

APLICACIÓN DEL CONCURSO DE DELITOS EN EL ILÍCITO TRIBUTARIO

Jaime Araujo Camacho

Sumario: *1. Antecedentes históricos. 2. El concurso de infracciones tributarias y la legislación penal vigente. 3. El principio de la unidad del hecho en nuestro derecho tributario positivo. 4. El principio “non bis in idem” y el concurso de infracciones tributarias. 5. Algunos casos previstos en nuestro derecho positivo. 6. Los recargos por mora en el concurso de infracciones tributarias. Conclusiones. Bibliografía.*

La regulación del concurso en el ámbito tributario constituye una materia que presenta numerosas facetas y plantea considerables dificultades al momento de su aplicación. El presente trabajo tiene por objeto estudiar la determinación de la pena, destacando en qué casos consideramos corresponde la aplicación del concurso de delitos y contravenciones tributarias, siguiendo en primera instancia la normativa boliviana y los principios jurídico-doctrinales reconocidos por ella.

Para ello es de vital importancia establecer la naturaleza de los ilícitos tributarios y sus sanciones, así como los principios del derecho sancionatorio aplicables al derecho tributario, especialmente al referido concurso.

Diversas son las posiciones respecto a la naturaleza de las infracciones tributarias, las tesis más relevantes son las que consideran a dichas infracciones: *a) como delito de tipo administrativo; b) como contravención; c) como infracción penal; d) como infracción tributaria penal.* Siguiendo la posición de Addy Mazz ¹ y del Prof. Valdes Costa ², nosotros también sostenemos que *"siempre que se infringe una norma y por tal circunstancia se impone una sanción, nos encontramos frente al Derecho Penal" y "todas las penas deben responder a los mismos principios, cualquiera sea el órgano que*

¹ **Addy Mazz;** Curso de Derecho Financiero y Finanzas; Editorial Fundación de Cultura Universitaria; Montevideo - Uruguay; Tomo II; 1991, pág. 222.

² **Ramón Valdés Costa;** Instituciones de Derecho Tributario; Ediciones Depalma; Buenos Aires - Argentina; 1996; pág. 22.

*las aplique y cualquiera sea el orden jurídico violado"*³. Ahora bien toda vez que las penas son una consecuencia de los delitos y dado principalmente su carácter represivo, consideramos que las sanciones tienen la misma naturaleza jurídica que las infracciones, es decir naturaleza penal. Consiguientemente, salvo excepciones expresas, los principios del Derecho Penal son aplicables tanto a las infracciones como a sus sanciones, debiendo recurrir a dichos preceptos cuando existe algún vacío legal.

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

El problema que principalmente nos preocupa resolver, se origina como consecuencia de la circunstancia histórica y jurídica en la que la Administración Tributaria, en su cometido de aplicar sanciones de **carácter pecuniario**, sanciona con una sola (multa) por diferentes infracciones, sin tomar en cuenta las variables situaciones presentan y, principalmente, sin distinguir si se trata de un concurso ideal o real de infracciones, e inclusive sin analizar si las infracciones que concurren se excluye jurídicamente, tal es el caso de la evasión con la *defraudación*.

Como se verá más adelante, nuestra legislación prevé ciertos casos específicos, los cuales son los únicos en los que, de alguna manera, las arbitrariedades - producto de la discrecionalidad administrativa y confusas interpretaciones - se ven atenuados.

³ En las I Jornadas Luso Hispanoamericanas (Portugal), las conclusiones tercera y sexta establecen: "*...es posible considerar en el plano doctrinal que **son penales** las sanciones tipificadas en el ordenamiento jurídico con vistas a reprimir o prevenir la transgresión de las normas reguladoras del tributo, tanto cuando las mencionadas sanciones aparezcan insertas formalmente en las leyes tributarias, como cuando se contengan en textos calificados como estrictamente penales*" y "*...en lo relativo al concepto y clases de infracciones, todas aquellas que revisten **naturaleza punitiva**, tanto las aplicadas inmediatamente por la Administración como las aplicables por los órganos judiciales, deben inspirarse fundamentalmente en los principios de tipicidad, ilicitud y culpabilidad elaborados por la dogmática jurídica penal*".

2. EL CONCURSO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS⁴ Y LA LEGISLACIÓN PENAL VIGENTE.

El art. 72° del Código Tributario Boliviano (CT) dispone: *"cuando un hecho o conducta incide en más de un delito o contravención, se aplicará la sanción mayor correspondiente a uno de ellos, agravada con un cuarto de la pena". Esta disposición establece lo que en teoría se denomina un concurso ideal o formal de delitos, la cual presenta ciertas diferencias con el iconcurso ideal* definido en el art. 44o del Código Penal boliviano (CP).⁵

Dichas diferencias literales son:

i) Para configurar un concurso ideal, el CP exige que las disposiciones legales violadas *"no se excluyan entre sí"*, esta exigencia no se expone en el CT. De hecho, es razonablemente justificable que en el ámbito tributario, no se requiera *"exclusión o no de las infracciones"*, puesto que el legislador seguramente pretendió darle la mayor amplitud posible a la concurrencia de infracciones, a pesar de que, teóricamente, la autonomía de los delitos que concurren es un factor importante en la teoría del concurso ideal, pero no imprescindible, en función de la conceptualización que se le da a la *"acción"*; más propiamente a la *"unidad de acción"*. Consideramos que, por lo menos bajo nuestra legislación tributaria, este último concepto es sobre el que descansa la normativa de la concurrencia de infracciones.

Por ejemplo, el CP colombiano (art. 31°) y también el argentino (art. 54°, Ley 11.179) tampoco establecen como requisito la exclusión o no de los delitos y, según Gil Miller Puyo⁶, sólo integran dicha figura los siguientes elementos: a) unidad del

⁴ Siguiendo el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) emplearemos la palabra "infracción" en sentido genérico, **"pues comprende todas las situaciones del ilícito fiscal** definido en el art. 68° del CT.

⁵ *Artículo No 44 del CP.- "(Concurso ideal). El que con una sola acción u omisión violare diversas disposiciones legales que no se excluyan entre sí, será sancionado con la pena del delito más grave, pudiendo el juez aumentar el máximo hasta en una cuarta parte".*

⁶ **Gil Miller Puyo Jaramillo**; "Diccionario Jurídico Penal"; Ediciones Librería del Profesional 1981; Bogotá - Colombia; pág. 271

sujeto activo; **b)** unidad del hecho ejecutado por el agente; así sea múltiple su actividad, pero con un solo fin ⁷; **c)** la violación de varias disposiciones de la ley penal, como resultado de la conducta.

ii) ELCP se refiere a “*una sola acción u omisión*”, mientras que el CT señala “*un hecho o conducta*”. Más adelante se podrá observar que, en realidad, ambos conceptos están orientados a establecer una unidad objetiva y por qué no decirlo, también subjetiva.

A pesar de dichas diferencias, ambas disposiciones concuerdan en lo fundamental, como es: el principio de la unidad del hecho y el sistema para la determinación de la pena (la mayor agravada en un cuarto).

3. EL PRINCIPIO DE LA UNIDAD DEL HECHO EN NUESTRO DERECHO TRIBUTARIO POSITIVO

Con las precisiones señaladas, resulta claro que la consideración científica reconocida por nuestro derecho sancionatorio (penal y tributario) reside en el “principio de la unidad de acción” o “el principio de la unidad del hecho” ⁸, como base o fundamento principal del concurso ideal.

⁷ En este punto el autor adopta una posición ideológica o finalista que se expone en el punto 3 siguiente, y nos dice: “Lo ideal o formal se entiende con respecto a **la acción única criminosa, con finalidad específica** que, en su desarrollo, encuentra bienes jurídicos protegidos y los vulnera para alcanzar su cometido o los ofende después de obtener el objetivo propuesto”

⁸ Según OMEBA; (Enciclopedia Jurídica, pág. 650) esa fórmula fue aceptada literalmente por el Código Toscano, el Código Alemán de 1870 y el Código Brasileño, que por dificultades prácticas de aplicación fue modificada por la unidad del *hecho*. Consideramos que en el caso boliviano, el legislador de nuestra normativa tributaria, en previsión a posibles interpretaciones limitativas, amplió el concepto de hecho al concepto de *actividad*, evitándose de esta manera discusiones doctrinarias acerca del alcance del *principio de unidad de acción*.

Las teorías más importantes, que definen el concepto de unidad de acción o unidad de hecho, son dos y difieren cuando se trata el aspecto de la conducta a tomarse en cuenta. Unos la miran en su materialidad y otros en *su finalidad*⁹.

La unidad de la acción se encuentra en *su materialidad* si ella es **corporalmente unitaria**. En este caso, la unidad de la acción corresponde a la unidad de la comisión o de la omisión. Al agente sólo se le puede atribuir un solo hacer (o no hacer) **desde el punto de vista de su comportamiento corporal**.

En cambio, la unidad de la acción se encuentra en su *finalidad* cuando es **ideológica o intencionalmente unitaria**. Aquí ya no decide la unidad o pluralidad de los actos u omisiones del agente, sino su último fin, **el motivo determinante o causa impulsiva del delito**.

Como se ha visto, adicionalmente a la controversia entre la *materialidad* y la *finalidad* del principio de la unidad de acción, se plantean diferencias conceptuales entre *hecho* y *acción*; que pueden conducir a resultados significativamente diferentes. Consideramos que en el CT no se verifica este problema, dada la extensión del concepto de *hecho o acción* al concepto de *conducta*, lo que demuestra, de alguna manera, que en el ámbito tributario boliviano configura la *unidad de hecho o de conducta* cuando varios hechos o acciones punibles están relacionados en un sentido amplio de conexidad; **lo que implica que cada uno de los comportamientos típicos que concurren, están vinculados entre sí por elementos o circunstancias subjetivas o materiales**.

Lo cierto es que, como nos señala Luis E. Romero¹⁰, “*la unidad del hecho es un requisito del concurso ideal, pero no existe unanimidad sobre lo que debe entenderse por unidad*”, quien valederamente asume una opinión intermedia - a la cual nos sumamos -, que trata de aunar ambos puntos de vista **sin forzar ni la naturaleza de las cosas, ni el querer del legislador, partiendo de una base naturalista, sin olvidar la ideológica**.

Respecto a la determinación de la pena, el referido CP establece la sanción como “la pena del delito más grave”; el CT, con el mismo fin, dispone como medio de determinación “*la sanción mayor correspondiente a uno de ellos (delitos o contravenciones en concurso)*”.

⁹ Ob. Cit. OMEBA; pág. 652.

¹⁰ Romero Soto Luis E.; “Concurso Aparente de Leyes”; Editorial Temis S.A. 1993; Bogotá - Colombia; pág. 94.

Vemos en ambas disposiciones el reconocimiento del mismo sistema determinación de la pena, el cual consiste en la posibilidad de agravar la sanción con un cuarto de la pena; como sabemos, existen tres corrientes que determinan la pena en la teoría del concurso:

- 1) El sistema de la *acumulación material o matemática*; que consiste sanciones correspondientes a cada uno de los delitos, aplicándolas una detrás de otra.
- 2) El sistema de la *acumulación jurídica*; mediante el cual también se suman las penas, pero fijando un límite máximo prudencial del cual no puede exceder el juzgador.
- 3) El sistema de la *absorción*, por medio del cual se aplica la pena mayor correspondiente al delito más grave, con la posibilidad del juzgador de considerar los demás como agravantes, situación en la que el sistema se denomina de *absorción agravada*. Sin duda nuestra legislación sancionatoria (CP y CT) sigue este sistema, tanto para el concurso ideal como para el real.

A pesar de haber adoptado el sistema más benigno, este método plantea la posibilidad de la creación de sanciones desproporcionadas e injustas cuando concurren sanciones pecuniarias, por ejemplo - **si consideramos un caso típico de nuestra realidad tributaria - tenemos:**

Si un contribuyente evade Bs.50.000.00 (multa del 50%) y defrauda Bs.3.000.00 (multa del 100%), la sanción mayor de las infracciones en concurso es la multa del 100% sobre el impuesto omitido actualizado, es decir sobre Bs. 53.000.00, resultando en base del incorrecto procedimiento de la Administración Tributaria, una sanción final de Bs. 53.000.00.

De aplicarse la acumulación de penas, la multa final sería de Bs. 28.000.00 (Bs. 25.000.00 por evasión y Bs. 3.000.00 por defraudación). Es así que, en algunos casos, cuando se trata de multas porcentuales sobre el impuesto omitido, el principio "*Poena maior absorvet minorem*" (la pena mayor absorbe la menor) no se aplica; peor aún, de acuerdo con la metodología vigente de la Administración puede ser agravada en un cuarto de la pena y llegar a Bs. 66.250.00.

Ante esta circunstancia tan particular, es recomendable analizar y seguir el lineamiento teórico de Antonio Cuerda ¹¹ cuando nos habla de la "*pena disponible*

¹¹ **Cuerda Riezu Antonio**; "Concurso de delitos y determinación de la pena" Editorial Tecnos S.A.; 1992; Madrid - España; pág. 180-189.

agravada"¹², para dar cumplimiento a la exigencia legal de **que la pena más grave se imponga en su grado máximo, convirtiéndose este grado máximo en el límite de la pena**, pues lo contrario supondría contrariar la voluntad de la ley que pretende beneficiar (o por lo menos, no perjudicar) al que incurre en un supuesto hecho de concurso ideal, con lo cual se justifica aplicar, en alguna ocasión, el sistema de “acumulación material” en lugar de la “absorción agravada”.

Pareciera que el CP argentino habría observado ese problema cuando establece en su art. 56° (Ley 21338, ratificado por Ley 23077): **“La inhabilitación y la multa se aplicarán siempre, sin sujeción a lo dispuesto en el párrafo primero** (referido a la aplicación de la pena más grave)”. Asimismo, ratificando lo señalado, el art. 55° (misma ley) establece: **“... la pena aplicable al reo en tal caso tendrá como mínimo y como máximo la suma resultante de la acumulación de penas...”**.

En nuestro ejemplo nos referimos a un caso en el que se verifica la hipótesis de concurrencia formal (hecho o conducta únicos), de lo contrario no se cuestionaría la aplicación de una sanción para cada hecho, siguiendo el principio *“quot delicta tot poenae”*, es decir, *“el sujeto incurre en todas y cada una de las penas, correspondiente a cada uno de los delitos cometidos (acumulación aritmética)”*¹³, pues, fuera de principios especiales que determinen otro tratamiento, *“la suma de sanciones es la simple consecuencia de la aplicación de un proceso de subsunción de hechos separables respecto a una o varias figuras típicas”*.¹⁴

Sin embargo, pienso que por razones prácticas y por exclusión jurídica expresa, es prácticamente imposible que se pueda presentar un hecho o conducta que incida en evasión y defraudación al mismo tiempo, ya que la evasión se excluye de la defraudación al tipificarse.

El art. 114° del CT establece que *“incurre en evasión fiscal el que mediante acción u omisión que no constituya defraudación o contrabando, determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales”*. Situación ésta que demuestra la incorrecta determinación de la sanción por parte de la Administración Tributaria, cuando observa que un contribuyente *evade*

¹² Según el autor existen diversas expresiones *“pena tipo”, “pena base” o “pena básica”*.

¹³ **Rodríguez Devesa José María y Serrano Goma Alfonso**; *“Derecho Penal Español”*; Editorial Dykinson, S.L.; 1994; Madrid - España; pág. 849.

¹⁴ **Berro Federico**; *“La Concurrencia Formal de Infracciones y la Acumulación de Sanciones y Recargo en materia de Infracciones Tributarias”*; Trabajo publicado en la Revista Tributaria No. 58 enero-febrero/ 1984, Montevideo-Uruguay

ciertos tributos (p.ej. al no retener a sus empleados el impuesto respectivo) y adicionalmente *defrauda* otro tributo (p.ej. al no emitir factura por la venta de mercaderías), y lo sanciona aplicando la multa más alta sobre el total de los tributos omitidos (*evadidos* y *defraudados*).

4. EL PRINCIPIO “NON BIS IN IDEM” Y EL CONCURSO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El principio “*non bis in idem*”, es una expresión latina que se traduce en “*no dos veces lo mismo*”, que “*aplicada al derecho penal significa que no puede juzgarse dos veces a una persona por el mismo hecho*”¹⁵.

Pero, tal como señala Fontán¹⁶, “*el objeto de estudio es llegar a determinar cuándo estamos ante varios delitos y cuándo no. Suele invocarse aquí, como fundamento el principio “nom bis in idem”, pero, lo que se trata de evitar, no es que se castigue a alguien dos veces por el delito que cometió, sino que NO se lo condene por varios delitos cuando sólo ha cometido uno o que se constituya en pluralidad delictiva lo que es solamente unidad delictiva*”, o viceversa.

Con el mismo sentido explica Soler¹⁷, indicando que este principio “*trata por esa vía de corregir ciertas maneras abusivas de represión, consistentes en la multiplicación inconsiderada de los delitos, en el supuesto de que a cada calificación debe corresponder una pena*”.

¹⁵ Gil Miller Puyo Jaramillo; “Diccionario Jurídico Penal”; Ediciones Librería del Profesional; 1981; Bogotá-Colombia; pág. 271.

¹⁶ Fontán Balestra Carlos; “Derecho Penal”; Editorial Abeledo - Perrot; 1989; Buenos Aires - Argentina; pág. 487

¹⁷ Cita señalada por Federico Berro; “Los ilícitos tributarios y sus sanciones”; Editorial Fundación de Cultura Universitaria 1995; Montevideo - Uruguay; pág. 32.

5. ALGUNOS CASOS PREVISTOS EN NUESTRO DERECHO POSITIVO

Como mencionábamos al inicio del presente trabajo, nuestra legislación tributaria, en algunos casos establece soluciones expresas, reconociendo la teoría del concurso ideal.

El art. 108° del CT dispone que: *“Si para llevar a cabo la entrada o salida ilícita se recurre a diversos actos sucesivos que separadamente pudieran considerarse incluidos en el concepto genérico establecido en el Artículo 102° de este Código (referido al contrabando), toda la serie de hechos se estimará como un solo contrabando, pero si en la comisión del delito concurre algún otro acto delictuoso distinto del contrabando, se seguirán las reglas del concurso de delitos”*.

El artículo precedente recoge la teoría del *delito continuado*, desde un punto de vista dogmático, estableciendo la unificación de una pluralidad de actos parciales en una unidad de acción, sobre la base de ciertos elementos y condiciones delimitativas, como ser la *unidad jurídica de acción*, representada por la *homogeneidad de la forma de comisión*, la *lesión del mismo bien jurídico*, la *unidad del dolo*, que configuran un único hecho punible. Es así que, cuando se trata de la concurrencia de otras figuras delictivas diferentes, corresponde verificar para cada caso qué tipo de concurso operará, a objeto de establecer la pena o sanción.

Por su parte, el art. 122°, también del CT (referida al incumplimiento de deberes formales), establece que *“esta sanción es independiente de las que correspondieren por la comisión de otros delitos o infracciones, salvo que el incumplimiento de los deberes formales constituya un elemento integrante de aquellas”*.

Sin duda, este es un caso típico de concurrencia formal, que se presenta cuando varias figuras delictivas *concurren aparentemente* para castigar el mismo hecho, situación que sucede siempre que la relación *ontológica* o la relación *jurídica* de las figuras excluye la aplicación simultánea de éstas.

En este sentido, existirá una relación *ontológica* cuando el hecho previsto en una es sólo una especie del previsto en otra ¹⁸. Ejemplos típicos de la doctrina y la jurisprudencia extranjera, es la concurrencia de la violación de domicilio y el hurto; el parricidio, que no es más que una especie de homicidio (mencionamos estos ejemplos por ser ilustrativos, aunque algunos de los tipos no están tipificados en nuestro CP). Otro ejemplo podría ser el contrabando y la defraudación (al respecto el art. 99° del CT establece, “*son casos de defraudación: ... ocultar mercadería o efectos gravados, siempre que el hecho no configure contrabando*”), o como vimos la evasión y la defraudación.

Por su parte, la relación será jurídica cuando: **a)** la ley dispone expresamente que una figura se aplique *subsidiariamente* respecto de otra, como cuando se dispone que el secuestro se castigará como asesinato, si como consecuencia del hecho resultare la muerte de la víctima (art. 334° CP) y **b)** cuando en el mismo tipo, se reúnen varias figuras.

Asimismo, el art. 126° del referido CT es claro al señalar que “*las sanciones previstas en esta sección (Sección Séptima: Incumplimiento de los deberes por funcionarios de la Administración Tributaria) no se aplicarán si los hechos constituyen un delito o una contravención más grave, sancionados por otras disposiciones legales. En este caso, los actuados pertinentes serán enviados a la justicia ordinaria para el respectivo juzgamiento y sanción de los infractores*”.

En esta norma, siguiendo las reglas del concurso ideal de infracciones, se establece la aplicación de la pena correspondiente a la figura más grave, motivada por una causa de exclusión jurídica (o relación jurídica) señalada precedentemente. También esta disposición regula un caso típico de "concurso aparente de leyes", entre la tributaria y la penal, dándole una solución expresa - por cierto reconocida por la doctrina -, como lo es la remisión a la justicia ordinaria.

Sin embargo, el principio “non bis in idem” pareciera ser desconocido, cuando se trata de la concurrencia de delitos y contravenciones, en los siguientes casos:

- a)** Evasión y defraudación sancionadas con penas pecuniarias, específicamente multas proporcionales.
- b)** Defraudación agravada (ej. cuando el contribuyente para defraudar incurre en la comisión de otros delitos de carácter criminal, como ser la falsificación, apropiación

¹⁸ Algunos autores denominan este tipo de concurso ideal como: “*Concurso ideal por conexión*”, situación en la que las infracciones operan con arreglo al principio jurídico “*lex specialis derogat legi generale*” (Fontán Balestra; Ob. Cit.; pág. 497)

indebida, etc.), pues parecería que se pueden aplicar simultáneamente sanciones pecuniarias punitivas y sanciones de privación de libertad.

El Prof. Jarach ¹⁹ critica esta situación (desde un punto de vista general) indican que, *“a diferencia de lo que dispone el CP, el caso de concurso ideal y concurso real dan lugar lisa y llanamente a diferentes sanciones yuxtapuestas cada una acuerdo con la configuración penal que corresponda. Hasta parece que la ley tributaria llega a la negación del principio “non bis in idem”, cuando los hecho caen tanto bajo la previsión de la ley tributaria penal como de la ley penal criminal”*.

6. LOS RECARGOS POR MORA EN EL CONCURSO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A este punto cabe resaltar que no todas las sanciones tributarias son penas, pues en atención a su clasificación según su fundamento, tendremos: las indemnizatorias y las punitivas. Las primeras tienen un carácter reparador o indemnizatorio, propio de las sanciones del derecho privado, mientras que en las segundas predomina el fin represivo e intimidatorio, caracterizadas al inicio del presente trabajo como penales, concluyendo que a éstas debía aplicárseles, salvo excepciones expresas, los principios del Derecho Penal (ver nota al pie No. 3), postura que de alguna manera se encuentra recogida en el art. 67 del CT, el cual establece: *“a falta de normas expresas, se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho, compatibles con las características del derecho tributario”*. ²⁰

Nuestra posición - por cierto ya postulada por varios autores - se verifica con lo expresado por el Prof. Valdés Costa, quien señala: *“a las sanciones puramente indemnizatorias no se les aplica los principios del Derecho Penal; ellas constituyen una obligación accesoria que integra el derecho tributario material y no el sancionatorio punitivo”*, tesis que, según el mismo profesor, fue precisada en el MCTAL, distinguiéndose ambas categorías (los intereses indemnizatorios, pagaderos conjuntamente con el tributo y las penas, entre ellas las multas).

¹⁹ Jarach Dino; “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”; Editorial Cangollo S.A.C.I. 1989; Buenos Aires - Argentina.

²⁰ El MCTAL era más claro, pues establecía la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva.

Dicha distinción también es reconocida por nuestro CT, el cual distingue claramente los *intereses* y la *actualización*, como regímenes de operación automática, es decir, sin necesidad de actuación alguna del ente acreedor, regulando separadamente la *multa* por mora en el Título III (de las infracciones y sanciones).

Sobre la base de estas consideraciones, en el caso de concurso de infracciones entre la *multa por mora*, que como vimos **tiene un carácter puramente punitivo**, y otras sanciones pecuniarias (ej. por evasión o defraudación) en los términos del art. 72 del CT, **debía sancionarse con la mayor agravada en un cuarto de la pena y no acumularse**. Sin embargo, en la práctica equivocadamente dicha multa es conceptualizada como parte de los recargos y consecuentemente se acumula con el resto de las sanciones pecuniarias (multas por evasión, por defraudación e inclusive por incumplimiento de deberes formales, contrariando en este último caso también el art. 122° del CTB).

El Dr. Berro ²¹ nos comenta al respecto indicando: *“así como son acumulables las multas por defraudación con los recargos por mora, no serán acumulables las multas por defraudación y las multas por mora. En efecto, el 20% previsto en el art. 94° - porcentaje de multa por mora en Uruguay- es y se califica como “multa”, por lo cual queda excluido del concepto de “recargo” y, consecuentemente, no es acumulable a las sanciones derivadas de otras infracciones. En esos casos corresponderá aplicar sólo la infracción mayor - en Uruguay la pena no está agravada - de acuerdo a los principios generales de la concurrencia formal y del principio “non bis in idem”. (Los comentarios aclaratorios entre guiones son nuestros).*

CONCLUSIONES

- Dado que las infracciones tributarias y en consecuencia sus sanciones tienen una naturaleza sobre todo penal, los principios generales del derecho punitivo deben ser aplicados supletoriamente, en el caso de vacíos legales, excepto cuando se traten de sanciones indemnizatorias, como lo son los recargos por mora (actualización e intereses).
- Como regla general, tomamos posición en el concepto de concurso formal definido por el Dr. Federico Berro ²², quien nos dice: *“La concurrencia formal,*

²¹ Federico Berro; “La Concurrencia Formal de Infracciones”; Ob. Cit.; pág. 32.

²² Ob. Cit.; Federico Berro

tal como se la conoce en el Derecho sancionatorio liberal, implica técnicamente tres extremos:

- ✓ *la existencia de una acción única;*
 - ✓ *la posibilidad de una adecuación típica de esa acción en varias figuras ilícitas;*
 - ✓ *la búsqueda que no se castigue más de una vez el mismo hecho, aplicando una sanción menor que aquella que surgiría de imponer la suma de las penas derivadas de cada adecuación típica por separado”.*
-
- Para evitar interpretaciones que pretendan forzar la naturaleza de las cosas o el querer del legislador, consideramos imperativo ampliar la regulación referente al concurso de infracciones, a objeto de evitar la posibilidad de creación de sanciones desproporcionadas e injustas, especialmente cuando concurren infracciones sancionadas con multas proporcionales.
 - No es posible, por razones prácticas y sobre todo jurídicas, configurar mediante un solo hecho o conducta las infracciones de evasión, defraudación o contrabando al mismo tiempo, dado que la tipificación de la contravención de evasión establece claramente que se trata de un hecho que no sea *defraudación o contrabando* (art. 114° CT), por lo cual la determinación de la pena en los casos en los que el contribuyente en un mismo período fiscal evade por cualquier circunstancia un impuesto y también comete el delito de defraudación, debe ser siguiendo el principio "*quot delicta tot poenae*", de manera que se castigue cada hecho con una sanción, puesto que no se trata de un caso de concurrency formal.
 - Para evitar las situaciones señaladas precedentemente, podría seguirse los lineamientos de la legislación tributaria argentina, que establece mínimos y máximos sobre la base de la teoría de la "*pena disponible agravada*" (ver pie de página No. 13).
 - La multa por mora no debe ser conceptualizada como recargo, puesto que se trata de una sanción punitiva, regulada separadamente de los referidos recargos, consecuentemente no puede ser acumulada con otro tipo de sanciones. Sin embargo los recargos, por su carácter resarcitorio o indemnizatorio, permiten su acumulación con penas de carácter represivo e intimidatorio.

BIBLIOGRAFIA

Benítez Rivas Alfredo; "Compendio de Derecho Financiero Boliviano": Editorial Siglo Ediciones 1981; La Paz – Bolivia.

Berro Federico; "Los Ilícitos Tributarios y su Sanciones"; Fundación de Cultura Universitaria 1995; Montevideo – Uruguay.

Berro Federico; “La Concurrencia Formal de Infracciones y la Acumulación de Sanciones y Recargo en materia de Infracciones Tributarias”, Trabajo publicado en la Revista Tributaria No. 58-enero-febrero/1984; Montevideo – Uruguay.

Cuerda Riezu Antonio; "Concurso de delitos y determinación de la pena"; Editorial Tecnos S.A. 1992; Madrid España.

Fontán Balestra Carlos; "Derecho Penal"; Editorial Abeledo - Perrot 1989; Buenos Aires - Argentina.

García Mullin Roque; "Clases de derecho tributario sustantivo y representativo"; Panamá Ministerio de Hacienda y Tesoro 1973; Panamá.

Hortel Corbs Eduardo; "Código Penal de la Nación Argentina"; Editorial Universidad SRL. 1991; Buenos Aires - Argentina.

Jarach Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"; Editorial Cangollo S.A.C.I. 1989; Buenos Aires - Argentina.

Labatut Glena Gustavo; "Derecho Penal; Editorial Jurídica de Chile 1979; Santiago - Chile.

MazzAddy; "Curso de Derecho Financiero y Finanzas"; Fundación de Cultura Universitaria 1979; Montevideo – Uruguay.

"Memento Práctico Fiscal 1996"; Ediciones Francis Lefebvre, S.A. 1996. Madrid - España.

Miguel Harb Benjamin; “Código Penal Boliviano”; Editorial Los Amigos del Libro 1992; La Paz - Cochabamba –Bolivia; "Compendio de Derecho Financiero Boliviano".

Miller Puyo Jaramillo GII; "Diccionario Jurídico Penal"; Ediciones Librería del Profesional 1981; Bogotá – Colombia.

Morales Guillen Carlos; "Código Penal"; Editorial Gisbert 1994; La Paz - Bolivia.

Reyes Echandía Allonso; "Derecho Penal"; Editorial Temis S.A. 1990; Bogotá – Colombia.

Rodríguez Devesa José María y Serrano Goma Alfonso; "Derecho Penal Español"; Editorial DYKINSON, S.L. 1994; Madrid-España.

Romero Soto Luis E.; "Concurso Aparente de Leyes"; Editorial Temis S.A. 1993; Bogotá - Colombia.

Valdés Costa Ramón; "Instituciones de Derecho Tributario"; Ediciones Depalma 1992; Buenos Aires - Argentina.

Valdés Costa Ramón, Valdés de Blanglo Nelly y Sayagués Araca Eduardo; "Código Tributario de la Rep. Oriental del Uruguay; Ediciones Jurídica Fernández M. Amalio.

Villegas B. Héctor; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Ediciones Depalma 1987; Buenos Aires - Argentina