



UNIVERSIDAD DEL AZUAY
MAESTRÍA EN DERECHO PENAL

TITULO:

***¿EL ILICITO TRIBUTARIO DEBE ESTAR REGULADO
EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO O EN EL
DERECHO PENAL COMÚN?***

*Tesina previa a la obtención del
Título de Especialista en Derecho Penal.*

AUTORA: AB. PATRICIA AVILA C.

DIRECTOR: DR. CARLOS MARIA FOLCO

CUENCA – ECUADOR -2008

INDICE

Contenido	pág.
INTRODUCCIÓN.....	
CAPÍTULO I:	
VISIÓN GENERAL	
DE LA TEMÁTICA	
1.1. Nociones básicas y conceptualización de	
Ilícito Tributario.....	1
1. 2. Definición del Derecho Penal.....	3
1.2 Contenido del Derecho penal	4
2.2. Noción del Derecho Penal Económico.....	5
 CAPITULO II	
ESTADO DEL PROBLEMA SEGÚN INVESTIGACIONES YA REALIZADAS Y/O	
LOS PLANTEAMIENTOS TEORICOS METODOLOGICOS SOBRE EL MISMO.	
1.1. Corriente Penalista.....	6
1.2. Corriente Administrativa.....	8
1.3. Corriente Autonomista.....	9
1.4. Corriente Dualista.....	10

CAPITULO III:

BREVE ANÁLISIS REFERENTE AL TEMA

EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO (CODIFICADO).....12

APARTADO FINAL: CONCLUSIONES

Y RECOMENDACIONES.....23

BLIBLIOGRAFIA.....27

AGRADECIMIENTO

Agradezco al Dr. Carlos María Folco, por su valiosa ayuda en la elaboración del presente trabajo.

A hermanos que, significan un ejemplo de superación, y apoyo absoluto.

Y a mis amigos y amigas por el apoyo manifestado durante todo este tiempo.

DEDICATORIA

Con profundo amor, a mis padres que desde el cielo son mi
guía en cada paso que doy.

RESUMEN

¿El Ilícito Tributario debe estar regulado en el Código Penal Común o en el Código Tributario?

Para la solución al problema planteado se ha analizado cada una de las corrientes que trata el tema en cuestión.

1. Corriente Penalista.- Se manifiesta a favor de la inclusión de las infracciones tributarias en el Derecho Penal Común.
2. Corriente Administrativa.- Queda reservada su punición al terreno administrativo.
3. Corriente Autonomista.- Es innegable el carácter especial de las infracciones fiscales.
4. Corriente Dualista.- Esta concepción distingue las sanciones en penales y civiles, aun cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas.

SUMMARY

¿The illegal tax must be regulated in the common penal code or tax code?

For the solution of the problem has been analyzed each of the currents which deals with the topic in the question

Current criminal.- Manifested in favor the inclusion of tax offenses in the common criminal law.

Current administrative.- Their punishment is reserved to the administrative fields.

Current Autonomist.- It is undeniable the special character of tax offense.

Current dualist.- This concept distinguishes the criminal and penalties, even though the latter could be described, with greater ownership, such as administrative sanctions.

INTRODUCCION

Es indudable que no todos los sujetos obligados cumplen voluntariamente en la forma y en el tiempo que las leyes tributarias ponen a su cargo, es irrefutable también, que la norma tributaria que impone obligaciones a los contribuyentes, requiere necesariamente el complemento de que el Derecho prevea una sanción correlativa para el caso de incumplimiento, so pena de perder su calidad de norma jurídica.

El tema tributario es de tanta importancia que la conceptualización y la naturaleza misma de aquel, se encuentra íntimamente ligada –valga hacer hincapié- al empleo de la coerción para obligar a su cumplimiento correcto.

Es de esta manera que el trabajo de la presente tesina emplazado a su consideración en estos momentos, tiene como objetivo dar un enfoque con ideas básicas para así establecer si el Ilícito Tributario debe estar regulado en el Derecho Penal común o en Código Tributario. Para en seguida pasar a conceptualizar al tema sirviéndonos de algunos autores de autorizada opinión, y en base a dicho análisis establecer mi opinión al respecto, y hacer ciertas recomendaciones a posteriori sobre lo más importante planteado en este trabajo, esperando con ello dar un valioso aporte al trabajo en cuestión.

CAPÍTULO I

VISIÓN GENERAL DE LA TEMÁTICA

1.1. Nociones básicas y conceptualización del ilícito tributario

En la mayor parte de las sociedades, desde las épocas muy antiguas, los impuestos han sido recaudados mediante la fuerza, la conquista, o la intimidación ejercida por el grupo de personas que han detentado poder. Así podemos observar a través de la interpretación de los jeroglíficos de la antigua civilización egipcia, los castigos para quienes no pagaban impuestos. “En algunos de esos dibujos se muestran funcionarios que azotan a agricultores morosos por no pagar los impuestos en especie a tiempo”¹.

Pero, el fenómeno impositivo está vinculado íntimamente al fenómeno estatal, pues puede decirse que los impuestos son consecuencia de la existencia del aparato estatal.

Únicamente con el transcurso del tiempo y la evolución jurídico-social estos caracteres anacrónicos serán superados en el Estado de Derecho, en el cual el poder tributario fiscal está regulado por normas superiores de raigambre constitucional.

A nivel de la realidad ecuatoriana la defraudación tributaria tendrá presencia desde el gobierno Floreano sin que toda la

culpa sea suya pues se heredaba socialmente todas las malos hábitos existentes ya en tiempos de la colonia inmediatamente anteriores al período republicano.

A partir de la Revolución Francesa, se cambió el término tributo por el de contribución con el objeto de que se entendiera la aportación a los gobiernos como algo voluntario y no forzado.

¹ PAZOS, Luis, Los límites de los impuestos, Editorial Diana, México, 1990, p.48.

A la par de la cuestión impositiva está el problema del ilícito tributario o fiscal, que son todas las acciones de las personas naturales o jurídicas encaminadas a no pagar impuestos o disminuir los pagos.

El ilícito tributario es el quebrantamiento o violación a las leyes tributarias y se divide en tres grupos: delitos, faltas reglamentarias y contravenciones.

Sobre el ilícito tributario se dice que:

- a) Debe estar introducido dentro del derecho penal común porque es igual que todo delito.
- b) Debe estar dentro del derecho penal tributario puesto que se trata de proteger el patrimonio.

“El incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre el fisco y los contribuyentes integra el vasto sector denominado “ilícito tributario”, que ha sido definido desde antaño como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria”.²

Las leyes tributarias deben ser conocidas por todos y su ignorancia no excusa a persona alguna, en el caso de los delitos son siempre dolosos y en el caso de las contravenciones y faltas reglamentarias son culposos.

En nuestro país en cuanto a las prescripción de las acciones y de la pena, señala que prescribirán háyanse o no iniciado enjuiciamiento en 5 años en el caso del delito; y en 3 años en caso de contravenciones o faltas reglamentarias contados desde cuando la infracción tributaria fue cometida.

En cuanto a la irretroactividad de la ley, en nuestro país en lo tributario las leyes penales son retroactivas cuando establezcan penas más benignas, plazos de prescripción más breves

² Ilícitos Fiscales asociación Ilicita en materia tributaria ley 25.874. Carlos María Folco, Sandro Abraldes, Javier López Biscayart. Lubinzal-Culzoni Editores pág., 15

y en general cuando sean más favorables al imputado y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia ejecutoriada y no ejecutada. En general la ley es irretroactiva pero si se dan estas circunstancias si hay retroactividad.

1. 2. Definición del Derecho Penal.-

“El Derecho penal es siempre instrumento de protección del sistema político dominante y el contenido de las figuras delictivas contra la seguridad interior del estado esta determinado por las concepciones políticas vigentes”.³

Von List, define al Derecho Penal como; “el Conjunto de las reglas jurídicas establecidas por el estado, que asocian al crimen, como hecho, a la pena, como legitima consecuencia”.⁴

En conclusión podemos decir que; el Derecho Penal es una rama del Derecho Publico que esta ligado a la ideología de cada Estado, que se distingue de las otras ramas del derecho por la coerción penal, pues el derecho penal provee a la seguridad jurídica mediante la coerción penal. Además podemos mencionar, que el Derecho Penal esretribución y no prevención (pero esto no quiere decir que el Estado no lo haga) ya que el Derecho Penal actúa sobre hechos pasados es decir cuando hay afectación al bien jurídico protegido.

³ Cerezo Mir. Derecho Penal Parte General Tomo I. Pág. 33

⁴ Tratado de derecho penal, traduce.18º ed. trad de Quintiliano Saldaña, 1.1, 3 Edid. Madrid, edit., 1914, pág. 1. Citado por Juan Bustos Ramírez. Introducción al Derecho Penal, pág. 7.

1.3. Contenido del Derecho Penal.-

“El derecho penal esta constituido por enunciados que contienen ante todo, normas y la determinación de las infracciones de estas que constituyen delitos, también forman parte del derecho penal, reglas donde se establecen presupuestos condicionan la responsabilidad penal por los delitos contienen consecuencias jurídicas que se prevén para la infracción de las normas, es decir de los delitos”⁵.

Reinhart Maurach, explica que; “el derecho penal es un conjunto de normas jurídicas que asocian los efectos jurídicos exclusivos del derecho penal a un determinado comportamiento humano-el delito. El principal de estos efectos, la pena, alcanza tan solo y siempre, al autor culpable de un delito. Dispone además el derecho penal de medidas preventivas desprovistas de carácter penal, condicionadas, no por la culpabilidad, sino por la peligrosidad del autor; si el autor peligroso ha actuado culpablemente las indicadas medidas tienen- junto a la pena- un efecto complementario; si el autor peligroso no es culpable, estas medidas se aplicaran en lugar de la pena”.⁶

El primer punto crítico dentro de la evolución del Derecho Penal es lo referido justamente a su contenido, esto es si ha de contener a las llamadas medidas de seguridad. Si en relación a ellas es posible incluir las predelictuales, ya que en la actualidad resulta casi indiscutible en la doctrina que las medidas de seguridad pos delictuales pertenecen al ámbito del Derecho Penal.

En conclusión podemos manifestar que, el Derecho Penal contiene normas, con el objetivo de regular la convivencia social y esto lo consigue a través de la aplicación de penas que son sancionatorias y las llamadas medidas de seguridad, para aplicar cualquiera de las dos, la conducta tiene que estar tipificada, tanto la pena como la medida de

⁵ Bacigalupo. Manual de Derecho Penal Pág. 4.

⁶ Reinhart Maurach. Tratado de Derecho Penal. Pág., 3.

seguridad suponen una restricción a la libertad del individuo pero las dos a su vez deben tender a la resocialización.

1.4. Noción del Derecho Penal Económico

Para Miranda Gallino el delito económico “es la conducta punible que produce una ruptura en el equilibrio que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico: o bien la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas y que como consecuencia ocasiona daño al orden que rige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir este daño”⁷.

Alejandro Catania señala que la delincuencia económica no se persiguen solamente intereses supra-individuales, pero nacionales, sino que por el contrario puede plantearse que determinadas conductas podrían afectar a un bloque económico formado por diversos países: por tanto, será también tema del derecho penal Internacional la apreciación de las formas delictivas.

En definitiva podemos decir que el derecho penal tributario resulta del conjunto de normas jurídicas que tipifican al ilícito tributario.

⁷ Régimen penal tributario estudio sobre la ley 24.769 Alejandro Catania 2da edición actualizada pág., 34)

CAPITULO II

ESTADO DEL PROBLEMA SEGÚN INVESTIGACIONES YA REALIZADAS Y/O LOS PLANTEAMIENTOS TEORICOS METODOLOGICOS SOBRE EL MISMO.

2.1. Corriente Penalista

A fines del siglo XIX, los fraudes de índole fiscal eran considerados como infracciones de categoría especial, pero a raíz del debilitamiento de la rectitud fiscal burócrata se pensó en la necesidad de intensificar la represión mediante la aplicación de la ley penal ordinaria, reforzando a la vez la noción de darle propiedad a la facultad juzgadora propia de la Función Judicial de un Estado.

Es de ésta manera como varios juristas, especialmente alemanes, sostenían que la represión de las infracciones fiscales correspondía al derecho penal ordinario, estableciendo como argumentos a saber:

1) el legislador fiscal y el legislador penal tiene 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;

2) la facultad de recaudar los 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 ciertamente delitos contra el patrimonio, de naturaleza análoga a los del Derecho común; y,

3) más que alterar el funcionamiento del engranaje estatal, el infractor fiscal trata de eludir una disminución de su riqueza personal, de modo que lo impulsan los mismos móviles que justifican las penalidades ordinarias.

Los doctrinarios italianos se manifestaron a favor de la inclusión de las infracciones tributarias en el derecho penal común, con distintos matices, Ginanneschi entre los

administrativistas, y Rocco, Massari, Battaglini y Grispigni entre los penalistas clásicos. Delogu⁸ participa de la misma corriente, estimando que los delitos tributarios son delitos contra la administración pública y, en especial contra la administración financiera, lo que constituiría el interés jurídico protegido.

La doctrina española de la misma manera se pronunciará asimismo por la naturaleza penal del ilícito tributario. Ahí destacarán autores tales como Sáinz de Bujanda quien se pronunció por la naturaleza criminal de la infracción tributaria, señalando que la única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las de otras leyes es de tipo formal,⁹ exponiendo la conclusión de que “la infracción tributaria es, por sus elementos estructurales, idéntica a cualquier otro tipo de infracción que lesione el bien jurídico de la comunidad y que el ordenamiento sanciona con una pena”¹⁰, así como también a favor de la “unidad del derecho penal y como rama especial del derecho penal, el derecho penal tributario concebido también dentro del marco del derecho punitivo”¹¹.

Los juristas mexicanos igualmente optan por la naturaleza penal del ilícito tributario, siendo interesante el punto de vista del jurisconsulto Fernández Esparza¹² quien concibe el derecho penal administrativo, del cual forma parte el penal fiscal, como una subdivisión dentro del derecho penal y, por lo tanto, como derecho penal especial.

En la actualidad ha sido enormemente criticada y en muchos de los casos superada, en su sentido puro, la doctrina aquí expuesta.

⁸ DELOGU, L'oggetto giuridico dei reati fiscali, Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., I, 1965, p. 194.

⁹ SÁINZ DE BUJANDA, Notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1961, ps. 217 y ss.

¹⁰ Ídem., Intervención en el coloquio sobre infracción tributaria, X Semana de Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1962, p. 678.

¹¹ Ibídem, p. 676.

¹² FERNÁNDEZ ESPARZA, El delito de defraudación fiscal, ediciones Botas, México, 1962, ps. 17, 18 y 35.

2.2. Corriente Administrativa.

En una excelente síntesis, Schönke¹³ ha expuesto en estos términos las ideas fundamentales de la corriente:

1) conducta anti administrativa 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; y,

5) se aplican normas especiales sobre punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

La teoría del derecho penal administrativo ha sido aceptada, con matices variados, por numerosos administrativistas y penalistas italianos como Vachelli, Zanobini, entre los primeros y Florian y Mazzini entre los segundos. Igualmente lo ha sido por una parte de la doctrina y jurisprudencia quizás; admitida además, por una parte de la doctrina española en juristas como Quintano Ripollés, según el cual “la infracción tributaria rebasa del ordenamiento penal básico, el del código, y aun el de los especiales específicamente criminales, quedando reservada su punición al terreno administrativo”¹⁴. De similar opinión es Álvarez-Gendín. En el continente americano tuvo cierta acogida en algunos fallos de tribunales argentinos. Sin embargo, esta corriente fue ignorada por la doctrina francesa.

¹³ SCHÖNKE, La doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana, Revista de Derecho Procesal, vol. II, 1951, ps. 299 y ss.

¹⁴ QUINTANO RIPOLLÉS, Naturaleza y calificación de la infracción tributaria, X Semana de Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1962, p.531 y ss., esp. p. 536.

2.3. Corriente Autonomista.

El innegable carácter especial de las infracciones fiscales.

A comienzos del siglo XX, en efecto, apareció en Italia el *Trattato di diritto penale finanziario*, de Giovanni Carano-Donvita¹⁵, conteniendo una teoría general de la materia (volumen I), donde se puso de manifiesto en qué aspectos se ajusta a los principios generales del derecho penal común y en cuáles se separa de ellos, siendo del caso señalar que la expresión “derecho financiero” es utilizada como sinónimo de derecho tributario o derecho fiscal, pues se limita al ilícito tributario sin relación alguna con otras manifestaciones de la actividad financiera estatal.

Pero, se señala al derecho penal tributario como disciplina autónoma propiamente, separada del derecho penal común, del derecho financiero, del derecho administrativo y de la ciencia de las finanzas, en la obra de Dematteis, 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”¹⁶. El derecho penal común puede tutelar indistintamente, derechos individuales o intereses sociales, en tanto que aquel tiene por objeto exclusivo, proteger y defender un interés público y social.

Dentro de esta tendencia entre los doctrinarios españoles más destacados, Godoy afirma la autonomía en la calificación que merecen las normas tributarias que así son calificadas las normas jurídicas generales, también las normas como el deber jurídico, el acto ante jurídico y la sanción respectiva deben también ser calificados como tributarios; admitiendo los principios del derecho penal cuando las leyes tributarias expresamente se refieren a ellos¹⁷. Y en la tesitura de la autonomía del derecho tributario distintas variables

¹⁵ CARANO-DONVITA, Giovanni, II volúmenes, Cassa Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino-Roma, 1904.

¹⁶ DEMATTEIS, *Manuale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 1933, p. 21.

¹⁷ GODOY, Norberto, *Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva*, tomo XX, “Impuestos”, ps. 245 a 247.

han adoptado los autores: Perulles¹⁸ admite la desvinculación del derecho penal común llamándolo “derecho sancionador tributario”; Amorós Rica¹⁹ ubica al ilícito tributario como integrante del derecho tributario material y no penal, al igual que Pérez de Ayala²⁰, siendo en Brasil Gomes de Souza²¹ quien considera que las normas penales no solo están en el código penal, sino en todas las ramas jurídicas, por lo que en el derecho tributario también existen ese tipo de disposiciones con acentuado particularismo, por lo que propone la denominación de “derecho tributario penal” en lugar de “derecho penal tributario”.

En la redacción del código tributario para América Latina preparado por encargo de la OEA-BID²², en el capítulo de “infracciones y sanciones” se remite a la aplicación supletoria de los principios del derecho penal cuando las normas tributarias no contengan disposiciones expresas al efecto.

2.4. Corriente Dualista.

A diferencia de las doctrinas examinadas precedentemente, que conciben unitariamente el ilícito fiscal, algunos autores de derecho tributario, principalmente italianos, lo fraccionan en categorías jurídicas distintas según la naturaleza de las infracciones. Esta concepción distingue las sanciones en penales y civiles, aun cuando estas últimas podrían calificarse, con mayor propiedad, como sanciones administrativas. Las primeras corresponden a los llamados delitos tributarios, esto es, aquellas figuras consistentes en sustraerse –dolosamente o no- al cumplimiento de la obligación de pago y que están reprimidos con sanciones del código penal; las sanciones administrativas o civiles se refieren, en cambio, a infracciones a disposiciones de la autoridad destinadas a tutelar y hacer efectivo el cumplimiento de las normas fiscales, consistiendo en pena pecuniaria,

¹⁸ PERULLES Busbas, Lecciones de derecho fiscal, Barcelona, 1951, ps. 472 y ss.

¹⁹ AMORÓS Rica, Narciso, La infracción fiscal. Concepto y Naturaleza Jurídica, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1966, ps. 332 y ss.

²⁰ PÉREZ DE AYALA, La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude de la ley tributaria, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1966, p. 545.

²¹ GOMES DE SOUSA, Rubén, Compendio de legislação tributaria, Río de Janeiro, 1960, ps. 106 y 107.

²² Código Preparado por los doctores Giuliani Fonrouge, Gomes de Sousa y Valdés Costa, 1967.

recargo o adicional y otras de índole accesorio como el comiso y la clausura de establecimientos.

Este dualismo en la calificación de las infracciones importa una transacción entre la orientación penalista y la tendencia administrativista, pues se considera que mientras el delito ataca el orden jurídico, del cual es manifestación importante la actividad de imposición, el ilícito administrativo afecta a la administración pública en el ejercicio de su actividad financiera²³, fundamentos que, según vimos, corresponden en el primer caso, a los sustentados por quienes atribuyen carácter penal a las infracciones fiscales y, en el segundo, a los expuestos por quienes les asignan naturaleza administrativa.

En América juristas argentinos como el profesor Jarach reconocen la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo y mas bien considera que al derecho penal común no le corresponde la paternidad de todo lo penal, sino que, por el contrario “es el hijo emancipado del gran conjunto de normas penales que se encuentran en todo el derecho”, y las otras normas penales aún no separadas de la “ gran nebulosa del Derecho”, tienden a agruparse en torno a núcleos bien definidos. Como el derecho tributario es un centro de atracción de las relacionadas con obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas a la actividad administrativa, resulta que las sanciones referentes a infracciones inherentes a la obligación sustancial, corresponderían al derecho tributario penal, y las atinentes a deberes fiscales de orden administrativo, que no revisten carácter sustantivo, pertenecerían al derecho administrativo penal²⁴.

²³ SPINELLI, Norme Generali, p. 39.

²⁴ JARACH, Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo, Revista Jurídica de Córdoba, enero-marzo de 1947, ps. 146 y ss., especialmente ps. 149 a 151.

CAPITULO III

BREVE ANÁLISIS REFERENTE AL TEMA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO (CODIFICADO) Y EN EL CÓDIGO PENAL ECUATORIANO

Sin perjuicio de la importancia que tiene toda la normativa del libro IV del Código Tributario (codificado) sirva -por razones de la naturaleza del presente trabajo- únicamente realizar una alusión de los artículos concernientes a las infracciones tributarias, la responsabilidad sobre las mismas, las sanciones aplicables y la extinción de las acciones y de las penas (se omite referencia a los cuatro primeros artículos dado que los mismos fueron tratados en páginas anteriores);. Es entonces preciso citar los artículos siguientes:

“...Capítulo II

De las infracciones tributarias

Art. 314.- Concepto de infracción tributaria.- Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.

Art.315.- Clases de infracciones.- Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituye delito la defraudación, en los términos tipificados y sancionados en este Código.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o de deberes formales, sancionados como tales por este Código o por ley especial.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

Entre las cuales también se deben considerar las que a continuación se enumeran:

1. No inscribirse o acreditar la inscripción;
2. No emitir comprobantes de venta con sujeción a las disposiciones aplicables; o no exigirlos al momento de la compra;
3. No llevar libros y registros contables de conformidad con la ley;
4. No presentar declaraciones e información relativa a la determinación de las obligaciones tributarias; y,
5. No permitir el control de la administración tributaria y comparecer ante la misma.

Art. 316.- Elementos constitutivos.- Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

La defraudación, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

Art. 317.- Culpa o dolo de tercero.- Cuando la acción u omisión que la ley ha previsto como infracción tributaria es, en cuanto al hecho, resultante del engaño de otra persona, por el acto de la persona engañada, responderá quien lo instó a realizarlo.

Art. 318.- Circunstancias agravantes.- Son circunstancias agravantes:

1a. Ejecutar la infracción por precio, recompensa o promesa; empleando la astucia, el disfraz, el ocultamiento o engaño perpetrando el acto prevaleándose el autor de su condición de autoridad;

2a. Aprovecharse de incendio, naufragio, sedición, tumulto o conmoción popular u otra calamidad o desgracia pública o particular, para ejecutar la infracción.

3a. Cometer la infracción sirviéndose de armas, en pandilla, o con auxilio de gente armada o de personas que aseguren la impunidad;

4a. Realizar la infracción tomando falsamente el título, las insignias o el nombre de la autoridad, o mediante orden falsa de ésta;

5a. Ejecutar el hecho punible buscando de propósito la noche o utilizando vías no abiertas al tránsito público o cualquier otra forma que impida el conocimiento o control de las autoridades tributarias respectivas; y,

6a. La reincidencia, que se entenderá existir, siempre que la misma persona o empresa hubiere sido sancionada por igual infracción a la pesquisada, dentro de los cinco años anteriores.

Art. 319.- Circunstancias atenuantes.- Son circunstancias atenuantes:

1a. Haber desistido voluntariamente de cometer la infracción ya comenzada;

2a. Haber procurado el infractor reparar el mal que causó o impedir las consecuencias perjudiciales provenientes de la infracción, con espontaneidad y celo;

3a. Haber delinquido por temor o violencia superables;

4a. Presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva, pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o en cualquier otra forma;

5a. Ejemplar conducta del infractor, anterior y posterior al hecho que se le imputa; o conducta de amplia colaboración durante la determinación, fiscalización o investigación de su capacidad contributiva;

6a. Rusticidad del infractor, de tal naturaleza, que revele claramente que cometió la infracción por ignorancia o error en cuanto al hecho que constituye la infracción; y,

7a. Confesión espontánea, cuando es verdadera.

Art. 320.- Circunstancias eximentes.- Son circunstancias eximentes:

1a. La incapacidad absoluta del agente; y,

2a. Que la acción u omisión sea el resultado de fuerza mayor o de temor o violencia insuperables, ejercidos por otras personas.

Capítulo III

De la responsabilidad

Art. 321.- Responsabilidad por infracciones.- La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

Art. 322.- Costas procesales.- La responsabilidad por las sanciones pecuniarias, se extiende, en todos los casos, también a las costas procesales.

Capítulo IV

De las sanciones

Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

1. Decomiso;
2. Multa;
3. Prisión;
4. Cancelación de inscripciones en los registros públicos;

5. Cancelación de patentes y autorizaciones;
6. Clausura del establecimiento o negocio; y,
7. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.

Art. 324.- Gradación de las penas.- Las penas que correspondan a las infracciones se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha que se causaron. Se graduarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

Se aplicará el máximo de la sanción, cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.

Art. 325.- Concurrencia de infracciones.- Cuando un hecho configure más de un delito o más de una contravención, se aplicará la sanción correspondiente al delito o contravención más grave.

Cuando implique la comisión de varias faltas reglamentarias, se impondrá la pena que corresponda a todas ellas; pero, en ningún caso, la pena acumulada podrá superar al veinte por ciento del valor del tributo causado.

Art. 326.- Tentativa.- Quien practique actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifica; pero será sancionado como si el delito se hubiera consumado, si existieren circunstancias agravantes. La simple tentativa, se sancionará con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.

Art. 327.- Cómplices y encubridores.- Salvo lo previsto en el artículo 346, a los cómplices se les aplicará una sanción equivalente a los dos tercios de la que se imponga al autor; y, a los encubridores, una equivalente a la mitad, sin perjuicio de la gradación de la pena prevista en el artículo 324.

Art. 328.- Decomiso.- El decomiso es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito, en favor del acreedor tributario. Puede extenderse a los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.

Art. 329.- Cómputo de las sanciones pecuniarias.- Las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción.

Cuando los tributos se determinen por el valor de las mercaderías o bienes a los que se refiere la infracción, se tomará en cuenta su valor de mercado en el día de su comisión, si son bienes fungibles, o el valor comercial que tengan de acuerdo con datos o registros públicos, si no lo son.

Las penas pecuniarias no podrán sustituirse con penas de prisión.

Art. 330.- Penas de prisión.- En el caso del artículo 346, la pena de prisión no será inferior a un mes, ni mayor de cinco años, sin perjuicio de la gradación contemplada en el artículo 324 y de las modificaciones de los artículos 326 y 327. Podrán sustituirse, en todo o en parte, con penas pecuniarias en los casos en que la ley autorice imponer pena de prisión o de multa como equivalente, y aún después de que hubiere empezado a cumplirse la condena de prisión.

Art. 331.- Condena condicional.- En los casos de condena por primera vez y siempre que la pena impuesta fuere de prisión, en la misma sentencia se podrá ordenar que se deje en suspenso el cumplimiento de esta pena; decisión que se fundará en el criterio respecto de la personalidad integral del sentenciado, la naturaleza del delito y las circunstancias que lo han rodeado, en cuanto puedan servir para apreciar dicha personalidad.

Art. 332.- Efectos de la suspensión.- La condena se tendrá por no impuesta, si dentro del tiempo fijado para la prescripción de la pena, el condenado no cometiera nuevo delito tributario. Si lo cometiere, sufrirá la pena determinada en la primera condena, siempre que no hubiere prescrito, y la que corresponda al nuevo delito.

La condena condicional no suspende la ejecución de las penas de multa, el pago de las costas ni el decomiso.

El descubrimiento de un delito tributario anterior, debidamente comprobado, suspende los efectos de la condena condicional.

Art. 333.- Cancelación de inscripciones y patentes.- La cancelación de inscripciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria, podrá aplicarse como pena en los delitos, según la gravedad e importancia de ellos, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren.

El sancionado con pena de cancelación de inscripción o de patente podrá rehabilitarlas, si hubiere transcurrido un año desde la ejecutoria de la sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nuevo delito tributario.

Art. 334.- Clausura del establecimiento.- Salvo casos especiales previstos en la ley, la clausura de un establecimiento no podrá exceder de tres meses, y podrá ser levantada o suspendida en su ejecución, por la misma autoridad que la ordenó, siempre que se compruebe haberse subsanado la causa que determinó la imposición de la pena, satisfecho las obligaciones y cumplido las otras sanciones que se le hubieren impuesto.

Art. 335.- Suspensión en el desempeño de cargos públicos.- La pena de suspensión en el desempeño de cargos públicos no podrá exceder de seis meses, y durante éstos, el empleado suspendido no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno.

Dicha pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso.

Art. 336.- Destitución de cargos públicos.- La destitución de cargos públicos, se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones.

El que hubiere sido sancionado en esta forma, no podrá ser designado para ningún cargo o función pública durante tres años, tratándose de delito y por un año, en caso de contravenciones, contados en uno u otro caso, desde la fecha de ejecutoria de la resolución o sentencia que impuso la pena.

Art. 337.- Efectos de la suspensión o destitución.- Toda resolución o sentencia que imponga penas de suspensión o destitución en el desempeño de cargos públicos, será notificada al Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público, SENRES, y al Contralor General, quienes, si el empleado o funcionario sancionado continuare desempeñando el cargo, ordenarán a la autoridad nominadora que cumpla la resolución o la sentencia. Si la autoridad requerida no la cumple, el Contralor ordenará al Auditor Interno suspender de hecho el pago del sueldo del empleado o funcionario suspendido o destituido bajo su responsabilidad; y, en todo caso, hará responsable personal y pecuniariamente a la autoridad nominadora de los sueldos o remuneraciones pagadas ilegalmente.

Capítulo V

Extinción de las acciones y de las penas

Art. 338.- Modos de extinción.- Las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguen:

1. Por muerte del infractor;
2. Por prescripción; y,
3. Por los demás modos en que según este Código se extinguen las acciones y obligaciones tributarias.

Art. 339.- Muerte del infractor.- La acción contra el autor, el cómplice o el encubridor de infracción tributaria, se extingue con su muerte; pero subsistirá, respecto de las personas naturales o jurídicas, negocios, empresas o entidades económicas con o sin personalidad jurídica, para determinar las sanciones pecuniarias que correspondan y de las que deban responder conforme al artículo 321.

Las sanciones impuestas a las personas naturales, en decisiones firmes y ejecutoriadas, no son transmisibles a sus herederos, a menos que correspondan a infracciones relacionadas con los negocios, actividades o bienes que fueron propios del causante.

Art. 340.- Prescripción de la acción.- Las acciones por infracciones tributarias, háyase o no iniciado enjuiciamiento, prescribirán en el plazo de cinco años, en caso de delito, y de tres años en el de las demás infracciones, contados desde cuando la infracción fue cometida o desde la realización del último acto idóneo, en los casos de tentativa.

Art. 341.- Prescripción de las penas.- Las penas privativas de la libertad prescriben al transcurrir un tiempo igual al de la sanción impuesta, si no hubiere sido detenido el sancionado, contado desde la ejecutoria de la sentencia respectiva.

Las penas pecuniarias, prescribirán en cinco años contados desde dicha ejecutoria y se interrumpirá por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias....”

El Código Tributario en la parte aquí analizada, de manera general opta por lo que podría denominarse un sistema “ecléctico”, esto es, en parte aplicando los principios penales propios del derecho penal común no sólo cuando sienta las normas que deben regir como garantías fundamentales o de los derechos humanos, sino lo que es más, cuando trata de regular la responsabilidad del infractor, aplicando en parte, contradichas en otra, los principios de la imputabilidad, con la cuestión de la voluntad y conciencia. No obstante también, contrarresta a estos principios las penas, responsabilidad objetiva de la infracción y la extinción de todas ellas, como si se tratara acerca del cuerpo del delito. Es de esta manera que se pueden utilizar las formulas penales comunes siempre y cuando exista congruencia con la esencia de la infracción fiscal.

Empero, la conceptualización de lo que se debe entender por infracción tributaria podría decirse que responde a lo determinado por la doctrina siendo importante notar que se

incluye tanto a las acciones cuanto a las omisiones (hechos de carácter positivo y de carácter negativo) y respetando los imprescindibles principios de legalidad, tipicidad e irretroactividad.

Siguiendo al derecho penal común o intentando seguirlo, el art. 315 realiza una categorización de las infracciones tributarias en: defraudación, considerada por la ley netamente como delito y sobre la cual nos remite para su comprensión a lo dictado expresamente por el Código; contravenciones expresadas en sentido similar; y, faltas reglamentarias explicadas un poco más y entendidas como todas aquellas no comprendidas en las dos subclasificaciones anteriores realizando a continuación una enumeración inclusiva de otros supuestos.

El art. 316 trata sobre el dolo o la culpa como elementos constitutivos de la infracción tributaria, con lo cual se pensaría que han de predominar nociones del sistema penal común, mas, sin consideración a estos elementos muchas disposiciones tributarias sancionan con penas directas a los actos y hechos, por ser tales, con lo cual se desvanece un penalismo puro. Siendo además importante para el presente estudio lo consignado en la primera parte del inciso primero complementado con el segundo inciso del mismo artículo lo cual por su claridad no requiere mayor explicación.

La regla 317 tributaria no previene alargarnos en un esclarecimiento detallado.

Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes, que regulan los artículos 318, 319 y 320, son propias de las finalidades de los sistemas penales comunes como determinantes de los grados de imputabilidad en sus elementos fundamentales de la voluntad y conciencia, circunstancias que para la infracción tributaria de carácter objetivo en muy poco pueden influir en lo referente a la aplicación de las penas.

Los dos artículos acerca de la responsabilidad por las infracciones cometidas son más que claros en su contenido sin necesidad de formular alguna observación.

Luego, en los siguientes quince artículos, están las normas concernientes a las sanciones las mismas que en su mayoría podrían considerarse como adecuadas dada la naturaleza misma de la materia tributaria; sin embargo, valga considerar algunas cuestiones que llaman la atención como por ejemplo lo dictado en el art. 326 al determinar que si en una tentativa existe concurrencia de circunstancias agravantes la misma será sancionada como si hubiere existido consumación del delito, cuestión tal vez impensable para el derecho penal común pero peculiar para el derecho tributario sancionador.

En lo atinente a los artículos 334, 335 y 336 consideramos –en lo personal- que las penas establecidas en dichas normas son en cierta medida muy benignas pues correspondería pensarse que ante el carácter grave de una infracción tributaria la sanción debería ir a la par de dicha gravedad en lo que tiene que ver con la clausura de un establecimiento, la suspensión y la destitución de un cargo público respectivamente.

Acerca de los artículos sobre la extinción de las acciones y de las penas creemos quizá no hallar en ellos algún punto que motive una crítica dado que muestran –a mi parecer- están debidamente formulados.

APARTADO FINAL

CONCLUSIONES

Y RECOMENDACIONES

Lo expuesto en líneas anteriores pone de manifiesto las diversas interpretaciones formuladas acerca de la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y sus correspondientes sanciones. Todas coinciden en sus características especiales, que les aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicables a su respecto ciertos principios generales del derecho penal; de aquí, las oscilaciones de la doctrina según el punto de mira en que se coloque el intérprete, que no resulta insensible al derecho positivo de cada país.

Las sanciones fiscales ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir las trasgresiones y no para reparar daño alguno, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en su sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada por el cuerpo penal. No se rigen por las normas de este, 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 concepto de soberanía financiera distinta de la soberanía política.

Infringir o trasgredir 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, siendo la última ratio de la afectación el bien común de la sociedad. Por esto es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal; mas no obstante su vinculación con el impuesto, es erróneo pretender que constituyen un “accesorio de este”, pues responden a finalidades y esquemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas.

En consecuencia, las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo; tampoco podría considerarse que pueda constituir una disciplina autónoma, como el derecho penal tributario. Se consideraría que, simplemente, “constituyen 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, las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica –ilícito fiscal- y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal y de sanciones administrativas²⁵ sin que el concepto unitario importe desconocer las diferentes características de unas y otras porque al final de todo, la dinámica del Derecho está en la interrelación entre las diferentes ramas que componen las Ciencias Jurídicas, llamadas cada cual desde su ámbito y en su debido momento a resolver una cuestión del convivir humano.

²⁵ Ibídem, nota 21, especialmente ps. 151 y 152.

Esta orientación expuesta en estas líneas puede considerarse como la más idónea para los tiempos actuales dado que es la que más se apega a la teoría y la práctica de la ciencia jurídica respecto de la sociedad contemporánea en la que vivimos.

Tanto en Ecuador como en Alemania el Código penal se aplica de manera subsidiaria cabe señalar que a diferencia de lo que ocurre en Alemania los ilícitos tributarios están regulados en la llamada “ordenanza tributaria” mientras que en nuestro país es una ley especial, en España no hay ley especial que regule los ilícitos tributarios, pues estos se encuentran dentro del Código Penal español, en Argentina en el campo delictual aplica una Ley especial, la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769. Sin perjuicio de ello, por disposición del art. 4° del Código Penal, "Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario" (SIC).

Ya en el ámbito de nuestro ordenamiento tributario positivo acerca de la temática desarrollada en esta monografía valga exponer que resulta acertado, en cierta medida, que la normativa ecuatoriana se ubique dentro de la corriente de la “especificidad y unidad del ilícito fiscal” (tratada en este trabajo), superando inicialmente incurrir en el error de optar por un sistema absoluto y consecuentemente cerrado acerca de las infracciones y sanciones tributarias.

Quizá el error capital de nuestra legislación consiste en permitir que los funcionarios y empleados de la administración fiscal sean al mismo tiempo jueces y parte, situación que se presenta ya se considere al Estado como el agraviado o ya con relación al agente comisor de la infracción. En un doble frente, según las circunstancias, con la organización actual, al propio tiempo que se rompe con los principios fundamentales de la Administración de Justicia, cuando el juez es parte interesada sobre lo que está juzgando y

sin los atributos de independencia y autonomía, perjudica al contribuyente infractor o en ocasiones también al Estado.

Una alternativa sería tal vez la creación de Jueces de lo Ilícito Tributario, dividido en instancias, según provincias, con un Tribunal de Apelación y última instancia, el Tribunal Fiscal. Igualmente, estos jueces deberían ser nombrados, mediante concurso de méritos y oposición, y supervigilados por el Consejo Nacional de la Judicatura, al igual que el resto de la Función Judicial, garantizando así la independencia, autonomía y más condiciones que deben ser atributos de una buena Administración de Justicia.

En suma, en el mejor de los casos lo ideal y óptimo sería que todas las sanciones por infracciones tributarias -y con mayor razón sobre el delito de defraudación- sean aplicadas por órganos jurisdiccionales, y en los casos en que los derechos positivos admitan la aplicación, pero de manera limitada, de sanciones por la autoridad administrativa; sus resoluciones deben ser siempre impugnables ante órgano judicial, dejando a salvo que las penas privativas de libertad y de otros derechos individuales, deben ser aplicadas exclusivamente por órganos competentes de la Función Judicial.

BIBLIOGRAFIA

- AMORÓS Rica, Narciso, La infracción fiscal. Concepto y Naturaleza Jurídica, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1966
- BACIGALUPO. Manual de Derecho Penal.
- BUSTOS RAMIREZ JUAN. Introducción al Derecho Penal. Editorial jurídica Ediar-Conosur Ltda.
- CARANO-DONVITA, Giovanni, II volúmenes, Cassa Editrice Nazionale Roux e Viarengo, Torino-Roma, 1904.
- CATANIA ALEJANDRO. Régimen Penal Tributario estudio sobre la ley 24.769 2da edición actualizada
- CEREZO MIR. Derecho Penal Parte General Tomo I.
- DELOGU, L'oggetto giuridico dei reati fiscali, Riv. Dir. Fin. e Sc. d. Fin., I, 1965, p. 194.
- DEMATTEIS, Manuale di diritto penale tributario, Giappichelli, Torino, 1933,
- FERNÁNDEZ ESPARZA, El delito de defraudación fiscal, ediciones Botas, México, 1962.
- GODOY, Norberto, Consideraciones acerca del acto antijurídico tributario y de su sanción respectiva, tomo XX, "Impuestos"

- GOMES DE SOUSA, Rubén, Compendio de legislação tributaria, Río de Janeiro, 1960
- Ídem., Intervención en el coloquio sobre infracción tributaria, X Semana de Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1962.
- JARACH, Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo, Revista Jurídica de Córdoba, enero-marzo de 1947.
- PAZOS, Luis, Los Límites de los Impuestos, Editorial Diana, México, 1990.
- SPINELLI, Norme Generali.
- PÉREZ DE AYALA, La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude de la ley tributaria, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, Madrid, 1966.
- QUINTANO RIPOLLÉS, Naturaleza y calificación de la infracción tributaria, X Semana de Estudios de Derecho Tributario, Madrid, 1962.
- REINHART MAURACH. Tratado de Derecho Penal
- SÁINZ DE BUJANDA, Notas sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, IX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1961
- PERULLES Busbas, Lecciones de derecho fiscal, Barcelona, 1951,
- SCHÖNKE, La doctrina del derecho penal administrativo de J. Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana, Revista de Derecho Procesal, vol. II, 1951.