

Los principios rectores del derecho penal tributario. Un análisis de la perspectiva del Estado Social de Derecho¹

The Guiding Principles of the Tax Criminal Law. An Analysis of
the Perspective of the Social Rule of Law

Os princípios reitores do direito penal tributário. Uma análise
da perspectiva do Estado Social de Direito

Fecha de recepción: 03 de marzo de 2016

Fecha de aprobación: 21 de mayo de 2016

Página inicial: 73

Página final: 110

ALFREDO J. VENEZIANI²

Universidad Federico II de Nápoles - Italia

Resumen

El objetivo del presente trabajo es examinar los principios rectores del derecho penal tributario en un Estado Social de Derecho. Para tal fin, se seguirá el siguiente procedimiento: Por un lado, analizaremos los principios generales que regulan el derecho tributario como un todo (según el paradigma de la continuidad

1 Para la elaboración de este artículo he contado con el asesoramiento y apoyo personal e intelectual de mi querido amigo y maestro doctor Mauricio Alfredo Plazas Vega a quien agradezco de manera especial por ello. Igualmente, considero oportuno hacer un reconocimiento expreso a Clara Viviana Plazas Gómez (Universidad del Rosario) y Roberta Alfano (Universidad Federico II de Nápoles), quienes orientaron mi labor investigativa y sin las cuales hubiera sido imposible la elaboración de este escrito. Naturalmente, y no obstante el apoyo mencionado, todos los errores y limitaciones de este trabajo son responsabilidad exclusiva del autor.

2 Estudiante de Jurisprudencia de la Universidad Federico II de Nápoles (Italia). Beneficiario de becas de estudio e investigación en la University of Bristol (Reino Unido), Universidad de Córdoba (España), Ludwig-Maximilians-Universität de Múnich (Alemania) y en Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario de Bogotá (Colombia). El autor puede ser contactado en la dirección de correo electrónico alfredoveneziani@hotmail.com.

* La versión original de este artículo ha sido escrita en idioma italiano. Por solicitud del autor, se ha traducido al idioma español por la doctora Catalina Plazas Molina.

* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Alfredo J. Veneziani. *Los principios rectores del derecho penal tributario. Un análisis de la perspectiva del Estado Social de Derecho*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 73, Bogotá D.C., mayo 2016.

jurídico tributaria de Ludgens); y, por otro lado, se hará una necesaria referencia a los principios y a las categorías dogmáticas del derecho penal común (acogiendo la tesis penalista, defendida por autores del calibre de Moccia, Paliero, Villegas, Cahn Speyer). Finalmente, después de habernos detenido en los conceptos de la ley general del derecho penal tributario y haber individualizado una *red de principios comunes* a la mialayor parte de los Estados modernos, se esgrimirán una serie de recomendaciones de *iure condendo* para lograr un sistema penal tributario que sea justo, moderado, sostenible, no confiscatorio, es decir, un sistema que tutele las garantías inviolables en un Estado Social de Derecho.

Palabras clave

Derecho Penal Tributario, Estado Social de Derecho, Principio de legalidad, Capacidad contributiva, Igualdad, Progresividad, Lesividad, Culpabilidad, Responsabilidad personal, Extrema ratio.

Abstract

The aim of this paper is to examine the guiding principles of the tax criminal law in a social state of law. To this end, the following procedure shall be followed: On the one hand, analyze the general principles governing tax law as a whole (as the paradigm of the tax legal continuity of Ludgens); and on the other hand, there will be a necessary reference to the principles and dogmatic categories of common criminal law (accepting the criminal thesis, defended by authors of the caliber of Moccia, Paliero, Villegas, Cahn Speyer). Finally, after we stopped on the concepts of the general law of criminal tax law and have individualized a network common principles to most modern states, we shall stipulate a series of recommendations *iure condendo* for a criminal tax system that be fair, moderate, sustainable, not confiscatory, in other words, a system that will safeguard the guarantees inviolable in a Social State of Law.

Keywords

Criminal Tax Law, Social Rule of Law, Principle of legality, Contributive capacity, Equality, Progressivity, harmfulness, Guilt, Personal responsibility, Extreme ratio.

Resumo

O objetivo do presente trabalho é examinar os princípios reitores do direito penal tributário em um Estado Social de Direito. Para tal fim, se seguirá o seguinte procedimento: Por um lado, analisaremos os princípios gerais que regulam o direito

tributário como um todo (segundo o paradigma da continuidade jurídico-tributária de Ludgens); e, por outro lado, se fará necessária referência aos princípios e às categorias dogmáticas do direito penal comum (acolhendo a tese penalista, defendida por autores do tamanho de Moccia, Paliero, Villegas, Cahn Speyer). Finalmente, depois de ter-nos detido nos conceitos da lei geral do direito penal tributário e ter individualizado uma *rede de principios comuns* à maior parte dos Estados modernos, se esgrimirão uma série de recomendações de *iure condendo* para conseguir um sistema penal tributário que seja justo, moderado, sustentável, não confiscatório, é dizer, um sistema que tutele as garantias invioláveis em um Estado Social de Direito.

Palavras-chave

Direito Penal Tributário, Estado Social de Direito, Princípio de legalidade, Capacidade contributiva, Igualdade, Progressividade, Lesividade, Culpabilidade, Responsabilidade pessoal, Extrema ratio.

Sumario

Introducción; 1. Principios de derecho tributario en un Estado Social de Derecho, 1.1. Principio de reserva de ley, 1.2. Principio de irretroactividad, 1.3. Principio de capacidad contributiva, 1.4. Principio de igualdad formal y material, 1.5. Principio de progresividad y redistribución de la riqueza, 1.6. Principio de no confiscatoriedad, 1.7. Principio de justicia tributaria y equidad distributiva, 1.8. Principio de eficiencia en el recaudo tributario; 2. Principios del derecho penal tributario, 2.1. Principio de tutela de la dignidad del individuo, 2.2. Principio de la exclusiva protección del bien jurídico, 2.3. Principio de lesividad, 2.4. Principio de materialidad, 2.5. Culpabilidad y responsabilidad personal, 2.6. Principio de legalidad penal, 2.7. Principio de intervención mínima (necesidad de la pena), 2.8. Principio de subsidiariedad y fragmentariedad, 2.9. Principio de *non bis in idem*; 3. Conclusiones, reflexiones y perspectivas futuras; 4. Bibliografía.

“Principio se dice, en primer lugar, del punto de partida de la cosa, como el principio de la línea, del viaje. El principio es también la parte esencial y primera de donde proviene una cosa”.

Aristóteles, Metafísica, V, 1.

Introducción

Como cualquier otra rama del derecho, la disciplina penal tributaria encuentra origen en numerosas fuentes que van desde la ley – de la cual la Constitución es la máxima expresión – hasta la jurisprudencia, transitando, necesariamente, por

la doctrina. Entre todas las fuentes a nosotros nos interesa detenernos – en esta oportunidad – en los principios generales de la materia, con la finalidad de poder comprender, a cabalidad, su real valor en un Estado Social de Derecho.

Es necesario precisar en el plano metodológico que, por un lado, es absolutamente necesario hacer referencia a los principios generales que regulan el derecho tributario como un todo (según el paradigma de la continuidad jurídico-tributaria de Ludgens)³, y, por el otro, es fundamental recordar los principios y las categorías dogmáticas del derecho penal común (como lo sostienen numerosos autores del calibre de Moccia, Paliero, Villegas, Cahn Speyer)⁴. Para un correcto análisis del derecho penal tributario es imprescindible entonces – no obstante las numerosas peculiaridades que identifican la materia – recurrir a los “conceptos de portada general”⁵ del derecho tributario y del derecho penal⁶.

En líneas generales, es posible afirmar que la mayor parte de las Constituciones modernas basan la tributación en los principios de solidaridad equitativa, capacidad contributiva y redistribución progresiva de la riqueza: Todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, de acuerdo con su propia capacidad económica, a través de un sistema tributario justo, moderado, sostenible y no confiscatorio.

Precisamente, la estrecha relación existente entre la obligación de solidaridad y los objetivos propios de un Estado Social de Derecho nos permite concluir que el ilícito tributario se configura como una *violación del deber de solidaridad* que consiste, esencialmente, en la decisión voluntaria de no pagar contribuciones que deberían ser utilizadas a favor de la colectividad. Esta conducta evasiva constituye un enorme obstáculo para la consecución de los fines estatales de carácter social. En un reciente trabajo de Lamarca Pérez se reafirma la idea según la cual es posible imaginar un sistema tributario justo y no confiscatorio cuando el

-
- 3 Erwin Ludgens. Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado Social de Derecho. (2006).
 - 4 Sergio Moccia. *Considerazioni de legge ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1991); Sergio Moccia. Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica. Edizioni Scientifiche Italiane. (1992); Sergio Moccia. *Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1993); Carlo Enrico Paliero. *Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1992); Héctor B. Villegas. Régimen Penal Tributario Argentino. Ed. Depalma. (1995); Paul Cahn-Speyer Wells. Derecho crítico: perspectiva tributaria. Ed. Temis S.A. (2016).
 - 5 Raul Cervini. Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. (2007).
 - 6 “Para la aplicación e interpretación de las normas tributarias en lo que se refiere al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones principios y conceptos propios o de derecho tributario y, en su defecto, a los principios generales del derecho en materia punitiva”, citado in *Principios jurídicos aplicables a la represión y prevención de las infracciones tributarias*, en III Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, San Paolo (1962). Para un análisis de los varios enfoques doctrinarios, véase Paul Cahn-Speyer Wells. Derecho crítico: perspectiva tributaria. Ed. Temis S.A. (2016).

fisco impone – solo para las conductas de mayor gravedad – una clara y disuasiva respuesta penal⁷.

En forma similar, Queralt Jiménez sostiene que la *ratio* jurídico-política y político-criminal de la incriminación, se funda en el deber jurídico de la colectividad de contribuir al sostenimiento del gasto público, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, sin que el sistema tributario degenera en confiscatorio⁸.

Naturalmente, es necesario que la tipificación de ilícitos de carácter penal tributario se realice teniendo en cuenta las exigencias de un Estado Social de Derecho, con el objetivo de perseguir y contribuir a una política criminal admisible, es decir, en un Estado que propensa por un balance continuo entre su propio carácter social y aquel jurídico.

Con el objeto de que ello sea posible, creemos que un sistema penal tributario debe ser diseñado para la protección de las necesidades sociales de solidaridad y de las garantías inviolables, en el cual estas últimas caracterizan los principios del derecho tributario y, *a fortiori*, del derecho penal tributario. Si ello no ocurriera – con el consecuente riesgo de que se presente una “*nomorrea*” en el ámbito penal tributario que desnaturalice la exigencia de la *extrema ratio* en esta área del derecho – es preferible que las infracciones penal-tributarias permanezcan en el ámbito de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando este sistema contenga una red de principios similares a aquellos que se requieren para una justa y eficiente imposición tributaria. En ausencia de estas imprescindibles garantías – hoy, casi universalmente reconocidas – el propio sistema de sanciones administrativas adolecería de legitimidad⁹.

1. Principios del derecho tributario en un Estado Social de Derecho

En todos los ordenamientos jurídicos existen normas constitucionales que regulan, en forma directa o indirecta, la imposición de tributos a los contribuyentes por

7 Carmen Lamarca Pérez (coord.), Avelina Alfonso De Escamilla, Esteban Mestre Delgado, Ignacio Gordillo Álvarez Valdez. Manual de Derecho Penal. Parte especial. Ed. Colex. (2010). Tra i vari autori spagnoli, si veda ancora Carmen Lamarca Pérez. *Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública No. 178. (1985); F. Morales Prats. *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*. G. Quinteros Olivares (dir.). Comentarios al nuevo Código Penal. Aranzadi. (1996); L. Morillas Cueva. *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*. M. Cobo Del Rosal. Curso de Derecho Penal Español. Parte especial. T. I. Marcial Pons. (1996); C. Suárez González. *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*. Rodríguez Murillo (dir.). Comentarios del Código Penal. Civitas. (1997); J. M. Valle Muñiz. Comentarios al nuevo Código Penal. Aranzadi. (1996).

8 Joan J. Queralt Jiménez. Derecho Penal Español. Parte especial. 4 ed. Atelier. (2002).

9 Sergio Moccia. Die Systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem.

parte del Estado Social de Derecho y los entes territoriales con el objeto de realizar los fines del Estado. La mayor parte de las constituciones consagran expresamente el deber de respeto de la obligación tributaria.

A causa de la “*transmigración y difusión*” del derecho – utilizando una afortunada expresión de Emerico Amari¹⁰ – y también a causa del “*carácter contagioso del derecho*”, en diversos ordenamientos jurídicos se encuentran normas constitucionales tributarias de contenido análogo, lo que permite individualizar una “red de principios comunes del derecho tributario”¹¹.

1.1. Principio de reserva de ley

Fundamental relevancia tiene el principio de reserva de ley tributaria, consagrado mediante la antigua máxima “*nullum tributum sine lege*”. Este principio – establecido por vez primera en la *Magna charta libertatum* (1215) y que se afirmó como derecho universal durante la revolución francesa (1789)¹² – se encuentra hoy consagrado en las constituciones de cada Estado Social de Derecho (en Italia, artículo 23; en España, artículo 31; en Alemania, artículo 80; en Francia, artículo 34; en Colombia, artículo 150 y 338)¹³ y constituye una garantía fundamental para los ciudadanos.

Este principio, expresión máxima de la libertad (general y económica) del individuo, persigue dos objetivos básicos: en primer lugar, tiene por objeto limitar

10 Emerico Amari. *Crítica di una scienza della legislazione comparata*. (1857).

11 Por “red de principios comunes” se entiende un conjunto de principios de idéntico contenido que encuentran su valor en cuanto se consideran de manera interdependiente. Pueden ser definidos “comunes” solo aquellos principios que sean reconocidos en más de un ordenamiento o mejor, en la mayor parte de los ordenamientos. Para una reseña a nivel internacional véase Uckmar. Cfr. Victor Uckmar. *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. 2 ed. (1999).

12 En el artículo 39 de la *Magna charta libertatum* (1215) se lee: “*Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur aut dissaisiatur aut utlegatur aut exuletur aut aloquo modo destruat nec super eum ibimus nec super eum mittimus nisi per legale iudicium parium suorum vel per legem terrae*”. Además, en el artículo 7° de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789), está claramente establecido que: “*Nul homme ne peut être accusé, arrêté ni détenu que dans les cas déterminés par la loi, et selon les formes qu'elle a prescrites*”.

13 Art. 23 de la Constitución Italiana: “*Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta si no es por ley.*”; Art. 31 de la Constitución Española (inciso 3°): “*Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”; Art. 80 de la Constitución Alemana: “*Es necesario el consenso del consejo federal, salvo que las leyes federales dispongan lo contrario, para las ordenanzas legislativas federales o de un ministro federal atinentes a principios generales y las tarifas para la utilización del servicio público de los ferrocarriles federales, de correos y de telecomunicaciones ...*”; Art. 34 de la Constitución Francesa: “*La ley establece las normas específicas, la base imponible, la alícuota y las modalidades de la recaudación de cada tipo de impuesto*”; Art. 338 de la Constitución Colombiana: “*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos ...*”. Para un análisis histórico y político del principio de reserva de ley, léanse las interesantes consideraciones expuestas por Plazas Vega. Cfr. Mauricio A. Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Tomo II. Ed. Temis S.A. (2005).

el poder Estatal, en cuanto precisa que los tributos deben encontrar fundamento en la ley, expresión de la voluntad soberana representativa de los intereses del pueblo; y que propende por una imposición justa, moderada, equitativa, eficiente y progresiva, que logre ser no solo *conmutativa* sino *distributiva*¹⁴. Además, la reserva de ley en materia tributaria permite comprender algunos derechos de los contribuyentes (por ejemplo, en Italia, la regla de la violabilidad del domicilio con fines fiscales o la exclusión del instrumento *referendario* en materia tributaria)¹⁵.

El núcleo del principio de reserva de ley tributaria en su máxima acepción democrática y garantista, se expresa en la conocidísima declaración “*no taxation without representation*” que vincula el tema de la imposición con aquel de la representación¹⁶.

Este principio se estableció históricamente como una contramedida al poder del soberano, con la finalidad de asegurar la participación de los ciudadanos en el campo económico¹⁷. De este modo, el contribuyente comprendió que su participación en el ejercicio del poder era un requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal y, además, que su propia participación en la gestión de los recursos públicos era fundamental para la dirección política del Estado.

Entonces, puede decirse que el fundamento del principio de reserva de ley es la protección del derecho de propiedad de los contribuyentes, en el sentido de que los tributos implican una restricción a este derecho. El principio responde, en consecuencia, por un lado, a una exigencia de certeza del derecho y, por el otro, a una necesidad de justicia sustancial en la imposición. En virtud del principio de reserva de ley los tributos se establecen mediante leyes de carácter general, impersonal y emanadas por el poder legislativo.

Ello significa que las decisiones de política fiscal se reservan, al menos en sus elementos fundamentales, al legislador ordinario¹⁸. La atribución de la potestad en materia tributaria al órgano legislativo debería producir – siguiendo el principio de separación de poderes de *Montesquieu*¹⁹ – la exclusión de la potestad legislativa en esta materia al poder ejecutivo.

14 Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomo II. Ed. Temis S.A. (2005).

15 Andrea Amatucci. Tratado de derecho tributario. Tomo I. p. 20. Ed. Temis S.A. (2001).

16 Maria Vittoria Serranò. La riserva di legge tributaria e il consenso al tributo. Giappichelli Editore. (1999).

17 “La historia muestra, en efecto, que el valladar más firme que los súbditos han opuesto siempre a la expansión del mando ha sido el de sus economías privadas. Curiosa enseñanza: la más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha provenido, por lo general, de los contribuyentes”. Cosí Sáinz. Cfr. Fernando Sáinz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Tomo I. Instituto de Estudios Políticos de Madrid. (1975).

18 Luigi Ferlazzo Natoli. Corso di diritto tributario. p. 7. Giuffrè Editore. (1999).

19 Montesquieu. De l'esprit des Lois. Ginevra. (1748).

En realidad, la experiencia práctica demuestra que los parlamentarios no logran desarrollar en manera autónoma la función legislativa. Por esta razón, cada vez más a menudo, la labor legislativa se delega en el ejecutivo. En el ámbito tributario – debido al principio de reserva de ley – el órgano ejecutivo puede expedir disposiciones con eficacia legislativa, siempre y cuando esté expresamente autorizado por una norma primaria para el efecto (reserva de ley relativa)²⁰. Se espera que el ejecutivo, bajo un estricto control del parlamento, pueda expedir medidas con fuerza de ley. Actualmente, esto es una práctica común en muchísimos Estados: Así ocurre en Italia, mediante decretos-ley y leyes delegadas, y en otros países como Francia, España, Alemania, Colombia²¹.

En consecuencia, el contribuyente tiene la certeza que únicamente la ley – expedida por el legislativo o por el ejecutivo bajo estricto control del parlamento – podrá establecer tributos²².

Este principio está estrechamente vinculado con el de certeza tributaria (*stricta, praevia et certa lege*), según el cual la obligación tributaria que se deriva de una norma legal no puede tener un contenido general, ni dar lugar a interpretaciones subjetivas y arbitrarias. Debe tratarse de una norma que tenga un elevado grado de certeza, prevista en una estructura típica cerrada, que no permita extensión analógica. Esto, por otra parte, cumple también una función orientadora para el contribuyente, quien sabrá con claridad a qué normas atenerse.

1.2. Principio de irretroactividad

Un corolario del principio de reserva de ley es el principio de irretroactividad de la ley tributaria. Si bien este principio no está expresamente previsto en la mayor

20 Estamos frente a una reserva de ley absoluta o una reserva de ley relativa, según se trate de temas que la ley deba regular integralmente, o aquellos en los que sea suficiente que la ley regule los aspectos fundamentales, dejando en manos de fuentes de menor jerarquía la regulación de los detalles. Para profundizar, Cfr. Balduzzi-Sorrentino. *Riserva di legge*. Enc. Dir. Vol. XL. p. 1208. (1989); véase también la valiosa contribución de Fantozzi. Cfr. Augusto Fantozzi. *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*. Rivista di diritto tributario. (2006).

21 En lo que tiene que ver con Colombia, resulta interesante lo expuesto por la Corte Constitucional en su jurisprudencia: “Destacando en todo caso que mientras el Congreso tiene la potestad exclusiva para fijar todos los elementos de los tributos de carácter nacional; en lo atinente a tributos del orden territorial debe como mínimo crear o autorizar la creación de los mismos, pudiendo a lo sumo establecer algunos de sus elementos, tales como el sujeto activo y el sujeto pasivo, al propio tiempo que le respeta a las asambleas y concejos la competencia para fijar los demás elementos impositivos, y claro, en orden a preservar la autonomía fiscal que la Constitución le otorga a las entidades territoriales. Es decir, en la hipótesis de los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo”. Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-504 de 2002.

22 Este principio –según Pérez Royo–, cumple una función de garantía y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias del Estado en la esfera de la libertad individual y la propiedad privada. Además, cumple una función política, pues asegura la democracia mediante la participación de los ciudadanos en la creación del sistema tributario. Cfr. F. Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Civitas. (1996).

parte de las constituciones de los países europeos²³, es innegable que este principio sea un orientador del ordenamiento jurídico de todo Estado Social de Derecho. De hecho, es generalmente reconocido en el mundo que nadie puede ser sancionado por un acto realizado antes de la entrada en vigor de la ley que lo sanciona.

La Corte Constitucional alemana, por ejemplo, ha sostenido que el principio de irretroactividad de la ley tributaria se deriva del principio de seguridad jurídica, afirmando que la aplicación inmediata de las leyes que crean un tributo – o que lo hacen más gravoso – es ilegítima porque contrasta con la tutela de la buena fe que el contribuyente tiene en el ordenamiento jurídico. El Tribunal Supremo agrega que el ordenamiento debe gozar de las condiciones necesarias para que el contribuyente pueda conocer y planificar su actuar con debida antelación²⁴.

La Corte Suprema italiana²⁵ – a pesar de que hace énfasis en que la irretroactividad tributaria no está prevista expresamente en la Constitución, como ocurre, por el contrario, con la irretroactividad penal – sostiene que la certeza del derecho y su necesaria claridad para el contribuyente, impiden la promulgación de normas con eficacia retroactiva y, además, agrega que el principio de no retroactividad debe orientar todo el ordenamiento y debe ser un principio general en el que el legislador se inspire continuamente.

De acuerdo con Lucy Cruz de Quiñones, podemos agregar que: “el principio de irretroactividad de la ley tiene una especial connotación en la materia tributaria: No basta que la ley sea anterior al momento en que se configura el hecho (imponible); se requiere, además, que se expida en el año anterior para que los

23 Las constituciones de los países europeos no se pronuncian en relación con la prohibición de la ley tributaria. En Italia, por ejemplo, no existe ninguna norma de rango constitucional que contemple este principio, sino que el mismo está establecido en el “Estatuto de derechos del contribuyente” (l. 27 luglio 2000, n. 212), el cual prevé, en su artículo 3°, que “las disposiciones tributarias no tienen efecto retroactivo” y que “en relación con los tributos de período, las modificaciones introducidas se aplican solo a partir del período gravable siguiente a aquel en el cual fueron previstas”. En Alemania, por el contrario, se realiza un balance entre este principio y otros de rango constitucional como aquel de certeza del derecho o de seguridad jurídica. Las constituciones latinoamericanas, como las del Brasil, Perú, Venezuela, Colombia, consagran expresamente este principio. En Colombia, el principio está consagrada en el artículo 363 de la Constitución “las leyes tributarias no se aplicaran con retroactividad”, y, además, en el artículo 338 superior “las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

24 La seguridad y la certeza del ordenamiento jurídico son condiciones básicas de un Estado Social de Derecho que quiera garantizar la libertad de sus ciudadanos. La libertad del individuo estaría en peligro si los poderes públicos pudieran establecer consecuencias jurídicas más gravosas respecto de aquellas previstas cuando se realizaron las susodichas conductas. Para profundizar, entre otros, véase Klaus Tipke. *La retroactividad en el derecho tributario*. Andrea Amatucci. Tratado de derecho tributario. Ed. Temis. (2001); Nicola D’Amati. *Diritto Tributario*. (1997); Augusto Fantozzi. *Diritto Tributario*. (1998); Luigi Ferlazzo Natoli. *Corso di diritto tributario. Parte generale*. (1999).

25 Corte Costituzionale Italiana. Sentencia 143/1982.

empresarios y las personas sepan con antelación cuales son las reglas que al final del año van a servir para determinar los impuestos por los actos que se van a realizar durante ese ejercicio”²⁶.

La finalidad del principio de no retroactividad de la ley tributaria es la necesidad de dotar de estabilidad el ordenamiento jurídico tributario. En general, el efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Los asociados tienen confianza legítima en el ordenamiento jurídico y planean su propio actuar teniendo en cuenta las normas vigentes. Reconocer efecto retroactivo a una ley tributaria equivale a destruir la confianza legítima del contribuyente y la certeza de las normas jurídicas: la actividad del legislador dejaría de perseguir una de las finalidades básicas del ordenamiento, como es garantizar la certeza de las normas y la tranquilidad de los ciudadanos.

1.3. Principio de capacidad contributiva

El principio de capacidad contributiva²⁷ es un principio material de justicia que informa a todos los sistemas jurídicos tributarios modernos²⁸. En efecto, está previsto que todos deban pagar los tributos en proporción a sus propias posibilidades económicas, es decir, con base en su propia capacidad contributiva.

Lo anterior constituye una regla fundamental para la repartición de las cargas tributarias entre los ciudadanos. Como criterio de reparto de las cargas públicas, el principio tiene una doble función: Por un lado, es vinculante para el legislador quien debe establecer los tributos según la capacidad de los individuos y, por otro lado, es vinculante para los ciudadanos en el sentido de que deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su particular situación económica²⁹.

26 Cfr. Lucy Cruz de Quiñones. *Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria*. Homenaje del ICDT al doctor Héctor Julio Becerra. ICDT. (1991).

27 En esta sede no se afronta la distinción entre capacidad contributiva y capacidad económica. Para profundizar véase Ignazio Manzoni. *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. (1965).

28 Por comodidad de lectura se parafrasea: Art. 53 Constitución italiana: “*Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*”; Art. 31 Constitución española: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”; Art. 363 Constitución colombiana: “*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*”; etc. Este principio ya está mencionado en las obras de grandes pensadores como Simon Pufendorf (*De iure natura et gentium*, 1672), John Locke (*Two treatises of Government*, 1689), Montesquieu (*De l'esprit des Lois*, 1748) y Adam Smith (*The Wealth of Nations*, 1776).

29 Enciclopedia Giuridica Treccani. *Capacità Contributiva*. Para una reseña v. De Mita. Cfr. E. De Mita. “*Capacità contributiva*”. Dig. com. II. (1987); y también Gallo. Cfr. F. Gallo. *Le ragioni del fisco*. Bologna. (2011).
Cost. Italiana. Art. 2°.

La deuda tributaria encuentra justificación (*causa impositionis*) en el “*deber inderogable de solidaridad pública, económica y social*”³⁰, deber que pertenece a cada uno de los miembros de la comunidad por el hecho mismo de pertenecer a la sociedad³¹.

Citando las palabras del ilustre profesor Klaus Tipke: “*Puesto que los impuestos solo pueden ser pagados con la renta y el principio de capacidad económica ofrece la medida para determinar que porción de la renta debe retraerse de modo permanente en modo de impuesto, el principio de capacidad económica debe definirse así: todos deben pagar impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que esta exceda el mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible*”³².

Puede entonces concluirse que el presupuesto de la capacidad económica encuentra fundamento en la búsqueda de las diversas finalidades del Estado, las cuales constituyen la *ratio* del poder impositivo del cual goza el ente estatal³³.

Es importante advertir que el principio de capacidad contributiva es la expresión de, por un lado, una obligación, en el sentido de que a través de la imposición tributaria se exige un sacrificio patrimonial que afecta al contribuyente y, por otro, de dos límites protectores del contribuyente: en primer lugar, solo podrá haber imposición si el sujeto puede privarse de una parte de su haber para ponerlo a disposición de la colectividad, luego de haber satisfecho sus necesidades esenciales³⁴ y, en segundo lugar, el poder tributario debe ser ejercido respetando otro principio fundamental: la igualdad.

1.4. Principio de igualdad formal y sustancial

El principio de igualdad³⁵ – definido como uno de los *valores superiores*³⁶ en las constituciones de numerosos Estados y de organizaciones supranacionales como la Unión Europea – refleja una de las aspiraciones de todo Estado Social de Derecho.

30 Cost. Italiana. Art. 2°.

31 Francesco Tesaurò. Istituzioni di diritto tributario. Vol. I. Utet Torino. (1998).

32 Klaus Tipke. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Ed. Marcial Pons. (2002).

33 Juan Carlos Prías Bernal. El ilícito tributario ante el derecho penal. Ed. Doctrina y Ley Ltda. (2004).

34 Para una interesante analogía entre capacidad jurídica tributaria y capacidad penal. Cfr. Luigi Ferlazzo Natoli. Corso di diritto tributario. Parte generale. Giuffrè Editore. (1999).

35 En relación con el significado jurídico del *aequitas*: Cfr. Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomo II. Ed. Temis S.A. (2005).

36 Constitución Española. Art. 1°. “España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

Este principio, reconociendo la igualdad de todos los asociados frente a la ley, obliga al legislador a tratar en modo igual las situaciones que pueden considerarse iguales (*igualdad formal*), prohibiendo de esta forma conductas discriminatorias y contradictorias³⁷.

Sin embargo, eso no significa que el legislador no pueda dictar normas diversas para situaciones diversas; de hecho, el legislador debe asegurar a cada uno igualdad de tratamiento cuando sean iguales las condiciones subjetivas y objetivas a las cuales las normas jurídicas se refieran en su aplicación.

En lo que tiene que ver con el ámbito tributario en particular, a menudo se dice que el principio de igualdad se relaciona y engloba aquel de capacidad contributiva, lo cual puede ser fácilmente cuestionado recordando lo que, al respecto escribe Francesco Tesaurò:

“La ley tributaria debe tratar en modo igual los hechos económicos que evidencian una igual capacidad contributiva, y debe tratar en modo diferenciado los hechos que evidencian capacidades contributivas diferentes”³⁸.

En consecuencia, no todos los tratamientos diferenciados presuponen una violación del principio de igualdad sino que, únicamente serán violatorios aquellos tratos que, introduciendo una consecuencia diferente a situaciones aparentemente iguales, no gocen de una objetiva y razonable justificación para tal diferenciación (cd. Igualdad sustancial)³⁹. Hoy, cada vez de forma más frecuente en el ámbito de una política tributaria, se recurre a las intervenciones selectivas y diferenciadas con el objeto de armonizar el principio de capacidad contributiva con aquel de la distribución de la riqueza⁴⁰.

Solo resta por agregar que el principio de igualdad debe aplicarse teniendo en cuenta la existencia de una *red de principios comunes*, ya reconocidos en todos los Estados Sociales de Derecho y en particular, la existencia del principio de progresividad.

37 Resulta interesante que en los varios textos constitucionales consultados se encuentra reproducida fielmente la prohibición de discriminación por razones de sexo, raza, lengua, religión, opiniones políticas, condiciones personales y sociales.

38 Francesco Tesaurò. *Istituzioni di diritto tributario*. Vol. I. p. 58. Utet. (1998).

39 El Tribunal Constitucional de España ha resaltado lo siguiente: “La apreciación de en que medida la Ley ha de contemplar situaciones distintas que sea procedente diferenciar y tratar desigualmente o, desde otra perspectiva, que no pueden ser tratadas igualmente, queda con carácter general confiada al legislador, pero tal valoración tiene unos límites, ya que no puede dar lugar a un resultado que vaya contra derechos y libertades reconocidos en la Constitución, ni, en general, contra cualquier precepto o principio de la misma”. (Tribunal Constitucional de España. Sentencia 37/1981. (Noviembre 16).

40 Cfr. Marco Baccaro. *Ordine pubblico e riforma del diritto tributario*. Padova. (1986). Finalidades de este tipo se persiguen a través de políticas de imposición progresiva y políticas fiscales de incentivos o desincentivos. Es de resaltar que la progresividad tiene por objeto salvaguardar las diversas posiciones subjetivas de los contribuyentes frente al Estado.

1.5. Principio de progresividad y redistribución de la riqueza

El principio de progresividad⁴¹ “hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva”⁴².

La progresividad, entonces, es la expresión concreta de la equidad vertical en la medida en que grava en mayor manera a aquellos que detentan una mayor capacidad contributiva. En consecuencia, la progresividad permite que el sacrificio tributario (*an absolute sacrifice*, utilizando las palabras de Seligman⁴³) sea igual para todos.

En la jurisprudencia de la Corte Constitucional Italiana se ha hecho énfasis en que el principio de progresividad no se refiere a cada uno de los tributos, considerado individualmente, sino al sistema en su complejo; en ese sentido, no está prohibido que algunos tributos considerados individualmente se inspiren en criterios diversos⁴⁴. La Suprema Corte Italiana también ha precisado que “no todos los tributos, desde el punto de vista técnico, se adaptan al principio de progresividad, que presupone una relación directa entre imposición y capacidad individual de cada contribuyente”⁴⁵.

En ese sentido, el precepto constitucional debe ser implementado, utilizando, preferentemente, tributos de carácter progresivo (por ejemplo, impuesto sobre la renta de las personas físicas) y asignando, a tales tributos, valor caracterizador de todo el sistema tributario. De modo que, para que se tenga un sistema tributario justo será indispensable la coexistencia de impuestos directos e indirectos en forma coordinada y armónica⁴⁶.

Así mismo, el principio de progresividad indica que el sistema tributario no tiene como único objetivo dotar de medios financieros al Estado, sino que también cumple una función redistributiva, mediante el logro de los fines de justicia social fijados en la Constitución. “Precisamente”, según el Tribunal Constitucional

41 Constitución italiana. Art. 53; Constitución española. Art. 31; Constitución Colombiana. Art. 363. (V. Nota 13). El profesor Plazas Vega, refiriéndose al vínculo existente entre el principio de progresividad y el principio de justicia consagrado en la Constitución Colombiana (arts. 363 e 95), sostiene: “*Tal concordancia no impide tener en cuenta que el alcance de las dos normas puede ser diferente porque mientras el artículo 363 se refiere en general al sistema tributario, el 95 alude al deber específico de contribuir no en relación con el sistema como totalidad sino con referencia a la condición de ciudadano o persona, razón por la cual es posible examinar desde ópticas diferentes las dos posiciones*”. Cfr. Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Ed. Temis S.A. (2000).

42 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-776 de 2006.

43 Sobre la teoría del sacrificio de Seligman, véase Edwin Robert Anderson Seligman. *Progressive taxation in theory and practice*. Princeton University Press. (1908).

44 Corte Constitucional de Italia. Sentencia 30/1964.

45 Corte Constitucional de Italia. Sentencia 128/1966.

46 Antonio Berliri. *Principi di diritto tributario*. Vol. 2. Giuffrè Editore. (1952).

de España –la desigualdad cualitativa que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario alienta la aspiración a la redistribución de la renta⁴⁷.

Sin embargo, la progresividad, para ser legítima, no debe ser tan elevada que genere un despojo, dado que, es comúnmente aceptado – y así está instituido en modo expreso en algunas cartas constitucionales – que los tributos no pueden ser confiscatorios, a excepción de ciertos motivos particulares⁴⁸.

1.6. Principio de no confiscatoriedad

Según el ilustre profesor Plazas Vega, el principio de no confiscatoriedad⁴⁹ precisa que “la incidencia del tributo no puede llegar al extremo de privar al contribuyente de la fuente de imposición”⁵⁰.

Sea que este principio esté consagrado expresamente en la Constitución⁵¹ – como ocurre en España, Argentina, Brasil, México, Perú, Venezuela – o tenga desarrollo jurisprudencial – como en Italia, Alemania y Colombia –, es claro que representa un límite extremo a la imposición tributaria, constituyendo un balance de intereses con el derecho de propiedad, cuyo fin último es evitar posibles conductas arbitrarias o una aplicación morbosa de la progresividad que amenace el principio de capacidad económica⁵².

De acuerdo con las palabras del doctor Horacio Adolfo García Belsunce, “la no confiscatoriedad de los tributos no es una expresa garantía constitucional, como lo son las de legalidad, proporcionalidad, equidad, igualdad y uniformidad. No obstante, la no confiscatoriedad de los tributos es una garantía implícita de orden constitucional que surge de la aplicación del derecho de propiedad” (este último expresamente previsto en las constituciones de todos los Estados Sociales de Derecho). “Si la Constitución garantiza la inviolabilidad del derecho de propiedad” – continua el jurista argentino – “no puede la ley reglamentaria tributaria cercenar so pretexto de su relativización dicha garantía y dándose un gravamen confiscatorio, la propiedad queda cercenada”⁵³.

47 Tribunal Constitucional de España. Sentencia 27/1981. (Julio 20). I Para el principio de progresividad y la visión de justicia tributaria propia de un Estado Social de Derecho véase J. Lang. “*I presupposti costituzionali dell’armonizzazione del diritto tributario*”. Trattato di diritto tributario. Cedam. Padova. (1994).

48 Cfr. Víctor Uckmar. Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario. 2 ed. (1999).

49 El término confiscar significa “*penar con privación de bienes que son asumidos por el fisco*”. Cfr. Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. (2001).

50 Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Ed. Temis. (2000).

51 Constitución Española. Art. 31; Constitución Argentina. Art. 17; Constitución Brasileña. Art. 150; Constitución Peruana. Art. 74; Constitución Venezolana. Art. 317.

52 Javier Lasarte Álvarez. “*La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacità contributiva*”. Diritto e Pratica Tributaria No. 1. (1965).

53 Horacio Adolfo García Belsunce. *Algo más sobre el principio de no confiscatoriedad en la tributación*. Revista La Ley. (1990). Para profundizar sobre el tema se pueden consultar, entre otros, los siguientes

Es importante señalar que la individualización de límites a la potestad tributaria y el derecho de propiedad no generan antinomias y aporías en el ordenamiento, toda vez que, sin la existencia de garantías a la propiedad privada y a la libertad de empresa sería imposible generar los recursos necesarios para pagar los tributos. Por otra parte, el Estado-entendido como Estado Social de Derecho tiene necesidad de percibir tributos para lograr los fines previstos en la Constitución. En consecuencia, se trata de un balance de valores entre libertad, propiedad privada e imposición tributaria, que debe ser abordado por el legislador.

La función del principio de no confiscatoriedad consiste, en definitiva, en una prohibición del exceso que conecta con las ideas de moderación o “medida justa” del tributo⁵⁴.

1.7. Principio de justicia tributaria y equidad distributiva

Justicia quiere decir dar a cada uno lo que le corresponda. Hoy en día es pacífico que el orden constitucional de un Estado Social de Derecho debe estar basado en la justicia. Las constituciones de las distintas naciones del mundo auspician la instauración de un orden justo que regule las relaciones e interacciones entre sus habitantes y entre aquellos y el poder público.

Se reconoce la existencia de la justicia como principio constitucional de orden superior que, por su gran alcance, penetra todos los campos de la vida social, tal como sucede con los principios de libertad, legalidad, igualdad y democracia.

Este principio, en el ámbito fiscal, regula todo el sistema contributivo con el propósito de que sea capaz de aportar los recursos necesarios para la satisfacción del gasto público. Justicia tributaria, en consecuencia, significa que cada uno debe contribuir al sostenimiento del gasto público a través del pago de tributos, cada uno –se reitera- según sus propias posibilidades.

Este principio está consagrado en el artículo 13 de la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano (1789), según el cual “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable una contribución común, la cual debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos de acuerdo con sus capacidades”.

trabajos: Alfredo Lewin Figueroa. Principios constitucionales del sistema tributario. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001. Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de los Andes. (2002); Horacio Adolfo García Belsunce. Temas de Derecho Tributario. Ediciones Abeledo - Perrot. (1982); H. Villegas. *El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria*. AA.VV. Estudios de Derecho constitucional tributario, homenaje al Prof. Juan Carlos Luqui. Horacio Adolfo García Belsunce (coord.). Ed. Depalma. (1994); Paulo De Barros Carvalho. Curso de direito tributario. Nos termos da constituição federal de 1988. Ed. Sariva. (1993).

54 A. Rodríguez Bereijo. *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*. Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid No. 13. (2005).

Como se puede advertir fácilmente, el principio de justicia tributaria y el principio de capacidad contributiva están fuertemente interconectados, dado que para establecer cuál es la medida justa de contribución de cada uno al sostenimiento de las cargas públicas, es indispensable establecer cuál es la capacidad económica de cada contribuyente. Es decir, como señala el profesor Brewer Carias “para no ser injusta, la tributación debe adaptarse a la capacidad económica de cada contribuyente”⁵⁵.

De acuerdo con lo anterior, un sistema tributario justo es aquel capaz de distribuir equitativamente el peso de la tributación entre los ciudadanos. Principio de justicia tributaria y principio de igualdad, en consecuencia, se vinculan en una forma inescindible, de manera que la igualdad no es una mera enunciación de intenciones, sino una norma imperativa que obliga al legislador a que actúe de una forma precisa y determinada, constituyendo un límite al poder fiscal y a su ejercicio.

Además, un sistema tributario justo es un sistema que capta únicamente los recursos privados necesarios para satisfacer las necesidades de la colectividad, porque los tributos no deben ser un instrumento de intervención económica ni un medio a través del cual el Estado se lucre o compense sus propias carencias a expensas de los privados. De lo anterior se desprende que el principio de justicia tributaria está conectado con el principio de no confiscatoriedad, toda vez que “los tributos no pueden ser creados por cualquier motivo. No pueden privar al contribuyente de sus propios recursos. Su institución se admite únicamente como vía para cubrir los gastos de carácter general”⁵⁶.

Así las cosas, puede definirse injusto un sistema tributario cuando los ciudadanos (vinculados a aquello que Jacques Rousseau define “*contrato social*”) no vean mínimamente compensados sus esfuerzos contributivos con los beneficios que deberían derivarse de la tributación: servicios públicos eficientes, seguridad, salud pública, administración eficaz de justicia, acceso a la educación, etc.

1.8. Principio de eficiencia en el recaudo de los tributos

Aunque no esté expresamente previsto en la mayor parte de las Constituciones modernas⁵⁷, la eficiencia en el recaudo de los tributos constituye un principio del cual hoy⁵⁸ es imposible prescindir.

55 Allan R. Brewer-Carias. El amparo a los derechos y garantías constitucionales (una aproximación comparativa). (1993).

56 Gaudemet Molier. Finances publiques. Parigi. (1988).

57 En la constitución colombiana este principio está expresamente consagrado en el artículo 363, según el cual: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Adicionalmente, este principio está consagrado en la constitución venezolana, artículo 316 que establece: “El sistema tributario se sustentará en un *sistema eficiente para la recaudación*”.

58 Según Plazas Vega, el tema de la eficiencia en el recaudo tributario, “en relación con la moderación y selección de los tributos, ha tenido particular acogida entre los neoliberales ofertistas pero también es

Este principio se logra cuando los tributos se recaudan con el menor costo posible⁵⁹. De acuerdo con Alfredo Lewin Figueroa, “para que se cumpla con el principio de eficiencia, el costo de administración del tributo no puede ser desproporcionado con su producto final”⁶⁰.

Es importante recordar que un sistema tributario justo y eficiente es aquel que exige de los contribuyentes aquello que según la ley estos están obligados a pagar, y ni un centavo más. De hecho, el recaudo es ineficiente no solo cuando los ingresos generados son menores respecto de aquellos previstos, a causa de la evasión o del fraude a la ley, sino también cuando se somete al contribuyente a una tributación mayor de aquella debida, lo que sucede a menudo a causa de la enorme producción normativa en el ámbito fiscal y, además de ello, por culpa de aquel terrible monstruo que es la burocracia.

Con el objeto de que haya un recaudo de tributos eficiente, el tributo no debe consistir en un deber excesivo para el contribuyente, de forma tal que limite el desarrollo de la libertad económica y personal del ciudadano. Además, las normas deben ser pocas y estar escritas en manera clara, de tal modo que puedan ser entendidas fácilmente por los contribuyentes. Así mismo, el peso de la imposición tributaria no debe alcanzar un nivel tal que estimule la evasión, de forma que – de acuerdo con la famosa Curva de Laffer⁶¹ – una reducción de la tarifa puede generar un incremento en el recaudo⁶².

Por último, es necesario recordar con Plazas Vega que: “la eficiencia en la recaudación y en la selección de los tributos no puede ser desvirtuada por una estructura ineficiente del gasto. Nada se logra si el conjunto armónico de los tributos es eficiente pero los recursos obtenidos se dilapidan en medio del desorden financiero y la burocracia excesiva”. Así que para un sistema tributario que quiera llamarse realmente eficiente, será importante, por un lado, la modalidad de recudo de tributo pero, del mismo modo, la modalidad de asignación de los recur-

prohijado por la doctrina neoestructuralista latinoamericana”. Cfr. Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Ed. Temis. (2000).

59 En economía se habla de óptimo paretiano. Según el ilustre economista Vilfredo Pareto, una situación “es eficiente si no puede obtenerse un resultado mejor para uno, sin hacerlo peor para otro”.

60 Alfredo Lewin Figueroa. Principios constitucionales del derecho tributario. ICDT. (2002). Nótese que ya en 1776, Adam Smith advertía, a propósito del “principio de economía”, que una tributación excesiva podía dar lugar a la evasión.

61 Arthur Laffer, economista estadounidense, planteó que en la medida en que el Estado aumenta la tasa de impuestos, también incrementa el recaudo, pero que este último solo se amplía hasta un punto determinado y que a partir de ese punto un incremento adicional en la tasa de impuestos, en lugar de hacer que crezcan los ingresos del Estado, lo que va a lograr es disminuirlos. Cuenta la leyenda que Laffer encontró a Ronald Regan -poco antes de las elecciones presidenciales- en un restaurante, y garabateando la curva sobre una servilleta, lo convenció a disminuir los impuestos directos. Para profundizar, véase Jude Wanniski. Taxes, Revenues, and the “Laffer Curve”. The Public Interest. (1978).

62 Sin duda, en estas alternativas se encuentra la solución para el recaudo eficiente de impuestos, y no en la represión, las amenazas, los impuestos agresivos o voracidad fiscal.

sos, de manera que haya la menor diferencia posible entre aquello que el contribuyente paga y aquello que queda a disposición del Estado para financiar sus propias actividades.

2. Principios de derecho penal tributario

Antes de adentrarnos en el análisis de los principios del derecho penal tributario, es necesario recordar que, en un Estado Social de Derecho, la posibilidad de ejercer el *ius puniendi* encuentra límites basados en los principios constitucionales, y además, en principios intradogmáticos relativos a la construcción, legitimación y conservación del ordenamiento jurídico como un todo.

Resulta imperioso, además, insistir en lo ya dicho al inicio de este trabajo: no obstante presente peculiaridades propias, el derecho penal tributario debe reconducirse, obligatoriamente, al derecho penal común y a sus principios generales (cd. Teoría penalista⁶³).

Es importante recordar, a propósito, que tanto el legislador tributario como el legislador penal, tienen por objetivo restringir la libertad de acción del individuo, con la finalidad de proteger el interés público. Además, de acuerdo con Moccia y Cahn-Speyer –creemos que el recaudo de tributos constituye un derecho pecuniario del Estado y que tales ingresos pertenecen, en consecuencia, a la comunidad, de modo que es posible considerar que las infracciones al derecho tributario constituyen delitos contra el patrimonio⁶⁴.

Finalmente, podemos decir que el transgresor de la ley tributaria es impulsado por un deseo de evitar una disminución de su patrimonio personal—hecho que comporta un enriquecimiento ilícito, lo cual justifica la remisión a las categorías del derecho penal común⁶⁵.

Dicho lo anterior, la construcción de un derecho penal tributario eficiente y garantista presupone una relación rentable y constante con los principios y las categorías intradogmáticas y formales del derecho penal común, sobre todo con aquellas de origen constitucional y que, además, tienen por objeto la tutela efec-

63 Sergio Moccia. *Considerazioni di legge ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1991); Sergio Moccia. *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica*. Edizioni Scientifiche Italiane. (1992); Sergio Moccia. *Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1993); Carlo Enrico Paliero. *Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1992); Héctor B. Villegas. Régimen Penal Tributario Argentino. Ed. Depalma. (1995); Paul Cahn-Speyer Wells. *Derecho crítico: perspectiva tributaria*. Ed. Temis S.A. (2016).

64 Paul Cahn-Speyer Wells. *Derecho crítico: perspectiva tributaria*. Ed. Temis S.A. (2016).

65 Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. p. 574. Ed. Depalma. (1987).

tiva de los derechos del individuo. Como resaltamos anteriormente, autorizada doctrina penal de corte garantista sigue esta metodología⁶⁶.

La adopción de estos principios, se afirma, comporta una limitación del ejercicio del poder estatal, del poder público, a favor de garantías efectivas de tutela de la libertad individual y del ordenamiento jurídico de un Estado Social de Derecho como un todo.

No se trata-y se advierte-de la búsqueda de preceptos lógico-formales absolutamente perfectos, sino de una dogmática trascendente que se muestre atenta a los efectos que la política criminal puede generar en relación con los principios constitucionales y del ordenamiento democrático. La dogmática, se repite, no debe ser vista como una abstracta búsqueda de preceptos lógico-jurídicos que busquen un ordenamiento jurídico perfecto (quimérico e irrealizable, a nuestro parecer) sino como una exigencia democrática de coherencia sistemática, la cual propenda por la efectiva protección del individuo, y en particular, del individuo-contribuyente, de la siempre creciente *voracidad tributaria*.

El objetivo, en definitiva, es establecer una *red de principios penales democráticos*⁶⁷ aplicable a todas las situaciones delictivas, comprendidas aquellas del área penal tributaria.

A continuación, expondremos algunos principios -a nuestro parecer imprescindibles-, con la advertencia de que realizar una sistematización de estos principios es una ardua tarea, dado que estos, antes que principios del derecho penal general, son fundamentos dogmáticos del orden jurídico democrático. Son, además, preceptos de política criminal y del sistema estatal, los cuales deben ser observados tanto por el legislador, como por los órganos ejecutivos y judiciales, con el fin de que se logre un ordenamiento justo, moderado, garantista y liberal.

2.1. Principio de tutela de la dignidad del individuo

No obstante pueda parecer un principio abstracto, trataremos en esta oportunidad de demostrar que el principio de respeto a la dignidad del individuo constituye el punto más alto de un ordenamiento garantista.

Es bien sabido que los Estados Sociales de Derecho modernos se fundan en el principio de legitimidad como condición necesaria para su propio nacimiento y existencia. Hoy, esta legitimidad no se explica únicamente a través de la realización de elecciones libres mediante el sufragio universal, sino también, y

66 Véase nota 62.

67 Marcelo Juárez Tavares. *Principios formales e intradogmático de cooperación judicial penal internacional en el protocolo del Mercosur*. Revista de los Tribunales. (2000).

fundamentalmente (o al menos así debe ser), a través de la exigencia de una participación efectiva de todos los ciudadanos en el proceso de formación y gestión del Estado.

Desde esta perspectiva, el principio de legitimidad está íntimamente relacionado con la función que cumplen en el Estado los ciudadanos. Así como la democracia supone una efectiva difusión de las funciones a todos, las normas de instrumentación del Estado deben necesariamente estar dirigidas a asegurar que todos puedan, en condiciones de igualdad, ejercitar su propia gestión, sea de forma directa o de forma indirecta.

La tutela de la dignidad del individuo representa, en consecuencia, no una norma programática, sino el fundamento originario de un Estado democrático y de una limitación al poder del Estado⁶⁸. Este principio constituye una conquista del individuo contra el *superpoder* del Estado policía.

En lo que tiene que ver con el derecho penal tributario en particular, la tutela de la dignidad del individuo debe servir como parámetro de valoración en la elaboración de las normas, o como estrella polar del legislador. Servirá, además, a todos los operadores del derecho, y en particular modo a los magistrados, para valorar la legitimidad constitucional de las normas respecto a la efectiva garantía de los derechos humanos.

Una vez demostrado que la tutela de la dignidad no es un principio abstracto y programático, sino un valor concreto de todo individuo, será necesario impedir la elaboración de normas penales tributarias irracionalmente discriminatorias y eliminar las existentes, teniendo en cuenta, por ejemplo, la certeza del derecho, la igualdad formal y material, la capacidad contributiva, la progresividad y el objetivo de la equidad redistributiva⁶⁹.

Debemos recordar una vez más que el ordenamiento jurídico general, y aquel penal tributario en modo particular, no debe considerar al contribuyente como un medio para el recaudo de los impuestos, sino como el fin de la actividad del recaudo⁷⁰.

68 La dignidad de un individuo es el límite material que debe respetar un Estado Social de Derecho, "lo que va fijando toques a la dureza de las penas y agudizando la sensibilidad por el daño que causan en quienes las sufren. Aunque al Estado y hasta la colectividad en general pudieran convenir penas crueles para defenderse, a ellos se opone el respeto de la dignidad de todo hombre –también del delincuente–, que debe asegurarse en un Estado para todos".

69 Si eso no ocurre (y generalmente ocurre), "el hombre pierde su dignidad y su personalidad moral, en cuanto en la subversión que se deriva de la falta de norma, la ley cierta y precisa es paladio de la libertad humana. *Libertas sub lege*". Così Bettiol. Cfr. Giuseppe Bettiol. *Diritto Penale*. Pirulla Editore. (1945).

70 Los derechos económicos, sociales y culturales establecen a favor de sus titulares una prestación a cargo de los poderes públicos. Esta prestación encuentra justificación en la convicción de que resuelve una carencia, una necesidad básica del individuo, ayudándolo al desarrollo de su propia persona y en la libre decisión de sus planes de vida. A propósito Cfr. Gregorio Peces-Barba Martínez. *Derechos sociales y po-*

2.2. Principio de la exclusiva protección del bien jurídico

Cuando iniciamos nuestra sistematización de los principios, primero se habló del principio de reserva de ley (1.1) que en el ámbito penal fue explicado por Feuerbach⁷¹ con la famosa expresión *nullum crimen, nulla poena sine lege*. De hecho, solo cuando el precepto penal está claramente especificado, solo cuando la pena es impuesta de forma que no puedan surgir dudas, es cuando el derecho penal cumple su cometido.

Aunado al límite del *ius puniendi* consagrado en el principio de legalidad y para asegurar que el derecho penal no se convierta en un instrumento de opresión y antidemocrático que sacrifique al individuo, está el principio de la protección exclusiva del bien jurídico⁷².

Se trata de un principio fundamental del Estado Social de Derecho, expresión de su condición democrática, en el cual el delito no solo debe tener la característica de la exteriorización y de la materialidad de un hecho, sino que ese hecho debe producir un daño o una ofensa a un bien jurídico susceptible de ser tutelado por el ordenamiento. Ello excluye, en consecuencia, las actitudes meramente internas y además los hechos externos que no están en grado de lesionar los bienes jurídicos. Dicho en otras palabras, toda infracción penal – para que se considere tal – debe comportar la lesión o la amenaza de un bien jurídico.

En consecuencia, serán inconstitucionales las normas que prohíban por prohibir, o que a través de la norma penal busquen reforzar la obediencia de los asociados, sin ninguna referencia al bien jurídico concreto.

Un legislador diligente entonces, considerará una conducta como prohibida cuando esta se manifieste como generadora de una relación social conflictiva, que implique una lesión o amenaza a los valores concretos del ser humano, en-

sitivismo jurídico. Ed. Dykinson. (1999). Sobre la exigibilidad de tales derechos -con particular referencia a Colombia- véanse las interesantes consideraciones esgrimidas por Plazas Gómez. Cfr. Clara Viviana Plazas Gómez. *La exigibilidad de los derechos sociales, el caso de Colombia*. Revista de Filosofía, Derecho y Política No. 14. Universitas. (2011).

- 71 A decir verdad, Feuerbach no instituyó formalmente la máxima *nullum crimen, nulla poena sine lege*. En su tratado, de hecho, sostiene “[...] los siguientes principios derivados: I) Toda imposición de pena presupone una ley penal (*nulla poena sine lege*). Por ende, solo la conminación del mal por la ley es lo que fundamenta el concepto y la posibilidad jurídica de una pena. II) La imposición de una pena está condicionada a la existencia de la acción conminada (*nulla poena sine crimine*). Por ende, es mediante la ley como se vincula la pena al hecho, como presupuesto jurídicamente necesario. III) El hecho legalmente conminado (el presupuesto legal) está condicionado por la pena legal (*nullum crimen sine poena legali*). Consecuentemente, el mal, como consecuencia jurídica necesaria, se vinculará mediante la ley a una lesión jurídica determinada”. Cfr. Anselm Von Feuerbach citado in Felipe Villavicencio T. Derecho Penal. Parte general. Ed. Jurídica Griley. (2009).
- 72 Sobre este tema -entre muchos- véase: Luigi Ferrajoli. Derecho y Razón. (2001); Mir Puig. Introducción a las bases del Derecho Penal. (2002); Jorge Luis Villada. Curso de derecho penal. (2014); Ferrando Mantovani. Diritto penale. Parte generale. Cedam. (2015).

tendidos como bienes jurídicos. Eso no significa que el bien jurídico se identifique con el objeto material del delito, el cual puede ser tanto material como ideal, sin que por esto se desnaturalice su contenido concreto.

En el caso de los delitos tributarios –materia que nos interesa- la identificación del bien jurídico tutelado puede encontrarse en la norma constitucional que consagra el principio de capacidad contributiva (1.3). Entonces, el objeto de la tutela del derecho tributario es “el interés del Estado a garantizarse, mediante la percepción de los tributos, un ámbito real de acción en sectores de la vida de relación que requieren el empleo de recursos económicos”⁷³.

Si se considera el patrimonio del Estado como un bien jurídico legítimamente tutelable por la normativa penal tributaria, la ofensa patrimonial será la constante objetiva de los delitos tributarios y ésta deberá ser valorada en razón a la limitación causada a la funcionalidad del bien.

La reconstrucción, en términos de efectividad, del objeto de la tutela de los delitos tributarios, constituye una base sólida sobre la cual puede delinearse una sistematización de la materia penal tributaria, coherente con las exigencias de un sistema penal expresivo de los principios del Estado Social de Derecho. Y eso, requiere, fundamentalmente, el respeto de las exigencias de reserva de ley y de lesividad.

2.3. Principio de lesividad

Presente en la antigua máxima *neminem laedere*, el principio de lesividad implica que en un Estado Social de Derecho, el legislador puede tipificar penalmente solo aquellas conductas graves que lesionen o amenacen un bien jurídico. La amenaza constituye entonces el límite extremo del derecho penal y de la lesión y, en consecuencia, del hecho típico.

Yendo más allá de este límite, surgen – de acuerdo con el profesor Moccia⁷⁴ – dudas respecto a la legitimidad del derecho penal, “en el ámbito del cual hallan seguramente lugar formas exasperadas de peligro abstracto. Ellas se expresan también en los delitos-obstáculo, de amplio empleo en el derecho penal tributario, tendientes precisamente a prevenir la verificación de situaciones a menudo de peligro solo remoto, mediante la criminalización de meros actos preparatorios

73 Sergio Moccia. *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica*. Ed. Scientifiche Italiane. (1992). Sobre este tema véase, además: M. Romano. *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*. *Diritto e pratica tributaria*. (1983); Alberto Cadoppi. *Il reato omissivo proprio*. (1988); Tullio Delogu. *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*. *Studi in onore di Francesco Antolisei*. (1965); G. Cerquetti. *Reati tributari*. *Enc. dir.* (1986).

74 Sergio Moccia. *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica*. p. 297. Ed. Scientifiche Italiane. (1992), Véase también Bruno Assumma. *I reati tributari*. Firenze. (1985).

o de simples transgresiones formales que, por lo tanto, no pueden estar en condiciones de causar ofensa alguna al bien protegido. Su legitimidad constitucional parece, entonces, como mínimo, dudosa desde el punto de vista de la razonabilidad y de la función de la pena⁷⁵.

Al respecto, Padovani resalta la deriva del derecho penal tributario, el cual se está transformando progresivamente de un derecho de tutela del bien jurídico a un derecho de tutela de la función. Eso es seguramente contraproducente, toda vez que choca con el principio de lesividad y con la función garantista que el bien jurídico cumple en relación con el ejercicio de la potestad punitiva⁷⁶.

También puede preguntarse –siguiendo las consideraciones de Cervini⁷⁷. Si, en un Estado Social de Derecho, el legislador debe privilegiar la protección de los intereses colectivos o del individuo. Nosotros sostenemos –en consonancia con la mayoritaria doctrina garantista⁷⁸- que el individuo debe ser el perno en torno al cual se construye el derecho penal moderno y en torno al cual giran todos los bienes jurídicos protegidos por el ordenamiento. El Estado, entonces, se entiende como un instrumento al servicio de las personas, y los bienes jurídicos susceptibles de tutela se identifican con el fin último del desarrollo personal del individuo.

En un Estado Moderno, se dice, además de la protección de los bienes jurídicos previamente identificados, es necesario garantizar –a través del derecho penal si es necesario- la realización de las prestaciones públicas a favor del individuo, desde la óptica de un Estado que sea realmente *social* y no solo *de derecho*. Por estas razones, Claus Roxin identifica dos características fundamentales del el *ius puniendi* del Estado: El derecho penal tiene naturaleza subsidiaria; y, además, el legislador no puede establecer tipos penales únicamente con el objeto de castigar conductas inmorales que no lesionen bienes jurídicos⁷⁹.

75 Además, sobre el tema Ferrajoli señala el riesgo de un desarrollo autoritario de un ordenamiento que confunda el derecho con la moral: "Tras las sucesivas orientaciones autoritarias de tipo teleológico, formalista o tecnicista, ese concepto termina por plasmarse sobre el de norma jurídica, pasando a designar "el fin" o la *ratio* de la ley penal o, incluso, el derecho del Estado a las acciones u omisiones impuestas bajo la amenaza de pena, dilatándose indefinidamente hasta comprender las situaciones más vagas de peligro abstracto o presunto. [...] En la cultura alemana de comienzos del XIX, el concepto de bien se desmaterializa definitivamente, transformándose, de criterio de delimitación y deslegitimación externa, en instrumento positivo y autoreflexivo de la legitimación política de los intereses tutelados –y, con ellos, de las normas positivas– directamente asumidos como "valores", cuya violación da lugar a comportamientos inmorales. Cfr. Luigi Ferrajoli. *Derecho y razón, teoría del garantismo penal*. (2001).

76 Tullio Padovani. *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dai n. 1,2,3,4,5 e 6 dell'art. 4, legge 516/82. Responsabilità e processo penale nei reati tributari*. (1986). A propósito, véase Gaetano Insolera. *Reati artificiali e principio di offensività: a proposito di un'ordinanza della Corte Costituzionale sull'art. 1 comma 6 l. 516 del 1982*. *Rivista italiana di diritto processuale penale*. (1990); F. J. Álvarez García. *Bien jurídico y Constitución*. Cuadernos de política criminal No. 43. (1991).

77 Raúl Cervini. *Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho*. (2007).

78 Véase nota 62.

79 Claus Roxin. *Problemas básicos del Derecho Penal. Sentido y límites de la pena estatal*. Ed. Reus. (1976). Sobre el mismo tema véase Jakobs. Cfr. Günther Jakobs. *Sobre la Teoría de la Pena*. Ed. Universidad

2.4. Principio de materialidad

En virtud del principio de materialidad, expresado en la antigua máxima *cogitationis poenam nemo patitur*, únicamente puede constituir delito el comportamiento humano material que tiene lugar en el mundo exterior y, en consecuencia, está provisto de una corporeidad y es perceptible por los sentidos: el hecho material es la base imprescindible de cualquier juicio de desvalor penal, piedra angular del delito⁸⁰.

De acuerdo con este principio, el legislador de un Estado Social de Derecho debe estructurar un ordenamiento en el cual se exija solo la responsabilidad penal tributaria por conductas externas y concretas, rechazando cualquier otro derecho penal de corte subjetiva o ideal⁸¹.

El principio de materialidad cumple la función fundamental de delimitar el ilícito penal, con la triple prohibición de considerar delito a: 1) Una actitud voluntaria meramente interna (como puede ser la intención de evadir los impuestos o el no percibir como desvalor una conducta de evasión); 2) Una intención meramente declarada que no se haya materializado (por ejemplo, no basta con manifestar el propósito de evadir, sino que es necesario que tal intención se traduzca en actos idóneos configurativos de evasión); 3) un modo de ser de la persona, que puede ser el carácter propio de un sujeto (por ejemplo, nadie puede ser perseguido por el solo hecho de pertenecer a un determinado grupo étnico) o un estado de amenaza social (por ejemplo, no es relevante penalmente, en sí y per sé, habitualidad, profesionalidad, tendencia a delinquir).

Por último, el principio de materialidad implica que –en un Estado Social de Derecho, expresión de una sociedad pluralista– es imposible exigir jurídicamente la adhesión interna a las normas de convivencia, es decir, vincular las conciencias individuales de los ciudadanos a los fines de orden y control social.

Lo anterior, es válido *a fortiori* en el ámbito penal tributario, en el cual el principio de materialidad constituye un límite al principio de colaboración del contribuyente.

2.5. Principio de culpabilidad y responsabilidad personal

El principio de culpabilidad por el delito cometido constituye hoy uno de los pilares de un Estado Social de Derecho, dado que implica una distinción nítida entre

Externado de Colombia. (1998).

80 Ferrando Mantovani. *Diritto penale. Parte generale*. Cedam. (2015).

81 Antítesis del principio de materialidad, es el principio de subjetividad, en el cual se considera delito incluso los momentos meramente psíquicos, o sea a la *nuda cogitatio*, las actitudes puramente internas o las formas de ser de la persona. Ese principio encuentra lugar en derechos penales de tipo confesional, con fundamentos de teología moral y legal en los que se maneja la idea del crimen-pecado.

acción y autor, perteneciendo solo la acción al foro del derecho, donde debe evitarse extender el juicio de reproche a la personalidad del sujeto porque debe privilegiarse la certeza y seguridad jurídica garantizadas por el triunfante principio de legalidad⁸².

Este principio representa el fundamento de cualquier teoría de la pena en un Estado liberal moderno, dado que ninguna persona podrá ser castigada por la realización de una acción prohibida por el ordenamiento si esa persona no tuvo al menos la posibilidad de prever el resultado de su conducta, o si no le era posible conocer la prohibición, o incluso, si no le era posible adecuar concretamente su conducta a tal prohibición.

Las consecuencias, entonces, resultan enormes. No solo es necesario que exista una acción material imputable al autor; sino que, además, es necesario que la susodicha conducta haya sido querida por el autor (dolo) o al menos pueda atribuirse a una negligencia de éste (culpa). De hecho, la pena no puede imponerse a quien no sea responsable o culpable de la acción típica y antijurídica. En ese sentido, el principio de culpabilidad constituye un filtro fundamental⁸³ que evita la imposición de penas a sujetos no responsables.

En el ámbito penal tributario sostenemos –junto con Moccia⁸⁴– que los delitos tributarios deben ser imputados solo a título de dolo.

2.6. Principio de tipicidad penal

Ya nos hemos referido en la primera parte de este trabajo (1.1.) al principio de reserva de ley en materia tributaria. En esta sección basta agregar que este principio (mejor conocido en el ámbito penal como *tipicidad*) se precisa, aclara y refuerza en el ámbito penal. Así, este principio (*nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali*) constituye un límite esencial al poder punitivo estatal.

En relación con la materia penal tributaria, el principio de tipicidad (o de reserva de ley) tiene como objetivo proteger al ciudadano-contribuyente y, en consecuencia, evitar que la imposición de prestaciones patrimoniales, o de otro tipo

82 Ferrando Mantovani. *Diritto penale. Parte generale*. Cedam. (2015). Sul legame esistente tra pena retributiva e colpevolezza, si veda Bettiol. Cfr. Giuseppe Bettiol. *Colpevolezza normativa e pena retributiva oggi*. Gli ultimi scritti 1980-1982 e la lezione di commiato 6-V-82. (1984). Sobre la superación de la concepción retributiva de la culpabilidad, véase primero Roxin y después Moccia, quien prefiere el término "responsabilidad" sobre aquel de "culpabilidad". Cfr. Claus Roxin. *Considerazioni di politica criminale sul principio di colpevolezza*. Rivista Italiana di Diritto Processuale Penale. (1980); Sergio Moccia. *Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica*. Ed. Scientifiche Italiane. (1992).

83 No superan este filtro instituciones como la responsabilidad objetiva, la culpa inconsciente, la responsabilidad por el hecho de otros y la irrelevancia del error de derecho.

84 Sergio Moccia. *Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1993).

de sanciones conexas, sean utilizadas como mero instrumento de opresión del individuo y de sus derechos fundamentales⁸⁵.

2.7. Principio de intervención mínima (o necesidad de la pena)

En un Estado Social de Derecho, el derecho penal es legítimo solo cuando protege a la sociedad pero, si su aplicación resulta inútil, pierde toda legitimidad.

Por ello, el principio de intervención mínima o de necesidad de la pena está estrechamente relacionado con el concepto de utilidad⁸⁶. La utilización de instrumentos violentos como la pena, siempre va en contra de la idea de un Estado Social de Derecho. Por ello, solo ante extrema necesidad que pueda ser demostrada, el castigo se torna legítimo⁸⁷. Este principio de la intervención mínima –a nuestro juicio– es fundamental porque limita y controla las tendencias autoritarias.

El principio de mínima intervención del derecho penal es compatible con la idea del Estado Social, rechazándose la idea de un Estado represivo como protector de los intereses de las personas; ello enlazaría con la tradición liberal que arranca Beccaria y que postula la humanización del Derecho penal: se parte de la idea de que la intervención penal supone una intromisión del Estado en la esfera de libertad del ciudadano, que solo resulta tolerable cuando es estrictamente necesaria – inevitable – para la protección del mismo ciudadano⁸⁸.

Resulta claro que el Estado debe recurrir a todos los medios disponibles – dotados de menor lesividad– antes de acudir al derecho penal, el cual debe ser utilizado como una herramienta subsidiaria, como *ultima ratio*, de manera que solo cuando ninguno de los otros instrumentos previstos en el ordenamiento sean suficientes, el Estado estará legitimado para acudir al instrumento penal⁸⁹.

El principio de necesidad de la pena se manifiesta sustancialmente en dos formas: por un lado, en la imposibilidad de establecer sanciones penales cuando sea posible utilizar instrumentos menos lesivos (jurídicos, políticos, sociales); por otro lado, se debe acudir a la norma penal menos gravosa en lugar de otra que

85 Giovanni Flora. *La legge penale tributaria*. Digesto Penale. (1993).

86 Santiago Mir Puig. Derecho Penal. Parte general. Ed. B. de F. (2004).

87 Gonzalo Quintero Olivares. Manual de derecho penal. Parte general. (2000).

88 Denyse Baca Cabrera, Fidel Rojas Vargas, Marlene Neira Huamán. Jurisprudencia penal. Ejecutorias de la Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Lima, 1998. Gaceta Jurídica. (1999).

89 Recordemos que el derecho penal es “la [herramienta] más torpe con que cuenta el orden jurídico para augurar su vigencia”. Cfr. Jorge De La Rúa. El derecho penal como sistema de garantías, en Cuadernos del Departamento de Derecho Penal y Criminología No. 1. (1995). Sobre el tema Cfr. Claus Roxin. Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos: La estructura de la Teoría del Delito. Civitas Ediciones. (2006), o anche Cfr. Ferrando Mantovani. Diritto penale. Parte generale. Cedam. (2015).

tenga mayor contenido punitivo, siempre y cuando la primera sea suficiente para cumplir los fines de la intervención penal⁹⁰

De acuerdo con lo anterior, el principio de mínima intervención choca inevitablemente con la realidad legislativa, dado que el legislador tiende siempre (erróneamente) a establecer sanciones de tipo penal aun cuando no son estrictamente necesarias.

El recurrir al sistema penal para cualquier problema (que conduce a una inevitable *nomorrea* normativa) es – indudablemente – una clara señal de una política criminal incapaz e incoherente, que la cual lleva implícito un ilusorio y falso mensaje de que más y mayores penas son la respuesta adecuada y eficiente al problema. El instrumento penal se convierte entonces en una respuesta simbólica que el Estado ofrece a la constante demanda de penalización en la sociedad, sin preocuparse verdaderamente de verificar su eficacia general y preventiva.

En ese sentido, sostenemos que la intervención punitiva estatal solo debe permitirse en los casos de mayor gravedad, las ofensas de menor nivel, por el contrario, deben ser objeto de otras ramas del ordenamiento jurídico. Se trata, en consecuencia, de impulsar una política criminal que seleccione los objetos, los medios y los instrumentos correctamente. Por ello, para acudir al derecho penal –cargado de graves consecuencias- es necesario que la medida sea imprescindible y necesaria, de lo contrario, se generará una lesión inútil a los derechos fundamentales de los asociados.

Así, de acuerdo con Roxin, hay una violación del principio de mínima lesividad cada vez que el Estado interviene con la “espada afilada”⁹¹ del derecho penal para tutelar un bien jurídico que podía ser igual o mayormente protegido mediante la utilización de otros instrumentos previstos en el ordenamiento jurídico.

Por lo anterior, no será suficiente determinar la idoneidad de la respuesta penal, sino que será esencial demostrar puntualmente que la sanción penal no es sustituible por otros instrumentos de control social menos lesivos. Este límite al poder penal deberá guiar siempre la actuación del legislador. Un aumento de la criminalización de las conductas puede transformar el Estado Social de Derecho en un Estado policía en el cual – hoy en día – sería imposible vivir.

2.8. Principios de subsidiariedad y fragmentariedad

El principio de intervención mínima (o necesidad de la pena) tiene como directrices corolarias aquellos principios de la subsidiariedad y fragmentariedad del derecho penal.

90 J. M. Silva Sánchez. Aproximación al derecho penal contemporáneo. Ed. Bosch. (1992).

91 Claus Roxin. Derecho Penal. Parte general. Civitas. (1999).

El carácter subsidiario – conocido también como *extrema ratio* o *ultima ratio* – debe ser entendido en el sentido de que solo debe recurrirse al derecho penal cuando todos los instrumentos de control social han fallado. Eso significa que la norma penal cumple una función suplementaria de protección jurídica general.

El carácter fragmentario, por su parte, implica que el derecho penal deba ser utilizado solo para tutelar bienes fundamentales u ofensas intolerables (dado que solamente tales hipótesis justifican la imposición de una sanción penal). Este principio es importante en el ámbito político-criminal, pues limita al legislador en la criminalización de las conductas. En otras palabras, el derecho penal no puede ser utilizado para prohibir cualquier tipo de conducta sino solo aquellas de mayor desvalor.

2.9. Principio de *non bis in idem*

Este principio, fundamental para el desarrollo del derecho penal moderno desde Beccaria hasta nuestros días, consiste en garantizar a todos los ciudadanos la imposibilidad de un doble juicio sobre un mismo hecho, sea en la hipótesis de la existencia de un precedente judicial, o en la hipótesis de la contemporánea de dos procesos pendientes.

La doctrina española – entre ellos Alejandro Nieto⁹² – define este principio como la prohibición absoluta de una doble condena por el mismo hecho. De acuerdo con esta doctrina, la prohibición del *non bis in idem* es un principio general del derecho que debe ser interpretado de acuerdo con los principios de proporcionalidad y cosa juzgada y que inhibe la aplicación de dos o más sanciones o de dos o más procedimientos, cuando haya una identidad de sujetos y situaciones fácticas.

Los elementos que caracterizan el principio del *non bis in idem* pueden identificarse así: 1) Una doble imputación; 2) que haya nacido por la comisión del mismo hecho.

El primer elemento se encuentra en el momento en que se quiere instaurar un nuevo proceso penal, cuando ya (por el mismo motivo, *bis*) existe una decisión definitiva sobre los mismos hechos y que, en consecuencia, goza de la *cosa juzgada*.

En estos términos De La Rúa afirma:

“En conclusión, la prohibición de nuevo proceso se refiere tanto al caso de un proceso anterior agotado por sentencia (en cuyo caso habría lugar a la

92 Alejandro Nieto. Derecho Administrativo Sancionador. 2 ed. Ed. Tecnos. (1994).

excepción de cosa juzgada para evitar el doble pronunciamiento sobre el fondo) como al de que exista una causa ya abierta por el mismo hecho, desenvolviéndose en ella una persecución penal idéntica a la que se quiere intentar, cualquiera sea su estado (esto haría procedente, a su vez, la excepción de *litispendentia*)⁹³.

El segundo elemento, por su parte, consiste en la identidad del hecho, que consiste en la coincidencia (por eso, *in idem*) del hecho punible, considerado desde la perspectiva material, sin que sean relevantes las diversas calificaciones jurídicas que se le puedan dar a ese mismo hecho.

A propósito, el profesor Clariá Olmedo ha precisado:

“Es la proyección objetiva. Se atrapa el hecho en su materialidad sin atender a su significación jurídica; capta el acontecimiento y no el delito; la conducta básica imputada sin atender a las circunstancias. Es intrascendente el distinto encuadramiento penal: evasión, elusión o fraude a la ley”⁹⁴.

En conclusión, podemos definir el principio del *non bis in idem* como el derecho del individuo a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho⁹⁵.

3. Conclusiones, reflexiones y perspectivas futuras

Los principios generales del derecho penal tributario – reiteramos – deben recordar, por un lado, los principios del derecho tributario, como manifestación del paradigma de la continuidad jurídica y, por otro lado, los principios y las categorías dogmáticas del derecho penal común, de acuerdo con la tesis penalista sostenida por la doctrina garantista del derecho penal contemporáneo.

Nótese que ninguno de los principios enunciados y analizados está en grado, si se considera de forma individual y aislada, de hacer que el sistema penal tributario sea legítimo, moderado y justo. En ese sentido, los principios deben entenderse por el legislador y los magistrados como *una red de principios comunes* a la mayor parte de los modernos Estados Sociales de Derecho.

A continuación, y a manera de conclusión de lo anteriormente dicho, proponemos las siguientes alternativas *de iure condendo* para lograr un sistema penal tributario que sea justo, moderado, sostenible, no confiscatorio, es decir, un sistema que tutele las garantías inviolables previstas en un Estado Social de Derecho:

93 Fernando De La Rúa. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XX. (1979).

94 Jorge A. Clariá Olmedo. Derecho procesal penal. Tomo I. Ed. Rubinzal-Colzoni. (2009).

95 Sobre el principio de *non bis in idem* en el ámbito penal tributario véase Eduardo Cusguen Olarte. El derecho tributario en la investigación penal. Leyer Editores. (2000). Sobre *non bis in idem* y la concurrencia de normas penales, véase Invece Ramón García Albero. *Non bis in idem*, material y concurso de leyes penales, Cedes. Ed. Barcelona. (1995).

1. Primero que todo, es necesario agregar tipos penales de ilícitos tributarios en el código penal. Estas, deberán estar caracterizadas por una extrema claridad y simplicidad, y deberán focalizarse en la gravedad del daño, más que en la violación apenas formal de ciertas obligaciones. Además – en el ámbito general-preventivo – de tal manera se tutelarán eficazmente los derechos de los individuos, toda vez que la redacción de normas simples y claras permitirá a los destinatarios adecuar su conducta y prever con certeza las consecuencias de su propio actuar.
2. Deberán consagrarse pocos tipos penales (en virtud del principio de *extrema ratio*), pero previendo una efectiva graduación de la pena: las micro-violaciones que se configuren en hechos de poca lesividad no justifican, de ningún modo, el acudir al derecho penal, y, de hecho, pueden perjudicar el carácter racional y solidario que debe tener una política tributaria de inspiración democrática⁹⁶.

Además, el establecimiento de pocos tipos penales relacionados con el ilícito tributario tendrá notables efectos en términos de integración social, toda vez que servirá para corregir la errada opinión de que estos tipos penales – gravemente lesivos del principio de solidaridad – se consideran delitos menores. Obviamente, al derecho penal debe acudirse como *ultima ratio*, para tipificar conductas que tienen un particular desvalor social y ello tendrá implicaciones en el ámbito criminal-pedagógico. Es conocido que el poder punitivo del Estado, si se ejerce con parsimonia (y al mismo tiempo con firmeza) aumenta la convicción en los asociados respecto del desvalor ético-social de las violaciones. Por el contrario, un uso exagerado del instrumento penal genera el efecto opuesto (efecto iatrogénico).

Una reforma de la disciplina penal tributaria, que quiera responder eficazmente – y al mismo tiempo respetando las garantías individuales- al problema del control de los ilícitos tributarios, tiene el deber de reducir y simplificar las figuras delictivas.

96 Ferré Olivé, en 1988 escribía: “Es utópico pensar que con la sola creación de nuevos tipos penales contra las finanzas públicas o con el aumento de las penas se eliminen completamente conductas evasivas o fraudes a la ley. El derecho penal no es un medio suficiente, ni tampoco el más idóneo para contrastar la evasión tributaria”. El derecho penal puede lograr una reducción del fenómeno pero no una eliminación completa. Cfr. Juan Carlos Ferré Olivé. *Los delitos contra la hacienda pública*. Doctrina Penal. Año 11. (1988). Es necesario, en consecuencia, diseñar una política criminal integral que aborde el fenómeno desde una perspectiva *interrelacional*, es decir, que considere las técnicas represivas y, al mismo tiempo, las decisiones fiscales y económicas que tienen que ver con el problema. Porque dejar todo en las manos del derecho penal, asumiendo que la función de prevención general pueda por sí sola ser un medio eficaz para combatir el problema es, en realidad, una utopía. La prevención general no se produce a través de la abstracta amenaza penal, sino mediante la aplicación eficaz de esta amenaza, es decir, cuando aquel que viole la norma corra el serio peligro de ser identificado y castigado.

3. Es necesario determinar cuál es el bien jurídico que se pretende tutelar. Estando todos obligados a contribuir al gasto público de acuerdo con su propia capacidad contributiva, “objeto de la tutela del delito tributario -definible también como delito contra las relaciones impositivas – es el interés del Estado a garantizarse, mediante la percepción de los tributos, un ámbito real de acción en sectores de la vida de relación que requieren el empleo de recursos económicos”⁹⁷. La ofensa patrimonial, entonces, se considera como la constante objetiva de los delitos tributarios y el daño consiste concretamente en la limitación causada a la funcionalidad del bien. La reconstrucción, en términos de efectividad, del objeto de la tutela constituye la base sobre la cual debe intentar delinearse un sistema penal tributario respetuoso de los principios del Estado Social de Derecho⁹⁸.
4. El legislador debería evitar – en la medida de lo posible – recurrir a la legislación de urgencia, prefiriendo siempre “meditar” los cambios normativos y dotarlos de mayor racionalidad técnica. Esto, por un lado, garantizará la confianza por parte de los asociados-contribuyentes en el instrumento legislativo, y, por otro lado, reducirá las hipótesis de aporías y los casos de violación del principio de *non bis in idem*.
5. Será necesario favorecer la cultura de la legalidad tributaria. Es importante resaltar – no obstante ya haya sido recordado – que el problema de la evasión es un problema complejo, en cuya producción concurren la falta de consciencia tributaria, la complejidad y los límites de una legislación tributaria y la ineficacia de la administración pública⁹⁹.

Díaz justamente advierte que: “si los recursos públicos merecen la debida protección, incluso penal, también los derechos de los ciudadanos deben ser protegidos cuando el poder público incurre en conductas fiscales arbitrarias, malgastando recursos colectivos y agregando a todo eso una conducta prepotente de la administración pública que tiende a ocultar la propia ineficacia y los reales efectos de una pésima gestión”¹⁰⁰.

En cuanto a los contribuyentes, es bien sabido que desde hace bastante tiempo el incumplimiento de las obligaciones tributarias se ha convertido en un “deporte nacional”, sea por razones puramente económicas fundadas en conductas especulativas, o por motivos culturales que encuentran su razón de ser en la

97 Sergio Moccia. Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica. Ed. Scientifiche Italiane. (1992).

98 S. Vinciguerra. I delitti doganali. Parte generale. (1963).

99 Carlos María Folco. Ilícitos fiscales: asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25,874. Rubinzal-Culzoni Editores. (2004).

100 O. Díaz. Ilícitos tributarios. Ed. Astrea. (2001).

escasa conciencia tributaria de la población. Además, en muchos casos, la evasión aparece como una actitud de resistencia- a veces inconsciente- de cara a un fisco que, acostumbrado a otras épocas de bienestar difuso- ha continuado a gastar como si nada hubiera ocurrido, y además, administrando mal lo poco que había. A todo esto, es necesario agregar que la voluntad de muchos contribuyentes de cumplir con sus obligaciones tributarias se perdió definitivamente cuando estos fueron espectadores de los grandes actos de corrupción estatal.

El Estado, en consecuencia, no es totalmente ajeno a la grave situación que actualmente vivimos, sino que es corresponsable, y, adicionalmente, no ha previsto un sistema impositivo más simple y claro que coadyuve en la lucha contra la evasión sino que, por el contrario, ha cargado siempre con más fuertes impuestos a los contribuyentes¹⁰¹.

Será necesario, entonces, favorecer la cultura de la legalidad tributaria. Todos tendremos que percibir al tributo como una relación que impone obligaciones y derechos: la obligación solidaria de contribuir al gasto público y el derecho de exigir del Estado una efectiva y transparente implementación de sus prestaciones sociales. Cuando el vínculo se fractura, desaparece la objetividad jurídica que sostiene en última instancia la coerción penal.

Un sistema de derecho penal tributario – que sea el más razonable posible – cumple eficazmente sus fines cuando se vincula a un sistema tributario claro, justo y moderado. Esta exigencia de claridad, justicia y moderación no puede ser secundaria sino que es presupuesto esencial para el éxito del sistema.

4. Bibliografía

Adam Smith. *The Wealth of Nations*. (1776).

Alberto Cadoppi. *Il reato omissivo proprio*. Padova. (1988);

Alejandro Nieto. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2 ed. Editorial Tecnos. (1994).

Alfredo Lewin Figueroa. *Principios constitucionales del derecho tributario*. ICDT. (2002).

Allan R. Brewer-Carias. *El amparo a los derechos y garantías constitucionales (una aproximación comparativa)*. (1993).

Andrea Amatucci. *Tratado de derecho tributario*. Tomo I. Editorial Temis S.A. (2001).

Antonio Berleri. *Principi di diritto tributario*. Volume 2. Giuffrè Editore. (1952).

101 Los hechos demuestran que esta entidad metafísica llamada Estado grava a los contribuyentes todo lo que más puede y, además, gasta totalmente los recursos que se recaudan por la tributación. Estos hechos demuestran que no es cierto que se grave a los contribuyentes solo cuando es necesario y que imponga tributos para sobrevivir, O, mejor dicho, estas necesidades resultan ser infinitas y comprenden todos los deseos de la clase dominante y de la que la sostiene. Así lo dijo Bobbio. Cfr. Norberto Bobbio. *Pareto e il sistema sociale*. Sansoni. (1973).

- Aristóteles. *Metafísica*. Vol. 1. Ed. Gredos. (2014).
- Augusto Fantozzi. *Diritto Tributario*. UTET. (1998).
- Augusto Fantozzi. *Riserva di legge e nuovo riparto della potestà normativa in materia tributaria*. Rivista di diritto tributario. (2006).
- Balduzzi-Sorrentino. *Riserva di legge*. Enc. Dir. Vol. XL. (1989).
- Bruno Assumma. *I reati tributari*. Firenze. (1985).
- C. Suárez González. *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*. Rodríguez Murillo (dir.) Comentarios del Código Penal. Civitas. (1997).
- Carlo Enrico Paliero. *Metodologie de legge ferenda per una riforma non improbabile del sistema sanzionatorio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1992).
- Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*. Ed. Depalma. (1987).
- Carlos María Folco. *Ilícitos fiscales: asociación ilícita en materia tributaria*. Ley 25,874. Rubinzal-Culzoni Editores. (2004).
- Carmen Lamarca Pérez (coord.), Avelina Alfonso De Escamilla, Esteban Mestre Delgado, Ignacio Gordillo Álvarez Valdez. *Manual de Derecho penal. Parte especial*. Ed. Colex. (2010).
- Carmen Lamarca Pérez. *Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. No. 178. (1985).
- Clara Viviana Plazas Gómez. *La exigibilidad de los derechos sociales, el caso de Colombia*. Revista de Filosofía, Derecho y Política No. 14. Universitas. (2011).
- Claus Roxin. *Considerazioni di politica criminale sul principio di colpevolezza*. Rivista Italiana di Diritto Processuale Penale. (1980).
- Claus Roxin. *Derecho Penal. Parte general*. Civitas. (1999).
- Claus Roxin. *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos: La estructura de la Teoría del Delito*. Civitas Ediciones. (2006).
- Claus Roxin. *Problemas básicos del Derecho Penal. Sentido y límites de la pena estatal*. Editorial Reus. (1976).
- Constitución de Argentina.
- Constitución de Brasil.
- Constitución de Colombia.
- Constitución de España.
- Constitución de Francia.
- Constitución de Italia.
- Constitución de Perú.
- Constitución de Venezuela.
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-504 de 2002.

- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-776 de 2006.
- Corte Constitucional de Italia. Sentencia 128 de 1966.
- Corte Constitucional de Italia. Sentencia 143 de 1982.
- Corte Constitucional de Italia. Sentencia 30 de 1964.
- Declaration Des Droits de L'Homme Et Du Citoyen (1789).
- Denyse Baca Cabrera, Fidel Rojas Vargas, Marlene Neira Huamán. Jurisprudencia penal. Ejecutorias de la Sala Penal de Apelaciones de la Corte Superior de Lima, 1998. Gaceta Jurídica. (1999).
- Diccionario de la Real Academia Española. 22 ed. (2001).
- E. De Mita. *Capacità contributiva*. Dig. com. II. (1987).
- Eduardo Cusguen Olarte. El derecho tributario en la investigación penal. Leyer Editores. (2000).
- Edwin Robert Anderson Seligman. Progressive taxation in theory and practice. Princeton University Press. (1908).
- Emérico Amari. Critica di una scienza della legislazione comparata. (1857).
- Enciclopedia Giuridica Treccani. Capacità Contributiva.
- Erwin Ludgens. Sentido de la continuidad jurídica sistémica en el Estado Social de Derecho. (2006).
- F. J. Álvarez García. *Bien jurídico y Constitución*. Cuadernos de política criminal No. 43. (1991).
- F. Morales Prats. *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social*. G. Quinteros Olivares (dir.). Comentarios al nuevo Código Penal. Aranzadi. (1996).
- F. Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Civitas. (1996).
- Felipe Villavicencio T. Derecho Penal. Parte general. Editora Jurídica Griley. (2009).
- Fernando De La Rúa. Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo XX. (1979).
- Fernando Sáinz de Bujanda. Hacienda y Derecho. Tomo I. Instituto de Estudios Políticos de Madrid. (1975).
- Ferrando Mantovani. Diritto penale. Parte generale. Cedam. (2015).
- Francesco Tesauro. Istituzioni di diritto tributario. Vol. I. Utet Torino. (1998).
- Franco Gallo. Le ragioni del fisco. Bologna. (2011).
- Gaetano Insolera. *Reati artificiali e principio di offensività: a proposito di un'ordinanza della Corte Costituzionale sull'art. 1 comma 6 l. 516 del 1982*. Rivista italiana di diritto procesuale penale. (1990).
- Gaudemet Molier. Finances publiques. Parigi. (1988).
- Giovanni Cerquetti. *Reati tributari*. Enc. dir. (1986).
- Giovanni Flora. *La legge penale tributaria*. Digesto Penale. (1993).
- Giuseppe Bettiol. *Colpevolezza normativa e pena retributiva oggi*. Gli ultimi scritti 1980-1982 e la lezione di commiato 6-V-82. (1984).

- Giuseppe Bettiol. *Diritto Penale*. Pirulla Editore. (1945).
- Gonzalo Quintero Olivares. *Manual de derecho penal. Parte general*. (2000).
- Gregorio Peces-Barba Martínez. *Derechos sociales y positivismo jurídico*. Ed. Dykinson. (1999).
- Günther Jakobs. *Sobre la Teoría de la Pena*. Ed. Universidad Externado de Colombia. (1998).
- Hector B. Villegas. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria, en AA.VV. *Estudios de Derecho constitucional tributario, homenaje al Prof. Juan Carlos Luchi*, Horacio Adolfo García Belsunce (coord.). Ed. Depalma. (1994).
- Hector B. Villegas. *Régimen Penal Tributario Argentino*. Ed. Depalma. (1995).
- Horacio Adolfo García Belsunce. *Algo más sobre el principio de no confiscatoriedad en la tributación*. Revista La Ley. (1990).
- Horacio Adolfo García Belsunce. *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo-Perrot. (1982).
- Ignazio Manzoni. Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano. (1965).
- J. Lang. *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario*. Trattato di diritto tributario. Cedam. (1994).
- J. M. Silva Sánchez. *Aproximación al derecho penal contemporáneo*. Ed. Bosch. (1992).
- J. M. Valle Muñiz. *Comentarios al nuevo Código Penal*. Aranzadi. (1996).
- Javier Lasarte Álvarez. *La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacità contributiva*. *Diritto e Pratica Tributaria* No. 1. (1965).
- Joan J. Queralt Jiménez. *Derecho penal español. Parte especial*. 4 ed. Atelier. (2002).
- John Locke. *Two treaties of Government*. (1689).
- Jorge A. Claria Olmedo. *Derecho procesal penal. Tomo I*. Editorial Rubinzal-Colzoni. (2009).
- Jorge De La Rúa. *El derecho penal como sistema de garantías*. Cuadernos del Departamento de Derecho Penal y Criminología No. 1. (1995).
- Jorge Luis Villada. *Curso de derecho penal*. (2014).
- Juan Carlos Ferré Olivé. Los delitos contra la hacienda pública, en *Doctrina Penal*, Año 11. (1988).
- Juan Carlos Prías Bernal. *El ilícito tributario ante el derecho penal*. Ed. Doctrina y Ley Ltda. (2004).
- Jude Wanniski. *Taxes, Revenues, and the "Laffer Curve"*. *The Public Interest*. (1978).
- Klaus Tipke. *La retroactividad en el derecho tributario*. Andrea Amatucci. *Tratado de derecho tributario*. Ed. Temis S.A. (2001).
- Klaus Tipke. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Ed. Marcial Pons. (2002).
- L. Morillas Cueva. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la seguridad social, en M. Cobo Del Rosal. *Curso de Derecho Penal Español. Parte especial*. T. I. Marcial Pons. (1996).
- Lucy Cruz de Quiñones. *Principio de Irretroactividad de la Ley Tributaria*. Homenaje del ICDT al doctor Héctor Julio Becerra. ICdT. (1991).

- Luigi Ferlazzo Natoli. Corso di diritto tributario. Parte generale. Giuffrè editore. (1999).
- Luigi Ferrajoli. Derecho y razón, teoría del garantismo penal. (2001).
- Magna charta libertatum (1215).
- Marcelo Juarez Tavares. *Principios formales e intradogmático de cooperación judicial penal internacional en el protocolo del Mercosur*. Revista de los Tribunales. (2000).
- Marco Baccaro. Ordine pubblico e riforma del diritto tributario. Padova. (1986).
- Maria Vittoria Serranò. La riserva di legge tributaria e il consenso al tributo. Giappichelli Editore. (1999).
- Mario Romano. *Osservazioni sul nuovo diritto penale tributario*. Diritto e pratica tributaria. (1983).
- Mauricio A. Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomo II. Ed. Temis S.A. (2005).
- Memorias de la III Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario. (1962).
- Montesquieu. De l'esprit des Lois. (1748).
- Nicola D'Amati, Diritto Tributario, (1997).
- Norberto Bobbio, Pareto e il sistema sociale, Sansoni, Firenze, (1973).
- Paul Cahn-Speyer Wells. Derecho crítico: perspectiva tributaria. Ed. Temis S.A. (2016).
- Paulo De Barros Carvalho. Curso de direito tributario. Nos termos da constituição federal de 1988. Ed. Sariva. (1993).
- Ramón García Albero. Non bis in idem, material y concurso de leyes penales. Cedes. Ed. Barcelona. (1995).
- Raul Cervini. Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. (2007).
- Rodríguez Bereijo. *Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria*. Revista Jurídica de la Universidad Autónoma de Madrid No. 13. (2005).
- S. Vinciguerra. I delitti doganali. Parte generale. (1963).
- Santiago Mir Puig. Derecho Penal. Parte general. Ed. B de F. (2004).
- Santiago Mir Puig. Introducción a las bases del Derecho Penal. (2002).
- Sergio Moccia. *Considerazioni de legge ferenda sulla sistematica dei reati contro il patrimonio*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1991).
- Sergio Moccia. *Die Systematische Funktion der Kriminalpolitik. Normative Grundsätze eines teleologisch orientierten Strafrechtssystem*. AA.VV., Bausteine Des Eruopäischen Strafrechts.
- Sergio Moccia. Il diritto penale tra essere e valore. Funzione della pena e sistematica teleologica. Edizioni Scientifiche Italiane. (1992).
- Sergio Moccia. *Riflessioni di politica criminale e di tecnica della legislazione per una riforma del diritto penale tributario*. Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale. (1993).

Simon Pufendorf. *De iure natura et gentium*. (1672).

Tribunal Constitucional de España. Sentencia 27/1981. (Julio 20).

Tribunal Constitucional de España. Sentencia 37/1981. (Noviembre 16).

Tullio Delogu. *L'oggetto giuridico dei reati fiscali*. Studi in onore di Francesco Antolisei. (1965).

Tullio Padovani. *Problemi generali e analisi delle fattispecie previste dai n. 1,2,3,4,5 e 6 dell'art. 4, legge 516/82*. Responsabilità e processo penale nei reati tributari. (1986).

Vicente O. Díaz. *Ilícitos tributarios*. Ed. Astrea. (2001).

Victor Uckmar. *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*. 2 ed. (1999).