

NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Oswaldo Anzola

*Profesor de Derecho Financiero de la
Universidad Católica Andrés Bello*

Se busca precisar la ubicación científica del ilícito tributario; tema muy debatido en la doctrina y en la jurisprudencia de algunos países, pero, no obstante las diferentes teorías que existen sobre la materia, la doctrina se encamina resueltamente por considerar que el ilícito tributario tiene características particulares que obligan, al menos, a que su análisis y estudio se haga separadamente.

Podemos señalar que existen fundamentalmente tres tendencias: la penalista, que ubica el ilícito tributario dentro del Derecho Penal; la administrativista, que lo considera parte del Ilícito Administrativo o que afirma que ataca derechos propios de la administración y la autonómica, que lo coloca dentro del Derecho Tributario. Cada una de ellas puede presentar, y efectivamente presenta, variantes, por lo que al exponerlas, transcribiremos lo afirmado por los diferentes autores, con la finalidad de evitar, en lo posible, errores de interpretación, o que si existen, quede claro que ellos son únicamente míos y no del autor citado. Pretendemos con las diferentes transcripciones que se hacen, ante las variantes señaladas, que el lector pueda tomar posición propia en lo que se refiere a la ubicación del autor mencionado.

I. TENDENCIA PENALISTA

Esta tesis fue sostenida originalmente por autores alemanes tales como: Schwaiger, Meyer, Wagner, Vocke, von Bar).¹ Sus argumentos pueden ser resumidos así:

a) El legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral;

b) La facultad de recaudar impuestos constituye un derecho pecuniario del Estado y los ingresos por tal concepto corresponden a la fortuna de la comunidad, de modo que las infracciones a las normas fiscales constituyen verdaderos delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del derecho común.

c) Más que perturbar el funcionamiento del organismo estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal (capital o renta), de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

Esta tesis surge como una necesidad de castigar fuertemente el ilícito tributario que hasta ese momento (siglo XIX), formaba parte de las contravenciones policiales.

Esta posición se acoge en las Primeras Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, cuya quinta conclusión básica dice: "Se reconoce la existencia de una identidad sustancial entre las infracciones y las penas reguladas en el Código Penal y las tipificadas en las leyes tributarias"²

1. Citados por Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derecho Financiero, Quinta Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, Tomo II, pág. 614.

2. Ver referencia en Régimen Penal Tributario Argentino, Héctor B. Villegas. Editorial Depalma, Buenos Aires. 1993, pág. 15, quien a su vez cita a Fernando Sáinz de Bujanda en su obra Hacienda y Derecho, Madrid, 1962.

Horacio García Belsunce³ sostiene que el ilícito tributario forma parte del derecho penal común. Para este autor *el ilícito tributario y sus sanciones - genéricamente pero no en todas sus especies - son de naturaleza penal* y las razones que da para ello son: “A) La ilicitud no es patrimonio del derecho penal. Un hecho ilícito no es un hecho contrario al derecho penal sino a todo el derecho (Soler); B) No todo el derecho penal está en el Código Penal (Soler, Nuñez, Jarach); C) El acto ilícito supone una norma preexistente que lo prohíbe; 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; E) Cuando un ilícito está tipificado en la ley se convierte en acción punible que da lugar a una pena; F) La ilicitud está determinada por un conjunto de valoraciones (que hace el legislador) tendientes a sancionar actos que lesionan las condiciones de vida (Ihering) o la moral media de un pueblo (Ferri, Garofalo) que trasuntan conductas que se apartan del “deber ser”; G) Esas valoraciones son relativas en el tiempo y lugar, pues los juicios de valor son cambiantes y pueden ser arbitrarios (exagerados o lenitivos); H) El ilícito tributario es consecuencia o efecto de una norma jurídica preexistente (C) que ordena determinada conducta: pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas a él (derecho tributario sustantivo o formal). Su transgresión convierte al acto en acción punible (E) y da lugar a una pena (E); I) Para incriminar una conducta antijurídica (violar la ley tributaria sustantiva o formal) el legislador efectúa una serie de juicios de valor tendientes a relacionar el hecho en sí mismo y sus efectos con las condiciones de vida, con la moral media del pueblo, con los intereses afectados (seguridad, orden jurídico, bienestar social), concluyendo que la relación es disvaliosa y que la sociedad debe ser retribuida o satisfecha con una sanción retributiva (en el sentido penal, no civil; preventiva y represiva en sus fines como todas); J) En las valoraciones del ilícito tributario hay una discordancia entre el deber ser y el ser. La moral media del pueblo considera con blandura o lenidad la ilicitud tributaria. Pero el juicio del legislador se motiva en el deber ser del individuo y en las condiciones de vida de la sociedad, sin dejar de tener en cuenta esa moral media del pueblo que debe tender a corregir. La conducta antijurídica del contribuyente altera las condiciones de vida (individuales y sociales), pues la generalización de la ilicitud (en sus distintas formas) conduce a aumentar la presión tributaria global e individual, dada la común rigidez de los gastos públicos, en daño de la sociedad....., y si no se produce tal aumento tanto o más se deterioran las condiciones de vida, dado que los gobiernos no buscan equilibrar sus finanzas por el lado de la reducción de los gastos públicos, y entonces origina los déficit fiscales con sus funestas consecuencias; K)....El ilícito tributario por ser ilícito no deja su carácter financiero ni se rompe la unidad del fenómeno financiero. Son precisamente esos elementos los que actúan como presupuestos valorativos o determinantes de la ilicitud; L) No encuentro diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito penal común y el ilícito tributario”.

Toma partido definitivo por esta tesis Rodolfo R. Spisso⁴ quien al analizar la naturaleza jurídica del ilícito tributario reafirma su carácter penal en la consideración de que la infracción tributaria lesiona o infringe el derecho, el orden jurídico, el deber ético y jurídico de cada individuo de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado y la seguridad y los derechos esenciales del individuo, de la sociedad y del Estado; en suma, el bienestar público estatal. Y más allá de que la especificidad y unidad del ilícito tributario ofrece un acentuado particularismo que justifica su

3. Horacio García Belsunce, Derecho Tributario Penal, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1985, pág. 57 y SS.

4. Rodolfo R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 416 y SS.

consideración independiente, lo esencial que cabe remarcar, es que las sanciones fiscales revisten un carácter sancionador, establecidas en orden a la prevención y represión de las infracciones, y no con miras a la indemnización de daño alguno, lo que denota su naturaleza penal.

Habiendo negado que existan diferencias sustanciales entre delito y contravención, continua Spisso, resulta de principal importancia la determinación de si las particularidades o variantes que exhiben las normas represivas del derecho tributario, administrativo, económico etc., con relación al derecho penal común, nos permite hablar de un derecho penal administrativo, económico o tributario, cuyos principios reguladores desplazan a las normas contenidas en el Código Penal, o si, por el contrario, éste sigue actuando como repositorio de principios que mantienen su imperio, toda vez que el legislador no los haya derogado expresa o implícitamente, con lo que aquellas normas aparecen construidas sobre el viejo telón de fondo del derecho penal, aunque con singularidades propias que imponen su separación conceptual.

Afirma Spisso que podemos señalar que los principios del Derecho Penal común tienen vigencia respecto de las demás normas represivas, en las siguientes circunstancias:

- a) cuando el principio es de raigambre constitucional;
- b) cuando el principio no está en pugna con el derecho especial;
- c) cuando no exista norma especial que predomine sobre el principio general;
- d) cuando pueden complementarse.

Fundamentándose en Enrique R. Aftalión (*Tratado de Derecho Penal Especial*, t. I, p. 62/63), observa Spisso que sin menoscabo de que el régimen represivo fiscal, y lo mismo cabe decir de las sanciones del derecho administrativo o económico penal, pueden apartarse de los principios del Código Penal, interesa puntualizar que no se ha tenido muy en cuenta que la mayoría de tales principios constituyen derivación necesaria de prescripciones contenidas en la Constitución Nacional, lo que impone su recepción tanto por el derecho penal común como por cualesquiera de sus ramas. No obstante ello, en lo que constituye una no reconfortante realidad, se observa, en el derecho represivo construido al margen del Código Penal, una serie de variantes, entre las cuales cabe mencionar las siguientes:

a) El poder judicial aparece frecuentemente desapoderado, en mayor o menor grado, de la facultad de juzgar estas infracciones, siendo parcialmente sustituido por el Poder administrador.

b) El proceso penal ordinario suele ser reemplazado por un procedimiento administrativo más rápido, expedito y ejecutivo, condicionándose en algunos casos el acceso a la revisión judicial, de la decisión adoptada por la administración, al previo pago de la multa aplicada en dicha sede.

c) Los principios de estricta legalidad y veda a la analogía, de absoluta irretroactividad de la ley penal, de que no hay delito sin culpa, de que solamente las personas físicas son sujetos activos de delito y de estricta individualización de las penas, básicos en derecho penal, pierden mucho de su rigidez.

Y esta orientación de política legislativa ha sido defendida, continua el autor, más que con fundamento de orden teórico o técnico, con seudas exigencias de carácter pragmático: la conveniencia y necesidades del Estado, que exigen que sus políticas financieras, económicas, impositivas o administrativas no se vean perjudicadas por una actitud demasiado exigente, por parte de los tribunales ordinarios, respecto a la culpabilidad en orden a imponer una sanción en materia de infracciones especiales. En suma las exigencias de un Estado moderno nos enfrentan ante el sombrío panorama de

la claudicación de un dicho breve y sentencioso, esencial para la plena vigencia de los derechos y libertades individuales, de que “no hay pena sin culpa”. Este es un falso dilema y una clara transgresión de principios constitucionales....La pretendida autonomía de las ramas especiales del Derecho Penal, fundada en la existencia de distinciones sustanciales entre delito y contravención, favoreció notorios desvíos en esta materia. Justo es reconocer que el pensamiento de Goldschmidt, creador de la doctrina del derecho penal administrativo, se halla dominado por la creencia de que con ella se facilita la diferenciación entre infracciones propiamente criminales y las que, por no serlo, deben ser sancionadas más benignamente. No obstante ello, la excepción a los principios del derecho penal común que se fueron haciendo en sus ramas especiales, en su desenvolvimiento legislativo y jurisprudencial se caracterizaron por convalidar un grave atropello de los derechos individuales.

Y, concluye Spisso afirmando que, en ese sentido, “paradigma de prepotencia y arbitrariedad lo constituye el modelo de derecho penal administrativo de la Alemania en los tiempos de Hitler. Las penas reglamentarias en régimen de proceso administrativo fructificaron sobre manera al lado de la justicia penal, ejercida por los tribunales ordinarios. Graves críticas se formularon contra la aplicación de tan expeditivos procedimientos condenatorios, opuestos a los principios de un estado de derecho. El límite de la pena reglamentaria subió progresivamente hasta poder imponerla sin limitación alguna, tratando de justificar notorias y gravísimas injusticias con la eterna cantinela que los infractores eran adversarios del régimen nazi, enemigos del pueblo y saboteadores de la guerra librada para el engrandecimiento del país.”

Para Dino Jarach⁵, el derecho penal tributario no es un derecho penal que se haya separado del derecho penal común por alguna característica particular de la materia tributaria. Afirma que es cierta la proposición opuesta: el derecho penal tributario nace con el derecho tributario mismo y por razones de evolución histórico-social no se ha separado del derecho tributario para incorporarse al derecho penal común. Según él, en esencia, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario.

Jarach⁶, sostenedor de que solo el derecho tributario material es autónomo y que el derecho tributario formal es parte del derecho administrativo, distingue la transgresión a la obligación tributaria material (que si es sancionada con una pena es un ilícito penal) y la transgresión a los deberes tributarios formales, y admite que esta última puede formar parte de un derecho penal administrativo.

Dentro de esta tendencia podemos citar a Sergio Francisco de la Garza⁷ y Margarita Lomeli Cerezo⁸ para quien, “las leyes que crean y regulan las obligaciones fiscales o tributarias a cargo de los contribuyentes son una especie de las llamadas leyes “administrativas” que establecen deberes de los administrados para con la administración. Por consiguiente, las normas relativas a las sanciones administrativas que se asocian al incumplimiento de las obligaciones fiscales o tributarias, están contenidas en el Derecho Penal Administrativo...”. Concluye la autora afirmando: “El Derecho Penal Administrativo y su rama, el Derecho Penal Tributario, no tienen una materia o campo de aplicación propios determinados inequívocamente, pues no existe diferencia esencial

5. Dino Jarach, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, pág. 328.

6. Citado por Héctor Villegas, Régimen Penal Tributario Argentino, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, pág. 34.

7. Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Decimasexta edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990.

8. Margarita Lomeli Cerezo, El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal, Compañía Editorial Continental, S.A., México. Primera edición, 1961, pág. 183.

o cualitativa entre los delitos y las contravenciones y una misma transgresión puede revestir uno u otro carácter, según lo determine el legislador. Tampoco tiene un cuerpo de principios propios y exclusivos, sino que necesitan recurrir para todo lo no previsto expresamente en las leyes respectivas a los principios del derecho penal general. Por consiguiente, esas disciplinas no pueden ser consideradas como ramas autónomas, sino que constituyen sólo derechos penales especiales”.⁹

Fernando Saíñz de Bujanda¹⁰ estima que lo que ha dado en llamarse el derecho tributario sancionador o derecho tributario penal debe denominarse *derecho penal tributario*. “Efectivamente, las infracciones tributarias constituyen lisa y llanamente, una especie de infracción del orden jurídico, de naturaleza sustancialmente idéntica a las incorporadas al Código Penal y a las leyes penales especiales. La circunstancia de que esas infracciones y las sanciones que llevan aparejadas se contengan en leyes de tipo tributario no altera la validez de la anterior afirmación. Efectivamente, las normas en que se definen las infracciones y se establecen las sanciones son de naturaleza “jurídico-penal”, cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentren incorporadas”.

En Venezuela esta tesis es compartida por Alberto Arteaga Sánchez¹¹ quien al hablar de las divisiones del Derecho Penal señala: “Además, se mencionan otras distinciones, como las de Derecho Penal *Administrativo, comercial, industrial*, según la relación de las normas con tales materias. Tales distinciones, según la opinión mayoritaria de la doctrina, deben rechazarse, y como lo observa Antolisei, cabe aquí referirse al celebre adagio: *entia non sunt multiplicanda sine necessitate*. Las relaciones reguladas por el Derecho Penal son de la más diversa naturaleza, y parece inútil caer en tan fatigosas distinciones. Hacer referencia a ramas del Derecho Penal según el objeto a que se refieren las normas, según la naturaleza de los intereses tutelados, significa, como lo anota Petrocelli, desmenuzarlo en infinitas secciones, sin fundamento propio, y con daño para la unidad de principios que impone la regulación de la materia”.

Hernando Grisanti¹², habla de un Derecho Penal Administrativo y lo define como el conjunto de normas jurídicas, establecidas por el Estado, que tienen por finalidad garantizar, mediante la amenaza de una sanción penal, o la imposición de ésta cuando fuere necesario, el cumplimiento de ciertos deberes de los particulares para con la Administración Pública y cita como ejemplo el contrabando. En la disposición que consagra este delito, puede distinguirse fácilmente el supuesto de hecho y la consecuencia jurídica: El primero es el incumplimiento de un deber que tiene el particular para con la Administración Pública, cual es el de abstenerse de traer al país objetos de prohibida importación; o, en el caso de que no exista tal veda, sino que la importación esté sometida al pago de un impuesto arancelario, el pago de éste. La omisión del cumplimiento de uno u otro de dichos deberes constituye el supuesto de hecho de la norma administrativa que consagra el delito de contrabando. Y la consecuencia jurídica es la imposición de la sanción penal en ella prevista a quienes hayan perpetrado el delito en referencia.

-
9. Lomeli Cerezo, Obra citada pág. 207. Resumiendo podemos decir que para la autora, el Derecho Penal Tributario es parte del Derecho Penal Administrativo, y éste es una rama no autónoma del Derecho Penal Común.
 10. Fernando Saíñz de Bujanda, Nota sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1961, pág. 219.
 11. Alberto Arteaga Sánchez, Derecho Penal Venezolano, Paredes Editores, Séptima Edición, Caracas 1995, pág. 31.
 12. Hernando Grisanti Avelado, Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Octava Edición, Editores Vadel Hermanos, pág. 15, Caracas, 1995.

Dentro de la doctrina tributaria nacional, Moreno de Rivas¹³ se pronuncia por esta tesis, cuando afirma que en su criterio, “la infracción o ilícito tributario, no tiene una naturaleza diferente al ilícito penal, ambos son especies de un mismo género: el hecho ilícito. Ambos constituyen acciones u omisiones descritos en la ley como hechos punibles, no importa la rama del derecho en la cual un precepto infringido esté ubicado, ni el tipo de sanción que se aplica por la violación del precepto, la respuesta del Estado ante la presencia de conductas tipificadas en un texto legal como hechos ilícitos siempre es una pena con la cual la ley puede ordenar, la afectación del patrimonio o de las libertades personales del infractor”. Considera la autora que con la sanción penal no se busca compensar el daño, sino castigar al infractor y que los medios de reparación de los daños están previstos bajo otros esquemas: intereses compensatorios, moratorios, corrección monetaria. Niega la autora potestad sancionadora en materia tributaria a los estados y los municipios.¹⁴ Afirma que el texto final del artículo 114 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, que consagra la posibilidad de que los Concejos Municipales establezcan “penas y sanciones pertinentes” en materia tributaria, obedece a “la ligereza con que nuestros legisladores utilizan las palabras del idioma”, y que por lo tanto, lo que allí se consagra es la posibilidad de establecer consecuencias pecuniarias de carácter indemnizatorio o reparador del daño ante el supuesto incumplimiento de la obligación tributaria.

II. TENDENCIA ADMINISTRATIVISTA

Desde principios de siglo se ha venido hablando de un Derecho Penal Administrativo, como una rama autónoma del derecho, separada del Derecho Penal, el cual se ha definido¹⁵ como “el conjunto de disposiciones que asocian al incumplimiento de un concreto deber de los particulares con la Administración una pena determinada” y que comprende, de acuerdo con esta teoría tres clases de violaciones:

Primera: Las llamadas faltas de policía. Las cuales son las violaciones a los reglamentos de policía, tránsito y otras disposiciones dirigidas a preservar el orden público.

Segunda: Las violaciones de normas que establecen deberes de los particulares para con la administración, dentro de los cuales se encuentran los ordenamientos relativos a pesas y medidas, aguas, pesca. “Entre estas normas sobresalen por su importancia económica, las leyes tributarias o fiscales. A esta clase de infracciones corresponde el Derecho Penal Administrativo, *strictu sensu*, y el Derecho Penal Tributario o Derecho Penal Fiscal”.¹⁶

Tercera: Las normas que regulan las infracciones referidas a las relaciones de subordinación entre ciertas personas y la Administración. Se trata de las relaciones entre los funcionarios o empleados públicos y la Administración, que se ha dado en llamar Derecho Disciplinario.

13. Aurora Moreno de Rivas, La Infracción Tributaria, Comentarios al Código Orgánico Tributario, pág. 99, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1995.

14. Ob. Citada, p. 105.

15. Luís Jiménez de Asúa. Tratado de Derecho Penal. Editorial Losada, S.A. Buenos Aires, 1956. Tomo I, Pág. 47, citado por Margarita Lomeli Cerezo, El Poder Sancionador de la Administración Pública en materia Fiscal. Compañía Editorial Continental, S.A. México. Primera Edición, 1961, p. 157.

16. Margarita Lomeli Cerezo. Obra citada, p. 158.

Esta tendencia surge también en Alemania como una reacción a la tesis penalista. Sostenida originalmente por Spiegel y Binding¹⁷, consideraron que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común. Se sostiene que fue James Goldschmidt quien le dio fundamentación teórica más fuerte y se afirma que fue el creador de la teoría.

Schonke¹⁸, hace una síntesis de las ideas fundamentales de la teoría:

1. Conducta antiadministrativa es la omisión de prestar ayuda a la administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público o el estatal.
2. La pena administrativa no es pena de corrección o de seguridad, pero tampoco una mera pena de intimidación; es, más bien, una simple pena de orden;
3. Rigen a su respecto principios especiales para la culpabilidad;
4. Debe admitirse, fundamentalmente, la prueba de la falta de conocimiento no culpable de la disposición administrativa infringida;
5. Se aplican normas especiales respecto de la punibilidad de personas jurídicas y de terceros.

Para esta teoría la pena es un medio para reprimir la actuación del particular que no colabora con la administración en la realización del bien común. Para el derecho penal común lo que se trata es de evitar y proteger los derechos individuales, se trata de reprimir infracciones violatorias de deberes morales.

Eduardo García de Enterría y Tomas-Ramón Fernández¹⁹ ubican las sanciones tributarias dentro de la potestad administrativa sancionadora, la cual distinguen de la potestad punitiva penal; en ésta se protege el orden social colectivo, y su aplicación persigue esencialmente... un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente. La potestad sancionadora de la administración sería así una potestad doméstica, vocada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efectos sólo respecto de quienes están directamente en relación con su organización o funcionamiento, y no contra los ciudadanos en abstracto.

Dentro de esta tendencia debe mencionarse a Héctor Belisario Villegas²⁰, quien en su tesis para optar al grado de Doctor en Derecho²¹, resumió su posición en los siguientes términos: “ Diremos que será *delito* toda agresión directa e inmediata a un derecho ajeno, mientras en cambio habrá *contravención* cuando se perturbe mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad administrativa que desarrolla el Estado para materializar esos derechos” y el ilícito tributario es contravencional pues perturba esa

-
17. Michel, Les infractions fiscales et leur répression dans la doctrine et la législation suisses, F. Rouge & Cie., Lausanne, 1953, citado por Giuliani Fonrouge, Obra citada, p. 620.
 18. Schonke, La doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana (en *Revista de Derecho Procesal*, 1951, vol. II. Pág. 299 y SS), citado por Giuliani Fonrouge, obra citada, p. 620.
 19. Eduardo García de Enterría y Tomas-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1977, p. 148.
 20. Hemos colocado a Villegas dentro de esta tendencia, sólo porque él considera en su primera obra sobre la materia, que el ilícito tributario es todo contravencional pues sanciona las violaciones a normas que regulan la actividad administrativa, que es uno de los elementos de Goldschmidt para calificar el ilícito tributario dentro del ilícito administrativo.
 21. Héctor Belisario Villegas, *Derecho Penal Tributario*, Ediciones Lerner, 1965, p. 67.

actividad administrativa. Posteriormente en 1993²², modifica su posición y afirma que “concebimos un derecho penal general que regula jurídicamente el poder represivo de la sociedad en forma genérica, o sea, la potestad pública de castigar a los autores de infracciones punibles. Dentro de ese derecho penal general se hallan todas las infracciones castigadas con las sanciones retributivas denominadas “penas”. Ese derecho penal general admite una clara división según la naturaleza jurídica sustancial de los ilícitos contenidos. Así la rama del derecho penal general que regula la punibilidad de los ilícitos que atacan directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos (delitos) constituye el derecho penal común. La rama del derecho penal general que regula la punibilidad de las infracciones que atacan la actividad estatal tendiente al logro del bienestar social (contravenciones), constituye el derecho penal contravencional o administrativo. Ahora bien, se advierte una clara tendencia a transformar los ilícitos tributarios más graves en delitos, lo cual se materializa mediante la incorporación lisa y llana de las figuras al ámbito del Código Penal, o asignando a la regulación del ilícito tributario el carácter de ley penal especial complementaria del Código Penal mediante la creación de delitos dolosos reprimidos con prisión.....Ante esto, nos hallamos ante una realidad legislativa que es producto de una realidad social. La conciencia social ha sufrido una notoria evolución. Ella ha ido variando, y de la concepción benévola y complaciente de la evasión se ha pasado a un concepto generalizadamente más severo. Se piensa ahora que ciertas conductas ilícitas fiscales son tan dañinas y peligrosas que agravan directamente los derechos de los individuos, no pudiendo ser consideradas como meras contravenciones.....Ante esta realidad actual el derecho penal tributario debe ser considerado desde una óptica diferente de la utilizada cuando en 1964 escribimos nuestra tesis sobre la materia....todo ilícito tributario (delictual o contravencional) entra dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal y que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a los tributos”. Afirma el autor que el derecho penal tributario delictual está contenido básicamente en la ley 23.771 (Argentina), y el derecho penal tributario contravencional, está regulado esencialmente por la ley 11.683 y los ordenamientos tributarios provinciales (Argentina). Considera asimismo que la aplicación de la parte general del Código Penal y de sus conceptos y definiciones de la parte especial que sean pertinentes, es obvia en el derecho penal tributario delictual, salvo disposición de la ley específica en cuanto a alguna de sus regulaciones, pero para el derecho penal tributario contravencional rigen subsidiariamente respecto a todos los términos penales que adopta la ley reguladora de las infracciones contravencionales sin darles un contenido particularizado... “Esto significa que tales conceptos deben ser interpretados tal como los define el Código Penal y los considera la doctrina y la jurisprudencia penales. Si la solución no es congruente con la especificidad del derecho penal tributario contravencional, dicha regulación debe ser modificada legislativamente”.²³

22. *Régimen Penal Tributario Argentino*, Obra citada, pág. 37, 38 y 39.

23. En el libro *Derecho Penal Tributario*, Hector Villegas, afirma que el derecho penal general se divide en derecho penal común y derecho penal contravencional. El primero regula todo lo concerniente a la infracción que ataca directa e inmediatamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, y el segundo se refiere a las infracciones al orden de la actividad administrativa tendiente al logro del bienestar social. La infracción tributaria es toda ella parte del derecho penal tributario contravencional; en el Régimen Penal Tributario Argentino la diferencia general se mantiene pero, el ilícito tributario realizado, puede estar dentro del derecho penal tributario común o dentro del derecho penal tributario contravencional, dependiendo de si la infracción cometida viola derechos individuales o sociales, o, derechos propios de la administración.

III. TENDENCIA AUTONÓMICA

En esta teoría pueden enrolarse los que consideran que el ilícito tributario se rige por normas propias, específicas, distintas de las del resto del derecho y admiten solamente la aplicación de los principios del derecho penal común (no del derecho administrativo) cuando la ley tributaria omita regular un aspecto o efecto del orden sancionatorio o sus efectos, y además no sean los principios penales, aplicados subsidiariamente, contradictorios u opuestos a la naturaleza o características o especificidades del derecho tributario²⁴

Según Giuliani Fonrouge²⁵ es a comienzo de este siglo cuando aparece en Italia el *Trattato di diritto penale finanziario*, de Giovanni Carano-Donvito, quien habla de Derecho Financiero, con lo cual según Giuliani Fonrouge se refiere al Derecho Tributario, pues la obra se limita al ilícito tributario. En esta obra no se habla de una autonomía científica para esta disciplina pero se la deja entrever para el futuro cuando la legislación tributaria constituya un conjunto armónico y adecuado a principios de justicia y equidad.

Dice Giuliani Fonrouge²⁶ que el derecho penal tributario como disciplina autónoma, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas, aparece en la obra de Dematteis, *Manuale de diritto penale tributario*, quien lo concibe como “aquella rama del derecho público que estudia los delitos de carácter tributario, esto es, las infracciones a preceptos especiales que obligan a quienes residen en el Reino, a contribuir, con ciertas prestaciones financieras, directas o indirectas, a las necesidades de la colectividad. El derecho penal común puede tutelar, indistintamente, derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquél tiene por objeto exclusivo, proteger y defender un interés público y social.

Giuliani Fonrouge puede ser incluido dentro de esta tendencia, reconociendo que el autor no habla de un Derecho Penal Tributario autónomo sino como un capítulo del Derecho Tributario que a su vez integra el Derecho Financiero. Considera el autor que el ilícito tributario tiene que ser incluido dentro del Derecho Financiero como parte de su rama muy especial, el Derecho Tributario. Según él²⁷, “las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para reprimir y prevenir las transgresiones y no para reparar daño alguno,..., de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en un sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el Código Penal. No se rigen por las normas de éste, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse “derecho penal administrativo” o “derecho penal económico”, cuya autonomía científica resulta inadmisibles. No es exacto que las infracciones tributarias constituyan una desobediencia a las órdenes de la administración y que el elemento material del delito consista en el quebrantamiento de un fin administrativo. En su caso como en el derecho criminal general, la ilicitud radica en una subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos individuales; por lo demás, el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera

24. Horacio García Belsunce, Obra citada, p. 36.

25. Obra citada, p. 624.

26. Obra citada p. 624.

27. Obra citada, p. 631.

distinta de la soberanía política. Infringir o transgredir disposiciones fiscales, ya sea en su aspecto más grave de acciones dolosas o en cuanto se refiera a normas complementarias para asegurar su efectividad, no importa una mera desobediencia a las órdenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana, sino quebrantar un verdadero deber social como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del Estado, y alterar el orden jurídico de la colectividad. Por esto es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal; más no obstante su vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen un accesorio de éste: responden a finalidades y esquemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas²⁷.

Para Giuliani Fonrouge²⁸, las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al llamado derecho penal administrativo (o derecho administrativo penal, si se prefiere); ni cree que puede constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Considera que, simplemente, constituye un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados, estima que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica -ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal, que corresponderían al caso de dolo o fraude, y de sanciones formales, sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras.

Dentro de esta posición podemos ubicar a Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo²⁹, para quienes “si se acepta que la ilicitud no es patrimonio del derecho penal y se reconoce que en el campo del derecho privado el hecho ilícito tenga su propia caracterización y su particular régimen sancionatorio, fácil es concluir que si una norma de derecho tributario sustancial es violada, y tal conducta antijurídica incriminada, tales hechos (ilícitos) y sus consecuencias (sanciones) deberán ser analizados a la luz de reglas que le son propias” y luego afirman los autores³⁰: “Cuando el ordenamiento se coloca frente a una infracción tributaria impone a quien la comete una sanción retributiva, tendiente a castigar e intimar al infractor. Desde este punto de vista se trata de una sanción de “tipo” penal. Para interpretar la norma que contiene dicha sanción habrá que hacerlo dentro del contexto del derecho tributario (en su aspecto represivo), dentro del marco general que otorgan las garantías constitucionales”. Para estos autores el principio *nullum crimen et nulla poena sine lege*, aplicado en materia tributaria no es consecuencia de principio penal alguno, “se trata de la aplicación del *principio de legalidad* que rige toda la materia tributaria y, por tanto, se extiende a las sanciones aplicables en este ámbito”.³¹

Dentro de la doctrina española comparten esta teoría José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González.³²

28. Obra citada, pág. 632 y 633.

29. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo, *Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993, 3a Edición actualizada, pág. 4.

30. Obra citada pág. 15.

31. Obra citada, pág. 17.

32. José Luís Pérez de Ayala y Eusebio Gonzalez, *Curso de Derecho Tributario*. (Edersa) Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid. 1975. Págs. 370-372.

1. *Posición del legislador nacional venezolano.*

Con la aprobación del Código Orgánico Tributario en 1982 (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2.992 del 3 de agosto), Venezuela toma partido claro por la tesis de acuerdo con la cual el ilícito tributario y sus sanciones integran el Derecho Tributario. Se debe tener presente que Venezuela sigue el Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, que tiene como redactores a los Doctores Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa y como colaborador por Venezuela al Dr. José Andrés Octavio. La exposición de motivos señala que este proyecto “toma en esta materia una orientación doctrinaria definida, coincidente con las ideas dominantes en América Latina manifestadas en forma orgánica en las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en San Pablo. *Como surge ya de la estructura del proyecto, se considera que la tipificación de las infracciones y su sanción constituye un conjunto de normas vinculadas al derecho tributario y no al derecho penal común legislado en el Código Penal.* El Derecho Tributario, por sus características propias, ha dado lugar a un gran desarrollo de las disposiciones punitivas, las que a juicio de los autores del proyecto deben permanecer en el ámbito de aquél, sin perjuicio de que, en virtud de su naturaleza punitiva, recoja las soluciones clásicas del derecho penal, que derivan de un conjunto de principios jurídicos comunes a todos los actos ilícitos y a todas las penas, estén legisladas en el Código Penal, en otros cuerpos de leyes o en leyes especiales”³³.

Cesar J. Hernández B.³⁴ habla de un derecho penal tributario “distinto del Derecho Penal común” y cita a Giuliani Fonrouge, “para establecer el marco de referencia, por así decir, de este tema sobre la represión fiscal, consagrado en el Código Tributario”. Afirma que la cita que hace de este autor es feliz, porque en cuatro líneas, Giuliani Fonrouge, “define las reglas del juego, por lo que toca a la materia penal y concretamente al ilícito penal tributario”. La cita dice: “Que la singularidad del ilícito fiscal exige que las sanciones represivas sean únicamente las previstas en el ordenamiento tributario respectivo, con exclusión a toda remisión a normas de naturaleza extraña”. La redacción del párrafo que contiene la cita no nos permite opinar sobre el partido que toma Hernández, pero si que comparte la opinión según la cual el COT sigue la tesis de Giuliani Fonrouge.

Que el COT sigue el proyecto OEA/BID, lo afirma también Herrera Villamediana³⁵, cuando dice: “En este contexto debemos registrar que el Código venezolano que estamos analizando sigue fielmente las recomendaciones del modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, metido dentro de una corriente doctrinaria cada vez mayor que busca asentarse en el ámbito de los países latinoamericanos”.

Las III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en San Pablo en 1962³⁶, a las que remite la exposición de motivos transcrita, señala los principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias en los siguientes términos:

-
33. Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C. 1968, segunda edición. Pág. 52.
 34. Cesar J. Hernández B., Infracciones y sanciones (Parte General), Comentarios al Código Orgánico Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1983, pág. 89.
 35. Jesús Herrera Villamediana, Infracciones y sanciones (Parte Especial), Comentarios al Código Orgánico Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1983, pág. 101.
 36. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Estatutos, Resoluciones de las Jornadas, Montevideo, 1987, pág. 26.

1. El ilícito tributario y sus sanciones integran el derecho tributario.
2. Los ilícitos tributarios y sus sanciones deberán estar expresamente previstos en la ley tributaria.
3. Los delitos tributarios requieren necesariamente la existencia de dolo o culpa, pudiendo la ley establecer presunciones al respecto. Las penas correspondientes se fijarán atendiendo primordialmente a los elementos subjetivos que determinaron la conducta del infractor.
4. Las infracciones a las normas que establecen deberes formales se tipificarán atendiendo primordialmente a los elementos objetivos que exteriorizan la conducta del sujeto.³⁷
5. La ley tributaria deberá determinar la gravedad de las infracciones atendiendo a la naturaleza de los hechos y a la conducta del sujeto, pudiendo establecer las presunciones que correspondan.
6. Las sanciones tributarias deben ser de naturaleza pecuniaria. Solamente en casos excepcionales y de extrema gravedad pueden establecer penas privativas de la libertad y penas restrictivas de actividades y derechos.
7. Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a los institutos, principios y conceptos propios o de derecho tributario y en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva.
8. Las normas sobre el ilícito tributario no deben establecerse ni aplicarse con efecto retroactivo, sin perjuicio de la adopción del principio de la ley más benigna.
9. La ley tributaria debe asegurar las garantías del debido proceso en las instancias administrativas y jurisdiccionales, otorgando en todos los casos el derecho a obtener el pronunciamiento de un órgano jurisdiccional. No se exigirá el pago de las penas aplicadas por la administración como requisito previo para dicho pronunciamiento jurisdiccional. El conocimiento del proceso que incide sobre la aplicación de penas privativas de libertad y restrictivas de derechos, sólo corresponderá a la justicia judicial.
10. Cuando una infracción sea pasible de sanciones de distinta naturaleza, éstas se aplicarán independientemente una de la otra. Las sanciones pecuniarias no son transmisibles a los herederos del infractor.”

Si se busca correspondencia entre las normas del proyecto OEA/BID, el proyecto presentado al Congreso de la República (Proyecto Venezuela), por los Doctores José Andrés Octavio, Martha Borjas de Hernández, Carlos Velásquez Marín, José Luís Aguilar Gorrondona, Jimmy R. Mathison, José Mijares Gomez, Guillermo Muñoz y Ricardo Murati Godoy integrantes de la comisión redactora y el COT- 1982, con las resoluciones de las Jornadas de San Pablo antes transcritas encontramos lo siguiente:

- a) El artículo 69 del proyecto OEA/BID, se corresponde con el artículo 75 del Proyecto Venezuela; éste con el artículo 70 del COT-1982 y éste con el principio 8 de las Jornadas de San Pablo.

37. Nótese que el principio 3 establece fundamentalmente el elemento subjetivo, dolo o culpa, para determinar la responsabilidad del infractor cuando se trata de delitos tributarios, en cambio cuando se trata de infracciones referidas a deberes formales deberá privar el elemento objetivo.

b) El artículo 70 del Proyecto OEA/BID, se corresponde con el artículo 76 del Proyecto Venezuela; éste con el artículo 71 del COT-1982 y éste con el principio 7 de las Jornadas de San Pablo. Es importante destacar la exposición de motivos del Proyecto OEA/BID en este punto: “El párrafo 2 dispone la aplicación supletoria de los principios generales en materia punitiva, norma que debe vincularse con el artículo 7 en el sentido de que el intérprete deberá apreciar la adaptación de esa solución a la naturaleza y fines del derecho tributario. En consecuencia, frente a un vacío y oscuridad de la ley tributaria penal no es preceptivamente aplicable el Código Penal, sino solamente cuando éste ofrezca una solución compatible con las características del derecho tributario”.³⁸

c) El artículo 71 del proyecto OEA/BID se corresponde con el artículo 77 del proyecto Venezuela, éste con el artículo 72 del COT-82 y éste con el principio 2 de las Jornadas de San Pablo³⁹.

d) El artículo 73 del Proyecto OEA/BID se corresponde con el artículo 78 del Proyecto Venezuela, éste con el artículo 73 del COT-1982 y éste con el principio 3 de las Jornadas de San Pablo.

Estas disposiciones del COT-1982, se mantienen prácticamente idénticas en el COT vigente con la misma numeración.

Establecido que Venezuela, desde el punto de vista legal nacional, toma partido por la tesis de acuerdo con la cual, el ilícito tributario forma parte del Derecho Tributario, debo afirmar que de ello se desprenden importantes consecuencias, entre las cuales podemos mencionar ahora la que se desprende de la modificación hecha en la famosa reforma de 1994 al artículo que sanciona la defraudación.

El artículo 96 del COT-82 sancionaba la defraudación con multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido. Esta sanción no sufre cambio alguno en la reforma de 1992, pero en la de 1994, que no es una reforma hecha por el Congreso de la República, sino por el Poder Ejecutivo a través de un ley habilitante dictada por el Congreso en base a disposición constitucional, se añadieron a la norma diez palabras de gran trascendencia: “sin perjuicio de las sanciones penales establecidas en el Código Penal”.

Hemos dicho anteriormente que la exposición de motivos del proyecto OEA/BID en la cual se basa el COT-82, señala expresamente “que la tipificación de las infracciones y su sanción constituyen un conjunto de normas vinculadas al derecho tributario y no al *derecho penal legislado en el Código Penal*; que el principio 2., de las Jornadas de San Pablo que orienta el Proyecto OEA/BID, exige que los ilícitos tributarios y sus sanciones estén expresamente previstos en la ley tributaria; que lo anterior lo reconoce expresamente el autor venezolano Cesar Hernández cuando hace suya la cita de Giuliani Fonrouge (*infra* pág. 16), que afirma que la singularidad del ilícito fiscal exige que las sanciones represivas sean *únicamente las previstas en el ordenamiento tributario respectivo, con exclusión a toda remisión a normas de*

38. Proyecto OEA/BID citado pág. 56. Las itálicas son más. El COT no habla de normas punitivas sino “principios y normas del derecho penal”, expresión que hemos considerado equivalente a la usada en el proyecto. Este párrafo ratifica lo que hemos dicho anteriormente: Venezuela acoge la tesis del ilícito tributario independiente del ilícito penal.

39. Este artículo del COT-1982 consagra el principio de legalidad en materia de infracciones y sanciones y como se verá luego, reduce la posibilidad de establecer infracciones y sanciones al COT, mientras el proyecto OEA/BID, deja abierta la posibilidad de que las leyes especiales consagren infracciones y sanciones. Lo cual hace nuestro principio de legalidad más reducido en lo que se refiere a su aspecto formal.

*naturaleza extraña*⁴⁰; además, el artículo 72 del COT-82 establece claramente “que la acción u omisión violatoria de normas tributarias, es punible conforme a este Código”, la cual se repite exactamente en la reforma de 1992 y 1994; ante todo lo inmediatamente expuesto creo que cabe la pregunta: Qué valor tienen las diez palabras añadidas por el Poder Ejecutivo en la reforma de 1994 a la sanción en la defraudación?. Creemos que ellas no pueden implicar la creación en materia tributaria de la estafa o fraude en materia penal ordinaria. Afirmar que con ellas si se crearon tales ilícitos en materia tributaria, en violentar la tesis claramente acogida por el legislador nacional venezolano, reconocida expresamente por la exposición de motivos transcrita y la doctrina señalada y choca, abiertamente, con el texto del artículo 73 (coincidente con el 72 antes señalado), que recoge de manera clara la tesis según la cual los ilícitos tributarios tienen que estar expresamente tipificados en el COT. Creo pues, que la remisión en cuestión no es válida para crear pena privativa de libertad por defraudación tributaria. Este ilícito se encuentra tipificado y sancionado con multa en el COT, y no puede la Administración Tributaria pretender que la remisión en cuestión trae al campo tributario, dada la tesis acogida por el legislador nacional, la estafa y el fraude del Código Penal (CP).

Creo que la remisión en cuestión podría tener algún sentido, si se pretende con ella aplicar la sanción del CP a actos realizados como elementos de la defraudación fiscal, pero tipificados como delitos autónomos en el CP, como por ejemplo el forjamiento o alteración de documentos por particulares, sancionado con prisión de dieciocho meses a cinco años. Pero, aún en este último supuesto, si la remisión era necesaria, que no lo creo, lo cierto es que a través de una ley habilitante en materia financiera, ello no podía hacerse por estar fuera de la habilitación otorgada.

2. *Nuestra posición*

Desde un punto de visto teórico general, me aparto de la tesis sostenida por los autores del Proyecto OEA/BID, y por lo tanto, de la sostenida por los proyectistas venezolanos, con el respeto que merecen tan calificadas opiniones.

Considero que el ilícito tributario forma parte del ilícito penal, y por lo tanto, los principios generales del Derecho Penal deben aplicarse en materia tributaria, salvo que la ley tributaria disponga de otra manera, lo cual marca una diferencia fundamental con la tesis sostenida por los mencionados proyectistas y finalmente acogida por el legislador nacional en Venezuela, pues conforme a esta última teoría, el ilícito tributario se rige por normas y principios propios y sólo supletoriamente, cuando no exista norma especial en la ley tributaria se podrá recurrir a los principios del derecho penal, en la medida que ellos sean compatibles con los del derecho tributario, rama del derecho, esta última, que considero de indiscutible autonomía⁴¹.

Me alinee con la tesis de acuerdo con la cual el ilícito tributario, no obstante formar parte del Derecho Penal, debe ser estudiado separadamente, pues la materia objeto de su estudio tiene características que así lo justifican, sin llegar a tal punto que permitan afirmar su autonomía o que forma parte del Derecho Tributario.

Cuando el hombre decide vivir en sociedad, lo hace por considerar que las necesidades propias no pueden ser satisfechas individualmente. Surge así el clan, lo que con el tiempo obliga a establecer reglas necesarias para la convivencia, entre ellas la

40. Las itálicas son mías.

41. Las razones de la afirmación anterior no son analizadas en este trabajo por no ser objeto del mismo.

designación o aceptación de una persona o ente encargado de hacer que esas necesidades sean satisfechas; esa persona o ente debe reconocer los derechos a los integrantes del clan y tomar las medidas necesarias para que tales derechos sean inviolables. Hablamos de los derechos propios del hombre. Pero la única forma de poder cumplir con lo anterior, es a través de un ente con los recursos necesarios, para disponer de los medios que le permitan mantener la comunidad en orden, defenderse del ataque exterior o de otros clanes y dirimir las controversias que surjan entre los integrantes de su clan. Nace así el Estado y la necesidad de dotarlo de los medios necesarios para que cumpla con los fines que le son propios, que no son diferentes de los queridos por los individuos que lo integran. El Estado no es sino un medio del que se valen los individuos para conseguir los fines propios: respeto a la vida, a la propiedad, libertad teniendo como límite el derecho ajeno, a la intimidad, en fin todos aquellos propios del ser humano. El Estado no es un fin, sino un medio creado por el individuo para beneficio suyo. Hay un hecho que necesariamente debe ser aceptado: sin individuo no hay Estado. Su creación obedece a la necesidad innata del ser humano de conseguir la mayor felicidad posible, la cual sólo puede ser alcanzada a través de la vida en sociedad y con un ente rector creado por el hombre: el Estado. El Estado se hace así esencial, como medio, para tales fines. El Estado existe, pues, para y por el individuo.

Si el Estado tiene bienes propios suficientes para lograr lo anterior, sería contrario a los principios antes mencionados recurrir al individuo a quitarle parte de su patrimonio para aumentar el patrimonio del Estado enriqueciéndose indebidamente, pues no ha sido creado para eso, pero, como ocurre en la gran mayoría de los casos, el Estado no dispone de los medios propios necesarios para cumplir los fines para los que fue creado, y por ello los individuos que lo conforman le otorgan la potestad de detraer riqueza de sus patrimonios (Potestad Tributaria) y destinarla a la satisfacción de las necesidades colectivas (suma de voluntades individuales) y las individuales en sentido estricto. En otras palabras, la necesidad de un patrimonio del Estado es esencial a su existencia. No se concibe Estado sin patrimonio, el cual debe ser protegido, no sólo en su existencia, sino también en los medios para lograrlo, pues cualquier acción de uno de los integrantes de la sociedad dirigida a dañar la fuente de ese patrimonio, perjudica al resto de los individuos que conforman el grupo, quienes se verán afectados de diferentes formas, por ejemplo al tener que aumentar su contribución ante la actitud del disidente. Las normas que consagran las infracciones y sanciones al derecho del Estado, otorgado por los individuos que lo conforman, a formar su patrimonio, no son de naturaleza distinta de aquellas dictadas para proteger el patrimonio de los individuos, pues aquellas también protegen este patrimonio en su formación y mantenimiento, ya que mientras mayor y mejor sea la actividad del Estado dirigida a la protección de los derechos individuales, mayores serán las oportunidades de éstos de desarrollarse intelectual y económicamente, con el beneficio patrimonial individual indiscutible que esto significa. Los bienes y derechos que se protegen al establecer tales infracciones y sanciones, no son en el fondo distintos de los bienes y derechos individuales, pues ellos (bienes y derechos), son esenciales para el desarrollo de la persona humana que no se pueden lograr individualmente pero sí a través de la acción del Estado.

No es válida la afirmación de acuerdo con la cual, el individuo no paga el tributo o tiene derecho a violar la norma que establece tal obligación, porque el Estado no cumple con los fines fundamentales a su existencia. Tal incumplimiento da derecho a reclamar su cumplimiento. En otras palabras, la excepción *non adimpleti contractus* no tiene cabida en este campo. Aceptar tal razón como justificación a la violación de la norma es aceptar el caos, de la misma manera que existiría si el individuo no tuviese los medios para reclamar al Estado el cumplimiento de sus obligaciones o que teniéndolos, las autoridades encargadas de hacer válido el reclamo, por incompetencia o complacencia, no lo hicieren así.

La formación y existencia del patrimonio del Estado, cualquiera que sea su origen, requiere, como ya se dijo, de la misma protección que el patrimonio de los individuos. No vemos razón, para que las normas a través de las cuales se consagran y sancionan los actos que pretenden dañar la formación y existencia de ese patrimonio, sean en su naturaleza distintas de aquellas que protegen el patrimonio de los individuos.

Cuando se violan normas dirigidas a permitir que el Estado cumpla los fines que le son propios, y se impone la sanción respectiva, ésta no puede verse como la sanción a la falta de colaboración con la Administración, sino como la sanción impuesta por el mandatario de la voluntad colectiva (suma de voluntades individuales), ante el ataque a la existencia del ente creado por ella para la realización de los fines individuales (en sentido estricto) y los colectivos (queridos y necesarios por y para la totalidad de los individuos). Cuando un contribuyente no presenta su declaración de impuesto, no retiene el impuesto debido u oculta el hecho generador o imponible, está atentando contra el Estado, como ente creado por esa voluntad colectiva para beneficio del individuo (considerado aisladamente o como grupo), moral y económicamente. Moralmente pues hay daño al observar la imposibilidad del Estado en cumplir los fines para los cuales fue creado y económicamente, pues como se dijo antes, no quedará otra alternativa, para aquellos que cumplen sus obligaciones, que pagar más para poder mantener el Estado. Es obligación del Estado, por mandato de los individuos que lo conforman, crear los medios necesarios a su mantenimiento y permanencia en el tiempo (Potestad Sancionadora). Esta obligación no es un invento del Estado, sino creación de los individuos que lo conforman.

No presentar la declaración de impuesto por hecho doloso o culposo, no es falta de colaboración sancionable, es incumplimiento claro a un deber fundamental del ciudadano: contribuir a la existencia y mantenimiento del patrimonio del Estado. No sancionar ese hecho es permitir la anarquía, la cual es contraria a la existencia del Estado. No debe confundirse el Estado con los gobernantes, quienes en multitud de oportunidades actúan en contra de la voluntad colectiva y por lo tanto en contra del Estado como creación de ella

El conjunto de normas que regulan la potestad tributaria del Estado forman parte del ordenamiento jurídico. Son normas iguales a todas y por ello aceptan todos los medios de interpretación compatibles con sus principios y naturaleza. Cualquier acto del hombre que viole esas normas, viola el orden jurídico y por lo tanto debe ser sancionado de la misma manera que se sanciona cualquier acto que viole los derechos individuales. El acto doloso violatorio de la norma tributaria, rompe el equilibrio de la sociedad y la daña, de la misma manera que daña a la sociedad el asesino y el ladrón. La constitución venezolana de 1819, calificó al que rehusaba pagar tributos de “criminal, indigno de la protección de la sociedad”. Insistimos en reconocer que con frecuencia las autoridades no destinan los fondos recaudados a los fines para los cuales el Estado fue creado. No vacilaríamos en calificar a tales autoridades de criminales indignos de ser depositarios de la confianza del pueblo y reos de sanción, pero, como dijimos antes, ello no justifica el incumplimiento de la norma tributaria.

Para aquellos que consideran que el ilícito tributario es parte del Derecho Tributario, no les queda otra alternativa, de una u otra manera, que recurrir a los principios fundamentales del Derecho Penal y consagrarlos expresamente, lo cual reafirma la tesis de que el ilícito tributario es ilícito penal.

Además, tenemos que compartir la crítica que afirma que, si el ilícito tributario es parte del Derecho Tributario porque sanciona violaciones a normas de contenido tributario, el derecho penal pierde existencia propia, pues él sanciona violaciones a derechos (individuales o sociales), que están regulados por el Derecho Civil, Mercantil, Constitucional, Laboral, etc.

Compartimos la afirmación de Sosa Chacín⁴² cuando al pronunciarse sobre las diferentes ramas del Derecho Penal, entre las que menciona el Derecho Penal Fiscal dice: “En realidad, no podemos volver esta materia (el Derecho Penal) el resultado de una explosión, o sea, destrozarlo en pedazos aislados. Podría llegarse al absurdo de decir que hay tantos derechos penales como objetos jurídicos de protección existen. Está bien que la dividamos por razón de la materia en derecho penal ordinario, militar, etc., o en orden al espacio, en Derecho penal internacional, interno, colonial, etc.; pero no sostengamos el absurdo anotado; y mucho menos lleguemos a destrozarlo para luego decir,....., que el derecho penal no existe conceptualmente sino por la adición de sus plurales especies. Esto no es cierto. La unidad de principios la hacen ciencia unitaria, que a veces es necesario dividir para mejor comprensión y estudio de la misma.”

42. Jorge Sosa Chacín. Derecho Penal. Tomo Primero. Publicaciones del Departamento de Ciencias Penales y Criminológicas. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Universidad Central de Venezuela. Caracas. 1978. Pág. 31.