

Empresas multinacionales y delincuencia fiscal*

Profesor KLAUS TIEDEMANN

Friburgo de Brisgovia

I. INTRODUCCION

La evolución de la economía mundial en los últimos decenios ha conducido a una continua expansión y entrelazamiento de las relaciones económicas en el plano internacional. El crecimiento conjunto de los distintos espacios económicos y la intensificación de la división del trabajo internacional han motivado que las empresas utilicen los mercados extranjeros no solamente como una probabilidad para el consumo, sino también, cada vez más, como una posibilidad para la producción. Esto también es válido en especial para la explotación de las riquezas mineras de los países en vías de desarrollo, en los que la gran empresa internacional ha ocupado ampliamente el lugar de los antiguos Estados coloniales.

Esta internacionalización del acontecer económico va de la mano con la creación y desarrollo de empresas internacionales o, al menos, multinacionales, cuya actividad abarca, principalmente, los ámbitos químico, farmacéutico, energético y de producción de automóviles, así como el sector de la alimentación; su volumen global de operaciones se calculó para el año 1973 en un sexto de la producción mundial, es decir, unos 500.000 millones de dólares (1). La magnitud y potencia financiera de estos grandes concernos les confiere un enorme poder, que, como todo poder, sea político, económico o de otra naturaleza, induce al abuso. Por su índole, el Derecho penal es el medio idóneo llamado a salir al encuentro de este abuso de poder, a prevenirlo dentro de lo posible, o, en todo caso, castigarlo posteriormente. Por lo demás, en el campo del Derecho económico, el Derecho penal se orienta ampliamente hacia las decisiones económicas previas y un elocuente ejemplo

* Conferencia pronunciada en las Universidades estatales de Brasilia y Sao Paulo el 24 y 25 de agosto de 1976. Traducción del alemán por José Arturo Rodríguez Núñez.

(1) H. ARNDT, *Multinational corporation and economic power*, en *Centre National de la recherche scientifique* (ed.), *La croissance de la grande firme multinationale*, París, 1973, págs. 533 ss.; ver también la documentación facilitada por *United Nations, Department of Economic and Social Affairs* (ed.), *Multinational Corporations in World Development*, Nueva York, 1973. La literatura jurídica reciente se encuentra en el artículo de ALLEGRI, *Note giuridiche sulle c.d. società multinazionali*, en *Rivista delle Società*, 1975, páginas 876 ss.

de ello es el Derecho penal fiscal: todos los ordenamientos jurídicos configuran de tal manera sus tipos penales para la protección del sistema fiscal, que la punibilidad depende de la infracción de algún deber fiscal (declarar, pagar, hacer efectivos los impuestos, etc.). Cuando los deberes no están fijados, o no lo están suficientemente, desaparece la punibilidad. Desde este punto de vista fundamental del Derecho penal económico (2), el comportamiento fiscal de las empresas multinacionales se encuentra, hasta ahora, no tanto ante problemas y cuestiones penales, como fiscales. En especial, el desplazamiento de ganancias y pérdidas más allá de las fronteras, a un país fiscalmente más favorable (y a la empresa filial allí establecida) es legal mientras no contravenga el ordenamiento fiscal nacional correspondiente. Además, la violación de las normas jurídicas nacionales puede consistir en una violación expresa de estas normas o infringir la prohibición del abuso de Derecho. Según nuestra experiencia, las empresas multinacionales se guardan de adoptar medidas penalmente relevantes. Antes bien, intentan aprovechar las lagunas del Derecho penal y moverse en la zona fronteriza (moral de frontera), a cuyo efecto están bien asesoradas en general por los departamentos fiscales nacionales de sus empresas filiales. La revista «International Tax Planning» (antes «Tax Haven Review»), que aparece en Londres, se ocupa de las prácticas fiscales en cuestión de los concernos multinacionales.

Sin embargo, el objetivo de economizar o evitar impuestos es legítimo en todos los ordenamientos jurídicos. Los reparos de política económica y financiera ante ciertas prácticas fiscales —disminución de la carga fiscal o, con el mismo sentido respecto del resultado económico, la obtención de beneficios fiscales— son jurídicamente, y en consecuencia también penalmente, irrelevantes, mientras estos reparos no lleven a negar el reconocimiento *juridico* al proyecto de contrato o empresa que eventualmente se haya escogido. Al respecto, la legislación fiscal alemana, y correlativamente la valoración jurídico-penal fiscal alemana, se resiente de no tener a su disposición más que fórmulas generales, en especial la prohibición del abuso de Derecho, para enjuiciar la defraudación de impuestos, incluso en el ámbito internacional. Por el contrario, desde hace ya más de un decenio, sobre todo en los Estados Unidos, se han introducido detalladas disposiciones legales contra el desplazamiento de ingresos a sociedades de base en Estados fiscalmente ventajosos creando al mismo tiempo el fundamento para sanciones penales estrictas. La razón de existir las divergencias fiscales hay que buscarlas principalmente en la diversidad de situaciones económicas: después de dos guerras perdidas, una rígida y rigurosa solución global, como se introdujo legislativamente en los Estados Unidos, hubiese podido perjudicar a la República Federal Alemana en el futuro fomento de intereses económicos alemanes en el extranjero. Esta clase de

(2) Cfr. para un estudio más amplio de este aspecto, TIEDEMANN, *Tatbestand und Normambivalenz*, en *Mélanges Schaffstein*, Gotinga, 1975, pág. 196. Ver también la obra colectiva bajo la dirección de STEFANI, *Quelques aspects de l'autonomie du droit pénal*, París, 1956.

metas *políticas* ha de tenerlas en cuenta también la criminología económica, aun cuando se enfrenten a intereses de política financiera, es decir, en último término fiscales. Ante todo hay que tener presente que las empresas económicamente activas en varios o muchos Estados interfieren a menudo de forma amplia las pretensiones fiscales de las distintas naciones: por un lado, aquel Estado donde la empresa tiene su dirección o su sede quiere establecer impuestos («deber fiscal ilimitado»); por otro lado, el Estado del que provienen los ingresos quiere someter éstos a tributación («deber fiscal limitado»). Si en esta pugna de intereses no se llegara a una delimitación a través de las legislaciones fiscales nacionales, la actividad de las empresas multinacionales fracasaría de antemano. Por ello, en épocas recientes, además de un sistema nacional de Derecho fiscal exterior, especialmente a través de la llamada atribución de impuestos, se han celebrado, cada vez con mayor frecuencia, los llamados acuerdos sobre doble imposición, que regulan la relación de las pretensiones fiscales entre los dos Estados contratantes.

Mientras medidas de esta clase contra la doble imposición favorecen de modo consciente a las correspondientes empresas (y en este sentido consideran el problema de las empresas multinacionales desde un lado positivo), en época muy reciente y de forma esporádica, se han adoptado medidas legales contra el aprovechamiento del distinto nivel de imposición en los diferentes Estados. Sobre todo a la vista del continuado crecimiento del comercio exterior en el siglo xx, la doble imposición fue considerada siempre como una carga, en tanto que la evasión a determinados ordenamientos jurídicos extranjeros fiscalmente favorables, supone relaciones nacionales e internacionales aparecidas en tiempos recientes, en especial la liberalización del comercio internacional, del tráfico de divisas y la prosperidad económica de las empresas. Las medidas contra la fuga fiscal afectan también otros bienes económicos y, en particular, a la libertad de cambiar de domicilio y la libertad económica de desenvolvimiento más allá de las fronteras estatales, así como a la libertad de circulación internacional de capital. Finalmente, algunas fugas fiscales son necesarias en interés de la capacidad para competir de las empresas nacionales. Por todo ello, no es de extrañar que falten regulaciones jurídicas especiales en la mayoría de los Estados hasta entrados los años sesenta. Los Estados Unidos acometieron en el año 1962, a raíz de la reforma fiscal del presidente Kennedy, el intento de evitar la fuga fiscal al extranjero de empresas americanas (cfr. sec. 951 ss. *Internal Revenue Code*). Sobre este modelo, después de haberlo seguido en 1972 la República Federal Alemana, Francia promulgó, adicionalmente el artículo 57 del *Code Général des Impôts*, la «loi de finances pour 1974» (art. 18). Especialmente significativa es la evolución de la legislación en el ámbito de la Comunidad Económica Europea: mientras que hasta 1973 en el terreno de la política fiscal se trabajó casi exclusivamente para desmontar los impedimentos fiscales de las empresas que traspasaban las fronteras, la Comunidad Europea, en su «Informe sobre la regulación fiscal de *holdings*

empresariales» de 18-6-1973, se ocupó de la praxis de empresas multinacionales para evitar impuestos mediante el aprovechamiento de las diferencias de gravámenes fiscales entre los Estados.

Después de estas observaciones previas parece indicado *aclarar* primeramente algunos *conceptos*, antes de ofrecer un panorama del curso ulterior de nuestras reflexiones:

A la vista de la estrecha, pero también difusa unión entre realidad fiscal, Derecho fiscal y Derecho penal fiscal, hay que aclarar en primer término que utilizamos como concepto fundamental para las acciones que hemos descrito el de *evitación de impuestos* («tax avoidance»). Esta evitación de impuestos puede ser legal, ilegal e incluso punible, según las circunstancias del caso concreto y de la legislación de que se trate. Lo mismo puede decirse de la *fuga fiscal* («tax flight»), que en todo caso, según el uso lingüístico alemán tiene como objeto la huida de un ordenamiento jurídico a otro, es decir, que *enlaza* con acacimientos internacionales y, por ello, es de especial importancia para lo que nos interesa. En cambio, son ilegales aquellos casos «en que la imposición de contribuciones queda por debajo de lo que se hubiese debido obtener como resultado de una correcta aplicación de las leyes tributarias a los hechos en cuestión» (3). Esta constelación de casos de reducción de los impuestos hay que distinguirla de aquellas conductas en las que aparece una infracción directa de las normas fiscales de la que es culpable el autor («fraude fiscal») y de aquellas conductas que han sido configuradas en forma de abuso de Derecho («rodeo fiscal»). Estos dos últimos casos son punibles en el Derecho alemán, cuando el autor conocía la verdadera pretensión fiscal en su cuantía completa y quería eludir el pago (§ 353 Ordenanza tributaria: pena de privación de libertad hasta cinco años o pena de multa; en casos especialmente graves, privación de libertad hasta diez años). Si el autor ha desconocido al menos con culpa grave la existencia y cuantía de esta pretensión fiscal e impedido que se haga efectiva, se trata de una infracción del orden (§ 362 Ordenanza tributaria: multa hasta 100.000 marcos alemanes). Esta limitación del Derecho penal criminal a los delitos dolosos se encuentra también en la mayoría de los ordenamientos jurídicos extranjeros, aun cuando éstos posean sólo un Derecho penal fiscal parcialmente unitario (4).

(3) Para la terminología alemana ver BÜHLER, *Prinzipien des internationalen Steuerrechts*, Amsterdam, 1964, págs. 169 s.; WEBER/KLUGE, *Einführung in das Besonders Steuerrecht*, vol. III (*Das Internationale Steuerrecht der Bundesrepublik*), Munich, 1976, págs. 14 ss.; para la terminología franco-belga, cfr. VAN HOUTTE, *Sous-estimation et fraude fiscale*, en *Institut belge de Finances Publiques* (ed. M. Frank), *L'exacte perception de l'impôt*, Bruselas, 1973, págs. 388 s.

(4) Una visión de conjunto sobre esta cuestión en MENNEL, *Steuerstrafen im Ausland-ein internationaler Vergleich*, en *Deutsches Steuerrecht*, 1964, páginas 374 ss. Para detalles sobre los regímenes nacionales y referencias de literatura, cfr. para Bélgica HENRION, *Les pénalités en matière d'infractions fiscales*, en *L'exacte perception*, cit., págs. 33 ss.; para Francia, LAUNAI / de la VILLEGUERIN / ACCARIAS, *Droit pénal financier*, París, 1974, 2 vols.; para Italia, MALINVERNI, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, 1962, y SECHI, *Di-*

Menos exacta que este uso lingüístico de la ciencia fiscal y penal alemana es la contestación a la pregunta, de qué criterios depende la existencia de una *empresa multinacional*. Es verdad que en cierto modo hay una claridad empírica sobre las referidas empresas y su campo de actividad: la empresa multinacional estructurada horizontalmente está orientada por su fin comercial a la producción y colocación de un solo producto (v. gr. concernos de automóviles); la empresa multinacional estructurada verticalmente se ocupa de manera principal de la explotación de una materia prima, y de su elaboración y colocación en forma de distintos productos finales (v. gr. concernos petrolíferos); junto a éstos hay conglomerados empresariales que trabajan en diversos campos económicos, son los llamados concernos de mercancías varias (v. gr. ITT).

En cambio, jurídicamente, es difícil la definición y posible sólo más bien desde el punto de vista negativo que positivo. Con seguridad no se puede decir sino que, en todo caso, quedan excluidas aquellas empresas que únicamente trabajan en *un* país y que a lo sumo participan de modo eventual en el comercio internacional. En el intento de dar una definición positiva hay que tener en cuenta ante todo que tras el círculo de problemas de las empresas multinacionales se ocultan dos fenómenos: la internacionalidad de la empresa, sobre todo a consecuencia de inversiones directas en el extranjero, y la sobresaliente magnitud de estas empresas, nacidas casi siempre como sociedades nacionales (5). Por su magnitud, las empresas multinacionales son enjuiciadas casi siempre críticamente, mientras que a menudo son alabadas por su *internacionalidad*. En realidad, la mayoría de las consideraciones, sobre todo acerca del peligro de abuso de poder, provienen no tanto de la internacionalidad como de la magnitud (y la omnipotencia) de estas empresas. Esto no es tenido suficientemente en cuenta por la mayoría de las definiciones (6), en especial cuando —generalmente— la

ritto penale e processuale finanziario, Milán, 1966, 5.^a ed.; para España, RODRÍGUEZ DEVESA, *Derecho penal español, Parte general*, Madrid, 1975, 5.^a ed., págs. 28 ss.; para la República Federal Alemana, FRANZEN / GAST, *Steuerstrafrecht un Ordnungswidrigkeitenrecht*, Munich, 1969, y TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität*, vol. II, Reinbek de Hamburgo, 1976, págs. 113 ss. En lo que concierne a América Latina, sólo mencionaremos las obras siguientes, sobre todo para Argentina, Brasil y Perú: GARCÍA RADA, *El delito tributario*, Lima, 1975; MICELE, *Derecho penal tributario*, en *Aftalion* (ed.), *Tratado de Derecho Penal Especial*, vol. II, Buenos Aires, 1969, páginas 8 ss.; TENORIO, *Direito penal tributario*, Brasilia, 1975.

(5) Para esta distinción, ver RITTNER, *Die Multinationalen Unternehmen und die Möglichkeiten eines Weltwirtschaftsrechts*, en *Mélanges Reimer Schmidt*, Karlsruhe, 1976, págs. 223 ss.

(6) En general, para el tema tan discutido de la definición de empresa multinacional, ver, por ejemplo, H. ARNDT, *loc. cit.*, y, del mismo autor, *Wirtschaftliche Macht*, Munich, 1974, pág. 47; GROSSFELD, *Praxis des Internationalen Privat- und Wirtschaftsrechts*, Reinbek de Hamburgo, 1975, págs. 14 ss.; R. HELLMANN, *Die Kontrolle multinationaler Konzerne*, Francfort/Zurich, 1975, páginas 19 ss., con otras referencias a la literatura alemana; VERNON, *Harvard Business School multinational enterprise project*, en *Journal of Common Market Studies*, vol. 9, 1971, págs. 322 ss.

empresa multinacional se caracteriza como una empresa activa en varios Estados a través de empresas filiales o sucursales, dirigidas de forma centralizada. Por el contrario, el elemento cuantitativo de la magnitud es tenido en cuenta por el economista norteamericano Vernon cuando describe comocernos multinacionales todo volumen de transacciones de miles de millones con una dirección que se orienta al extranjero y centros de producción en al menos seis Estados.

Naturalmente, aquí, como siempre, hay que tener en cuenta que el enfoque metodológico de que toda definición y determinación de un concepto sólo tiene sentido funcionalmente, esto es, con la referencia al fin que se pretende. Desde este punto de vista nos parece apropiado para el *Derecho fiscal* no estrechar con exceso el concepto de empresa multinacional (o «transnacional»). Desde puntos de vista fiscales, especialmente desde el de la fuga fiscal, basta que se trate de empresas unidas bajo la dirección de una administración central y que operen al menos en dos países.

El examen que sigue sobre los problemas de delincuencia fiscal que nacen de la intervención de empresas multinacionales, parte en primer término de la extensión de la protección y del objeto de protección (bien jurídico) por el poder punitivo del Estado con respecto a intereses fiscales extranjeros o internacionales. Con una terminología frecuentemente utilizada, éste es el problema de la protección penal internacional del sistema tributario, es decir, del Derecho penal fiscal internacional (II). Mientras este problema es de naturaleza típicamente penal, el menoscabo de intereses fiscales nacionales mediante (todavía) actos legales, en especial a través de desplazamientos de ganancias y pérdidas aprovechando los desniveles fiscales entre los Estados, nos plantea ante todo cuestiones de mejoramiento y unificación de la legislación fiscal (III). Finalmente, son esenciales para la realización práctica del Derecho fiscal y del Derecho penal fiscal las posibilidades jurídicas procesales en el tráfico internacional, por consiguiente los problemas de asistencia administrativa y judicial, de extradición y ejecución: aquí se trata, aparte de las demás conocidas dificultades procedentes del tráfico jurídico internacional, sobre todo del secreto fiscal y su quebrantamiento (IV). Terminamos nuestro estudio con algunas conclusiones, sobre todo en relación con delitos fiscales cometidos en los países en vías de desarrollo, así como la vinculación de los delitos fiscales a otras formas de aparición de la delincuencia económica internacional (V).

II. EL DERECHO PENAL FISCAL INTERNACIONAL

La *protección de intereses extranjeros por el Derecho penal nacional* se dice, en general, que es una cuestión que pertenece al llamado *Derecho penal internacional*. En la mayoría, si es que no en todos los ordenamientos jurídicos, se niega una protección de este tipo para el Derecho fiscal y aduanero: los intereses supraindividuales, en especial

fiscales de Estados extranjeros, deben quedar fuera del ámbito de los ordenamientos penales nacionales (7).

Ambas cosas nos parecen discutibles:

En primer lugar, es incorrecto calificar nuestro problema como parte del llamado Derecho penal internacional. En Derecho penal internacional se trata, como generalmente se reconoce hoy, no de normas de colisión, que determinan qué Derecho nacional ha de aplicarse en unas determinadas circunstancias, sino de la cuestión de si el poder punitivo interno del Estado se aplica a una situación, que con respecto a los autores, círculo de víctimas o lugar del hecho tienen implicaciones internacionales (8). Cada Estado dicta sus propias normas para su «Derecho penal internacional», que, en consecuencia, es Derecho *nacional* y no internacional. Si, de esta manera, el Derecho penal nacional es aplicable en general a delitos fiscales con un punto de contacto internacional, entonces se plantea el ulterior problema de si la *protección de la soberanía fiscal extranjera* queda sometida al poder punitivo intraestatal. Esta cuestión del ámbito de protección de las prescripciones penales nacionales pertinentes es una cuestión que versa sobre el contenido y, con ello, sobre la *interpretación* de estas prescripciones penales.

El legislador alemán, desde la nueva redacción del Código penal de 1 de enero de 1975, sigue, respecto a la configuración de su «Derecho penal internacional», el principio, también reconocido en la evolución del Derecho internacional, de limitar el poder punitivo nacional fundamentalmente a hechos realizados por un nacional o un extranjero en el propio territorio del Estado, es decir, dentro del espacio sometido a la soberanía nacional (§ 3 del Código penal alemán, principio de territorialidad). Prescindiendo de los hechos punibles cometidos a bordo de una nave o aeronave (cfr. § 4 Código penal alemán), aparece ante todo como importante en cuanto extensión del poder punitivo nacional el *principio de universalidad*, que conduce a que determinados bienes jurídicos especialmente importantes sean protegidos sin limitaciones en interés de toda la humanidad. El parágrafo 6 del Código penal alemán permite la aplicación del Derecho penal alemán independientemente de la ley que rija en el lugar de comisión, es decir, también a hechos cometidos en el extranjero, entre otros, para delitos de energía atómica y explosivos, piratería aérea, tráfico de estupefacien-

(7) *Sentencias del Tribunal del Reich alemán*, Colección oficial, vol. 14, págs. 128 ss.; *Oberlandsgericht de Hamburgo*, en *Neue Juristische Wochenschrift*, 1964, págs. 935 ss., nota de SCHRÖDER; SCHÖNKE / SCHRÖDER, *Strafgesetzbuch*, Munich, 1976, 18.^a ed., nota 18 sobre los parágrafos 3-7; TRÖNDLE, en *Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch*, ed. Berlín, 1974, 9.^a ed., nota 22 sobre el § 3.

(8) JESCHECK, *Lehrbuch des Strafrechts, Allgemeiner Teil*, Berlín, 1972, 2.^a ed., págs. 128 s., 138 s.; LEVI, *Diritto penale internazionale*, Milán, 1949, pág. 7; OEHLER, *Internationales Strafrecht*, Colonia, 1973, pág. 1 s., 28 ss.; SCHULTZ, *Neue Entwicklungen im sogenannten internationalen Strafrecht*, en *Mélanges von Weber*, Bonn, 1963, pág. 307.

tes, difusión de publicaciones pornográficas y falsificación de moneda (llamados delitos universales).

Para los delitos fiscales, esto significa: desde el punto de vista del principio de territorialidad, que el Derecho penal alemán es exclusivamente aplicable si el hecho se ha cometido en Alemania, es decir, si el autor ha actuado (u omitido) o el resultado se ha producido aquí (§ 9, 1 Código penal alemán). Siendo este el caso, en base al citado orden metodológico la interpretación del Derecho penal fiscal alemán ha de decidir si la defraudación de impuestos extranjeros (o impuestos de una comunidad internacional) cometida en Alemania, así como si la participación, en Alemania, en un delito fiscal cometido en el extranjero, son punibles.

Sobre este problema, en el actual Derecho penal fiscal alemán sólo hay una declaración legal expresa cuando se trata de una reducción de aquellas «tasas internas» que son debidas a otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o de la Asociación Europea de Libre Cambio o de un Estado asociado a ésta. El parágrafo 353, 6, de la Ordenanza tributaria 1977 hace que esta prolongación de la protección penal, frente a la anterior situación legal, no dependa de una garantía de reciprocidad. Para la recaudación de impuestos establecida tanto por el Derecho alemán como por el de la Comunidad Europea, etcétera, el § 353, 6 de la Ordenanza tributaria 1977 rompe con el principio de territorialidad en favor del principio de protección: el tipo penal alemán del fraude fiscal es «independiente del Derecho del lugar de comisión, incluso para hechos cometidos fuera del ámbito de aplicación de la Ordenanza tributaria». Precusores de esta evolución fueron, ya en el siglo XIX, la Ley prusiana sobre la punición de infracciones aduaneras contra Estados extranjeros con los que se hubiese establecido la reciprocidad en tratados comerciales (de 22 agosto 1853) y la Ley sobre infracciones de las leyes aduaneras austrohúngaras de 17 de julio de 1881. Una regulación comparable se encuentra en los artículos 414 y 426 del *Code des Douanes* francés.

En tanto en cuanto falten estas prescripciones legales especiales, la interpretación imperante de las disposiciones generales del Derecho penal fiscal conducen, como ya se ha indicado, a excluir de su protección el interés de un Estado extranjero en el ingreso completo de los impuestos. Esto tiene como consecuencia, por ejemplo, que en Alemania no se considere punible la ayuda prestada a una infracción de la soberanía fiscal o aduanera suiza, por ejemplo, mediante certificaciones falsas. El Tribunal del Reich (9) fundamentó esta consecuencia para los delitos aduaneros, entre otros, en que la legislación fiscal extranjera «frecuentemente, queriéndolo o no, puede ir directamente en contra de los intereses del país».

Esta situación legal es insatisfactoria en varios aspectos y, no sin fundamento, ha sido modificada últimamente para zonas económicas como la Comunidad Europea mediante disposiciones especiales. Tam-

(9) *Sentencias del Tribunal del Reich alemán, loc. cit.,* pág. 129.

bién la literatura (10) moderna se muestra en gran parte partidaria de proteger los intereses de Estados extranjeros en el país mejor que lo hace la vigente situación legal. Esta tendencia también encuentra su expresión legislativa con respecto a la protección de las fuerzas armadas de la OTAN en la Cuarta Ley de modificación del Derecho penal alemán de 11 julio 1957.

Pero, abstracción hecha de las modificaciones legales nacionales y de los tratados internacionales, también debería introducirse ya un cambio en la interpretación de las leyes fiscales nacionales. Así, en el Derecho penal alemán es indiscutible que delitos contra la propiedad como hurto, apropiación indebida, estafa o infidelidad también están comprendidos en el Derecho penal alemán, aunque vayan dirigidos contra el fisco extranjero, es decir, cuando el Estado aparece como «portador de derechos privados» (11), y que los tipos penales alemanes también son de aplicación cuando sirven para la protección de bienes jurídicos individuales al mismo tiempo que a intereses estatales. Este enfrentamiento entre intereses fiscales (administrativos) y bienes patrimoniales (individuales) es erróneo, incluso si tal diferenciación conduce, por ejemplo, en la jurisprudencia alemana al llamado estado de necesidad del Estado.

En primer lugar, hay que hacer notar que la *delimitación* entre delitos contra la propiedad y delitos fiscales no se puede llevar a cabo con exactitud. Así, la obtención subrepticia de subvenciones, por ejemplo, es punible en la mayoría de los países de la Comunidad Europea, no como defraudación de impuestos, sino como estafa. Si esta estafa es punible o no, según el Derecho nacional, cuando va contra un Estado extranjero, es algo que permanece completamente oscuro. Desde el punto de vista económico no hay ninguna diferencia esencial entre la defraudación fiscal realizada mediante la obtención subrepticia de ventajas fiscales y la estafa mediante la obtención subrepticia de subvenciones. Por otro lado, resulta también difícil diferenciar claramente entre la estafa de subvención y las demás estafas del estado, por ejemplo, en el marco del abastecimiento de material bélico.

Junto a esta clase de dificultades para la delimitación, la valoración del patrimonio fiscal por la jurisprudencia y la ciencia penal, pero sobre todo por el legislador penal, es errónea. Desde un punto de vista económico, la mano pública administra esencialmente con ayuda del dinero de los impuestos, es decir, con medios procedentes de terceros. El dinero administrado por ella no es, económicamente, patrimonio del Estado, sino meramente patrimonio circulante y consumible, cuya utilización está fijada en el presupuesto, los planes del presupuesto y otros determinados principios, como el principio de máxima ren-

(10) Ver JESCHECK, *loc. cit.*, pág. 139; RESCHKE, *Der Schutz ausländischer Rechtsgüter durch das deutsche Strafrecht*, tesis, Friburgo (R. F. A.), 1962, págs. 175 ss.

(11) VON WEBER, *Der Schutz fremdländischer staatlicher Interessen im Strafrecht*, en *Mélanges R. Frank*, vol. II, Tubinga, 1930, págs. 275 y 281; SCHÖNKE / SCHRÖDER, *loc. cit.*, nota 15 sobre el § 3; TRÖNDLE, *loc. cit.*, nota 25 sobre el § 3; RESCHKE, *loc. cit.*, págs. 139 ss. y 141 ss.

tabilidad. Por ello, a raíz de las discusiones sobre la Ordenanza tributaria 1977, la Comisión designada por el Ministerio de Justicia Federal alemán para la lucha contra la criminalidad económica, señaló que los ingresos fiscales como bien jurídico de los tipos penales fiscales no eran protegidos por sí mismos, sino porque «cada ingreso fiscal es indispensable para el cumplimiento de los fines estatales, sociales y económicos» (12). De esta manera, la relación causal consiguiente entre los fines del Estado en el campo social, económico o cualquier otro y los ingresos fiscales ha encontrado acogida para la determinación del bien jurídico. En consecuencia, hoy debería estar también internacionalmente reconocido el principio de que todo Estado necesita los ingresos fiscales para el cumplimiento de sus fines. Sólo cuando estas misiones son *contrarias a los intereses del país*, directa o indirectamente, debe desaparecer su protección por parte del Derecho penal nacional. Por supuesto, no desconocemos que la necesaria limitación mencionada coloca al juez ante graves problemas de interpretación. No en último lugar por esta razón, parece preferible solucionar el problema por el camino de la conclusión de tratados internacionales.

Si hoy, fuera de unidades económicas cerradas predomina aún la falta de tratados internacionales con el fin de proteger el fisco nacional y la mayoría de los ordenamientos jurídicos vacilan en otorgar al fisco extranjero una protección penal por vía de interpretación, tal infraestimación jurídica penal de los respectivos intereses estatales nacionales en los ingresos fiscales nos parece consecuencia, en último término, de la influencia de la teoría clásica del Derecho penal administrativo (Goldschmidt, Frank, Wolf, Eberhardt, Schmidt). Como es sabido, en especial Goldschmidt, limitaba la protección de los bienes jurídicos (y la realización del derecho) al «Derecho penal de la justicia» (Derecho penal criminal), mientras el objeto del Derecho penal administrativo serían meros intereses de la Administración. Desde el punto de vista de la filosofía de los valores, Wolf describió el bienestar como el más alto valor administrativo, y con ello, como el objeto del Derecho penal administrativo, mientras que el objeto del Derecho penal de la Justicia sería la Justicia. Esta división, conectada con la doctrina clásica de la división de poderes, ha sido superada en el orden económico y jurídico actual. El valor del bienestar ha pasado de una mera tarea administrativa a ser una tarea legítima también del legislador y, con ello, se ha convertido en el contenido de decisiones de justicia. La necesidad y el alcance de la búsqueda del bienestar y la exigencia de justicia se compenetran «hoy de manera tan inseparable y completa, que todo intento de separarlas tendría que desgarrar algo intrínsecamente conexo» (13). De acuerdo con esta razón fundamental, la ley de infracciones del orden

(12) Ver TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität*, volumen II, pág. 118.

(13) BACHOF, *Verwaltungsakt und innerdienstliche Weisung*, en *Mélanges Laforet*, Munich, 1952, pág. 291; en el mismo sentido, MAUNZ / DÖRIG / HERZOG, *Grundgesetz*, Munich/Berlín, 1974, art. 20, nota 100; STRATENWERTH, *Verantwortung und Gehorsam*, Tübinga, 1958, págs. 61 ss.; TIEDEMANN, *Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht*, Tübinga, 1969, págs. 102 s.

de 1968 parte de la base de que entre Derecho penal administrativo (Derecho de infracciones del orden) y Derecho penal criminal no hay ninguna diferencia cualitativa como pretendía la teoría clásica del Derecho penal administrativo, sino tan sólo cuantitativa, siendo los límites fluyentes. Con ello, la adopción de la teoría del Derecho penal administrativo de que, en lo esencial, sólo hay bienes jurídicos en el ámbito de los intereses individuales, excepción hecha de la conservación de la existencia del Estado mediante el Derecho penal político, es insostenible para la teoría del bien jurídico. Antes bien, hoy se reconoce en el Derecho penal alemán, así como en la legislación, que también los valores centrales del bienestar común, como bienes jurídicos, pueden ser valorados con una pena criminal.

Esta evolución teórica y legislativa lleva, a nuestro juicio, a la necesidad de incluir los ingresos fiscales también en la teoría del bien jurídico.

En tanto que el problema no se solucione por la vía de la *interpretación* de los ordenamientos penales estatales nacionales, hay que examinar la posibilidad, como ya se dijo, de establecer *acuerdos internacionales* con el fin de ampliar el respectivo Derecho penal «internacional» de cada Estado. El ejemplo de los delitos monetarios muestra de qué manera está arraigada en nuestra época la criminalidad económica internacional y la necesidad ante la que se encuentra el legislador nacional de acomodar el Derecho penal internacional en este campo. Desde el punto de vista internacional, los delitos fiscales se presentan hoy como una forma de aparición típica y gravosa de los delitos económicos, de mucha mayor importancia que los delitos monetarios que, por lo demás, también se dirigen contra intereses estatales supraindividuales.

III. LA FUGA FISCAL DE LAS EMPRESAS INTERNACIONALES

La fuga fiscal internacional representa una acción claramente punible en aquellos casos en que una persona, residente en un país y, por ello, obligada fiscalmente sin limitaciones, no declara dolosamente sus valores patrimoniales y rentas al objeto del pago de impuestos. De acuerdo con el llamado principio de ingresos universales, los contribuyentes (alemanes) han de tributar en el país (alemán) también por todos los ingresos que obtengan en el *extranjero*. La protección del anonimato a través de las denominadas cuentas numéricas en bancos extranjeros favorece el desplazamiento y ocultación de valores e ingresos en el extranjero.

En cambio, si una persona natural traslada su lugar de residencia a un Estado con una tributación más baja, entonces desaparece, por este cambio de domicilio, el deber fiscal sin limitaciones que impone la ley alemana. Esta persona ya sólo está sujeta a contribución limitadamente, es decir, con respecto a determinados ingresos obtenidos en Alemania. La mayoría de los ordenamientos fiscales extranjeros cono-

cen también esta división entre sujeción fiscal absoluta y limitada. Recientemente, industriales con grandes ingresos, en especial, pero también, por ejemplo, artistas, han trasladado su lugar de residencia, con el fin de ahorrar impuestos, a países fiscalmente favorables. En contra de la crítica manifestada públicamente de manera repetida al respecto, este comportamiento es legal según el Derecho vigente. El «Informe sobre paraísos fiscales» (14), elaborado en 1964 por el Gobierno federal alemán, destaca esto claramente.

El genuino campo de la fuga fiscal internacional utilizando las diferencias fiscales entre los Estados, lo representan aquellos casos en que son transferidos valores patrimoniales y rentas a una *sociedad* filial, aunque legalmente independiente, en un Estado fiscalmente favorable, sobre todo en los llamados paraísos fiscales (Suiza, Liechtenstein, Antillas Holandesas, Bahamas, Islas Bermudas, Panamá, Luxemburgo y los países en vías de desarrollo). La sociedad filial sirve aquí como plataforma o base para la actividad comercial e inversora, utilizándola para ponerse al abrigo del portador de la soberanía fiscal interna eludiendo los impuestos. Se habla de «sociedades de base», instrumento especialmente preferido en la estrategia mundial de las empresas multinacionales.

Las sociedades de producción salen, en todo caso, prácticamente fuera del círculo de las sociedades de base, ya que es casi impensable la creación de este tipo de sociedades sólo por razones fiscales y, además, los intereses económicos de la sociedad de base se encuentran de manera típica fuera de su país de residencia. El ámbito de tareas clásico para las sociedades de base está constituido, en cambio, por funciones auxiliares que no presuponen intereses económicos propios en el país de residencia: de manera especialmente frecuente se transfieren a sociedades de base patentes, licencias y bienes inmateriales parecidos, para acreditar las rentas de capital y derechos de licencias como ingresos de estas sociedades que se encuentran en el extranjero. Como ejemplo práctico puede servir el caso de que una empresa residente en el país transfiera patentes a una empresa filial extranjera y, acto seguido, concierte un acuerdo de licencia con esta sociedad filial. De esta manera, la empresa nacional se obliga a pagar a su sociedad filial extranjera los derechos de licencia. Aparte de esto, puede incluso hacer valer los derechos de licencia en el interior y hacerlos figurar como desembolsos de la empresa que han de ser descontados. También se utiliza la constitución de sociedades administradora de los *holding* o los patrimonios. Como propietaria o administradora de las participaciones en empresas filiales extranjeras no aparece la sociedad matriz del interior, sino el *holding* instalado en un paraíso fiscal. Junto a estas sociedades extranjeras de

(14) *Bundestags-Drucksache IV/2412 de 23 junio 1964*. Para el texto siguiente ver también BROOKE / REMMERS, *The strategy of multinational enterprise*, Nueva York, 1970; DOGGART, *Tax havens and their uses*, Londres, 1975; EDWARDES-KER, *International tax strategy*, Londres, 1974; GIBBONS, *Tax factors in basing international business abroad*, Cambridge/Mass., 1957; KORMANN, *Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung*, Düsseldorf, 1970, págs. 215 ss.; VERNAY, *Les paradis fiscaux*, París, 1968.

aprovechamiento de patentes y *holdings* se introducen también frecuentemente sociedades de base en el negocio de compra y venta internacional con el fin de justificar una ganancia intermedia en las sociedades de base que no esté sometida (o no en su totalidad) a la tributación del país. La sociedad de base asume la actividad de compra y de venta, de manera que la sociedad matriz compra, por ejemplo, materias primas a través de la sociedad de base como intermediario, en vez de hacerlo directamente a los proveedores extranjeros. Lo mismo puede decirse de las sociedades de servicios, en que la empresa de base asume tareas de planificación y asesoramiento.

El enjuiciamiento económico de estas prácticas es difícil, discutido y, por suerte, no constituye nuestra tarea. Recordando nuestra observación sobre la licitud de una política empresarial para ahorrar impuestos, añadiremos tan sólo que para el país con un nivel fiscal alto, del que se evaden los impuestos, pueden producirse graves perjuicios por el descenso de los ingresos fiscales, la retirada del capital del mercado interior de capitales y, eventualmente, también por la aparición del paro. Por el contrario, desde el punto de vista de la economía mundial, se pueden compensar las ventajas y los inconvenientes, ya que pueden establecerse unos impuestos más bajos como alicientes para realizar inversiones en Estados económicamente poco o nada desarrollados. Pero en todo caso, un nivel fiscal bajo puede conducir también a que los bienes y beneficios no sean producidos o utilizados en el Estado que ofrece comparativamente las condiciones más favorables, de manera que en definitiva se reduce el producto social de la economía mundial.

Para nosotros es más importante la *valoración jurídica* de la fuga fiscal internacional, especialmente en el caso de que se intercalen las mencionadas sociedades de base. Aquí, tanto los Estados Unidos como la República Federal Alemana, tiene fundamentalmente un llamado punto de vista económico, según el cual no se atienden a la forma jurídica elegida en cada caso, sino que la examinan en su justificación económica al objeto de evitar el fraude fiscal mediante rodeos fiscales. Se comprueba especialmente si el intercambio de beneficios —con independencia de su eficacia jurídica civil— ha de ser admitido desde el punto de vista fiscal. Módulo de comparación es el precio «hipotético real», es decir, aquel que sería fijado entre empresas independientes para el mismo negocio (principio *dealing at arms length*, Ley de impuestos del exterior, § 1, 1, sect. 482 *Internal Revenue Code*): en negocios con una «persona cercana» («related person»), es decir, v. gr. con un pariente, el empresario debe hacer constar las condiciones que impondría si tratara con un tercero independiente. La interpretación y manejo de este módulo en Alemania se deja totalmente en manos de la jurisprudencia, de manera que el módulo es muy flexible, pero también indeterminado. La practicabilidad del módulo se resiente también sobre todo de que, sólo con dificultades, pueden establecerse precios o tasas de beneficios adecuados entre «unrelated parties» ficticias y, aparte de esto, a la tributación en un Estado por un elevado beneficio debería corresponder en el otro Estado una suavización fiscal para que

no surjan dobles imposiciones a consecuencia de la rectificación de beneficios. En los Estados Unidos, por el contrario, se han publicado instrucciones (*regulations*) administrativas muy detalladas, pero también muy rígidas sobre la cuestión de qué se ha de entender por precio entre terceros extraños. La jurisprudencia alemana utiliza las *regulations* de los Estados Unidos como punto de apoyo para la interpretación del § 1 de la Ley de impuestos sobre el exterior. En consecuencia, es impropio el reconocimiento de una sociedad de base extranjera (la Ley de impuestos sobre el exterior alemana habla de una «sociedad intermedia»), sobre todo, cuando la sociedad extranjera no tiene ningún contenido económico, es decir, cuando se trata de una mera «empresa buzón». En el caso *Noonan v. Commissioner*, la *Tax Court* (15) americana subrayó que tiene que tratarse de una «unidad comercial viva», que la sociedad se haya constituido para un fin comercial real y que realmente opere en los negocios. El caso arriba mencionado de que un obligado fiscalmente sin limitaciones transfiera patentes u otros derechos protegidos a una sociedad extranjera de su dominio y sobre estos adquiera licencias de ella (o también entregue a la empresa extranjera capitales y haga que se los retornen en concepto de préstamos), ya lo consideró la llamada Ordenanza sobre paraísos fiscales, antes de la publicación de la Ley de impuestos sobre el exterior alemana, un abuso de Derecho.

IV. ASISTENCIA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

Las *posibilidades jurídico procesales para el esclarecimiento de delitos fiscales* o simplemente de disminución, no punible pero inadmisibles, de los impuestos en el tráfico internacional son sensiblemente mucho más limitadas que cualquier otro ámbito de la criminalidad económica internacional, aunque ya la situación general en la lucha contra la criminalidad económica internacional ha dado lugar a tenaces deseos de reforma.

Como consecuencia del principio de territorialidad, que fuera del Derecho penal es válido para todo ejercicio de la soberanía estatal, no está permitido, por lo general, a las autoridades nacionales realizar actos de investigación en el extranjero por sí mismas: existe un principio en el Derecho consuetudinario internacional por el que ningún Estado puede realizar actos de soberanía en territorio extranjero. Así, es sabido que unas medidas de esclarecimiento llevadas a cabo por funcionarios alemanes en Suiza condujeron a condenas penales por realizar acciones prohibidas propias de funcionarios (16).

Prácticamente, sólo quedan posibilidades de esclarecimiento allí donde se han suscrito acuerdos de asistencia administrativa y judicial. Los *acuerdos sobre doble imposición* especialmente prevén el intercambio de informaciones fiscales. Para el llamado gran tráfico de información que

(15) 52 T. C. R. 907, 1969.

(16) *Sentencias del Tribunal Federal Suízo*, Colección oficial, vol. 65, I, págs. 39 ss.

tiene por objeto el intercambio de informaciones fiscales de todo tipo, prevé el artículo 26 del Acuerdo tipo de la OCDE un modelo que contempla el secreto sobre las informaciones intercambiadas, así como la reserva de que ningún Estado contratante ha de separarse de su práctica jurídica en el cumplimiento del acuerdo para satisfacer los deseos de otro de los firmantes. Un gran tráfico de información de este tipo existe actualmente entre la República Federal Alemana y todos los Estados de la Comunidad Europea, así como con Canadá y los Estados Unidos. El pequeño tráfico de información, que se limita a las informaciones necesarias para el cumplimiento de los acuerdos existentes sobre doble imposición, se da por parte de la República Federal en relación con Suiza y otros seis Estados.

Las dificultades de esclarecimiento, legales y fácticas, existentes en general, se agudizan allí donde hay *prohibiciones de información* extranjeras. Al respecto, es conocida sobre todo la práctica rigurosa del *secreto bancario* en el Derecho suizo, que amenaza incluso con penas privativas de libertad y pecuniarias el quebrantamiento de la obligación de guardar silencio de los empleados de Banca (art. 47 de la Ley bancaria suiza). Si se revelan a un Estado extranjero (o incluso a un particular extranjero) las observaciones que han sido hechas en el marco de la actividad profesional dentro de un banco, entonces se ha realizado el riguroso tipo penal del espionaje económico, prohibido con arreglo al artículo 273 del Código penal suizo. Por lo demás, la situación legal suiza precisa para evitar malentendidos frecuentes de la siguiente aclaración (17): afectan al secreto bancario también, según el Derecho suizo, los derechos de injerencia procesal penal. En el proceso penal, por ello, los empleados de Banca pueden prestar declaración como testigos del tráfico bancario del acusado, puede exigirse la presentación de los justificantes correspondientes y bloquear los valores custodiados a nombre del acusado. De la misma manera, en el proceso penal, el perjudicado tiene acceso a las actas del proceso en el que está legitimado. En relación con esto, hay que recordar dos sentencias del Tribunal Federal suizo de otoño de 1969 en las cuales se trataba de proveedores americanos que habían extendido facturas exageradas por suministros a la Marina norteamericana y las habían presentado a los Estados Unidos a través de una «firma buzón» creada en Suiza, para ocultar el engaño. A raíz de este suceso, las autoridades americanas presentaron en Suiza una denuncia por falsedad documental, complicidad en la estafa, etc. El Tribunal Federal suizo confirmó la admisibilidad de declaraciones de empleados de banca suizos y el valor de los justificantes de los respectivos bancos. Las sentencias en cuestión no representaban una intromisión en el secreto bancario suizo, sino que correspondían a la situación legal vigente.

La especialidad del Derecho suizo está, por el contrario, en que las autoridades suizas niegan de manera estricta la prestación de asistencia

(17) DAGON, *Berufs-, Bankgeheimnis und Fiskus*, en *Revue Suisse de Jurisprudence*, 1973, págs. 1 ss.; KLINGENBERG, *Schützt das schweizerische Bankgeheimnis den Wirtschaftsstraftäter?*, en *Probleme im Gespräch*, Berna/Francfort, 1972, págs. 61 ss.

administrativa y judicial en delitos fiscales y de divisas. Ciertamente, Suiza se ha adherido al acuerdo europeo sobre asistencia judicial de 1959, pero hizo uso de la reserva allí prevista de declinar la ayuda judicial que se preveía en el tratado para delitos fiscales. Este retraimiento se explica porque, tampoco dentro de Suiza las autoridades fiscales tienen derecho a recabar información de terceros en relación con cuestiones fiscales. A los bancos suizos, para la protección del secreto bancario, les está prohibido contestar incluso preguntas de las autoridades fiscales suizas sobre los negocios de un determinado obligado fiscal.

Junto al secreto bancario y su prioridad frente a los delitos fiscales, el *secreto fiscal*, según una opinión muy extendida (18), conduce a que sólo en base a un convenio internacional pueden darse informaciones contra la voluntad del obligado fiscal. En este sentido, contienen regulaciones sobre intercambio de informaciones fiscales, sobre todo, los acuerdos sobre doble imposición ya varias veces mencionados, que, como regulaciones internacionales vinculantes, prevalecen sobre la protección jurídica nacional del secreto fiscal. Por encima de esto, la República Federal ha concluido también acuerdos complementarios con algunos Estados sobre asistencia administrativa y judicial. En la resolución de 2-II-1975 del Consejo de la Comunidad Europea sobre medidas de la Comunidad para combatir la fuga fiscal y el rodeo fiscal se postula como primera medida necesaria, entre otras, que los Estados miembros se comuniquen —previa petición o sin ella— todas las informaciones que parezcan idóneas para el establecimiento en debida forma de impuestos sobre la renta y los corporativos, «especialmente en casos en que posiblemente se desplazan ganancias artificiales entre empresas unidad de diferentes Estados miembros». La nueva Ordenanza tributaria alemana contiene una fundamentación legal consecuente (§ 117, Ordenanza tributaria 1977).

Para el *futuro*, sería deseable extender la asistencia judicial a todas las formas de impuestos y concluir acuerdos sobre asistencia recíproca para la ejecución. Pero, sobre todo, las partes contratantes deberían comunicarse información cuando se trate de formas especialmente peligrosas de fraude fiscal y rodeo fiscal, de manera continua y sin que les sea solicitado, es decir, automáticamente, ya que es característico del fraude fiscal internacional el que no es percibido en el Estado contra el que se dirige, mientras que, en el Estado en el que se realiza, está casi a la luz del día. La mera existencia de acuerdos internacionales pertinentes es apropiada, según todas las experiencias de la administración fiscal, para actuar preventivamente.

V. RESUMEN

Las empresas multinacionales (o transnacionales) disfrutan en los distintos países de una apreciación muy variable. Determinados abusos

(18) RITTER, *Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht*, en *Deutsche Steuer-Zeitung*, A, 1974, págs. 267 ss.; WEBER / KLUGE, *ob. cit.*, pág. 192.

indiscutibles (y en parte también condenados) y algunos hechos delictivos han conducido, sobre todo en América Latina, a un juicio negativo muy extendido acerca de las empresas multinacionales.

Nuestra impresión en que, en conjunto, para los países en vías de desarrollo, son más las ventajas que provienen de la actividad de las empresas multinacionales, *si* —y este es el problema decisivo— las relaciones, transacciones y decisiones de estas empresas están bajo un control estatal efectivo y, con ello, sujetas a publicidad (limitada).

Por lo demás, desde el punto de vista de los países en vías de desarrollo, los delitos fiscales en relación con empresas multinacionales parecen, sólo a primera vista, exclusivamente un problema del Estado en el que se encuentra la residencia de la sociedad matriz. La verdad es que combatir la fuga fiscal internacional, es decir, la ocultación de las verdaderas transacciones y el encubrimiento de los precios de transferencia artificiales, significa un medio importante en la lucha contra prácticas conocidas que son tan dañinas para los «países huéspedes» —especialmente los países en vías de desarrollo—, como el «overpricing», que extrae las ganancias de las sociedades filiales y empeora con ello las condiciones de intercambio entre países en vías de desarrollo y Estados industriales en perjuicio de los primeros («barter terms of trade»), o como el «dumping», que se dirige contra la estructura y existencia de industria nacional del Tercer Mundo.

Por consiguiente, en una segunda visión, los países huéspedes, y en especial los países en vías de desarrollo, están mal aconsejados cuando se niegan a la asistencia administrativa y judicial en cuestiones fiscales. Pero también los países industrializados deberían aprender a comprender que, a la vista de las estrechas relaciones entre Derecho fiscal, delincuencia fiscal y otras formas de la criminalidad económica, especialmente en el campo de la competencia, la lucha contra la evasión fiscal sólo tiene sentido y es posible dentro del marco de la lucha contra la criminalidad económica en general y de los delitos de competencia en particular (competencia desleal, corrupción y delitos antitrust).

Seguramente es posible prevenir la delincuencia en el ámbito de la criminalidad económica como en otros ámbitos de la vida social. Sin embargo, para casos graves en los que falla la prevención, han de crearse los presupuestos para un castigo posterior eficaz. Por encima de esto, hay que considerar que más allá de la famosa discusión sobre el carácter represivo o preventivo del Derecho penal, son imaginables conexiones entre los medios represivos y los preventivos. Nos limitaremos a mencionar la posibilidad de excluir de la obtención de ventajas fiscales a empresas que hayan estado implicadas en delitos económicos. Las «penas» de este tipo pueden desplegar una efectividad considerablemente mayor que las penas clásicas, que, por lo demás, exigen en numerosos Estados la prueba de una acción y de la culpabilidad de una persona natural y que, frecuentemente, se dirigen sólo contra estas personas naturales que son las que actúan (y son sustituibles).