

de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social" (Villegas, 1992, p. 374).

3.3. Relación con el Derecho Penal común.

La doctrina penalista defiende la idea de que las leyes especiales (entre las cuales se cuentan las tributarias) deben encontrar su derecho supletorio en el Derecho Penal común, contenido en el Código Penal aún cuando las primeras regulen infracciones administrativas. Para Giuliani (1993), se debe mantener la idea de la aplicación supletoria del Código Penal en tanto que la ley fiscal remita a él en forma expresa o en cuanto no contradigan a la ley específica.

Por otro lado, el Modelo de Código Orgánico para América Latina resuelve el problema de la relación entre Derecho Penal común y Derecho Penal Tributario ya que contiene una parte general que incluye las infracciones y sanciones tributarias y una segunda parte que dispone que a falta de normas tributarias expresas se aplican los principios generales del Derecho en materia punitiva, salvo que la ley disponga expresa o implícitamente lo contrario.

3.4. Ilícitos Tributarios

Las modernas concepciones acerca de los impuestos, que de ser medios para obtener recursos económicos han pasado a constituirse como elemento esencial para que el Estado exista y logre sus fines, determina una nueva visión del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias. Los ilícitos tributarios como la defraudación y el contrabando

datan de la antigüedad, pero la nueva organización económico-social del Estado y la trascendencia que han alcanzado las violaciones a las normas tributarias o fiscales han obligado a enfatizar un poco más sobre ellos.

De acuerdo a Giuliani (1993) “Se ha dicho que la conciencia pública no reprueba de la misma manera los delitos fiscales y los delitos de orden común, pero esto no es aceptable de forma absoluta” (p. 611).

Por tanto, habría que diferenciar el ilícito tributario, propio en épocas de inseguridad social y económica ya que se apodera de los individuos un afán de lucro que hace caer los valores morales, por ello, hay que tratar de crear una conciencia pública y que se sensibilice ante la defraudación tributaria y reaccione contra la desigualdad fiscal que ella produce.

El término ilícito comprende todas las conductas antijurídicas, con lo cual se evita separarlo del mismo término delito; figura del Derecho Penal.

Se entiende por ilícito o delito “ Hecho al cual el ordenamiento jurídico asigna determinadas consecuencias (penas), entra en la categoría de los hechos jurídicos y concretamente, por ser un hecho voluntario (o un acto) prohibido por la ley con la amenaza de una pena, constituye un hecho (o un acto) ilícito penal” (Arteaga, 1989, p. 138).

En relación al ilícito tributario, configura para autores como Gurfinkel y Russo “El género de conductas que por acción u omisión derivan en el incumplimiento de las obligaciones o deberes tributarios, y en la regulación de sus sanciones” (1993, p. 3). En este caso al término ilícito se le agrega el de tributario para limitar el estudio solo a las transgresiones que puedan producirse ante las normas insertas en el Derecho Tributario.

A lo largo del estudio que sobre ilícito tributario se ha efectuado, siempre ha surgido la discusión de considerar primero si el Derecho Tributario guarda su autonomía frente a cualquier otra rama del Derecho y si dicha autonomía involucra los ilícitos o faltas contra sus normas.

3.5. Naturaleza jurídica del Ilícito Tributario.

Se puede señalar que el tema de la naturaleza jurídica del ilícito tributario ha sido objeto de grandes debates en doctrina, girando la discusión en torno a la resolución del problema de si el ilícito tributario

Es una acción típica, antijurídica y culpable, esto es un delito en el sentido lato del término, y por consiguiente, parte del Derecho Penal; o si bien es una conducta objetiva lesiva del orden administrativo entorpecedora de la actividad administrativa, parte del Derecho Administrativo, o si bien es una manifestación de una parte más del Derecho Tributario” (Weffe, 1998, p. 79).

Existen, entonces, tres tendencias para abordar el problema: la Penalista, la Administrativista y la Tributarista.

1.- TEORIA PENALISTA. Dicha teoría ubica al ilícito tributario dentro del derecho penal común. Esta fue sostenida por autores alemanes entre los que destacan Schewaiger, Meyer, Wagner, Von Bar, Vocke, quienes consideran que los legisladores fiscales y penales tienen un mismo objetivo “Restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral” (Anzola, 1996, p. 7).

Así mismo, el Estado tiene como facultad recaudar impuestos que pasan a formar parte de la fortuna de la comunidad para cumplir su fin

fundamental que es satisfacer las necesidades colectivas, por tanto, al infringirse la norma fiscal se provoca un delito contra el patrimonio, de naturaleza análoga al derecho común.

Tributaristas como García Belsunce, Spisso, sostienen que el ilícito tributario forma parte del Derecho Penal común, puesto que las infracciones y sanciones son de naturaleza penal, por cuanto constituyen una lesión del derecho, orden jurídico, deber ético o jurídico de cada individuo posee por contribuir con los gastos públicos y la seguridad de los derechos esenciales del individuo, sociedad y el Estado mismo.

Para los tributaristas que postulan esta teoría, para determinar si el ilícito tributario está vinculado al Derecho Penal común o no, hay que tomar en consideración diversos aspectos, entre ellos:

- a) Si se entiende que participa de la naturaleza del derecho penal no puede dejarse de lado el análisis del aspecto subjetivo de la conducta antijurídica que se tipifica en la norma.
- b) Con respecto a la intención dolosa del acto, de acuerdo a la corriente penalista es necesario traer al juicio las pruebas del elemento intencional por parte del Fisco,
- c) Cuando un ilícito está tipificado en la ley se convierte en acción punible que da lugar a una pena” (García, 1985, p. 57)

También es partícipe de esta tendencia Fernando Sainz de Bujanda, quien señala “la infracción tributaria constituye... una especie de infracción de orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al

Código Penal y a las leyes penales especiales” (citado por Weffe, 1998, p. 79).

Weffe (1998) concluye señalando que la doctrina penal identifica los ilícitos del Derecho Penal común y el Derecho Tributario por lo que las infracciones en materia tributaria se regulan por el Derecho Penal en todo lo que la ley tributaria no regula.

Dentro de la doctrina tributaria nacional, Moreno de Rivas se pronuncia por esta tesis, por cuanto afirma que ilícito tributario y penal pertenecen a un mismo género: hecho ilícito. Para esta tributarista son acciones u omisiones de lo establecido en la ley como hecho punible, la sanción penal que se aplica no busca compensar el daño, sino castigar al infractor, ya que los medios para reparar el daño están traducidos en intereses compensatorios, moratorios y la corrección monetaria.

2.- TEORIA ADMINISTRATIVISTA, el sector doctrinario que la apoya asimila la infracción tributaria al ilícito administrativo, para Goldschmidt citado por García (1985) “El ilícito tributario es una contravención administrativa que tiene por bien jurídico tutelado la Administración, por lo que la conducta administrativa que la lesiona no se dirige contra una declaración de voluntad sino contra una actuación de la voluntad” (p. 27).

Esta teoría ha sido admitida por autores alemanes e italianos como Mayer, Fleiner, Mazzini, Moruzzi, Zanobini, en la doctrina francesa Wailine asimila a las sanciones administrativas las sanciones fiscales por cuanto lo que viola son actos u órdenes de la autoridad.

Villegas citado por García (1985) distingue las infracciones penales y fiscales por la jurisdicción competente para juzgar y aplicar sanciones.

3.- La tercera y última tendencia es la AUTONOMISTA o TRIBUTARISTA, “Bajo esta denominación se agrupa el sector de la doctrina que considera que el ilícito administrativo y sus sanciones son de naturaleza específica, de carácter tributario” (García, 1985, p. 36), es decir, que el ilícito de naturaleza tributaria se rige por normas que le son propias, distintas a las del resto del derecho y admiten aplicar los principios del Derecho Penal común cuando la ley tributaria omite resolver un aspecto.

Para Giuliani (1993) los hechos ilícitos tributarios son solo el incumplimiento, no al ordenamiento jurídico, sino a la obligación tributaria como tal (p. 624)

Acorde a los autores que apoyan la tesis tributarista, dicha teoría parte de tres supuestos fundamentales, que el derecho tributario es una rama autónoma, que el ilícito fiscal es un aspecto del Derecho Tributario y que el mismo es un derecho sancionatorio no resarcitorio.

Dentro de esta posición se ubica a Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo, para quienes si es violada una norma tributaria, la conducta antijurídica es incriminada, los hechos y consecuencias se analizan a la luz del derecho tributario. Dentro de la doctrina española comparten esta teoría José Pérez de Ayala y Eusebio González.

Por tanto el ilícito tributario participa de las características del ilícito en general, se rige por normas y principios propios y solo supletoriamente, se

podrá recurrir a los principios generales del Derecho Penal, en la medida en que ellos sean compatibles con los del Derecho Tributario.

De igual forma García (1985) destaca que el ilícito tributario, y sus sanciones son de naturaleza penal:

... d) la ley penal regula conductas humanas conforme a valoraciones determinadas en el tiempo y lugar, cuando esta conducta es violada, resulta transgredida la ley y ahí nace el hecho ilícito,...h) el ilícito tributario es consecuencia o efecto de una norma jurídica preexistente que ordena determinada conducta; pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a su transgresión convierte al acto en acción punible y da lugar a una pena (p. 57).

Cuando se infringe un derecho, se produce una ilicitud, que lesiona bienes y orden jurídico, lesiona lo que cada uno está en la obligación de hacer en función del bien público, contribuir a los gastos públicos, y finalmente se lesiona la seguridad de los individuos y la sociedad por cuanto lo pagado por concepto de tributos se destina a dotar al Estado mismo de recursos económicos para cubrir necesidades colectivas de justicia, salud, seguridad social.

3.6. Diferencias entre Delito (Ilícito Penal) y Contravención (Ilícito Administrativo)

Para Arteaga,

El delito, como hecho al cual el ordenamiento jurídico asigna determinadas consecuencias, entra en la categoría de los hechos jurídicos, y concretamente, por ser un hecho voluntario prohibido

por la ley con la amenaza de una pena, constituye un hecho ilícito penal (1989, p. 138)

y para Grisanti) “Es un acto típicamente antijurídico, culpable e imputable a un hombre y castigado con una pena, mas ampliamente castigado con una sanción penal” (199, p. 78).

Las doctrinas penalista y tributarista se han esforzado por buscar diferencias o semejanzas entre ambos hechos ilícitos, para unos el ilícito penal constituye un ataque contra los valores morales, éticos de la sociedad, y el ilícito administrativo ataca los intereses de la Administración, pero como lo señala Arteaga Sánchez, estos criterios han sido atacados, sobre todo con la constatación de que en determinados momentos los ilícitos penales pasan a la categoría de ilícitos administrativos y viceversa, y “Ante el hecho de que muchos ilícitos administrativos constituyen ataques contra valores éticos de gran importancia para el conglomerado social” (1989, p. 138).

Por otro lado para Villegas “Será delito toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras que habrá contravención cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos” (1992, p. 378).

Pero al señalar que existen actos o ilícitos administrativos que pasan a la categoría de penales se desea dar a entender que así como establece el Código Penal de Venezuela sancionar actos que pretenden dañar la formación y existencia del patrimonio individual, no sean diferentes dichos actos a los producidos para obstaculizar la formación y existencia del patrimonio del Estado Venezolano, por cuanto se violan normas que pretenden intencionalmente impedir que el Estado cumpla sus fines

económicos, sociales exigiendo el pago o cumplimiento de la obligación tributaria, se atenta contra el Estado, como ente creado por la voluntad colectiva para beneficio del individuo moral y económicamente.

Pero hay que distinguir que el ilícito tributario lesiona bienes jurídicos y el orden jurídico, lesiona lo que cada uno está en la obligación de hacer en función de ese bien público pues la causa-fin del tributo es el crear en el individuo el deber de contribuir con las cargas del Estado en base a su propia capacidad contributiva; lesiona así mismo la seguridad de los demás individuos y la sociedad por cuanto lo recaudado al cumplir con las obligaciones tributarias tiene por finalidad única dotar al Estado de recursos económicos con los cuales costear su organización, su derecho, la justicia, servicios y obras indispensables a esa comunidad e individuos que lo rodean.

3.7. Elementos del Ilícito Tributario acorde a la tendencia penalista.

Se puede señalar que acoger la tesis penalista concluye en que el hecho evasor de la obligación tributaria, denominado también ilícito tributario participa de las características del ilícito en general, esto es que goza de la naturaleza penal y por tanto los principios generales del Derecho Penal se deben aplicar en materia tributaria salvo que la ley fundamental tributaria disponga lo contrario, esta posición es contraria a la asumida por la mayoría de los legisladores venezolanos, pues acorde al Proyecto OEA/BID que es el postulado en Venezuela, el ilícito tributario se rige por normas y principios propios y solo supletoriamente, se podrá recurrir a los principios generales

del Derecho Penal, en la medida en que ellos sean compatibles con los del Derecho Tributario.

De igual forma García postula la posición penalista por lo cual destaca que el ilícito tributario, y sus sanciones son de naturaleza penal:

d) la ley regula conductas humanas conforme a valoraciones determinadas en el tiempo y lugar, cuando esta conducta es violada, resulta trasgredida la ley y ahí nace el hecho ilícito,....h) el ilícito tributario es consecuencia o efecto de una norma jurídica preexistente que ordena determinada conducta, pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a su transgresión convierte al acto en acción punible y da lugar a una pena (1985, p. 57)

Se sostiene esta tesis en la investigación por cuanto, cuando se infringe un derecho, se produce una ilicitud, que lesiona bienes y orden jurídico, lesiona lo que cada uno está en la obligación de hacer en función del bien público, contribuir a los gastos públicos, y finalmente se lesiona la seguridad de los individuos y la sociedad por cuanto lo pagado por concepto de tributos se destina a dotar al Estado mismo de recursos económicos para cubrir necesidades colectivas de salud, seguridad social, justicia.

El bien jurídico protegido, definido por Fernández como "Relaciones sociales que encarnan valores, intereses y expectativas básicas de la vida social (del individuo, la comunidad o el Estado) y, en especial (aunque no siempre) derechos fundamentales o internacionales de la persona" (1998, p. 255), en materia tributaria la tendencia penalista subsume la facultad de recaudar los impuestos como un derecho pecuniario del Estado, por lo cual las infracciones tributarias lesionan el patrimonio estatal de naturaleza análoga a las lesiones contra el patrimonio en el derecho penal común.

García sostiene que el ilícito tributario lesiona la seguridad de los individuos y de la sociedad, dado que “El cumplimiento de las obligaciones sustantivas (pago) tiene por finalidad dotar al Estado de los medios económicos indispensables para costear su organización constitucional sin la cual no podría realizarse el derecho ni la justicia” (1985, p. 57)

La acción, la define Jiménez de Azua) como la “Manifestación de voluntad que, mediante acción, produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera deja sin mudanza ese mundo externo cuya modificación se aguarda” (1980, p. 210). Dicha voluntad de orienta en materia tributaria al incumplimiento de las obligaciones formales de parte de los contribuyentes o representantes cuando el obligado (contribuyente) se resiste al pago de una prestación de carácter pecuniario exigida por el Estado mismo, incurre en una conducta o acción antijurídica.

La acción como elemento básico del delito se vincula con el principio de la exterioridad, que equivale a decir que no hay delitos ni penas por los pensamientos, debe existir y realizarse un hecho – que como tal se convierte en acción.

Determinar que un sujeto ha realizado determinada acción (por omisión o comisión) y que ella es típica (que encuadra en una figura delictiva), no es suficiente para hablar de delito. Es necesario que el hecho sea verificado como una violación del derecho, entendido en su totalidad.

Para Soler, citado por García (1985),

La acción debe ser valorada no solo ante la ley que ordinariamente se limita a describirla, sino ante la norma que esa

ley supone. Cuando el resultado de ese examen afirma la existencia de un conflicto entre el fin que el derecho persigue y el hecho, decimos que éste es un hecho ilícito, antijurídico. Para que haya delito es preciso que exista una relación de contradicción entre el hecho del hombre y el derecho (p. 283).

Es necesario determinar la norma jurídica que la aprueba o no según el caso en particular. El examen de tipicidad del hecho exige la consideración descriptiva de un hecho, para decidir si en él hay elementos penales. La antijuridicidad no diferencia el hecho típico punible del no punible, pero tampoco diferencia un hecho punible de un ilícito civil.

El ilícito tributario, así como lo es en Derecho Penal Común, es una acción antijurídica y culpable. Este concepto abarca tanto el delito como la contravención tributaria, porque aunque esta última es de naturaleza administrativa, es un obrar antijurídico y culpable en el sentido de culpa propiamente dicha, mientras que en el ilícito cabe la culpa y el dolo.

La acción del agente en este caso, será un hecho por comisión u omisión que trasgrede un orden jurídico especial, cual es el tributario, por incumplimiento de norma que están referidas bien sea al Derecho tributario material, como el administrativo o el formal.

Aquí se da el principio de exterioridad en cuanto que la acción ilícita tributaria es un acto externo, físico y no de pensamiento. La intención de no pagar tributos debe exteriorizarse, debe ser voluntaria, dolosa o culposa, y además provocar un resultado que en el caso se vincula con el Fisco en tanto a este se le priva de un ingreso por una declaración falsa o por no aportar la información necesaria en una fiscalización, en una determinación y que por ello se produzca un daño efectivo.

La acción antijurídica tributaria puede exteriorizarse bajo tres formas; 1) incumplimiento por comisión u omisión de la obligación tributaria formal; 2) incumplimiento por comisión u omisión de la obligación tributaria sustancial; 3) incumplimiento por comisión u omisión dolosa de la obligación tributaria sustancial, como lo señala García.

1.- Incumplimiento por comisión u omisión de la obligación tributaria formal: “Las obligaciones formales son todas aquellas que configuran deberes impuestos al contribuyente, responsables o terceros tendientes a la determinación de la obligación tributaria o la verificación y fiscalización del cumplimiento de ella.” (García, 1985, p. 288).

2.- Incumplimiento por comisión u omisión de la obligación tributaria sustancial.

De la relación jurídica sustancial nace la obligación del contribuyente de pagar el tributo como objeto de dicha obligación, en tanto que ésta haya sido creada por ley (en base al principio de legalidad) y se den los presupuestos de hecho contenidos en la norma tributaria.

Esta obligación de pagar un tributo , es una obligación de dar, la cual debe cumplirse en el tiempo y en la forma estipulada por el derecho tributario al respecto.

Se discute si dicha infracción es dolosa o culposa, entendiendo:

Que para configurar la culpabilidad basta, según la teoría sicologista, que exista de parte del sujeto el conocimiento de los alcances de la acción, consistiendo la culpabilidad, exclusivamente en la referencia síquica del sujeto a cierto

acontecimiento externo de su persona (Frank citado por Villegas, 1992, p. 176).

Villegas sostiene por su lado, que no es posible, ni en la teoría ni en la práctica, determinar con exactitud “Cuándo un deudor deja de pagar por negligencia o por cualquier motivo originado en su culpa y cuándo, en cambio, no paga movido por otro tipo de situación que excluye totalmente dicha culpa” (1992, p. 88).

3.- Incumplimiento por omisión o comisión dolosa de la obligación tributaria sustancial.

Giuliani define la defraudación como “Todo acto u omisión que violando disposiciones legales, en el ámbito de un país o en la esfera internacional, produce la eliminación o la disminución de la carga fiscal” (1993, p. 685).

Pero no basta la intención o el dolo, sino que debe acompañarlo un elemento material que traduzca el engaño en una intención de perjudicar al Fisco. Como la señala Blumenstein es necesario un comportamiento con intención que se dirija a inducir en error a la misma autoridad.

La relación jurídica tributaria está conformada por diversidad de derechos y obligaciones nacidos del poder tributario del Estado que lo alcanzan por una parte, y por la otra a los contribuyentes y terceros.

Esta relación guarda un carácter personal, en razón de ello surgen dos sujetos (activo y pasivo), una prestación consistente en la obligación de dar cantidades de dinero o en una obligación de hacer, cumplir los deberes

formales de parte del contribuyente o terceros, y una causa que siempre es la ley.

Sujeto activo, es la “persona física, la persona natural, el individuo de la especie humana, el hombre que comete o perpetra el delito” (Grisanti, 1991, p. 79) y sujeto pasivo es el “Titular del bien jurídico destruido, lesionado o siquiera puesto en peligro mediante la perpetración de un delito determinado” (et al. p. 79).

Como quedó establecido, sujeto activo de la infracción es la persona (natural o jurídica) a quien la ley le impone el cumplimiento de la prestación y que puede adquirir el carácter de deudor (contribuyente directo) o responsable (tercero).

El contribuyente es la persona a quien siempre se le atribuye la verificación o realización del hecho imponible pero quien no necesariamente es el obligado a retribuir el impuesto al Fisco, ya que el cumplimiento de dicha obligación pudo haber sido atribuida por ley a un responsable o tercero. De forma tal, que el sujeto activo puede revertirse en deudor del tributo, deudor sustituto o responsable quien actúa subsidiariamente al deudor.

Los autores penalistas como Arteaga consideran que puede ser sujeto pasivo el Estado como entidad política o administrativa, en cuanto titular exclusivo de determinados intereses que son lesionados directamente por el hecho (p. 159).