

PREJUDICIALIDAD - ILICITUD TRIBUTARIA

Por Luis Fernando Sosa Centurión (1)

Resulta compleja y hasta difícil separar los elementos de la relación jurídica tributaria, cuando se tratan los elementos del ilícito tributario (evasión). Por ello decimos que no es cuestión de eliminar la "Prejudicialidad Administrativa".

Creemos que al ocurrir ello, se volverá a la situación anterior de la vigencia de la Ley N° 2421/04 (Ley 125/91); es decir, nuevamente se interpondrán acciones de inconstitucionalidad ante la Corte Suprema de Justicia (Sala Constitucional). Que ello no significa parar ninguna investigación penal, pues el Poder Judicial es la que en definitiva interpreta la Constitución y las Leyes, y así define en función constitucional que la investigación tributaria se debe determinar exclusivamente a través de la Administración Tributaria, dependiente del Ministerio de Hacienda (SET), en cuanto a la deuda tributaria (firme y ejecutoriado el monto), pues la función de la jurisdicción penal no es determinar ni recaudar impuestos (determinación tributaria).

Lo que se pretende es aclarar la aplicación de la "prejudicialidad administrativa" respecto a la "figura prevista en el Código Penal bajo la tipificación de Evasión de Impuestos (Artículo 261 del Código Penal)", y dar solución a la problemática jurídica.

En consecuencia, debemos argumentar sobre tal pretensión, y al hacerlo, tener presente las razones causales de la interrelación jurídica entre derecho y justicia social, para sus efectos jurídicos, lo hacemos en los siguientes puntos:

(1) Titular de Finanzas Públicas, Titular de Derecho Agrario y Ambiental, Asistente de Derecho Constitucional (Notariado) y Coordinador General de Cursos de Postgrado.

Se aborda la problemática jurídica de la Ilícitud Tributaria y su sanción penal previsto como evasión de impuestos, en el Art. 261 del Código Penal Paraguayo. Todo ello desde la naturaleza jurídica como ilicitud y los fundamentos doctrinarios aplicables en el marco legal (Constitución y las leyes vigentes aplicables). Extremo este importante, teniendo en cuenta la posibilidad de imputación en base a peligrosas imperfecciones en que ha incurrido la legislación (legislador) al sancionarse la ley penal, obviándose disposiciones legales tributarias en su enfoque doctrinario y hasta las disposiciones administrativas (imperfecciones de las declaraciones juradas como base para castigar la evasión de impuestos, ficción jurídica del patrimonio social tributario, etc.).

El Derecho en su perfeccionamiento de relaciones en el tiempo debe ajustarse a los hechos y actos, evitando en lo posible “**ficciones jurídicas**” sobre todo cuando ellas conllevan calificaciones penales en lo que hace a hechos punibles de naturaleza impositiva.

Las concepciones penales vigentes a la fecha aparentemente se encuentran ajenas a circunstancias de índole social y económica que envuelven a la actualidad impositiva a nivel nacional. Por otro lado, en la aleación de las reglas impositivas con la penalización propiamente dicha de su incumplimiento, no pueden desconocerse los avances actuales de la ciencia criminológica que estudian los aspectos subjetivos de los ciudadanos en general, aunque específicamente los relacionados con aquellos que parecieran renuentes al cumplimiento de reglas establecidas en defensa del Estado y con ellas de la sociedad misma.

Debemos tener presente que la concepción actual de la evasión impositiva resulta imprecisa y hasta injusta, ello en atención a factores sociológicos, económicos y criminológicos, correspondiendo un nuevo dimensionamiento del tipo penal descripto acorde a la realidad nacional.

Cabe destacar que en los procesos penales incoados a los contribuyentes por el incumplimiento de obligaciones tributarias, la representación del Estado, esto es el Agente Fiscal, que por lo general no encuentra inconvenientes en la aplicación de las disposiciones que rigen la materia, por lo que la investigación en el proceso penal mismo, es la interrogante respecto de la justicia, en el contenido del tipo penal al tiempo de observarse coyunturas nacionales, para demostrar luego que en una situación tan sensible como el incumplimiento de una deuda impuesta por la ley, se tiene la posibilidad de ser sometido a proceso por omisión, por lo que no deberían aplicarse reglas tan *generalizantes*, como rígidas, bajo

riesgo de una avalancha de inconstitucionalidades por la prejudicialidad en el proceso penal (*a-posteriori*).

Tenemos la consecución de disposiciones existentes en la Ley N° 125/92 y su modificación, Ley N° 2421/04, en atención a la operatividad de los distintos gravámenes y situaciones que a su vez revelarán la posibilidad de aplicación del Art. 261 del C.P.P.

Ilicitud en el Código Civil Paraguayo

Requisitos como Derecho

El Código Civil se refiere a la obligación de resarcir el daño para quien comete un acto ilícito, y en segundo lugar cuando no existiere culpabilidad alguna, se debe igualmente indemnización en los casos previstos directa o indirectamente por la ley (Art. 1833).

Del siguiente Art. 1834 se pueden desprender los requisitos que son:

a) CONDUCTA ANTIJURÍDICA DEL AGENTE

OMISIÓN

b) **EL DAÑO.** Conforme al requerimiento del inc. b) del Art. 1834 del C.C.P., es necesario que los hechos referidos precedentemente causen daño, o *produjeren un hecho exterior susceptible de ocasionarlo.*

d) **LA IMPUTABILIDAD DEL AGENTE.** La conducta del agente debe ser dolosa o culposa, circunstancia tenida en cuenta en la responsabilidad subjetiva del agente.

e) **UNA RELACIÓN DE CAUSALIDAD** entre el acto (acción u omisión) que importa la violación del deber y el daño causado.

Los requerimientos del Art. 1834 se pueden simplificar en dos:

a) **LA IMPUTABILIDAD DEL AGENTE.** Esto supone una conducta culposa o dolosa del agente para infringir una norma o un deber legal (Art. 1834, incs. a y c).

b) LA RELACIÓN CAUSAL. Asimismo, dentro de la imputabilidad la relación causal entre el hecho y el daño, dentro del concepto de la imputabilidad se halla inmersa atribuir al agente las consecuencias del hecho.

En efecto, *Hans Kelsen* afirma: “Desde el punto de vista de una teoría del derecho positivo, no hay hecho alguno que, en sí y de por sí, es decir, sin consideración de la consecuencia que estatuye para el orden jurídico, sea un acto ilícito o delito. *NO HAY MALA IN SE, SINO SOLAMENTE MALA PROHITA*. Se trata, por lo demás, de no más que una consecuencia del principio generalmente reconocido en el derecho penal: *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*; y este principio QUE NO VALE SOLO PARA EL DERECHO PENAL, no solo para los delitos penales, sino para *TODA SANCIÓN*, no es más que la consecuencia del positivismo jurídico. Uno y el mismo hecho es, conforme a un orden jurídico, un acto ilícito o delito, porque ese orden lo enlaza con una sanción, y no lo es en cambio para otro orden, que no prevé consecuencia semejante ...”.

En el Derecho Penal para la imputación objetiva, se tiene:

- Las teorías causales.
- La teoría de la imputación. Objetiva.

Riesgo: no desaprobado por razones normativas.

La realización del peligro desaprobado.

Desde siempre la dogmática penal se ha preocupado, en los delitos de resultado, por la forma en que se imputa ese resultado al autor del hecho, actúe este con dolo o con culpa.

Casos que se habían presentado como conflictos eran aquellos en los cuales la adjudicación del resultado al autor era desproporcionada, en relación con la acción del agente. Todos han suscitado problemas en la adjudicación del resultado al autor del ilícito (ilícitos tributarios atribuidos a doble tributación).

Las teorías causales en Derecho Penal

Las teorías de la causalidad (¿distintas casusas?) han buscado limitar la responsabilidad del autor buscando reglas que fueran generales para todos los casos. Se sostenía que “*la simple condicionalidad de la producción del resultado*

por el agente, es decir, el hecho de que éste haya fijado una de las múltiples condiciones para la producción del resultado, no podía bastar para la realización del tipo penal". Se buscaron para ello distintas soluciones, que iban desde la limitación dentro del propio concepto de causalidad a la delimitación objetiva de la responsabilidad y la corrección en el nivel de la culpabilidad.

Teoría de las condiciones o de la equivalencia

La *teoría de la equivalencia* de las condiciones tiene un contenido naturalista que como tal se remite a la naturaleza, para medir que es causa de un resultado, pasando las conclusiones que de allí se sacan al plano penal (2).

Teorías limitativas de la responsabilidad

Teoría de la relevancia

Edmundo Mezger analizó el problema de la causalidad. Se basaba en la idea de que, además del método de las ciencias naturales, existía un método distinto para las llamadas ciencias del espíritu que tenía por característica que a los objetos de estas ciencias se los debía comprender y, además, valorar (3).

La *teoría de la condición* ha pretendido históricamente ofrecer tanto un concepto de causa como un método para la demostración de la existencia de una relación de causalidad.

Causa de un resultado es cada condición que no puede ser suprimida mentalmente (mediante un procedimiento hipotético de eliminación) sin que con ella desaparezca simultáneamente aquel resultado. **Con lo cual y con justeza se deduce que causa y condición son equivalentes**, no importa la mediatez o inmediatez de la condición.

(2) Gómez Benítez, Causalidad, imputación y cualificación del resultado, Madrid, 1988.

Gómez Benítez, p. 19 (es la nota 51). Ídem al anterior numeral.

(3) Bernard Schünemann. "Introducción al razonamiento sistemático en Derecho Penal", en El sistema moderno del Derecho Penal: cuestiones fundamentales, Tecnos, 1991 p. 51. Bs. As. Argentina.

La *teoría de la relevancia* tiene, pues, como idea clave la noción de que la relación causal sola no puede fundamentar la responsabilidad por el resultado, sino que además se exige que el resultado esté conectado causalmente con el acto de la voluntad del autor.

Es necesario aclarar que la equivalencia causal no es lo mismo que la equivalencia jurídica. Esta aparece en el tipo penal. Solo se le puede imputar la forma típica de producción del resultado, con lo que se excluyen los cursos causales atípicos.

Teoría de la causalidad adecuada

La teoría fue creada por el médico Johannes von Kries (1853-1928), con la intención de limitar la responsabilidad en el campo de la causalidad sin recurrir a la culpabilidad. El punto específico era la limitación de los delitos cualificados por el resultado.

La teoría de la causalidad adecuada sigue el procedimiento hipotético de eliminación de la *condictio sine qua non*, pero no acepta como causa a las condiciones del resultado que no puedan eliminarse mentalmente, sino solamente a aquellas que según la experiencia sean, en general, idóneas para producir el resultado típico.

La teoría afirma que una conducta es causa de un resultado cuando cumple el papel de condición que conlleve un peligro que es previsible, desde un punto de vista objetivo. Con lo cual acierta la doctrina cuando afirma que la teoría de la equivalencia no es una teoría de la causalidad sino de la imputación.

Naturaleza del ilícito tributario: la Escuela Penalista y la Escuela Tributarista, estudio del Instituto de Derecho Público de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales U.N.A. del mes de noviembre del año 2005, realizado a pedido de la Corte Suprema de Justicia que lo publicó en el libro "La Prejudicialidad Administrativa en el Proceso Penal", (impreso por el Dpto. de Servicios Gráficos del Poder Judicial, mayo de 2006), luce lo que en este punto se debe tener en cuenta: *"que el tratamiento de la cuestión de la pena de privación de libertad a la evasión de impuestos, nos lleva, inexorablemente, a incursionar en una cuestión que debe ser siempre examinada con mucho cuidado: el ilícito tributario que importa el incumplimiento de las normas tributarias en su contenido varío: a) el sustantivo tributario, esto es, la obligación principal, la obligación tributaria;*

y b) el adjetivo tributario, que conforma el campo de las obligaciones principales y que coexisten con ellas antes, durante o después de su realización o cumplimiento". (Léase: obligaciones accesorias o formales que coexisten con aquellas, antes, durante o después de su realización o cumplimiento).

El argentino Héctor Villegas plantea en la página 57 de su libro "Régimen Penal Tributario": la distinción entre la infracción tributaria y del delito común, al destacar: 1) La diferencia sustancial entre delito y contravención; y 2) El carácter contravencional y no delictual de la infracción tributaria.

Giuliani Fonrouge destaca: "*La singularidad del ilícito fiscal (especificidad y unidad) exige que las sanciones represivas en el ordenamiento tributario respectivo con exclusión de toda remisión a normas de naturaleza extraña*".

El mismo Fonrouge, con aguda coherencia sostuvo "*Lo que es fiscal por su sustancia no puede valorarse de Derecho Penal Común por los medios empleados, por la sencilla razón de que el ilícito tributario es de naturaleza específicamente tributaria*".

Por nuestra parte, la naturaleza jurídica y caracterización del ilícito tributario para el juzgamiento penal en la criminalización de la causa, la sustanciación del proceso no puede apartarse en manera alguna de conceptos fundamentales que hacen a lo tributario, como lo son: "*La manifestación del hecho imponible, la generación de la obligación tributaria y del crédito fiscal a través de la determinación del tributo, y el perjuicio o daño causado al Fisco, lo cual requiere, ineludiblemente, la actuación y pronunciación de la Administración Tributaria*".

La responsabilidad de la pena en materia jurídica sigue la secuencia de prohibir - juzgar - castigar. Mientras que, en la culpabilidad de la persona jurídica en delitos económicos, se hace desde las distintas escuelas, considerando etapas de la economía para inferir la criminalidad (causalista - finalista - resultados, etc.).

Pues, los ilícitos, con distintos contenidos, son cumplidos por representación ejercida por la persona física (capacidad para decidir), es la que realiza la expresión valorativa de la acción.

Gunther Jakocs (teoría de la realidad) admite la culpabilidad como propuesta funcionalista, porque, aunque exista cambio de la persona física deja subsistente el beneficio fraudulento -culposo- en la persona jurídica, pues en última instancia la voluntad de una persona jurídica se manifiesta por asamblea.

Debe, pues, diferenciarse sistema de doble imputación: persona física se sanciona personalmente; Persona jurídica, se sanciona por beneficio culposo y no por acción subjetiva-individual.

Todo depende de la categorización penal impuesta por la sociedad. Pues, según los criterios valorativos se determina la responsabilidad por riesgos permitidos en la conducta; así se puede establecer una sanción a más multas, la cancelación o suspensión de la persona jurídica (4).

La adopción de la imputación objetiva no significa el abandono de la teoría finalista de la acción; sin despreciar los principios del dolo y de la culpa como elementos del tipo, del dolo natural y no normativo (valorado), de error de tipo y de prohibición, de la culpabilidad normativa, de la potencial conciencia de la ilicitud, etc. Las dos teorías pueden coexistir; tanto es así que muchas de las reglas, métodos y criterios de imputación objetiva hallan su fundamento dentro del finalismo, tales como la inobservancia del cuidado objetivo necesario, que se corresponde con la realización de la conducta creadora de un riesgo jurídicamente desaprobado (5).

Ejercicio del Poder Tributario

El Poder Tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o la entrega de cantidades de cosas en caso de que los tributos fueran en especie y aún, más excepcionalmente, una presentación que se traduce en una obligación de hacer o realizar determinadas obras, tal como expresa Giuliano Fonrouge en su libro "Derecho Financiero" Tomo I.

(4) Conferencias de disertantes argentinos (cámara de casación federal) Prof. Dr. Mariano Boniussky, Prof. Dr. Gustavo Hornos, Prof. Dr. Juan Carlos Gunignani, noviembre – 2012 – Cursos de Post grado – maestría en ciencias penales – Facultad de Derecho y Ciencias Jurídicas UNA.

(5) Damasio E. De Jesús. Editorial I. B. de F. Montevideo. Año 2011.

Fonrouge, citándole a Hensel consigna: “*La relación fundamental del Derecho Tributario consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la presentación jurídica llamada tributo, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley*”.

Entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria se verifica un relacionamiento entre continente y contenido, siendo el primero (el continente) la relación jurídica tributaria, en tanto su contenido insume todo el complejo de situaciones y actuaciones que surgen como consecuencia de la aplicación de la Ley Tributaria, esto es, toda la fenomenología tributaria en su más amplio espectro, en tanto la obligación tributaria es parte esencial, el “soplo vital” como lo califica Fonrouge, de la relación jurídica tributaria.

Sujeto activo es el fisco interesado en la contribución impositiva y también los entes menores como las municipalidades y aun las entidades que obran por delegación como obras sanitarias.

La responsabilidad por el hecho recae en el sujeto pasivo culpable y en lo que cabe señalar una fundamental diferencia con el delito común, en una responsabilidad objetiva por el hecho, sin tomarse en cuenta la culpabilidad.

El dolo en esta materia puede presumirse en presencia de la materialidad de la información.

La multa es la sanción más frecuente en el castigo de las infracciones fiscales, también lo es el comiso de la mercadería y hasta de los medios utilizados para su transporte en barco, avión, carruajes, etc.

La prisión es pena aplicable al delito de contrabando.

Ciertas sanciones administrativas como interdicción de tratar con el fisco de gestionar ante él, de utilizar sus servicios, también son utilizadas en la materia.

DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO

Concretamente, debemos centrarnos en la Ley N° 1160/97, para inferir sobre el Art. 261, a partir de:

La primera parte del Art. 261 C.P. refiere acciones del contribuyente que diera como resultado el “Beneficio impositivo indebido”, incluyéndose el castigo

para la tentativa. Es a partir del inciso 4° que tenemos la tipificación de la evasión del impuesto.

4°. Se entenderá como evasión de impuesto todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de revisión.

5°. Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos.

6°. Se entenderá como logrado un beneficio impositivo indebido cuando este haya sido otorgado o no reclamado por el Estado en contra de la ley.

7°. Lo dispuesto en los incisos 4° y 6° se aplicará aun cuando el impuesto contra tal hecho, se refiere, hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

El profesor Enrique Bacigalupo sostiene que el delito fiscal es básicamente un delito de omisión, que depende del incumplimiento de un mandato de acción.

El Prof. Muñoz Conde sostiene que se trata también de un delito de acción, pues “consiste en defraudar, es decir incumplir, las prestaciones jurídico tributarias a la que se está obligado”.

Evasión de impuestos es un hecho punible consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley.

El hecho punible se puede llevar a cabo proporcionando a las oficinas receptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para fijar la cuantía del impuesto (acción por comisión); omitir en contra de su deber la circunstancia de proporcionar a las entidades preceptoras datos sobre los hechos relevantes para la fijación del impuesto u omitir en contra de su deber el uso de sellos y timbres impositivos (acción por omisión).

Conforme a lo establecido nuestro código penal, estas circunstancias deben ocurrir con la finalidad de que el infractor evada un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido.

Se castiga la tentativa y la pena se ve aumentada cuando el autor: a) lograra evasión de gran cuantía; b) abusara de su posición de funcionario; c) se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición, y d) en forma continua lograra mediante comprobantes falsificados una evasión de impuesto o un beneficio impositivo indebido.

Se define también la evasión del impuesto cuando exista déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente, o cuando el impuesto haya sido determinado bajo condición de una revisión o cuando una declaración sobre el impuesto corresponda a una determinación del impuesto bajo condición de una revisión.

Igualmente, se define en la forma al beneficio impositivo como recibir indebidamente devoluciones de impuesto. Beneficio indebido se da cuando el beneficio haya sido otorgado o no reclamado por el Estado en contra de la ley.

Será penado tanto la evasión de impuesto o el beneficio indebido, aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere, hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

Los **elementos objetivos** del tipo penal son: 1) sujeto pasivo: es el obligado tributariamente; 2) sujeto activo: en este caso es el estado; 3) acción: consiste en cumplir con las prestaciones tributarias, es decir, proporcionar a las oficinas receptoras y otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para fijar la cuantía del impuesto; omitir en contra de su deber la circunstancia de proporcionar a las entidades preceptoras datos sobre hechos relevantes para la fijación del impuesto u omitir en contra de su deber el uso de sellos y timbres impositivos; 4) El resultado está dado por la realización de la conducta típica y consecuentemente producir un perjuicio al Estado. El elemento subjetivo es el dolo.

Por reprensiones sobre las ilicitudes tributarias en nuestra legislación reconocen sanciones, a saber: **FALTAS Y DELITOS**.

FALTAS: Incumplimiento del deber establecido en la ley.

Su fracción, inobservancia a las reglas. Acción en contra de las exigencias de Derecho.

DELITOS: Violación de la ley, de menor gravedad que el crimen que es un delito grave. Ej. Matar a una persona. Cualquier acto que atenta contra los principios humanitarios.

Atento a estas breves argumentaciones, elevamos la siguiente propuesta:

PROPONEMOS LA MODIFICACIÓN DEL ART. 261 DEL CÓDIGO PENAL VIGENTE EN EL SENTIDO DE LOS FUNDAMENTOS EXPUESTOS.

NUEVA REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 261 – C. PENAL - EVA-SIÓN DE IMPUESTOS.

Art. 261.a. Evasión de impuestos simple:

1° A los efectos del presente artículo se entenderá como evasión de impuestos todo caso en el cual exista un déficit entre el impuesto debido y el impuesto liquidado parcial o totalmente. Esto se aplicará aun cuando una declaración sobre el impuesto equivalga a una determinación del impuesto bajo condición de una rectificación. Se entenderá también como beneficio impositivo recibir indebidamente devoluciones de impuestos y como logrado un “beneficio impositivo indebido” cuando este haya sido otorgado o no reclamado por el Estado en contra de la ley (6).

2° El que:

Proporciona a las oficinas perceptoras u otras entidades administrativas datos falsos o incompletos sobre hechos relevantes para la determinación del impuesto;

Omitiera, en contra de su deber, proporcionara a las entidades perceptoras datos sobre tales; u

(6) No existe ni debe realizarse determinaciones tributarias a condición, sea resolutive o suspensiva.

Omitiera, en contra de su deber, el uso de sellos y timbres impositivos, y con ello, evadiera un impuesto o lograra para sí o para otro un beneficio impositivo indebido, será castigado con pena privativa de hasta tres años o con multa.

3° La pena será aplicada aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

4° En estos casos, será castigada también la tentativa.

5° Se castigará igualmente la conducta culposa

6° La acción penal no podrá iniciarse ni continuarse mientras dure el sumario administrativo si se hubiere decretado por la autoridad administrativa.

Art. 261.b. Evasión de impuestos agravada:

1° Cuando el autor:

Logrará una evasión que no supere los diez mil jornales mínimos,

Abusará de su posición de funcionario,

Se aprovechara del apoyo de un funcionario que abuse de su competencia o de su posición, o

En forma continua logrará, mediante comprobantes falsificados, una evasión del impuesto o un beneficio impositivo indebido, la pena privativa de libertad podrá ser aumentada hasta ocho años.

2° La pena será aplicada aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

3° En estos casos, será castigada también la tentativa.

4° La acción penal no podrá iniciarse ni continuarse mientras dure el sumario administrativo si se hubiere decretado por autoridad administrativa.

Art. 261.c. Evasión de impuestos especialmente grave:

1° Cuando el autor:

Mediante declaraciones juradas engañosas o falsas, retracciones contables o balances inexactos, presentación de liquidaciones que no correspondan a la totalidad del impuesto a ser legalmente liquidados y con ello evadiere un monto superior a los diez mil jornales mínimos; o

Hubiere intervenido para ocultar la identidad del autor, siempre que el monto evadido, supere la suma de diez mil jornales mínimos, la pena será de hasta diez años.

2°. La pena será aplicada aun cuando el impuesto al cual el hecho se refiere hubiese tenido que ser rebajado por otra razón o cuando el beneficio impositivo hubiese podido ser fundamentado en otra razón.

3°. En estos casos, será castigada también la tentativa.

4°. La acción penal no podrá iniciarse ni continuarse mientras dure el sumario administrativo si se hubiere decretado por la autoridad administrativa.

Al hablarse de “**La adopción de la imputación objetiva**”, se tiene que mejorar el Artículo 17 del Código Penal Paraguayo sobre la conducta dolosa y culposa, introduciéndose el concepto del “**riesgo permitido**”, “Art. 17: inciso 3. No habrá dolo ni culpa en la conducta del autor o participe si no ha incumplido los límites del riesgo permitido o ha obrado dentro del principio de confianza o el resultado se ha producido por la autopuesta en peligro de la víctima”.

