



## APUNTES DE DERECHO PENAL ECONÓMICO\*

de Javier Contreras Saquier y Ricardo Preda del Puerto (coordinadores)

Un volumen de 225 páginas, Programa de Democracia Más Justicia, Instituto de Estudios para la Consolidación del Estado de Derecho, Asunción, Paraguay, 2012.

Carolina Alejandra Vanella<sup>1</sup>

“El ver mucho y el leer mucho  
aviva los ingenios de los hombres.”  
(Miguel De Cervantes)

### Apuntes de Derecho Penal Económico

Comentar este libro invita a destacar el progreso de la conciencia jurídica de Paraguay. La novedad del compendio de autores radica en el primer abordaje doctrinario del Derecho Penal Económico paraguayo como disciplina distinta al Derecho Penal Clásico.

En el marco del “Programa Más Justicia” se recopilieron trabajos de doctrina cuya selección estuvo inspirada en la necesidad de actualización y en el ánimo de compartir las discusiones internacionales referidas a la criminalidad económica, siendo el hilo conductor del libro “la evasión de impuestos”.

Participan de este compendio autores de notable reconocimiento en la materia que aportan a la obra las repercusiones de la experiencia argentina. Las colaboraciones doctrinarias de Mariano H. Borinsky, Rafael Caputo, Alejandro Catania y César A. Larangeira, bajo la coordinación de Javier Contreras y Ricardo Preda del Puerto, fueron cosechadas en distintos seminarios organizados en Paraguay, y su valor radica en transmitir el tratamiento de los delitos económicos en el sistema penal argentino. Los autores han sabido compartir sus conclusiones frutos del ejercicio de la magistratura y del desempeño académico.

Los temas desarrollados guardan relación con el alcance del bien jurídico protegido por la legislación penal fiscal, el análisis del “error” en los delitos económicos y las particularidades del Derecho Penal Tributario. Asimismo, el libro cuenta con una detallada descripción acerca de la organización de los tribunales y fiscalías argentinas en lo penal económico.

Especial para la Revista Pensamiento Penal.

\* El texto completo de la obra se encuentra disponible en el segmento “Doctrina” de la sección “Penal económico” correspondiente a la edición 156 de la Revista.

<sup>1</sup> Secretaria de la Sala “A” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal.

Desde la perspectiva nacional, el libro explica en qué consisten los delitos económicos para el sistema penal de Paraguay y cuál ha sido la evolución de la persecución penal. Con mayor detenimiento se analiza el tipo penal de “evasión de impuestos”, delito fiscal por antonomasia.

Y con el fin de incorporar más actualidad, se añade un último y breve comentario acerca de las flamantes modificaciones a la legislación penal que regula los delitos informáticos.

Este material fue elaborado en el marco del “Programa Más Justicia” que llevan adelante el Instituto de Estudios para la Consolidación del Estado de Derecho-ICED y el Centro de Información y Recursos para el Desarrollo-CIRD, gracias al apoyo de la Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional-USAID.

### **Transgresiones económicas y solidaridad social**

En el terreno de la dogmática jurídico-penal la cuestión de la definición de los delitos económicos está centrada alrededor del concepto de bienes jurídicos supraindividuales o colectivos. Se trata de un objeto de tutela jurídica caracterizado por su naturaleza complementaria. Al decir de Bustos Ramírez<sup>2</sup>, mientras los bienes jurídicos individuales están en las bases mismas de la existencia del sistema social, aquellos operarían con relación a su funcionamiento. En la misma categoría complementaria estarían los que tutelan las instituciones y los que atienden a un estricto control. Lo que está en juego con esa noción de bienes jurídicos, que Bustos Ramírez prefiere designar como colectivos antes que supraindividuales, son las necesidades de carácter social y económico o, dicho con otras palabras, la participación de todos en el proceso económico social<sup>3</sup>.

Mientras que los intereses de contenido económico siempre están referidos a un titular determinado, la economía concierne al “régimen económico de la comunidad”, al “orden económico estatal”, a “su organicidad”, a la “esfera nacional”, o la “protección de intereses económicos de tipo colectivo social”.

Hassemer<sup>4</sup> propone una fórmula conciliatoria: los intereses generales de la sociedad se deben funcionalizar a partir del individuo. Traducido, sólo se justifica el castigo cuando el objeto de tutela colectivo sea el medio para proteger concretos intereses del individuo.

Vale aclarar que la dañosidad de los delitos económicos está relacionada con su eventual generalización y con el desajuste del modelo económico imperante.

---

<sup>2</sup> BUSTOS RAMIREZ, Juan; *Manual de derecho penal. Parte especial*, Ariel Derecho, Barcelona, 1986.

<sup>3</sup> HENDLER, Edmundo S., *Una aproximación al tema de los delitos económicos* en Revista Jurídica de Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1990-II, págs.115/124.

<sup>4</sup> HASSEMER, Winfried, *Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico*, en *Doctrina Penal*, n° 46/47, Depalma, Buenos Aires, 1989, págs. 275/285.

Por su parte, Jorge De La Rúa<sup>5</sup> dice que en todos los tiempos el derecho ha sancionado atentados graves a la actividad económica de la comunidad. El ejemplo está en las normas sobre acaparamientos de trigo en Roma o el castigo de la caza furtiva en el Medioevo.

No hay dudas de que se trata de un fenómeno de características peculiares en nuestro tiempo y, sobre todo, de que esas características surgen a partir del llamado proceso de industrialización de las naciones.

La vigencia del Derecho Penal es, en cierto sentido, la instauración de un sistema de castigos que respondan racionalmente a la trasgresión y que se apliquen en la medida justa. En otras palabras, el castigo supone cierto grado de comprensión humana hacia el transgresor y, por consecuencia, un reconocimiento del vínculo solidario de pertenencia a la comunidad. Y ese vínculo se da de manera estratificada. Dentro de una sociedad pueden distinguirse varios niveles de convivencia que confluyen y se contraponen. Las actividades económicas no escapan a esta regla y pueden estar organizadas de manera de corresponder a algunos de esos niveles.

El fenómeno se aprecia desde las dos vertientes. Por un lado, desde la proclividad a la trasgresión por la dificultad de comprender la cuantía del daño comunitario que puede ser individualmente insignificante. Por el otro, desde la necesidad de instrumentar un régimen de sanciones que de fundamento a un mecanismo de castigos coherentemente discriminado y aplicado en función del relieve subjetivo de cada hecho.

### **El delito fiscal en América Latina**

El delito fiscal es una de las herramientas de lucha contra el fraude fiscal con las que cuentan las Administraciones Tributarias actuales, por el efecto disuasorio y ejemplarizante que produce entre los contribuyentes.

Combatir el delito fiscal es cada vez más complicado, debido a que el entorno económico, social y político está en constante cambio, y las actuaciones delictivas evolucionan y se adaptan al mismo con gran rapidez.

Con las nuevas tecnologías y la globalización, las posibilidades de comunicación y de relación entre los delincuentes se han incrementado de forma espectacular y las formas de cometer delitos se han exportado de unos países a otros.

Ante esta situación y debido al interés manifiesto de muchos países de la región latinoamericana se decidió realizar un estudio comparativo del delito fiscal como punto de partida para la puesta en común de conocimientos y experiencias, de interés para los

---

<sup>5</sup> DE LA RÚA, Jorge, *Los delitos económicos*, en *Doctrina Penal*, Buenos Aires, año III, 1980, n° 9, págs. 11/14.



profesionales de la región, que pudiera servir como referencia en los procesos de reformas normativas o de procedimiento que se lleven a cabo en estas materias.

En algunos países la regulación penal tributaria se encuentra en el Código Penal. Este es el caso de Colombia, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Paraguay. En otros, como Chile, México, República Dominicana y Uruguay, es el Código Tributario el que regula el delito fiscal. Por último, en el caso de Argentina, Brasil y Perú, existe una ley penal específica a estos efectos.

En cuanto a los delitos sancionados, algunos supuestos como la evasión fiscal, la obtención indebida de devoluciones, la apropiación indebida o la falsificación, entre otros, se dan en la mayoría de los casos. Hay otros delitos que solo se regulan en alguno de los países analizados, como es el caso del delito de “resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria” regulado en la legislación guatemalteca. Es destacable el caso de Colombia, donde en los últimos años se han producido varios intentos de penalizar la evasión fiscal, que está tipificada como delito en el resto de los países. Estos intentos no han tenido éxito por el momento, de forma que en Colombia el único delito fiscal tipificado actualmente es el “delito de omisión de agente retenedor o recaudador”, sin perjuicio de los delitos aduaneros. Por último, cabe indicar que en varios países de América Latina, como Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, México y Paraguay, el perjuicio monetario no es un elemento objetivo del tipo.

En relación al elemento subjetivo, en todos los países es necesaria la concurrencia de dolo para poder tipificar una conducta como delito fiscal. En algunos casos, como en Argentina, Chile o Uruguay, además del dolo directo, se admite la posible existencia de un delito fiscal si existe dolo eventual.

Algunas legislaciones no regulan la excusa legal absolutoria. Esto ocurre en Guatemala y Paraguay. En Chile, República Dominicana y en Uruguay, aunque tampoco existe una excusa absolutoria como tal, el pago de lo adeudado puede tener la consideración de atenuante en el proceso penal.

Los plazos de prescripción también varían de unos países a otros. Solo en el caso de Paraguay, coincide el plazo de prescripción en el ámbito administrativo y en el ámbito penal, 5 años. En el resto de los países, el plazo de prescripción en el ámbito penal es superior al del ámbito administrativo, con la excepción de Nicaragua, donde ocurre lo contrario, el plazo de prescripción en el ámbito administrativo de 4 años es superior al plazo de prescripción del delito fiscal que es de 3 años. Por último, en países como Brasil o Chile, se regulan distintos plazos de prescripción del delito fiscal según la gravedad de éste.

En la mayoría de los ordenamientos jurídicos, la pena consiste en una multa y en una pena privativa de libertad. No obstante, en El Salvador, México y Uruguay, no se contempla la multa como parte de la pena, sino solo la privación de libertad. Como curiosidad, indicar que en

Guatemala si el autor del delito es extranjero, además se le impone la pena de expulsión del territorio nacional.

Para finalizar, en cuanto al procedimiento de reforma de la normativa que regula el delito fiscal. Se trata de materia reservada a ley, por lo que suele ser un procedimiento complejo en toda América Latina. No obstante, no es este el mayor obstáculo señalado en las contestaciones a los cuestionarios, sino la voluntad política del momento, que puede suponer un freno a cualquier reforma en este ámbito.

### **Legislación fiscal de Paraguay**

Conocer las notas principales del proceso penal paraguayo para investigar los delitos tributarios, permitirá entender mejor las falencias del modelo vigente y el interés de este libro por acercar herramientas teóricas y prácticas que propicien la eficiencia de la persecución penal.

#### Inicio del procedimiento judicial penal por delito fiscal

##### a) Normativa vigente

La principal norma en la materia, es la Ley n° 125/91, que regula el Régimen Tributario. Adicionalmente, a los procesos por delito fiscal se aplican las normas generales contenidas en el Código Procesal Penal.

##### b) La denuncia del delito fiscal por la Administración Tributaria

En la legislación paraguaya los funcionarios de la Administración Tributaria se encuentran obligados a denunciar los hechos delictivos de que tengan conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

##### c) Efectos que produce la denuncia del delito fiscal en el ámbito administrativo

La formulación de la denuncia del delito fiscal, genera como consecuencia la inhibición de la Administración para continuar conociendo del asunto.

##### d) Existencia de cuestiones prejudiciales administrativas previas al procedimiento judicial

En la legislación paraguaya se exige, con carácter previo al inicio de un proceso penal, la determinación administrativa de la obligación tributaria infringida, dándose así la prejudicialidad administrativa.

e) Órganos jurisdiccionales encargados del conocimiento del proceso

No existen en la legislación paraguaya tribunales especializados en materia de delitos fiscales. Por ello, los juicios por estas materias son conocidos por tribunales penales con competencia común.

f) Intervención de la Administración Tributaria en los procedimientos por delitos fiscales

La legislación paraguaya establece la obligación de la denuncia del delito fiscal por parte de la Administración Tributaria. Adicionalmente, le corresponde intervenir en otros aspectos, durante la tramitación de los procesos judiciales.

1- Intervención en actividades probatorias durante el proceso

En este caso se aplican las normas procesales comunes. Conforme a ellas, por una parte, la Administración puede aportar cualquier medio de prueba conjuntamente con las denuncias que realice al Ministerio Fiscal. Asimismo, existe la posibilidad de que funcionarios de la Administración Tributaria participen en los procesos judiciales en calidad de peritos, aunque ésta muy pocas veces se materializa en la práctica.

2- Intervención una vez dictada sentencia definitiva en el procedimiento judicial

La Administración Tributaria no interviene en la ejecución de la sentencia, por ser ésta materia de competencia judicial. Sí lo hará, en cambio, cuando exista una resolución de la propia Administración, que imponga una sanción a un obligado tributario. En tal caso, se debita en la cuenta corriente del contribuyente el monto determinado, exigiéndose su pago en un plazo de 10 días hábiles. Si el sancionado no interpone dentro de ese término un recurso de reconsideración o no abona el monto, se confecciona un certificado de deuda, que se remite a la Abogacía del Tesoro para el cobro compulsivo de la deuda en la instancia judicial.

g) Vigencia del principio *ne bis in idem*

En el régimen legal paraguayo se aplica el principio *ne bis in idem*, por lo que, efectuada una denuncia por delito fiscal ante los Tribunales de Justicia, la Administración se deberá abstener de llevar a cabo cualquier procedimiento administrativo relacionado con los mismos hechos denunciados.



## Reflexiones sobre la legislación penal tributaria argentina

La sanción de un régimen penal tributario argentino obedeció a la puesta en marcha de un concreto plan político criminal cuya pieza clave y punto de partida fue el bien jurídico tutelado. Existen múltiples explicaciones acerca del alcance de esa protección para poder determinar cuándo hablamos de “evasión tributaria”.

A partir de una concepción político-criminal del bien jurídico, su construcción teórica se funda sobre las garantías contenidas en bases constitucionales. La orientación político-criminal del derecho penal, en particular del sistema de la teoría del delito, debe entenderse como la sistematización de límites constitucionales para la aplicación de la pena estatal. Orientación político-criminal de la teoría del delito es, sin dudas, orientación constitucional.

Los orígenes legislativos del régimen penal tributario privilegiaron el fin preventivo general: se incrementó el campo de punibilidad, se elevó a la categoría delictual meras infracciones administrativas, se crearon nuevos prototipos de conductas punibles, se suprimió el sistema antiguo de prejudicialidad que obligaba a agotar la instancia administrativa de determinación del tributo antes de ingresar en sede penal. Cualquiera sea el país de referencia, la persecución penal pretende ejercer, con mayor efectividad y prontitud, una coacción psicológica sobre contribuyentes para que paguen sus impuestos.

La legislación penal tributaria argentina, buscó adelantar el castigo a un momento anterior a la efectiva lesión del bien jurídico. Tratando de facilitar la prueba en el proceso y favoreciendo la protección del bien jurídico macrosocial, se formularon numerosos tipos como “delitos de consumación anticipada”. Asimismo, se advirtió la conveniencia del uso de elementos subjetivos del tipo distintos que el dolo, la estructuración de delitos de peligro y la incriminación de actos preparatorios, hasta entonces impunes.

Entiendo que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es la “renta fiscal”, pero que existe un bien jurídico intermedio que permite hacer efectiva aquella protección: “el debido control fiscal”.

El sistema que se inspira en nociones político-criminales adopta valoraciones globales para evaluar el momento consumativo de la lesión al bien jurídico y el merecimiento de pena, considerando la conducta en el marco de la prevención y la justicia.

El comportamiento contrario a la norma se motiva en la voluntad defectuosa de una persona, quien debió haberse procurado razones para acatarla y cumplirla porque eso es preferible para ella. El ciudadano tiene la obligación de ejercitarse en la fidelidad al derecho.

Pero el castigo a un sujeto no debe regirse sólo por la utilidad pública que se espera de la pena, sino que también debe encontrar legitimación en la culpabilidad del autor. Y si bien rescato la importancia de la política criminal tributaria junto a la elección del bien jurídico tutelado,



considero la conveniencia de deslindar, en el caso concreto, la culpabilidad del autor de los fines preventivos generales de la pena.

Habrá que evaluar si la conducta del obligado tributario concluyó en la evasión de tributos debidos y si ese comportamiento tuvo entidad suficiente para lesionar el bien jurídico protegido. Seguidamente, habrá que ponderar la culpabilidad del autor, pero sin añadirle responsabilidad social.

La ley penal tributaria argentina separa la evasión simple (artículo 1° de la ley 24.769) de la evasión agravada (artículo 2°), tomando en consideración el *quantum* del perjuicio fiscal irrogado y las características propias de ciertas conductas que denotan alto grado de daño potencial en la actividad recaudatoria del Fisco.

En el delito de evasión simple, la norma tipifica un delito doloso en razón de la exigencia de ardid o engaño. Esta forma de fraude fiscal está caracterizada por el ocultamiento del hecho imponible y de la capacidad contributiva. El ardid lo constituye el despliegue de artificios o maniobras, simuladores de una realidad, mientras que el engaño consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso. De esta manera, el hecho punible consiste en omitir, a sabiendas y con ocultamiento de la real capacidad contributiva, el pago íntegro y oportuno de los tributos exigibles, por los contribuyentes y responsables.

Para que se configure el tipo existe un elemento cuantitativo (condición objetiva de punibilidad), dado que el monto evadido debe superar los mínimos previstos en este artículo por cada tributo y cada ejercicio anual, inclusive tratándose de tributos instantáneos o de período fiscal menor a un año (como es el IVA, dónde el período fiscal resulta mensual). Queda establecido entonces, el período en el cual debe producirse el perjuicio fiscal a efectos de la configuración del tipo, y también queda establecido que la evasión está referida al Fisco Nacional.

Las formas agravadas de este tipo básico están centradas en un mayor perjuicio, como en la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado — junto a un mayor monto de evasión—, y a la circunstancia de la utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales —en función, también, de un mayor monto de perjuicio—.

La idoneidad del ardid es un dato importante para separar las maneras en que puede cometerse la evasión de erogaciones tributarias. Determinar cómo se cometió el hecho permite determinar también cuando se cometió. El momento consumativo de la evasión tributaria prevista en la ley 24.769 es uno de los principales desafíos que enfrenta la doctrina y jurisprudencia argentina. Los disensos argumentales son inagotables, entre ellos: ¿cuándo hay tentativa y cuándo delito consumado?, ¿cuándo se cometió el delito de evasión tributaria ya sea por acción u omisión? y ¿cuándo comienza a correr la prescripción?



Nuestro sistema tributario se estructura sobre la presentación de la declaración jurada a cargo del obligado, por lo que el análisis penal de la consumación típica debe iniciarse con el estudio de las normas tributarias administrativas que determinan el modo, plazo y forma de cumplir con la obligación sustancial de pago o formal de presentar documentación.

Finalmente, cabe resaltar el impacto del hecho consumado en la determinación de la pena judicial. En este punto, destaco la incidencia del comportamiento delictivo en el bien jurídico protegido por el régimen penal tributario.

### **Consideraciones finales**

Las sociedades cambian y la forma de cometer delitos también se va modificando. Sería improductivo mantenernos aferrados a criterios técnicos y estáticos creados en un contexto determinado, diferente al de hoy.

La obra coordinada por Contreras Saguier y Preda del Puerto, impulsa la reorganización del sistema penal económico de Paraguay, fortalecimiento conceptos dogmáticos y propiciando la reorganización de la justicia nacional para hacerla más efectiva en la persecución del delito tributario.

La idea del “Programa Más Justicia”, en cuyo marco se elaboró este libro, es contribuir a la consolidación de instituciones como la Contraloría, el Ministerio Público y el Poder Judicial en el sentido de mejorar su organización y capacidad de investigación a través de la capacitación de sus funcionarios y la instalación de sistemas y procedimientos.

El Programa posicionó la importancia de que las leyes y la tipificación de los delitos respondan a lo que la ciudadanía considera que está mal. Esta obra extiende la consciencia sobre los delitos económicos, en tanto se trata de hechos ajenos a la realidad de las personas que no están incluidas en el sistema económico y su sofisticación hace que sea difícil visualizar cómo afectan directamente a los ciudadanos comunes.

El espíritu que inspiró la edición de *Apuntes de Derecho Penal Económico* se encuentra acompañado por la especialización de los órganos jurisdiccionales en materia de delitos económicos. La finalidad es determinar la pertinencia de la creación de un fuero penal económico en el Paraguay, y en el caso de que esto no fuera viable, considerar otras alternativas tendientes a la especialización de los tribunales en esta materia.

La experiencia latinoamericana confirma la importancia de especializar a los órganos jurisdiccionales en materia de delitos de económicos y de corrupción en atención al grado de complejidad que este tipo de criminalidad entraña y a las graves consecuencias que genera en nuestras sociedades, ya que al afectar intereses o bienes jurídicos supraindividuales nos afecta a



todos los ciudadanos; más aun teniendo en cuenta que en ocasiones, este tipo de delincuencia podría revestir un carácter transnacional.

Finalmente, la especialización en materia penal económica se apoya en la necesidad de que los operadores se encuentren preparados acorde a la complejidad de los delitos económicos. No alcanzan los conocimientos de derecho penal; será clave acompañarlos con nociones de auditoría, contabilidad, informática y otras ramas del derecho como del tributario y comercial.

El libro *Apuntes de Derecho Penal Económico* es el corolario de un plan de capacitación que se encuentra desarrollando el “Programa Más Justicia” en el Poder Judicial y el Ministerio Público. En paralelo, el programa realiza diversas actividades a fin de generar conciencia en la comunidad jurídica sobre la importancia de la especialización en esta materia, no sólo en el ámbito de los órganos de persecución, con relación a los cuales ya se cuenta con un órgano especializado, que es la Unidad de Delitos Económicos y Anticorrupción del Ministerio Público, sino también con relación a los órganos de juzgamiento, y por supuesto, con relación a los abogados y demás auxiliares de justicia.

Por las razones expuestas, este libro representa un valioso aporte a la restructuración de la justicia penal económica paraguaya. Vale la pena consultarlo.