

*Los delitos de evasión tributaria y previsional**

Por Marcelo A. Riquert

1. Introducción

El presente trabajo persigue por objetivo el presentar, con la brevedad del caso, un análisis sobre las figuras de evasión tributaria y previsional tipificadas en la vigente ley 24.769, sancionada a fines de 1996. A diferencia de su precedente, la ley 23.771 de 1990, en el actual régimen especial se ha optado –con mejor técnica legislativa, al menos, en esto– por separar los delitos tributarios de los previsionales. De tal suerte, en el art. 1° se tipifica la evasión tributaria simple, mientras que en el art. 7° se hace lo propio con la previsional. Ambas figuras básicas prevén agravantes particulares en los arts. 2° y 8°, respectivamente. Además, desde el mes de enero de 2004, se contempla una posibilidad de agravamiento común o genérico, por vía del art. 15, inc. *b*, conforme la ley 25.874¹.

En el tránsito propuesto, como paso previo, estimamos que puede resultar de utilidad la graficación estructurada de los tipos mencionados, para luego pasar a su consideración particular.

Evasión tributaria simple (art. 1°)

Tipo objetivo	Tipo subjetivo	Pena
<ul style="list-style-type: none"> - El obligado (conf. la legislación y reglamentación tributaria), - que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, - sea por acción o por omisión, - evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, - siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 100.000* por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. <p>* (condición objetiva de punibilidad)</p>	<p>Dolo (conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Prisión de dos a seis años. - Existe posibilidad de <i>extinción de la acción penal</i> en los términos del art. 16.

* [Bibliografía recomendada.](#)

¹ Cuyo texto dice: “El que a sabiendas: ...*b*) concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro años de prisión”.

Evasión tributaria agravada (art. 2°)

Tipo objetivo	Tipo subjetivo	Pena
<p>Quando en el caso del art. 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 1.000.000*.</p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 200.000*.</p> <p>c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$ 200.000*.</p> <p>* (condición objetiva de punibilidad)</p>	<p>Dolo (conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo).</p>	<p>- Prisión de tres años y seis meses a nueve años.</p> <p>- En el caso del inc. c, además se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años (art. 5°).</p>

Evasión previsional simple (art. 7°)

Tipo objetivo	Tipo subjetivo	Pena
<p>- El obligado (conf. la legislación y reglamentación tributaria),</p> <p>- que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño,</p> <p>- sea por acción o por omisión,</p> <p>- evadiere parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social,</p> <p>- siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 20.000* por cada período.</p> <p>* (condición objetiva de punibilidad)</p>	<p>Dolo (conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo).</p>	<p>- Prisión de dos a seis años.</p> <p>- Existe posibilidad de extinción de la acción penal en los términos del art. 16.</p>

Evasión previsional agravada (art. 8°)

Tipo objetivo	Tipo subjetivo	Pena
<p>Cuando en el caso del art. 7° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:</p> <p>a) Si el monto evadido superare la suma de \$ 100.000*, por cada período.</p> <p>b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de \$ 40.000*.</p> <p>* (condición objetiva de punibilidad)</p>	<p>Dolo (conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo).</p>	<p>Prisión de tres años y seis meses a nueve años.</p>

2. El bien jurídico protegido

El bien jurídico protegido por esta legislación especial, en general, y por los tipos en comentario, en particular, es la hacienda pública nacional, la que no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales. Esto requiere que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo a nuestra particular capacidad económica.

En consecuencia, estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socio-económicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares². Se deben incluir, naturalmente, los recursos de la seguridad social. Esta es la tesitura ampliamente mayoritaria en la doctrina nacional³, sin per-

² Conf. Delgado García, Joaquín, *El delito fiscal*, Madrid, Colex, 1996, p. 23.

³ Ello, partiendo simplemente del análisis del debate parlamentario de la ley, que así lo revela. D'angelo, Guillermo H. - Falcone, Roberto A., *Régimen penal tributario y previsional. Comentario de la ley 23.771*, Mar del Plata, Establecimientos Gráficos del Plata, p. 3; Thomas, Ricardo G., *Régimen penal tributario. Ley 24.769*, Bs. As., Ad-Hoc, 1997, p. 24; Corti, Arístides H. M. - Calvo, Rubén A. - Sferco, José M., *Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario*, en "Antecedentes Parlamentarios", n° 2/97, p. 762; Gurfinkel de Wendy, Lilian N. - Russo, Eduardo A., *Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, Bs. As., Depalma, 1991, p. 213 a 215; Fabris, Cristian E., *Responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas. La ley de lavado de dinero y el delito tributario. Las facturas apócrifas*, disertación en el "Seminario Nacional sobre Régimen Penal Tributario", Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003. Pereyra Torres afirma como indudable que en forma mediata o inmediata el objeto de protección resulta la intangibilidad de la recaudación de los tributos regulados por ley 11.683 y los del sistema nacional de seguridad social (Pereyra Torres, Jorge, *La esencia de la defraudación fiscal*, "Revista de Derecho Penal Tributario", Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año II, n° 3, 1994, p. 33). Por su parte, Macchi, considera que el bien jurídico protegido no puede ser un concepto abstracto de carácter macroeconómico, como la economía pública o la actividad financiera, sino que se encuentra "afincado en premisas constitucionales, que imponen la necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra. La seriedad, importancia y gravitación que tienen para la persona exigen extremar su protección

juicio de acordar que se trata de un tema que históricamente fuera objeto de discusiones con posturas de las más disímiles tanto entre nosotros⁴, como en el derecho comparado en países con los que nos une una gran similitud en muchos de los tipos delineados (así, España, cuyo Código Penal dedica justamente el Título XIV –arts. 305 a 310–, a “*los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*”⁵).

En la línea inicial, aunque con una mayor amplitud, sostiene Chiara Díaz que el bien jurídico tutelado resulta complejo pero existe, “*abarcando por un lado la protección de la intangibilidad de la recaudación de los tributos y de los recursos destinados a la seguridad social por el fisco... a fin de permitirle al Estado cumplir con sus objetivos específicos de bien común o bienestar general... y, por el otro, tiende a reafirmar la vigencia del régimen impositivo y previsional para inducir su mayor cumplimiento por el universo de obligados, aunque además se quiera amparar la fe pública respecto de las maniobras, artilugios y conductas dirigidas a incumplir total o parcialmente los tributos y aportes previsionales*”⁶.

a partir del álgido momento de su recaudación hasta la efectiva concreción del gasto. De modo tal que la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios y de la seguridad social se erige, a partir de la norma fundamental, como un bien jurídico cuya entidad impone una tutela de carácter penal (entre otros, arts. 4°; 14 bis apart. 3°; 16; 75, incs. 12, 18, 19, 22 y 23 Const. nacional)” (Macchi, Miguel Á., *Sistema penal tributario y previsional social*, p. 106, citado por Lalanne, Guillermo A., *Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*, conferencias del “Seminario Nacional sobre Régimen Penal Tributario”, Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003).

⁴ Éstas se encuentran ampliamente tratadas por Medrano quien sintetiza los diversos pareceres que van desde quienes pregonan la inexistencia de bien jurídico alguno, pasando por los que lo identifican como el deber de colaboración de los contribuyentes, o la economía nacional, o el erario público/patrimonio del Estado, o la actividad económico financiera del Estado (hacienda pública en sentido dinámico o la función tributaria), hasta la “efectiva realización de la recaudación tributaria” (Medrano, Pablo H., *Delitos tributarios: Bien jurídico y tipos legales*, “Revista de Derecho Penal Tributario”, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año I, n° 1, 1993, p. 29 a 52). Finalmente, en su opinión personal, sostiene que el bien jurídico macrosocial protegido tendría un carácter ecléctico, complejo. El bien jurídico principal es la “*efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria*”, mientras que quedaría como un bien jurídico secundario “*el erario público*” (p. 41 a 44).

⁵ Sobre la discusión española, resulta muy útil por su claridad y síntesis, el tratamiento del punto que efectúan Bajo y Bacigalupo. Indican como doctrina dominante la que sostiene que el bien jurídico protegido es un patrimonio concreto: el erario público (así, Córdoba Roda, Martínez Pérez, Morales Prats, Morillas Cueva, Rodríguez Mourullo, Suárez González). Otra corriente doctrinal entiende que es la hacienda pública en su aspecto patrimonial como sistema de recaudación de ingresos y de realización del gasto público (Boix, Muñoz Conde, Gracia Martín). También se sostiene que se protege las “funciones de los tributos o la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de derecho” (Arroyo Zapatero, Pérez Royo); o que es el “deber de prestación económica o de lealtad del contribuyente al Estado” (Enrique Bacigalupo); o la “aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos” (Ayala Gómez, Mestre Delgado). Por su parte, los citados Bajo y Bacigalupo sostienen que el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito fiscal es el patrimonio de las haciendas públicas (Bajo, Miguel - Bacigalupo, Silvina, *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2000, p. 45). Martínez-Buján Pérez, quien también realiza un exhaustivo análisis de la situación en la doctrina española y sigue la tesis patrimonialista (aunque indica que el orden económico sería un bien jurídico mediato o general, pero no el que en sentido dogmático sirve de criterio interpretativo rector del tipo), señala que ésta sería la mayoritaria también para la doctrina y jurisprudencia alemanas (Martínez-Buján Pérez, Carlos, *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*, “Estudios Penales y Criminológicos”, t. XVIII, Universidad de Santiago de Compostela, 1994/1995, p. 123 a 195).

⁶ Chiara Díaz, Carlos A., *Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada*, conferencia del “Seminario Nacional Régimen Penal Tributario”, Mar del Plata, 5 y 6 de septiembre de 2003, p. 2 y 3.

Damarco se cuenta entre quienes sostienen que la ley 24.769 protege la hacienda pública nacional y las rentas de la seguridad social nacionales. En cuanto a la primera, indica que la “hacienda pública” es una expresión utilizada desde el siglo pasado para denominar las obras que estudian los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, que es la nueva denominación de la “economía financiera”. Apunta que los fenómenos financieros se estudian desde distintos puntos de vista (político, económico, jurídico, sociológico, administrativo y psicológico), pero la mayoría de las obras que analizaron esos fenómenos son de economía financiera o de derecho financiero.

En este orden de ideas, afirma que *“en definitiva, todas las disciplinas estudian la actividad que desarrolla el Estado para obtener y realizar gastos con el fin de satisfacer necesidades públicas. Los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado. No cabe duda que bajo dicha expresión lo que quiere asegurarse es que el Estado perciba los recursos que le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. Es en definitiva proteger al Estado por el lado de los recursos y por el lado de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el ‘patrimonio’ del Estado, pues ya está protegido por el Código Penal, o bien que el Código Penal protege el patrimonio del Estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la ‘hacienda pública’, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan del Estado”*. Finalmente, concluye que si se profundizara en el desarrollo del concepto y se atendiera al carácter teleológico de la actividad financiera del Estado se pondría el acento en los fines de carácter económico y social que persiguen los Estados contemporáneos y en el fondo del análisis hallaríamos la solidaridad social, en tanto el Estado de nuestros días persigue el desarrollo de la economía y una mejor distribución del ingreso nacional⁷.

En cuanto a los recursos de la seguridad social, señala Litvin que en una concepción moderna la seguridad social es un derecho indeclinable del ser humano y una garantía para la consecución de bienestar de la población y factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo económico de la sociedad; y que bajo esta premisa el Estado es el responsable primario para la atención de los riesgos que afectan al ser humano a lo largo de su vida. Con acierto destaca el nombrado que este bien jurídico protegido está asumido desde la misma Constitución nacional (art. 14 bis, párr. 3°) que establece que: *“El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social que tendrán carácter de integral e irrenunciable”*, y en los tratados internacionales que vía el art. 75, inc. 22 gozan de jerarquía constitucional (así, por ejemplo, reconocen derechos de las personas a la seguridad social el art. 9° del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales y el art. 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos)⁸.

⁷ Damarco, Jorge H., *Los bienes jurídicos protegido por el derecho penal tributario*, publicado en el sitio web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales: www.aeef.org.ar, sección doctrina.

⁸ Litvin, César, *Delitos relativos a los recursos de la seguridad social. Ley 24.769*, publicado en www.aeef.org.ar, sección doctrina. Advirtiendo que la ley 24.769 no define expresamente cuáles son los recursos que componen al citado bien jurídico protegido, indica Litvin que de la normativa extrapenal aplicable surge que integran los recursos de la seguridad social los aportes y contribuciones a cargo del empleador o del beneficiario, siendo los conceptos: a) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Jubilaciones y Pensiones; b) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en rela-

Se ha dejado sin protección penal a las haciendas públicas provincial y municipal, ya que la nueva ley se ciñe en su interés al orden nacional. Se vuelve así en lo tributario al viejo modelo de la ley 20.658 del año 1974 que, como recuerda García Belsunce, reprimía la evasión fiscal a las “obligaciones tributarias de percepción a cargo de la DGI” (art. 1°), y su correlativa ley 20.644 del mismo año que creaba la Dirección Nacional de Policía Fiscal Federal, que tenía a su cargo la fiscalización de los tributos nacionales comprendidos en la ley 11.683, “de las provincias y municipios, que así se convenga con las jurisdicciones correspondientes”⁹.

No es un tema menor ya que por tratarse de legislación de fondo, las provincias y municipios sólo pueden crear normas de protección de carácter contravencional administrativo¹⁰. No encontramos razones de peso que justifiquen esta reforma y es

ción de dependencia y de los empleadores, con destino al Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados; c) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino a la Administración Nacional del Seguro de Salud; d) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, que pudieren establecerse con destino a la constitución del Fondo Nacional de Empleo; e) los aportes y contribuciones a cargo de los trabajadores en relación de dependencia y de los empleadores, con destino al Régimen Nacional de Obras Sociales; f) las contribuciones de los empleadores con destino a las Cajas de Subsidios y Asignaciones Familiares; g) las cuotas correspondientes a las Aseguradoras de Riesgos del Trabajo (ley 24.557); h) todo otro aporte o contribución que de acuerdo a la normativa vigente se deba recaudar sobre la nómina salarial, conf. art. 3°, ap. 3°, punto IV del decr. 618, se expidió considerando que tanto las contribuciones a cargo del empleador como los aportes a cargo de los trabajadores en relación de dependencia que forman parte del Fondo Solidario de Redistribución que asimismo integra el Sistema Nacional de Seguro de Salud (ANSSAL), deben considerarse aportes y contribuciones en los términos de la ley 24.769. Cita conteste la siguiente jurisprudencia: CNCasPen, Sala I, 3/12/98, “Krittian y Cía SA s/recurso de casación”; íd., Sala II, 3/12/98, “Lamimetal SA”; íd., Sala III, 13/4/99, “Al-Pol SRL”; íd., Sala IV, 1/3/99, “Power SAICFI”; CNPenEcon, Sala B, 27/8/99, “Acuario Compañía de Seguros SA”; CNCasPen, Sala III, 3/11/99, “Albano, Esteban”; íd., íd., 22/11/99, “EMB y Z. SAIC”. Ratifica el criterio de inclusión de los aportes y contribuciones a las obras sociales dentro del marco protector de la ley 24.769, ya que no sólo protegen el financiamiento del seguro de salud, sino que amparan íntegramente a todo el Sistema Nacional de Seguridad Social. Finalmente, indica que, en cambio, los aportes sindicales y las cuotas de seguro de vida por parte de las asociaciones de trabajadores resultan ajenas al régimen de la ley 24.769 (CFed San Martín, Sala II, 27/2/97, “Melián SAIC”; CNPenEcon, Sala B, 24/2/00, “Cane Hnos. SA s/ley 23.771. Incidente de competencia negativa”; íd., íd., 20/3/00, “Eyse SAIC s/ley 24.769”) por considerar que los mismos no integran la contribución unificada de la seguridad social y en consecuencia no perjudican a un organismo nacional sino sólo a particulares.

⁹ García Belsunce, Horacio A., *El ilícito tributario frente al Código Penal. Su ámbito territorial*, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, anticipo de “Anales”, año XXXVIII, 2° época, n° 31, 1993, p. 15.

¹⁰ En contra, García Belsunce, para quien pueden coexistir un régimen tributario penal nacional para los tributos nacionales y un régimen tributario penal provincial para los tributos locales (p. 16). Entendemos que esta tesis minoritaria parte de una confusión que lo lleva a tal conclusión, la que radica en que refutando la distinción ontológica de delito y contravención, vale decir, que adhiere a la inteligencia mayoritaria que ve sólo una distinción cuantitativa, y reconociendo que la multa impuesta al ilícito tributario (para nosotros contravencional) es de naturaleza penal, lo que es cierto, termina derivando en la creación de derecho penal por provincias y municipios. Esto no es así, por más que contravención y sanción contravencional tengan naturaleza penal, ya que la legislación fondal está reservada constitucionalmente al legislador nacional y de ello se deriva como necesaria consecuencia el límite que la proporción marcará al legislador provincial para que su sistema contravencional no desmadre hacia la consagración de una represión que exceda la de la propia sede penal. Por ejemplo, si la evasión fuera como delito sancionada con multa, la contravención municipal por evasión de tasas locales no podría conminar en abstracto con una multa similar a la del delito sin afectar el principio de proporcionalidad y razonabilidad de las penas. Con lo expuesto, consideramos que era válido

un aspecto que seguramente en el futuro cercano habrá que revisar. Como acertadamente indican Corti, Calvo y Sferco, esta circunstancia importa que el legislador con esta nueva ley ha restringido el bien jurídico protegido si comparamos con el texto derogado¹¹.

Si bien es cierto, como señalan Dalla Vía y Gutman, que la ley derogada no tenía una disposición expresa que incluyera en su aplicación a los tributos provinciales y nacionales como sí lo hace el precedente español (que incluye a los tributos estatales, autonómicos, forales o locales)¹², no lo es menos que tal inclusión no era prácticamente motivo de mayores discusiones en la doctrina¹³ y jurisprudencia¹⁴ locales e, incluso, en el ámbito de la provincia de Buenos Aires, la Dirección General de Rentas llegó a introducir numerosas denuncias por presuntas infracciones penal tributarias en relación con el impuesto local de sellos.

Romera destaca que la *“característica esencial de los delitos que regula esta ley, es la afectación de un interés supraindividual. Es decir, la lesión no consiste en sí misma en lo que el Estado dejó de percibir, sino y fundamentalmente, en la lesión a un interés colectivo conectado al funcionamiento íntegro del orden socioeconómico”*¹⁵.

Una interesante interpretación es formulada por Thomas, quien entiende que las referencias de los tipos penales de la nueva ley (arts. 1º, 3º, 4º y 6º) fijan como objeto de protección a los tributos recaudados por el fisco nacional, por lo que concluye que *“El criterio diferenciador del impuesto (si es nacional o provincial) ha perdido relevancia en lo que a esta ley respecta. Lo que en ella importa es si el pago del impuesto debe hacerse a la orden del fisco nacional”*, de allí que *“esto implica que podrá haber impuestos provinciales cuya recaudación esté tutelada por la ley”*, pero

sostener que la ley 23.771 se aplicaba a los tributos provinciales y municipales, aún cuando no se considerara al ilícito tributario de naturaleza administrativa, a contrario de lo sostenido por el autor citado en su conclusión f (García Belsunce, *El ilícito tributario frente al Código Penal. Su ámbito territorial*, p. 20).

¹¹ Corti - Calvo - Sferco, *Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo régimen penal tributario*, p. 762 y 763. Gelvez postula que la evasión de impuestos provinciales y municipales, en virtud de proteger la ley 24.769 exclusivamente la hacienda pública nacional, debe quedar aprehendida por el tipo de defraudación a la Administración pública del art. 174, inc. 5º, Cód. Penal (Gelvez, Fernando O., *Régimen penal de la evasión simple de tributos provinciales y municipales. Su relación con el fraude a la Administración pública*, LL, 2004-C-1459). Respetuosamente, entendemos que no logra salvar las objeciones históricas que previamente reseña (entre ellas, justamente, la problemática del bien jurídico), pero que además pasa totalmente por alto una circunstancia muy importante que ya se indicara en el principal: las haciendas públicas provinciales y municipales estaban protegidas en la ley 23.771 y fueron expresamente excluidas en la actual. Desde esta perspectiva, la descriminalización fue expresa y sólo por vía legislativa podrá reinstalarse, la que no puede suplirse por la interpretación propuesta.

¹² Dalla Vía, Alberto R. - Gutman, Marcos D., *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada*, Bs. As., Némesis, 1997, p. 86.

¹³ Conf., entre otros, Giuliani Fonrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C., *Procedimiento tributario*, Bs. As., Depalma, 1999, p. 810; D'angelo - Falcone, *Régimen penal tributario y previsional. Comentario de la ley 23.771*, p. 68; Glatigny, Mirtha E., *Nuevo régimen penal tributario y previsional. Ley 23.771*, Bs. As., Abeledo Perrot, 1991, p. 69. Gurfinkel de Wendy y Russo, señalaron el punto como “discutible” (Gurfinkel de Wendy - Russo, *Ilícitos tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*, p. 212).

¹⁴ Al respecto pueden consultarse los fallos citados por Albrecht, Paulina G., *El derecho penal tributario según la Jurisprudencia*, Bs. As., Ad-Hoc, 1995, p. 283 y 284, § 1082 bis y 1086.

¹⁵ Romera, Oscar E., *La nueva ley penal tributaria: una aproximación*, JA, 1997-II-736/744.

es claro que “los tributos que no sean recaudados por el fisco nacional no se encuentran tutelados por las normas de esta nueva ley”¹⁶.

Por otra parte, si bien es un tema que excede al presente comentario, una cuestión a tener presente de miras al futuro es la posibilidad –como presupuesto de un diseño global del Mercosur–, de una hacienda pública regional.

Al respecto, señala el profesor Baigún que ello aún no se ha vislumbrado, no obstante poder observarse la concreción de estudios comparativos en materia tributaria que son demostrativos de una conciencia sobre la necesidad de armonizar las disposiciones de los distintos Estados¹⁷. Tal hacienda pública regional forma, al decir del nombrado, parte del contenido del modelo paradigmático y requiere “*caracteres propios, un funcionamiento autónomo, congruente con el reconocimiento de personalidad jurídica de derecho internacional decidido por el Protocolo de Ouro Preto (art. 34)*”. Llegado ese momento, habrá necesariamente que evaluar las condiciones de protección a disponer en atención a ese nuevo bien jurídico digno de tutela penal.

A modo de ejemplo, en el marco de un proceso de integración mucho más avanzado que el nuestro (la Comunidad Económica Europea), puede recordarse que el art. 305 del Cód. Penal español vigente, además de proteger a la hacienda pública estatal, autonómica, foral o local (§ 1), en su § 3 incorpora expresamente la protección de la hacienda de las comunidades cuando la cuantía defraudada excediere de 50.000 euros¹⁸. Asimismo, en dicho texto, el legislador español ha optado por separar el fraude de subvenciones comunitarias del de subvenciones públicas internas, que han quedado regulados en preceptos distintos aunque en el mismo Título referido a los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social, opción que Ferré Olivé ha indicado como correcta en cuanto diferencia claramente la tutela de los intereses nacionales y comunitarios, aunque apunta podría haberse evitado un número tan excesivo de preceptos (arts. 306, 308, 309 y 628, Cód. Penal español) si se compara con el delito fiscal, regulado tan sólo en el antes citado art. 305, con el complemento de la falta del art. 627 del mismo texto.

En estos casos, el bien jurídico protegido es la hacienda pública comunitaria, en su vertiente de sistema presupuestario o sistema de gastos¹⁹. Destaca el nombrado la importancia de proteger los intereses financieros de las Comunidades Europeas por el volumen alarmante de su fraude, siendo que el principal instrumento de política económica para poder alcanzar múltiples objetivos a través del fomento de determinados ámbitos económicos y sociales, es la subvención comunitaria²⁰.

¹⁶ Thomas, *Régimen penal tributario*. Ley 24.769, p. 23 y 24.

¹⁷ Baigún, David, *Integración regional y delitos económicos*, en “Teorías actuales en el derecho penal. 75° aniversario del Código Penal”, Bs. As., Ad-Hoc, 1998, p. 502 y 503.

¹⁸ Conf. Climent Durán, Carlos - Pastor Alcoy, Francisco, *El nuevo y el viejo Código Penal comparados por artículos*, Valencia, Editorial Práctica de Derecho, 1996, p. 216.

¹⁹ Ferré Olivé, Juan C., *El fraude de subvenciones comunitarias*, “Jornadas de Derecho Penal Económico. La actividad empresarial bajo la perspectiva del nuevo Código Penal”, Oviedo, Federación Asturiana de Empresarios, 1997, p. 125.

²⁰ Ferré Olivé cita en nota al pie el caso “Comisión c/Grecia”, como aquél en que concretamente se verificó la falta de interés que había de los funcionarios nacionales en controlar adecuadamente para atajar el fraude cuando las subvenciones o ayudas económicas provenían de fondos comunitarios, llegando incluso a consentirlo activamente, a diferencia de cuando aquéllas provenían de fondos públicos nacionales (Ferré Olivé, *El fraude de subvenciones comunitarias*, p. 116 y 117). Como detallan Bajo y Bacigalupo, se trató de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

Por su parte, indican Bajo y Bacigalupo que la existencia de “bienes jurídicos comunitarios” incluiría, por ejemplo, el presupuesto de la Unión Europea y los de cualquier otra institución pública comunitaria, como puede ser el Banco Europeo de Inversiones o los distintos fondos estructurales²¹.

3. Las figuras de evasión tributaria y previsional en particular

Es una opinión generalizada que la evasión del pago de tributos, sean nacionales, provinciales o municipales, es un problema grave, sobre el que se ha avanzado pero que no tiene aún solución y que alcanza en términos comparativos proporciones extraordinarias con los índices que se verifican en otros lugares del mundo (y no sólo desarrollado). Como destaca Chiara Díaz, no se ha logrado una cultura de cumplimiento de las obligaciones previsionales y tributarias en todos los sectores sociales y esto obstaculiza que el Estado pueda cumplir con sus objetivos básicos²².

Desde la perspectiva temporal, bien recuerda Romero Villanueva que el problema de la evasión fiscal no es reciente y ya en Roma se la castigaba como parte de los crímenes de lesa majestad, con el extrañamiento del evasor, su venta en servidumbre y la confiscación de su patrimonio. En la Edad Media, si el siervo de la gleba evadía la obligación de contribuir con su señor, éste le privaba de la ocupación de sus tierras, lo que resultaba imprescindible para su subsistencia²³.

Si nos remontamos a los orígenes de su consideración en la legislación nacional, en el plano infraccional, indica Giuliani Fonrouge que la defraudación fiscal, específicamente, aparece contemplada por primera vez en la legislación tributaria argentina en los arts. 105, 1026 y 1037 de las ordenanzas de aduana (ley 810), que datan de 1874. También como infracción tributaria fue incorporada en la primitiva ley de impuestos internos al consumo de 1899 (art. 36, ley 3764)²⁴. Hoy, apuntan los actualizadores Navarrine y Asorey, se mantiene en la ley 11.683 la infracción de de-

en asunto 68/88, del 21/9/89, conocida como la “sentencia del maíz griego”. Indican que se trataba de maíz de origen yugoslavo importado por Grecia y vendido a Bélgica como si fuere de origen griego. Las autoridades griegas no habían exigido ninguna exacción agraria al importador yugoslavo y la Comisión inició un proceso por infracción y el gobierno griego, cómplice del fraude, no respondió. La Comisión demandó a Grecia conforme el art. 5° del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Grecia no investigó el fraude, ni adoptó medidas penales ni disciplinarias contra los funcionarios y autoridades administrativas implicadas. El Tribunal estableció en la sentencia la obligación por parte de los Estados miembros de asimilar la protección de los intereses financieros de la Comunidad a sus propios intereses presupuestarios y de establecer un dispositivo de sanciones efectivas, proporcionales y disuasorias (Bajo - Bacigalupo, *Delitos contra la hacienda pública*, p. 180 y 181).

²¹ Bajo - Bacigalupo, *Delitos contra la hacienda pública*, p. 178.

²² Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada*, p. 8. Lucuy, refiriéndose a las que entiende como algunas de las principales fuentes de la desviación de conciencia tributaria en nuestro país, menciona dos preconceptos firmemente arraigados: “por un lado, la creencia de que el ‘evadir impuestos’ es una ‘avivada’ o un ‘deporte’, y por otro, la sensación –fundada en muchos casos– de que en la Argentina nadie ‘va preso’ por más impuestos que haya evadido” (Lucuy, Carlos F., *La lucha contra el delito fiscal en la argentina. Una visión actual*, “Periódico Económico Tributario”, n° 249, 28/3/03, p. 2).

²³ Romero Villanueva, Horacio J., *Una aproximación a la nueva reforma a la ley penal tributaria: la ley 25.874*, JA, 2004-I-760.

²⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. - Navarrine, Susana C. - Asorey, Rubén O., *Derecho financiero*, t. II, Bs. As., La Ley, 2004, p. 588 y 589.

fraudación fiscal para la que se prevé pena de multa, mientras que en la ley 24.769 se tipifica la evasión fraudulenta con pena privativa de libertad²⁵.

a) Tipo objetivo

Básicamente, la evasión consiste en la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado al pago de una deuda tributaria exigible o de un aporte a los recursos de la seguridad social, quien mediante la utilización de medios engañosos o ardidés diversos trata de disimular y/o ocultar su real capacidad contributiva, con el propósito expreso de conseguir evitar el pago total o parcial de aquéllos, sea como responsable a título propio o por deuda ajena²⁶.

Los responsables por deuda ajena son los que se mencionan en los arts. 6°, 7° y 8° de la ley 11.683²⁷. Como se advierte, estamos frente a delitos que, desde el punto de vista del autor, deben ser categorizados como “especiales”, habida cuenta que el injusto, como dice Bustos Ramírez, depende de la posición personal del sujeto²⁸ o, dicho de otro modo, el tipo limita el círculo de posibles autores a determinados sujetos al incorporar entre sus requisitos ciertas características en el autor, que concurren en un número limitado de personas²⁹. En el caso concreto, para poder cometerlos debe revestirse la particular condición de “obligado”. Tratándose de delitos especiales “propios”, quien no tenga dicha calidad responderá como partícipe³⁰.

²⁵ Giuliani Fonrouge - Navarrine - Asorey, *Derecho financiero*, p. 598.

²⁶ Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada*, p. 4. De tal suerte, puede afirmarse correcta la observación de Pereyra Torres en cuanto a que la similitud entre la estafa genérica (art. 172, Cód. Penal) y la defraudación fiscal es tan solo aparente y se ciñe a que ambos tipos mencionan al “ardid o engaño”. En esta dirección, basta reparar en la diversidad de bien jurídico tutelado, que aún en el caso de la defraudación en perjuicio de la Administración pública (art. 174, inc. 5°, Cód. Penal) sería el patrimonio, como propiedad, de algún sector de la Administración pública, mientras que en la evasión resulta la hacienda pública (Pereyra Torres, *La esencia de la defraudación fiscal*, “Revista de Derecho Penal Tributario”, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año II, n° 3, 1994, p. 34). Aclara que en este sentido, refiriéndose en ese momento a la contravención del art. 46, de la ley 11.683, se expidió la CSJN (*Fallos*, 308-I, p. 760).

²⁷ Conf. Giuliani Fonrouge - Navarrine - Asorey, *Derecho financiero*, p. 792. Allí resaltan que la figura penal del art. 1° en comentario tiene igual tipificación en el art. 46 de la citada ley de procedimiento tributario, por lo que debe atenderse en el caso concreto a la posible violación del principio de “*non bis in idem*”.

²⁸ Bustos Ramírez, Juan, *Manual de derecho penal. Parte general*, Barcelona, PPU, 1994, p. 470.

²⁹ Conf. Berdugo Gómez de la Torre, Ignacio y otros, *Lecciones de derecho penal. Parte general*, Barcelona, Praxis, 1999, p. 298. Estos sujetos cualificados son también llamados “*intraneus*”, ya que son quienes están dentro del círculo marcado por la ley para poder ser autor del delito, por lo que a quienes no reúnen esa característica se les llama “*extraneus*”. Éstos, como se aclara en el texto principal, no podrán ser autores, pero sí partícipes en el delito especial de un sujeto cualificado. En estos términos, como destacan los nombrados, es claro que las normas especiales van dirigidas a todos, *intraneus* y *extraneus*, procurando evitar en el último caso, que participen del delito de los primeros.

³⁰ Conf. Bustos Ramírez, Juan J. - Hormazábal Malarée, Hernán, *Lecciones de derecho penal*, Madrid, Trotta, 1999, p. 300. Donna, Edgardo A., *La autoría y la participación criminal*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 1998. Por su parte, los “impropios” son los que suponen un tipo básico común, siendo casos en que la calidad del sujeto activo viene a cofundar el injusto especificándolo, por lo que al cometer el tipo especificado también se está realizando el tipo común.

Siguiendo a Gracia Martín, entiende Donna que el autor calificado se encuentra en una relación especial con el bien jurídico protegido. Así, existen bienes jurídicos primarios, cuya agresión está al alcance de cualquier persona, mientras que hay otros bienes jurídicos que no se encuentran a disposición de cualquiera y que cumplen sus funciones en estructuras cerradas, limitadas, a las que no tienen acceso todos los individuos, sino sólo los habilitados. Indica que a esta relación entre estos bienes jurídicos y las personas habilitadas para agredirlos o respetarlos es a la que el doctrinario español llama “relación de dominio”, porque su fundamento se encuentra en la posición de poder que detentan determinados sujetos sobre determinados bienes jurídicos. En estos términos, la razón por la que el legislador restringe la autoría en los delitos especiales es la estrecha relación que existe entre el autor y el bien jurídico, situación que no existe respecto a terceras personas³¹.

Dejando de lado ahora las cuestiones de autoría, seguimos con las restantes que ofrece el tipo objetivo. Apunta Pereyra Torres que, en definitiva, en la evasión lo que se incrimina es la alteración o la ocultación de la existencia y magnitud de los hechos imponibles sometidos a la tributación, cuando produzcan como resultado típico la sustracción al pago de los tributos adeudados³². Conforme la redacción vigente, que habla de cualquier otro ardid o engaño, la enumeración de medios comisivos no es taxativa. Porque estas formas típicas se caracterizan por el ocultamiento del hecho imponible y de la capacidad contributiva, las destaca también Folco como modalidades de fraude fiscal³³. De allí, que se postule como más correcto el término defraudación, por el que optó el legislador español³⁴.

En función de ello, es claro que la simple omisión de pago no es punible. Como hemos destacado en muchas ocasiones, no estamos frente a supuestos de prisión por deudas. Quien por diversas circunstancias no pudiera o se limitara a no pagar sus obligaciones fiscales o previsionales, no está cometiendo un delito y deberá responder en la sede judicial correspondiente, que no será la penal.

En este aspecto, debe ser particularmente cuidadoso el análisis del hecho concreto en función de la singular fórmula de “*sea por acción o por omisión*” contenida en estas figuras, ya que debe evitarse que por vía de la omisión se llegue a ingresar en el ámbito de criminalización simples incumplimientos de deberes formales que a nivel contravencional encuentran adecuado marco de contención en la ley 11.683³⁵ o, no menos simples, meras falta de pago del tributo carentes de todo engaño o presentación distorsiva. En el discutido supuesto de la falta de presentación de declara-

³¹ Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte especial*, t. III, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2000, p. 19 y 20. Como se advierte, el autor expresamente se aparta de la tesis de Roxin por la que se sostiene que los delitos especiales son delitos de deber (contrapuestos a los delitos de dominio), en los cuales la autoría se funda en la lesión de un deber especial, que sería extratípico. En ellos no es el dominio del hecho el criterio para definir quién es autor, sino que es la infracción de un deber extrapenal, que está lógicamente preordenado a la ley, ya que procede de otros ámbitos jurídicos (p. 18).

³² Antes citado, p. 35 y 36. Sintetiza más adelante: evadir es distorsionar la materia imponible, determinando un menor impuesto (p. 41).

³³ Folco, *El delito de evasión fiscal*, p. 418.

³⁴ Conf. Dalla Vía - Gutman, *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada*, p. 84.

³⁵ En este sentido, vale la pena recordar con Giuliani Fonrouge y Navarrine, que la DGI por dictamen 16/97, encuadra a la falta de presentación de las declaraciones juradas como el elemento omisivo que pasa a serlo de una conducta criminosa (imputación por omisión), con lo que dejaría de ser una infracción formal (Giuliani Fonrouge - Navarrine, *Procedimiento tributario*, p. 800).

ción jurada como ejemplo de “omisión”, al menos ésta debe ocultar un perjuicio patrimonial de la magnitud reclamada por la condición objetiva de punibilidad vigente³⁶.

Díaz refiere como minoritario el sector de la doctrina que participa de la teoría de que la evasión se consuma al omitirse dolosamente la presentación de la declaración jurada sin necesidad de otra *mise en scène* por parte del evasor³⁷. Tampoco pueden ingresar en el marco del derecho punitivo situaciones que, alerta Gómez, se dan con cierta frecuencia como son las de determinaciones de oficio generadas en discrepancias técnicas como, por ejemplo, sobre criterios de imputación de gastos o ingresos, en los que nada se oculta ni se engaña. En definitiva, las discrepancias conceptuales sobre criterios de imputación o de cálculo en los que no media intención y voluntad de engañar, no deben provocar derivaciones penales³⁸.

El incumplimiento sólo interesa al derecho penal cuando se concreta mediante el despliegue de acciones u omisiones fraudulentas que persiguen en forma directa el no ingresar las rentas o aportes exigibles, cuando se concreta un ardid idóneo, la ocultación maliciosa, para el engaño u error, pero nunca cuando se lleva una contabilidad conforme a derecho, con toda claridad, y de la que su sola compulsión permite con simpleza y evidencia verificar que no se ha cumplido con un pago debido.

Debe tenerse presente que, introduciendo un mayor grado de precisión que en el régimen de la ley 23.771, el legislador ahora ha dejado establecido el período en el que debe producirse el perjuicio fiscal para configurar el tipo. Así, se indica que el monto evadido es por cada tributo y cada ejercicio anual, incluso cuando se trate de tributos instantáneos o de período fiscal menor a un año, como ejemplifica Folco con el IVA, donde el período fiscal resulta mensual³⁹. En este orden de ideas, entendemos que acierta Thomas cuando señala que, habida cuenta la precisión del tipo básico actual que habla de “cada” tributo, de verificarse que un obligado supera la condición objetiva de punibilidad de cien mil pesos con relación a varios, mediará una reiteración delictual en términos del art. 55 del Cód. Penal⁴⁰.

No debe descartarse la posible verificación de supuestos en que medien error de tipo o de prohibición, sobre todo en función de la cambiante y compleja regula-

³⁶ Al respecto, refieren los citados Dalla Vía y Gutman que el T.S. español se ha mostrado favorable al hecho de que la ausencia de declaración fiscal deviene delito, puesto que no declarar es como declarar que no se tiene obligación de hacerlo cuando sí se tiene tal obligación, por lo que se incurre en una conducta dolosa de engaño (Dalla Vía - Gutman, *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada*, p. 86).

³⁷ Díaz, Vicente O., *Criminalización de las infracciones tributarias*, Bs. As., Depalma, 1999, p. 125.

³⁸ Conf. Gómez, Teresa, *Las discrepancias conceptuales no constituyen evasión*, “Periódico Económico Tributario”, 10/5/02, p. 5 y 6, comentando un fallo del Juzgado Federal de Río Cuarto que dispuso un sobreseimiento sobre la base de tal premisa, confirmado por la Cámara Federal de Córdoba (CFedApel Córdoba, 13/3/02, “Curtiembre Río Tercero s/inf. ley 24.769”, doctores Becerra Ferrer y Aliaga Yofré). Conectado con el punto, resulta de interés destacar que en cuanto al liquidador impositivo, como concluye Viola, no puede ser autor del delito de evasión porque resulta imposible que tome parte en la ejecución ya que no es responsable a título propio de la deuda objeto del actuar evasivo, no es el obligado. Sí podría ser partícipe primario o secundario, o bien instigador (Viola, *Una aproximación a la responsabilidad penal y civil de los CPN en la función de liquidadores impositivos*, “Revista de Derecho Daños”, t. 2004-1, p. 323 y 324).

³⁹ Folco, Carlos M., *El delito de evasión fiscal*, en Chiara Díaz, Carlos A., “Ley penal tributaria y previsional n° 24.769”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 1997, p. 418.

⁴⁰ Thomas, *Régimen penal tributario. Ley 24.769*, p. 40.

ción tributaria⁴¹, pero naturalmente es necesario que obre en la causa concreta algún elemento que permita pronunciarse en uno u otro sentido con respecto a tal extremo⁴².

Las figuras básicas de evasión tributaria y previsional se agravan en función del monto de lo evadido (arts. 2º, inc. a y 8º, inc. a, ver gráficas citadas) y por la interposición de tercero para disimular al verdadero obligado (los llamados vulgarmente “hombres de paja” o “testaferros”, inc. b de ambas normas mencionadas). En este último caso, estaríamos frente a casos de autoría mediata. Puede acotarse que no necesariamente el tercero debiera ser una persona física, ya que en muchas ocasiones se utiliza a tal fin la constitución de sociedades.

Como indica Malamud Goti, en materia de criminalidad empresaria, un grupo de interés es el que comprende los casos en que se usa la personalidad societaria como modalidad especial de burlar alguna disposición legal, lo que es frecuente en el ámbito fiscal y de subsidios⁴³. La mayor afectación del bien jurídico protegido, en el primer caso, y la complejidad de la maniobra tendiente a facilitar la perpetración de la conducta disvaliosa brindando a la vez mayor grado de seguridad en orden a lograr su impunidad, en el segundo, aparecen como razones valederas para fundamentar la consideración agravada. Ello, sin perjuicio de la irracionalidad en materia de punibilidad de la que nos ocuparemos más adelante.

Por su parte, la evasión tributaria presenta una tercera calificante (art. 2º, inc. c): la utilización fraudulenta de beneficios fiscales cuando el monto de lo evadido supere los doscientos mil pesos (\$ 200.000)⁴⁴. En este caso, la enunciación no es taxativa, ya que se mencionan “*exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales*”. La “utilización” es una figura de daño o resultado, mientras que la “obtención fraudulenta de beneficios fiscales” es de peligro⁴⁵. A su vez, hay que diferenciar esta evasión calificada de la figura del aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º).

Un problema común a estas figuras, destacado por Lalanne, es que el legislador no ha dado una definición de “beneficios fiscales” y la mención meramente ejemplificativa patentiza que, a los efectos de la ley penal tributaria, son asimilables la exención y el diferimiento a los beneficios fiscales. El nombrado define a los beneficios fiscales como toda norma que motivada en razones ajenas a los principios ju-

⁴¹ Así lo reconoció la Sala 2 de la CNPenEcon, el 1/9/92, en autos: “Neumáticos Good Year SA s/régimen penal tributario, incidente de apelación de prisión preventiva”, causa n° 31.566, citado por Thomas, Anexo Jurisprudencial, n° 2, p. 41.

⁴² Así lo señaló la CNPenEcon, Sala B, 17/7/03.

⁴³ Puede ampliarse sobre el particular en Malamud Goti, Jaime E., *Política criminal de la empresa*, Bs. As., Hammurabi, 1983.

⁴⁴ Villegas recuerda como antecedente, además del tipo de la ley 23.771 (art. 2º), a la ley 20.658 del 28/3/74, que contenía una figura de evasión agravada (pena de 1 a 6 años de prisión), cuando se simulare la existencia de inversiones con el objeto de obtener franquicias sobre desgravaciones impositivas. Fue derogada por la ley de facto 21.344 del 2/6/76 (Villegas, Héctor B., *Régimen penal tributario argentino*, Bs. As., Depalma, 1998, p. 279 y 280).

⁴⁵ Gómez, quien sostiene que el ilícito del art. 4º de la ley 24.769 se perfecciona con la obtención del acto administrativo, sin que sea necesario la utilización efectiva del citado beneficio (en su comentario al fallo “Italcar SA y Siempre Verde SA s/inf. ley 24.769” (Gómez, Teresa, *Fue castigada la utilización fraudulenta de diferimientos. Art. 4º de la ley 24.769*, “Periódico Económico Tributario”, n° 216, 9/11/00, p. 11).

rídicos que fundamentan el establecimiento del impuesto produce una dispensa total o parcial de la obligación tributaria. Así, suponen siempre y en todo caso la realización del hecho imponible contemplado en la norma, lo que da nacimiento a la obligación tributaria, aspecto que permite diferenciarlos de las “subvenciones o subsidios fiscales”, que son medidas que tienden a promocionar o fomentar una determinada conducta. El establecimiento de beneficios fiscales responde a la persecución del logro de objetivos o finalidades extrafiscales, podrán operar sobre todos los elementos configuradores del impuesto (sujetos pasivos, hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen, etc.), adquiriendo distintas denominaciones (exenciones, desgravaciones, bonificaciones o deducciones)⁴⁶.

En función de lo antes señalado puede concordarse con Folco (y, a su vez, con Fabris) cuando destaca que bajo la idea de atraer necesarios capitales, el Estado nacional estableció beneficios tributarios por un lapso determinado y que “*los fines políticos económicos que perseguían los regímenes de promoción industrial trascendían el simple hecho de la recaudación tributaria, pues el otorgamiento de tales beneficios tenía un fin público determinado, cual es que esos recursos se invirtieran optimizando el desarrollo comercial de la zona promovida durante el lapso legal*”⁴⁷. Natural colofón fue que político-criminalmente se valoró y tuteló esa necesidad y fin público, con la tipificación del uso fraudulento de beneficios fiscales.

Retomando entonces el análisis de la evasión calificada del inc. c del art. 2º, la conducta punible consiste en la evasión total o parcial del pago de tributos nacionales mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales que en su origen fueron

⁴⁶ Lalanne señala que estaremos frente a una “*exención*” cuando su establecimiento responde a razones distintas de los principios jurídicos en los que se funda el deber de contribuir, o de la propia estructura del tributo, o de su articulación con otros tributos, aclarando que dicho instituto formará parte del hecho imponible como una modalidad de éste. Concluye que exenciones y beneficios fiscales son nociones jurídicamente equivalentes (Lalanne, *Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*).

A su vez, indica que por “*desgravación*” se entiende todas aquellas medidas cuyo establecimiento o aplicación produce una minoración de las cantidades a pagar o la eliminación de la obligación de pago nacida de la realización del hecho imponible. Su finalidad es ajena a los fundamentos del impuesto y sería otro beneficio tributario.

En cuanto al “*diferimiento*”, señala que nos encontramos ante un supuesto en que realizado el hecho imponible establecido en la norma no se ingresa el impuesto debido en el momento oportuno en virtud de la existencia de otra norma que, basada en razones ajenas al fundamento del hecho imponible, establece la posibilidad de que dicho impuesto sea ingresado en un período fiscal posterior. Esta postergación del pago supone un beneficio fiscal para el contribuyente. También lo es la “*liberación*”, que importa la dispensa al contribuyente de ingresar el impuesto una vez que se hubiera producido el hecho imponible del impuesto con base en la existencia de una capacidad contributiva en cabeza de aquél.

La “*reducción*”, por su parte, cuando está motivada en fines económicos, sociales u otros distintos de los fundamentos del impuesto, también puede reconducirse como beneficio fiscal. Se caracteriza por ser una disminución en la base imponible del impuesto o en la alícuota general que determina una disminución total o parcial del impuesto a ingresar al fisco.

Finalmente, Lalanne explica que en los “*reintegros, recuperos o devoluciones*” nos encontramos con una gran diferencia con todos los supuestos anteriores. En aquéllos el contribuyente ha realizado el hecho imponible y ha ingresado el impuesto correspondiente al fisco nacional. Así, no nos enfrentamos a un “no ingreso”, sino a un “*desplazamiento patrimonial desde el Estado hacia el contribuyente a los efectos de incentivar o privilegiar una determinada conducta, inversión o región del país*”.

⁴⁷ Folco, *El delito de evasión fiscal*, p. 419 y 420.

legítimamente obtenidos pero que se distorsionan en su aplicación, cuando el perjuicio supere el monto de la condición objetiva de punibilidad⁴⁸. Ello es distinto del aprovechamiento de subsidios o subvenciones, que quedará aprehendido en el art. 3°. En definitiva, sintetiza Lalanne, en el caso del art. 2°, inc. c, se concreta un “no ingreso” del impuesto (o un ingreso menor al debido), mientras que en el art. 3° se produce un desplazamiento patrimonial por parte del Estado que entrega al sujeto el dinero percibido por el resto de los contribuyentes: los beneficios fiscales operan desde el lado de los ingresos y las subvenciones o subsidios lo hacen desde el lado del gasto.

b) Tipo subjetivo

Lo señalado con anterioridad deja en claro que nos hallamos en todos los casos que ahora nos ocupan ante una serie de figuras dolosas, que en función de su característico requerimiento ardidoso, sólo admiten el dolo directo.

c) Desistimiento y tentativa

Es admisible el desistimiento. Como indica Thomas, la declaración de la verdadera situación patrimonial y económica, hecha antes del vencimiento de la obligación que no ha de cumplirse, impide la consumación de la evasión⁴⁹.

El de la tentativa es siempre un tema que ofrece complejidad. Si bien estima que los indicadores de cuantía de los tipos en comentario son “condiciones objetivas de punibilidad”⁵⁰, para Chiara Díaz también resulta admisible⁵¹. Siendo que el delito se consuma el día en que vence la obligación de pagar el tributo y habida cuenta que no se ha reinstalado una figura como la del art. 1° de la ley 23.771⁵², coincide en

⁴⁸ Lalanne, *Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales*; Villegas, *Régimen penal tributario argentino*, p. 291. Ambos plantean la posible concursabilidad aparente por relación consuntiva de la conducta del art. 4° (obtención fraudulenta) con la utilización fraudulenta.

⁴⁹ Thomas, *Régimen penal tributario. Ley 24.769*, p. 39.

⁵⁰ Dalla Vía - Gutman, *Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada*, p. 87, donde afirman llegar a tal conclusión tanto por vía del análisis literal como exegético de la norma, ya que de tal modo se les trató durante el debate parlamentario. Jescheck enseña que las condiciones objetivas de punibilidad son circunstancias que se encuentran en relación directa con el hecho, pero que no pertenecen ni al tipo del injusto ni al de la culpabilidad. Constituyen presupuestos materiales de la punibilidad. Pese a que ofrecen diferencias entre sí (en parte son un grupo específico, en parte se aproximan a los elementos del tipo), se las trata a todas conforme al mismo principio “en lo que atañe a la punibilidad sólo interesa el hecho de su concurrencia o no concurrencia, mientras que el dolo y la imprudencia no precisan referirse a ellas. Esto significa que al autor se le castiga si la condición objetiva concurre durante el hecho o más tarde, incluso si su aparición no hubiera podido ser conocida o prevista, pero también que no cabe castigarle por tentativa cuando ha creído en la presencia o aparición de la condición objetiva, siendo así que en realidad faltó o no se produjo” (Jescheck, Hans H., *Tratado de derecho penal. Parte general*, Granada, Comares, 1993, § 53, p. 503 y 504).

⁵¹ Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional: Bien jurídico protegido. Los delitos de evasión simple y agravada*, p. 5.

⁵² Decía: “Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscali-

ello Thomas⁵³, para quien aquellos indicadores son un elemento del tipo objetivo. Sin ingresar ahora en la discusión alrededor de la naturaleza de estos indicadores de cuantía, sobre la que hemos tomado partido según de inicio ilustran los gráficos de la introducción, debe tenerse presente que aún cuando las dos tesis admitan la tentativa, la opción no resulta neutra en cuanto a la amplitud de casos que ingresarían en el ámbito de intervención penal por esta vía.

García Berro ha concluido que las conductas que se describían por el citado art. 1º, ley 23.771, constituyen actos de tentativa del delito de evasión tributaria (la otra tesis era la de quienes sostenían que eran actos preparatorios elevados a delito de peligro concreto⁵⁴), tanto del que se establecía por el art. 2º de aquel ordenamiento, como de los que se establecieron por los arts. 1º y 2º de la ley vigente, “*de lo que se deduce que corresponde considerar las cuantías mínimas previstas por estas tres últimas disposiciones para determinar si aquellos actos resultan punibles, o no*”⁵⁵. Entiende, en consecuencia, que si bien anteriormente las disposiciones de los arts. 42 y 44 del Cód. Penal se veían desplazadas por especialidad, por el art. 1º de la ley 23.771, actualmente, aquellas normas generales “*recobran su plena aplicación para la tentativa de los delitos de evasión tributaria simple y agravada que se prevén por la ley 24.769, por no haberse incluido algún tipo penal análogo al que se establecía por el art. 1º de la ley 23.771*”⁵⁶.

4. Punibilidad

En apretada síntesis se ha pasado entonces revista a las figuras básicas y calificadas de evasión contempladas en nuestro régimen penal tributario y previsional vigente. Una final reflexión en perspectiva general sobre este sistema especial, apuntando a la necesidad de su reforma, se centra sobre lo atinente a la punibilidad. En efecto, no se advierten valederas razones que pudieran justificar el distinto tratamiento que se brinda a los tipos de los arts. 1º y 7º en orden a la posibilidad de extinción de la acción penal en términos del art. 16 de la propia ley de procedimientos tributarios, con relación a otras figuras de similar gravedad (o incluso menor) en función de los montos de pena conminados en abstracto y que, sin embargo, han sido excluidas de tal posibilidad (así, por ejemplo, los arts. 6º y 9º). Desde este punto de vista, la reforma por ley 25.874 aludida en la introducción, no hace más que acentuar la asimetría.

En efecto, dado el supuesto en que las conductas previstas en los arts. 1º y 7º fueran agravadas por la concurrencia de dos o más personas para su comisión, elevándose el mínimo en consecuencia a cuatro años de prisión, asiste razón a Falcone cuando señala que del literal del citado art. 16 (que no fuera modificado) nada des-

zación o percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado”.

⁵³ Thomas, *Régimen penal tributario. Ley 24.769*, p. 36 a 38, donde brinda un ejemplo posible en el marco de una actuación en disidencia dentro del directorio de una persona jurídica.

⁵⁴ Así, D’angelo - Falcone, *Régimen penal tributario y previsional. Comentario de la ley 23.771*, p. 15.

⁵⁵ García Berro, Diego, *La tentativa de evasión tributaria*, ED, diario Serie Especial de Derecho Penal y Política Criminal, 6/10/00, p. 1 a 3. La cita corresponde a p. 2.

⁵⁶ García Berro, *La tentativa de evasión tributaria*, p. 3.

prende que pudiera obstar la viabilidad de su aplicación⁵⁷. Así, se llega al multiplicado absurdo de una incoherente consideración de las escalas penales agravadas en sí mismas (los tipos básicos calificados en función del art. 15, inc. b tienen un mínimo superior a los contemplados en los arts. 2° y 8°) que, en adición, conlleva la exclusión de la posible fuga del proceso de los tipos que tienen mínimo menor conminado en abstracto (aunque el máximo sea superior). No hay dudas que estamos frente a otro claro caso de falta de reflexión y apresuramiento que, lamentablemente, se observa como dato común en las recientes reformas legislativas en materia penal. Es igualmente cristalino que debe propiciarse un nuevo tratamiento legislativo del régimen especial para superar estos problemas evidentes, siendo de esperar que en lugar de actuar a impulso de la presión mediática de turno, alguna vez se lo haga consultando a las entidades académicas, profesionales y judiciales involucradas en la cuestión.

Estimamos conveniente reiterar la crítica formulada a poco de la sanción de la ley 24.769 en orden a la introducción de montos punitivos como los previstos en los mencionados arts. 2° y 8°, ahora reforzada por vía de la reforma de la ley 25.874, cuya única intención admitida por el legislador en el propio trámite parlamentario, no ha sido más que procurar se obstaculice la posibilidad de excarcelación (por supuesto, en el marco de una inadecuada interpretación del funcionamiento de las medidas cautelares de coerción personal en el proceso penal), pretendiendo así utilizar a la prisión preventiva como un anticipo de pena, en clara y censurable orientación de prevención general negativa, apartándose del modelo constitucional en materia de fundamento y fines de la pena⁵⁸.

Por otra parte, además de apuntocar en los presupuestos de una orientación de tales características, no se vislumbra tan siquiera una mínima coherencia desde la perspectiva político criminal para sostener dicha dirección, a poco que se repare que, a la vez, por un lado, se predica y legisla en función del “endurecimiento” en el tratamiento de este tipo de delitos, mientras por el otro, se instaura la vigencia de mecanismos como el del art. 73 de la ley 25.401, tendientes a recortar la intervención penal en función de las necesidades recaudatorias del momento⁵⁹.

© Editorial Astrea, 2006. Todos los derechos reservados.

⁵⁷ Falcone, Roberto A., *Defraudación de agentes de retención y percepción tributarios y previsionales. Breve comentario sobre algunos aspectos destacables de la ley 24.769*, versión ampliada del trabajo publicado en *ED*, 185-1017, aún inédita, que fuera facilitada por el autor, punto 7, “La extinción de la acción”. Allí, recuerda con acierto que la llamada “fuga del proceso” no se halla supeditada a la probabilidad de una condena de ejecución condicional, como sí lo hacía la ley 23.771.

⁵⁸ Sobre el punto, en extenso, hemos fijado posición en: Riquert, Marcelo A. - Jiménez, Eduardo P., *Teoría de la pena y derechos humanos*, Bs. As., Ediar, 1998, y Riquert, Marcelo A., *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, Bs. As., Ediar, 1999, cap. 1.

⁵⁹ Al respecto, nos remitimos al análisis de este instituto realizado en Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*. La cambiante interpretación judicial verificada sobre sus supuestos de viabilidad puede consultarse en Gómez, Teresa *El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia*, parte III, Bs. As., La Ley, 2004, voz “amnistía”, p. 341 a 355.