situaciones alcanzadas por los artículos a estudio, así como señalar las diferencias y similitudes existentes en sus respectivas regulaciones, en aras de encontrar un fundamento normativo que justifique tal disidencia puesto que a priori no existen argumentos para considerarlos sustancialmente idénticos, ni entender que rigen con el mismo alcance las mismas conductas⁵.

En consecuencia, en primer lugar desarrollaremos algunos conceptos teóricos que entendemos trascendentes para el análisis en ambas figuras, como son el fraude y el engaño en términos generales y abstractos, para luego concentrarnos en cómo opera el engaño en tanto conducta punible en la infracción y el delito de defraudación tributaria.

2. CONCEPTOS PREVIOS Y COMUNES A AMBAS FIGURAS

Las reseñadas diferencias entre los preceptos normativos de los artículos 96 y 110 del CT no impiden en forma alguna sostener que existe un núcleo central compartido por la infracción y el delito de defraudación. En particular, entendemos que los conceptos de “fraude” y “engaño”, que revisten una trascendencia incuestionable por cuanto se trata de cuestiones vinculadas directamente a la conducta punible, pueden ser conceptualizados en forma muy similar para la infracción y el delito, sin perjuicio de las diferencias que se referirán, y que surgen del tenor literal del texto positivo vigente. Por su parte, debemos señalar que el bien jurídico tutelado por ambas disposiciones es el mismo: el legítimo derecho del Estado a la percepción de los tributos.

En consecuencia, como análisis preliminar se estudiará el concepto de fraude, para luego entrar en una de sus especies cual es el engaño, y finalizar con el objeto tutelado por los artículos 96 y 110 del CT.

2.1. Fraude-engaño

El concepto de fraude, entendido como acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete, se encuentra indudablemente presente tanto en la infracción como en el delito de defraudación, aún cuando la referencia a texto expreso surja únicamente en el artículo 96 del CT (“*todo acto fraudulento*”), y no del artículo 110. En particular, si bien la norma castiga al que “*procediera con engaño*”, en su texto subyace el reproche a aquellos actos que revisten la naturaleza de fraudulentos en los términos que se expondrán, por lo que las conclusiones arribadas en este sentido también le serán aplicables en forma indistinta a la infracción y al delito de defraudación.

Como primera aproximación conceptual al fraude en la acepción correspondiente al Derecho punitivo tributario, adherimos a la definición que brinda BLANCO, cuando sostiene que se trata de “*la creación de una ‘idea falsa’ en el receptor de la misma, (...) algo así como una simulación o disimulación de la realidad a través de la adopción de diversas recubiertas o apariencias*”, y asemeja, en valoración que compartimos, el concepto de “fraude engaño” con el de la simulación consagrada en el Derecho Civil⁶. Recordemos, en palabras de GAMARRA, que cuando hacemos referencia a actos simulatorios nos referimos a situaciones en las cuales existe “*un acuerdo o entendimiento entre los simulantes, para producir un acto aparente, ficticio (no real), el negocio simulado, con el propósito de engañar a los terceros (...)*”⁷.

5 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario: “La defraudación tributaria. Un enfoque garantista y normativista del delito del artículo 110 del Código Tributario”, 2da. edición, Amalio M. Fernández, Montevideo, 2008, pág. 144.

6 BLANCO, Andrés: “Fraude e ilícitos tributarios en el derecho uruguayo actual”, en obra coordinada por MALET VÁZQUEZ, Mariana y SILVA FORNÉ, Diego: “Derecho Penal, Hacienda y Administración Pública”, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2008, págs. 43 y 44.

7 GAMARRA, Jorge: “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, Tomo XIII, 3ª edición, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1979, pág. 16.

Por su parte BERRO, en referencia expresa a la infracción prevista en el artículo 96 del CT, afirma que el *“fraude constituye un elemento objetivo, una conducta, una acción o maniobra, realizada con engaño u ocultación. El fraude es un elemento de la figura, es un hecho de la vida que se manifiesta por acciones u omisiones. Es el medio material por el cual se realiza la conducta ilícita. Por ello el fraude es definido tipológicamente en la ley (...)”*⁸.

Corresponde adicionar, para evitar eventuales confusiones por similitudes terminológicas, que *a priori* descartamos del ámbito de análisis respecto a la defraudación tributaria el fraude entendido como *“fraude a la ley”*. Esta figura ha sido definida por DE CASTRO como *“el intento de amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude a la ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negocial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: aquel, precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica”*⁹.

Nuestro descarte de la figura responde a que, al decir de BLANCO, *“en el fraude a la ley parecería que, en principio no hay engaño, o sea, no hay una disimulación o una simulación de la realidad, sino que hay una colocación deliberada en una posición que no es falsa”*¹⁰.

En definitiva, es posible concluir que el concepto de fraude, en términos generales y sin perjuicio del análisis que seguidamente se realizará, refiere a la realización de maniobras de distinta índole tendientes a engañar respecto a una realidad subyacente, con la intención de que ésta última no sea efectivamente conocida, siendo esto aplicable tanto al ámbito infraccional como penal.

Por su parte, y tal como hemos ya expresado, el término engaño se encuentra presente en la infracción de defraudación (*“Se considera fraude todo engaño u ocultación (...)”*), así como en el delito (*“El que (...) procediera con engaño”*), aunque sin contar con una definición normativa expresa. En consecuencia, entendemos pertinente recurrir a *“su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras”*¹¹ recurriendo para ello a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española, que expresa que engaño es *“dar a la mentira apariencia de verdad”*, definición que entendemos se identifica plenamente con la conducta punible y con el género fraude anteriormente reseñado en este capítulo.

BERRO sostiene que el engaño *“implica artificio, mentira, afirmación de elementos sabidamente discrepantes con la verdad”*, asimismo precisa que el engaño es una conducta materialmente perceptible, que presupone o implica en todos los casos conciencia y voluntad por parte de quien los ejecuta¹². Esto, debido a que difícilmente pueda concertarse una maniobra defraudatoria a título de culpa. La propia naturaleza del aspecto material u objetivo de la infracción y el delito hace que sea imposible la verificación del tipo por mera negligencia del sujeto pasivo. No obstante, es debido destacar, como ya lo ha hecho con énfasis la doctrina, que éste dolo no debe confundirse con la intencionalidad requerida por el aspecto subjetivo de la infracción y el delito; en otras palabras, no sólo debe verificarse una maniobra intencional, sino además la conciencia y voluntad alineadas en busca de un provecho ilícito¹³.

8 BERRO, Federico: *“Los ilícitos tributarios y sus sanciones”*, 2da edición, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1995, pág. 77.

9 DE CASTRO, Federico, citado por TARSITANO, Alberto: *“Presupuestos, límites y consecuencias de la recaracterización tributaria de actos jurídicos”*, en *“Interpretación económica de las normas tributarias”*, obra coordinada por CASÁS, José Osvaldo, Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, Buenos Aires, 2004, págs. 94 y 95.

10 BLANCO, Andrés, op. cit., pág. 44.

11 Artículo 18 del Código Civil. Téngase presente que de acuerdo al artículo 4 del CT, *“En la interpretación de las normas tributarias podrán utilizarse todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica (...)”*.

12 Cfr. BERRO, Federico, op. cit., pág. 77 y 79.

13 Cfr. BERRO, Federico, op. cit., págs. 77 y 78.

2.2. Naturaleza del ilícito

La lectura de los artículos que regulan el tema bajo análisis conduce ineludiblemente a afirmar que la defraudación tributaria en nuestro derecho positivo es un ilícito de peligro¹⁴, tanto en la infracción como en el delito. Cuando hablamos de ilícitos de peligro, hacemos referencia al tipo penal que “no comporta la destrucción, sino la creación de una situación tal que es probable que ese resultado lesivo se produzca”¹⁵. Tal como sostienen los juristas españoles RODRIGUEZ DEVESA y SERRANO GÓMEZ, “(...) la naturaleza peligrosa de la acción no puede percibirse sino acudiendo a una consideración ex ante, porque el peligro existe en un juicio de probabilidad cuyo objeto es comparar la situación concreta creada por la acción o la omisión del sujeto, con aquello quod plerumque accidit. Un juicio de tal clase carece de sentido cuando se formula ex post. El peligro pasado ya no es peligro, pues, presupuesto lo que realmente ha ocurrido, nunca “pudo” pasar otra cosa que lo efectivamente ha sucedido”¹⁶.

Como bien resume ROXIN, en los delitos de peligro el hecho sólo supone una amenaza más o menos intensa para el objeto de la acción¹⁷.

Por el lado de la infracción, es posible extraer del tenor literal que el hecho punible se verifica en forma independiente a un efectivo desmedro en las arcas del Estado, puesto que se verifica con el acto fraudulento idóneo para que el receptor de la conducta pueda dar por válido la falsa idea que se pretende transmitir con la intención de evadir tributos. En este sentido, BERRO expresa con claridad que el verbo nuclear en la infracción de defraudación es “realizar el acto” y no “obtener el enriquecimiento”¹⁸.

En cuanto a la figura delictiva, también es pacíficamente admitido que la norma produce un adelanto del momento consumativo, puesto que se sanciona el “proceder con engaño”, y no la efectiva obtención de un provecho económico indebido, lo cual lo asemeja a la regulación de la infracción, y lo distancia de la redacción original del artículo 110, que punía la obtención del enriquecimiento¹⁹. En suma, la conducta típica penal consiste en poner en peligro concreto al Erario Público²⁰.

2.3. Bien jurídico tutelado

No caben dudas, por cuanto surge con toda claridad de los artículos 96 y 110 del CT que el bien jurídico que se pretende tutelar es la Hacienda Pública, manifestada a través del derecho del Estado a la percepción de los tributos. Han existido distintas posiciones, en concreto respecto del delito de defraudación, con relación a cuáles son los tributos tutelados por la norma penal. Por nuestra parte, nos afiliamos a lo expuesto por VALDÉS COSTA²¹, quien con apoyo en el inciso final del artículo 1° del CT²², entendió que la norma aplica a todos los tributos nacionales y departamentales, quedando fuera del alcance de la norma únicamente los tributos aduaneros, esto es, “aquellos cuyo hecho generador es una operación de importación, exportación o tránsito ante las aduanas nacionales”²³.

Complementariamente, debe tenerse en cuenta que el acto fraudulento debe ejecutarse en procura de obtener un beneficio en perjuicio del derecho del Estado a la percepción de tributos, y no de otras obligaciones pecuniarias para con éste. En consecuencia, no existirá defraudación en el caso que la obligación que se pretenda evadir sea de una diversa a aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio

14 VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly, y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, op. cit., pág. 561; y BERRO, Federico, op. cit., pág. 80.

15 RODRIGUEZ DEVESA, José María y SERRANO GÓMEZ, Alfonso: “Delitos de lesión y delitos de peligro. Derecho Penal Español”, DYKINSON, Madrid 1994, págs. 427 y ss.

16 *Ibidem*.

17 ROXIN, Claus: “Derecho Penal. Parte General. Tomo I”, Thomson Civitas, Madrid, 1997, pág. 335.

18 BERRO, Federico, op. cit., pág. 79.

19 Cfr. BERRO, Federico, op. cit., pág. 87.

20 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario, op. cit., págs. 128 y 129.

21 VALDÉS COSTA, Ramón, VALDÉS DE BLENGIO, Nelly, y SAYAGUÉS ARECO, Eduardo, op. cit., pág. 617.

22 El inciso final del artículo 1° dispone: “Son tributos departamentales aquellos cuyo sujeto activo es una administración departamental”, cualquiera fuere el órgano competente para su creación, modificación o derogación. No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, se aplicarán a estos tributos las normas de competencia legal en materia punitiva y jurisdiccional”.

23 Definición brindada por el artículo 1° del CT.

de su poder de imperio²⁴. Por ello, la ejecución de actos fraudulentos tendientes a evadir el pago de precios públicos, por citar un ejemplo, no será pasible de ser tipificada como una conducta defraudatoria. Tampoco lo será en aquellos casos en que la maniobra recaiga en figuras similares a los tributos, como ser las prestaciones pecuniarias exigidas en forma obligatoria por ley cuyo sujeto activo son personas de derecho público no estatal (denominados paratributos), por cuanto la defraudación tributaria pune únicamente situaciones en que se vulneran los derechos del Estado.

2.4. Intención del sujeto

Tanto el artículo 96 del CT como el 110, establecen que el acto fraudulento debe estar dirigido a procurar obtener un *“enriquecimiento indebido”*, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos. En definitiva, y en palabras de BERRO, el acto debe ser realizado en procura de obtener un *“aumento patrimonial no justificado por el sistema jurídico”*²⁵.

En mérito a lo anterior, debe descartarse de plano la inclusión en la figura de la infracción de defraudación las conductas engañosas que no tengan por propósito la obtención de un provecho pecuniario ilícito, aún cuando producto de las mismas se pusiera en riesgo la recaudación de tributos por parte del Estado. En este sentido, el citado autor ejemplifica planteando como caso no punible la realización de actos fraudulentos en procura de poner en evidencia las fallas en el sistema de control, o con fines de lograr publicidad política²⁶.

3. EL ENGAÑO EN LOS ARTÍCULOS 96 Y 110 DEL CT

Analizados los conceptos generales aplicables tanto a la infracción como al delito de defraudación tributaria, continuaremos con el estudio de los distintos requerimientos normativos que existen para que un engaño califique como tal a los efectos de la defraudación. Ello, por cuanto desde ya corresponde descartar de plano que cualquier conducta engañosa pueda considerarse como fraude en los términos exigidos por el CT.

3.1. Engaño en sede infraccional

La lectura del artículo 96 del CT nos permite rápidamente advertir que existen elementos adyacentes al acto fraudulento que la normativa exige para que la conducta sea pasible de sanciones, y que sin su verificación no estaremos frente a un caso de defraudación. Algunos de ellos ya fueron mencionados y analizados previamente; como ser que se trate de un engaño tendiente al no pago de tributos, pasible de vulnerar los derechos del Estado, y que la intención del sujeto esté dirigida a obtener un provecho pecuniario indebido producto de tal vulneración.

En cuanto a los aspectos particulares que surgen de la regulación de la infracción de defraudación, debe tenerse especialmente presente la idoneidad que exige el artículo 96 del CT, en mérito de la cual debe afirmarse sin vacilaciones que a la luz del texto vigente no toda conducta engañosa podrá tipificarse como defraudación.

En concreto, existen circunstancias en las cuales aun pudiendo constatarse la existencia de un engaño en conjunto con la intención de obtener un beneficio indebido a expensas del derecho del Estado a la percepción de los tributos, la conducta no encuadrará dentro del tipo infraccional de defraudación tributaria. Entendemos que la norma parte del supuesto que existen determinados engaños pasibles de ser llevados a cabo por los sujetos pasivos que, por su naturaleza, podrían no calificar en lo preceptuado por el artículo 96 del CT y que por ende no ameritarían la aplicación de sanciones de tal entidad como las previstas en dicho artículo.

Estas consideraciones se apoyan en el inciso segundo del artículo 96 del CT, que establece que se considerará engaño a los efectos de la infracción a aquél *“que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal (...)”* (el subrayado nos pertenece). Como puede apreciarse, la normativa exige

²⁴ Conforme al artículo 10 del CT.

²⁵ BERRO, Federico, op. cit., pág. 80.

²⁶ Vé. BERRO, Federico, op. cit., pág. 79.

expresamente que se trate de un engaño calificado, esto es, que exista una aptitud natural del medio escogido para poder, en un plano ideal, conseguir inducir en error a la Administración o, en palabras de BERRO, que la conducta ejecutada por el sujeto revista "*cierta trascendencia o virtualidad*"²⁷.

Por otra parte, dicha habilidad del engaño no debe valorarse en términos abstractos, sino teniendo especialmente presente que el sujeto que está en frente al eventual defraudador es un funcionario de la Administración Fiscal, que mal podría considerarse como un tercero cualquiera. No es posible soslayar que se trata de un sujeto capacitado y especializado en las funciones que ejerce, quien no sólo cuenta con una formación específica para cumplir sus cometidos, sino con todo un elenco de amplias facultades inspectivas y fiscalizadoras que le permiten acceder a información relevante vinculada a la verdad material de los hechos que pretende inspeccionar. En este sentido, corresponde recordar que entre las amplias facultades de investigación y fiscalización, la Administración puede exigir la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales propios y ajenos; intervenir los documentos inspeccionados; incautar libros; practicar inspecciones en bienes muebles o inmuebles detentados u ocupados a cualquier título por los contribuyentes y responsables; requerir informaciones a terceros, pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa, entre otros²⁸.

A nuestro criterio, este tipo de previsiones son las que justifican, al decir de RETA, que la norma no contemple "*la inducción en error producto de una simple mentira y sólo castiga la conducta que significa emplear un procedimiento destinado a superar la normal previsión del agente tributario*"²⁹ (el subrayado nos pertenece). Es por ello que la idoneidad del engaño no debe medirse únicamente en tanto conducta fraudulenta sino también en consideración del sujeto destinatario de ésta. Tratándose en este caso de un tercero calificado, los niveles de exigencia para considerar que un engaño sea susceptible de inducir en error deben ser razonablemente superiores a un estándar medio, atendiendo a la preparación y herramientas legales con la que cuentan los funcionarios de la Administración Fiscal para franquear una "primera línea" de actos engañosos, a la cual otro tercero no podría acceder.

Es posible afirmar que la norma, encuadrada dentro del derecho punitivo, recoge en forma apropiada el principio de trascendencia que rige la materia, y por el cual solamente se consideran pasibles de sanción las conductas que, además de encartar en el tipo previsto en la ley, significan una real lesión a quien padece tal incumplimiento. Tal como afirma LANGÓN CUÑARRO, "*tanto la ley como la pena deben ser racionales, adecuadas, y vinculadas estrictamente a postulados de justicia*", concluyendo que "*una pena desproporcionada es una pena injusta, aunque sea legítima*"³⁰. Entendemos que es este principio rector el que llevó a dejar fuera del ámbito de aplicación del artículo 96 del CT los engaños nimios, que por su entidad no ponen en un riesgo efectivo los legítimos derechos del Estado a la percepción de los tributos. En igual sentido, BERRO entiende que el derecho penal sanciona un mínimo ético, lo cual "*hace criticable la penalización de conductas que no configuran una grave trasgresión a los bienes jurídicos que la sociedad aprecia*"³¹.

Bajo esta línea argumental, no podrían catalogarse como conductas pasibles de ser castigadas con multa por defraudación aquellas situaciones en que la Administración Tributaria puede conocer sin mayores obstáculos la presencia de tributos impagos o que se pretendieron no pagar.

Como ejemplo de lo anteriormente expresado, vale citar el caso de contribuyentes que facturan todas sus ventas pero luego no las declaran en forma correcta y veraz al presentar las correspondientes declaraciones juradas. Suponiendo que el hipotético caso tratara de una inspección correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, es de prever que los funcionarios actuantes, en el marco de sus deberes básicos de inspección, solicitarán al contribuyente las facturas emitidas, o al menos una muestra representativa de éstas correspondiente al período objeto de inspección. Bastará en este caso con hacer una simple suma (si no fue hecha ya por el inspeccionado), para constatar tanto el engaño como las efectivas sumas adeudadas, por lo que mal podría considerarse un engaño susceptible de inducir en error. Similares consideraciones pueden realizarse si, por

27 BERRO, Federico, op. cit., pág. 79.

28 Todas ellas previstas en el artículo 68 del CT.

29 RETA, Adela. "El delito de defraudación tributaria en la ley 15.294.", Revista de Derecho Penal n° 6°, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1984. Pág. 51.

30 LANGÓN CUÑARRO, Miguel, "Curso de Derecho Penal y Procesal Penal. Teoría de la Ley Penal, del Delito, y de la Pena", Ediciones Del Foro, Montevideo, 2003, pág. 25.

31 BERRO, Federico, op. cit., pág. 30.

ejemplo, un contribuyente omitiera documentar sus ventas en facturas o facturara importes menores a los reales, pero efectuara todas sus operaciones mediante tarjeta de crédito. En este caso, bastará con requerir al contribuyente, o a la empresa administradora de crédito si el primero se negara, el detalle de las operaciones del período que se pretenda cuestionar³², pudiendo conocer sin más trámite el fondo de la cuestión. Por otra parte, tampoco podría encuadrarse en el artículo 96 del CT por sí solo el caso de un contribuyente que se encontrara omiso de cumplimiento de sus deberes formales y sustanciales frente a la Administración, como el de inscripción, presentación de declaraciones juradas y pago. Esta postura ha sido sostenida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo³³, quien citando al Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo (quien a su vez citaba un fallo de la Justicia Penal³⁴) afirmó, en primer lugar, que respecto de “*las omisiones formales de denunciar el hecho generador, presentar declaraciones juradas y demás cabe precisar que las mismas fueron castigadas al tipificarse la contravención pero no necesariamente implican la existencia de defraudación*”, y agregó que quedan excluidas del ámbito de la defraudación tributaria “*las conductas omisivas, como por ej: omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, omisión de formular las declaraciones a que se estuviera obligado*”.

Lo anterior, encuentra incluso su respaldo en el propio CT, el cual se ocupa de distinguir la defraudación de los comportamientos meramente omisos. Así, el artículo 38 del CT, al enumerar los casos de ampliación a diez años del plazo de prescripción de los tributos, prevé como causales diferentes la defraudación respecto de otras circunstancias como la “*omisión de inscripción*”, la de “*denunciar el acaecimiento del hecho generador*” y la de “*presentar las declaraciones*”.

En consecuencia, no existe una identificación necesaria entre la defraudación y la omisión de cumplimiento de los citados deberes, por lo que no pueden considerarse engaño, ni tampoco ocultación.

Respecto a ésta última modalidad de conducta fraudulenta (la ocultación), y si bien excede el objeto de análisis del presente trabajo, corresponde recordar que para su configuración no basta con un “*olvido de mostrar sino la acción de esconder, tapar o disfrazar una situación*”, siendo necesaria para su verificación la presencia de una suerte de “*omisión activa*” por parte del sujeto³⁵. En adición a ello, y al igual que en materia de engaño, dicha ocultación deberá ser susceptible de inducir en error a los funcionarios de la Administración Fiscal.

En mérito a lo expuesto en este capítulo, consideramos que la mentada potencialidad de inducción en error debe valorarse no en forma estática sino apelando a una conceptualización evolutiva que atienda, entre otros factores, a la mejora continua de los mecanismos de control a cargo del Fisco dada mediante la adjudicación de más facultades o prerrogativas de inspección, mediante el advenimiento y suministro de nuevas herramientas tecnológicas, o mediante el incremento del capital humano. Ésta sostenida mejora en los mecanismos de fiscalización genera una relación inversamente proporcional respecto de los casos que admitirían valorarse como susceptibles de inducir en error a los funcionarios de la Administración Fiscal. En otras palabras, en la actualidad engañar al Fisco resulta cada vez más difícil.

3.2. Engaño en sede penal

Como ya expresáramos, la redacción actual del artículo 110 del CT ha llevado a varios autores a concluir que la punición de la defraudación tributaria en nuestro derecho viola el principio de *non bis in idem*. No obstante, y sin perjuicio de coincidir plenamente con dicha postura, entendemos que merecen mencionarse las particularidades derivadas de la diferente redacción de la norma respecto del artículo 96 del CT, brindando un comentario apegado al tenor literal del texto vigente.

En primer lugar, debe destacarse que el artículo 110 del CT sanciona al que, por sí o por interpuesta persona, “*procediera con engaño*” lo cual permite realizar una primera delimitación. Con esta redacción, ha quedado fuera de los límites de la defraudación los casos en que el contribuyente procede a ocultar la exis-

32 Corresponde recordar el artículo 504 de la Ley Nro. 16.320, interpretó que no rige el secreto profesional consagrado en el artículo 25 del decreto-Ley Nro. 15.322 para éste tipo de entidades, respecto de la Dirección General Impositiva.

33 Cfr. Sentencia TCA Nro. 154/2004 de 12 de abril de 2004, publicada en Revista Tributaria, Tomo XXXI, Nro. 181 (Julio-Agosto de 2004) págs. 622 y ss.

34 Resolución Nro. 91, de 20 de marzo de 1998, dictada por el Juez Letrado de 1ª Instancia en lo Penal de 13º Turno.

35 Cfr. BERRO, Federico, op. cit., pág. 79.

tencia del hecho imponible, puesto que ha quedado fuera del tipo dicho comportamiento³⁶. Téngase presente que la propia norma, a diferencia del artículo 96 del CT, omite hacer referencias a la modalidad de ocultación, exigiendo que exista un proceder, y que éste sea engañoso. Tal como sostiene BERRO, ha habido un cambio consciente en la redacción del artículo 110 del CT, eliminándose la acción de ocultar, por lo que concluye que *“las ocultaciones sólo estarán penadas cuando también sean un engaño”*³⁷.

En segundo lugar, y trasladándonos ya a la naturaleza del engaño al que refiere el artículo 110 del CT, varios autores han sostenido que es posible trazar un paralelismo entre el delito de defraudación tributaria y el delito de estafa, regulado en el artículo 347 del Código Penal³⁸.

En dicho sentido, PREZA ha señalado que la redacción actual del artículo 110 del CT ha aproximado a la defraudación al delito de estafa, sosteniendo que *“la estafa es el género y como especie la defraudación”*. Destaca asimismo que en ocasión de la discusión del Código Tributario, el Consejero VIANA REYES sostuvo que *“hubiera bastado añadir un calificante al delito de estafa, sin necesidad de crear una figura especial”*.³⁹

El paralelismo cobra fuerza cuando se aprecia que ambas figuras delictivas reposan en la presencia de un engaño por parte de quien las ejecuta, y por el hecho de tratarse en ambos casos de delitos “de peligro”, en el entendido que ninguno de los dos tipos exige que se obtenga efectivamente un provecho injusto, anticipándose el momento consumativo al de la ejecución de la maniobra. No obstante lo anterior, no debe perderse de vista que el bien jurídico tutelado en ambos casos es diverso.

Lo que caracteriza a la mentira típica en la estafa es la de su naturaleza de inveracidad instrumentalizadora, esto es, un acto apto para producir un error en el receptor de la conducta, quien a su vez efectuará un acto de disposición en perjuicio de sí mismo. Por ello, no habrá sanción cuando la inveracidad hubiera podido ser descubierta sin especiales dificultades por el destinatario de la maniobra; cuando los deberes de diligencia de éste, derivados de su posición ocupada en el tráfico privado, los que le exigían –y era posible– disipar la apariencia de veracidad y salir con ello de su error⁴⁰.

En el caso de la defraudación tributaria, y si perjuicio de compartir las valoraciones antes reseñadas, es posible sostener que existe una particularidad, derivada de la regla general bajo la cual se pagan los tributos en nuestro país.

Como bien es sabido, en el Uruguay rige como criterio general que el propio sujeto pasivo es quien debe de comunicar a la Administración que se ha configurado el presupuesto de hecho o hecho generador del tributo, así como quien procede a la confección de la liquidación de dicho tributo y su posterior pago. En consecuencia, en los casos que es el sujeto pasivo quien debe denunciar el acaecimiento del hecho generador y su incidencia económica, la Administración Tributaria se coloca en una situación de desconocimiento, a la espera que el sujeto pasivo, en cumplimiento de sus obligaciones formales establecidas en el CT, la saque de dicho estado. En otras palabras, no se puede engañar a la Administración Tributaria en aquellos casos en que ésta se halla en ignorancia respecto de los elementos esenciales de la obligación tributaria: lo que se hace es mantenerla en tal estado.

Como consecuencia de lo anterior, y sin perjuicio de lo que seguidamente se expondrá, entendemos que no tendría sentido exigir en los casos en que el propio sujeto pasivo liquida sus tributos *una mise en scène*, cuando le bastaría con un burdo engaño para afectar o potencialmente afectar el Erario Público. No obstante, la naturaleza de la conducta engañosa, que adelantamos requerirá el carácter de “calificado” como se exige en la infracción, deberá medirse en una ulterior instancia (la de Fiscalización), por lo que de ninguna manera puede afirmarse que el delito de defraudación pueda ser cometido por la comisión de cualquier tipo de engaño.

36 PREZA RESTUCCIA, Dardo: “Los delitos tributarios.”, Revista INUDEP. Año VII. N° 9, AMF, Montevideo, 1988, pág. 68.

37 BERRO, Federico, op. cit., pág. 87.

38 “Artículo 347. (Estafa): El que con estratagemas o engaños artificiosos, indujere en error a alguna persona, para procurarse a sí mismo o a un tercero, un provecho injusto, en daño de otro, será castigado con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría”.

39 PREZA RESTUCCIA, Dardo, op. cit.

40 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario, op. cit., pág. 132.

Adicionalmente, debe descartarse de plano que la mera omisión del sujeto pasivo en informar debidamente a la Administración Tributaria (cuando la misma sea factible de causar una puesta en peligro concreto al bien jurídico inmediatamente tutelado) pueda configurar el medio típico “engaño” del artículo 110 del CT. Ello, en virtud de que el verbo nuclear de la norma (“proceder”) requiere que exista una acción efectiva por parte del sujeto. Si bien no existirían razones teleológicas ni político-criminales a los efectos de justificar que el artículo 110 del CT exija la constatación de un engaño de las características del medio típico de la estafa; ello no implica que la presencia del verbo “proceder” sea intrascendente; mas por el contrario, éste cumple la misión de declarar que el disvalor de acción del delito de defraudación tributaria consiste en algo más que en la simple infracción del deber extra penal⁴¹.

Debe tenerse presente que el engaño solamente será pasible de colocar al Erario Público en concreto peligro cuando la Administración Tributaria, acorde a su normal proceder, no pudiese constatar la verdadera capacidad contributiva del contribuyente. De allí que, en todos aquellos casos en que se cometa un engaño en la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo o bien se mintiese a la Administración Tributaria (sin contar para ello con una estratagema o artificio); y el Fisco contase con elementos, indicios, documentos, en general medios suficientes para poder determinar la falacia del sujeto (aunque en el caso particular no los emplee); en tales casos no se configurará el juicio de tipicidad, y por ende no estaremos frente a un caso de defraudación. Ello debido a que no existe en tal conducta un juicio positivo de peligrosidad, y menos aún de peligro. De allí se desprende forzosamente una atipicidad conglobante penal por carecer tal conducta de lesividad. En concreto, para este caso, una puesta en peligro concreto al bien jurídico inmediatamente tutelado: el Erario Público⁴².

Toda vez que la Administración Tributaria cuente con medios suficientes para poder determinar *per se stante* (y sin perjuicio de la Declaración jurada) la capacidad contributiva del sujeto pasivo, tal medio (aunque típico) no será pasible de lesividad alguna respecto al bien jurídico inmediato. En tales casos, la existencia de una lesión al patrimonio del Estado no se deberá al proceder del sujeto pasivo, sino a la falta de diligencia por parte de la Administración Tributaria. Es decir, no cabe hacer un análisis de corte naturalista en donde se verifique si, en los hechos la Administración se equivocó debido a que el sujeto pasivo le ocultó información, o no colaboró como le era debido acorde a la legislación tributaria; sino que debe de determinarse en base a un análisis de tipo normativo, en donde se coteje qué informaciones incumbía averiguar a la víctima y cuáles debían ser proporcionadas por el autor. Y entonces, en todos aquellos casos en que –acorde al normal funcionamiento del sistema- la Administración cuente con información suficiente como para salir de tal estado de ignorancia acerca de la verdadera capacidad contributiva del contribuyente, y no la utilice, o la emplee en forma inapropiada, habrá actuado en detrimento de sus deberes de diligencia, y a ella se deberá imputar (desde un punto de vista penal) el resultado lesivo. Lo que se postula, pues, es una suerte de “instrumentalización” de los deberes de colaboración expuestos por la legislación tributaria vernácula; mas no con ello se propone punir las omisiones al deber de informar por parte de los sujetos pasivos, elevando tales deberes al rango de objetividad jurídica tutelada por este delito⁴³. En el sentido de lo expuesto, entendemos aplicable la conclusión final del capítulo 3.1. anterior al ámbito penal, debiéndose ponderar la efectiva eficacia del engaño en función del amplio elenco de facultades con las que cuenta la Administración Fiscal para acceder a la realidad subyacente.

4. CONCLUSIONES

En primer lugar, debe extraerse como principal conclusión del presente trabajo que el engaño, tanto en la infracción como en el delito de defraudación tributaria, debe revestir una magnitud tal que sea susceptible de inducir en error a los funcionarios de la Administración Fiscal, idoneidad que debe valorarse tanto en función del sujeto receptor del engaño (el funcionario) como de las crecientes facultades legales con las que éste cuenta para el mejor ejercicio de sus funciones de control y fiscalización. Este perfeccionamiento técnico y técnico no debe considerarse en absoluto ajeno al proceso de calificación de un determinado acto como defraudatorio, sino por el contrario, debe ser ponderado en forma apropiada procurando discernir si dicho acto efectivamente reviste la sofisticación exigida por la normativa vigente.

41 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario, op. cit., pág. 145.

42 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario, op. cit., pág. 136.

43 Cfr. BARRERA, Jorge y PEREIRA GARMENDIA, Mario, op. cit., pág. 140.

En segundo lugar, y como ya expusieramos, entendemos que la distinta redacción de los artículos 96 y 110 del CT no nos inhibe de afirmar que en numerosos casos la aplicación de dichas normas vulnerarán el principio de non bis in idem, en virtud de que en sustancia, la redacción actual de los multicitados artículos punen conductas sustancialmente similares (aunque con menor extensión en el delito, como fuera explicitado).

Por otra parte, concluimos que por la redacción de las normas bajo estudio podrán existir casos en que se verifique solamente el tipo infraccional, pero en ningún caso tal situación podría darse a la inversa. Ello, debido a que las conductas del artículo 110 están previstas en el artículo 96 del CT, pero no así a la inversa (como por ejemplo la ocultación). Asimismo, debe tenerse especialmente presente el carácter de *ultima ratio* del Derecho Penal, el cual se constituye como un último escudo defensivo del Estado tendiente a proteger un mínimo ético exigible. Repara en tal sentido SILVA SÁNCHEZ quien sostiene que *“la visión del Derecho penal como único instrumento eficaz de pedagogía político-social, como mecanismo de socialización, de civilización supone una expansión ad absurdum de la otrora ultima ratio. Pero sobre todo porque, además, tal expansión es inútil en buena medida, porque somete al Derecho penal a cargas que éste no puede soportar”*, y agrega que existen problemas socio-políticos cuyo carácter macroscópico estructural o sistémico determina que, aun cuando pudiera predicarse de ellos una naturaleza globalmente «criminal», el Derecho penal no constituya —ya conceptualmente— el mecanismo adecuado para una gestión razonable de los mismos. Finalmente, el destacado penalista español concluye que *“se trata de desviar al Derecho penal las grandes cuestiones del funcionamiento de la comunidad como tal, cuestiones que hoy por hoy ni las instituciones políticas ni los grupos sociales son capaces de resolver”*.⁴⁴

En consecuencia, y refiriéndonos al objeto de nuestro estudio, entendemos que una situación que puede ser reprimida eficazmente con penas pecuniarias, no debería en ningún caso sustituirse con sanciones privativas de libertad. Ello se refuerza más aún si consideramos que existen otro tipo de sanciones no privativas de libertad, extra CT, que pueden ser aplicadas en casos de defraudación⁴⁵.

Por último, y en virtud de lo anterior, creemos conveniente rever la normativa vigente en materia de defraudación tributaria, y procurar evitar la situación de doble punición existente al momento. Entendemos que debe estipularse que la aplicación de la sanción privativa de libertad queda reservada para casos de determinada entidad (procurando objetivar dicha situación), o para casos en que el sujeto ya hubiere sido sancionado con infracciones de defraudación en el pasado. Esto es, reintroducir algunos aspectos que entendíamos positivos del derogado artículo 110 de CT, adecuándolos y manteniendo las virtudes que puedan atribuirse a la normativa vigente. Asimismo, y como corolario de lo anterior, entendemos conveniente que se estipule en forma expresa que la aplicación de la infracción veda la imputación en sede penal por el delito cuando se tratare de un mismo hecho que se pretende juzgar.

44 SILVA SÁNCHEZ, Jesús María: *“La expansión del Derecho Penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales”*, 2da edición (Revisada y Ampliada), Editorial Civitas, Madrid, 2001.

45 Como la clausura de establecimiento (artículo 69 de la Ley Nro. 16.134, en la redacción dada por las Leyes Nros. 16.170 y 17.930), o la publicación del caso por parte de la Dirección General Impositiva (artículo 460 de la Ley Nro. 17.930).