

Opinión del Consejo sobre el Proyecto de Ley de Reforma, Actualización e Integración del Código Penal de la Nación, creada por Decreto 678/2012 del 7 de mayo de 2012

Elaborado por el Dr. Francisco J. D'Albora, asesor penal del CPCECABA

I. Los delitos tributarios, actualmente contemplados en la Ley 24.769, modificada por la Ley 26.735, han sido incluidos en el Libro Segundo del Anteproyecto, en el Título IX, Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, en los artículos 180, 181, 182 y 183.

La propuesta se estructura de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 180º

Evasiones y otros fraudes

1. Será penado con **prisión de DOS (2) a SEIS (6) años**, el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, en perjuicio del fisco:

a) *Evadiere total o parcialmente el pago de tributos, cuando el monto evadido excediere la suma de ciento cuarenta (140) salarios mínimos, vitales y móviles al tiempo de la comisión del hecho, por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de un período fiscal inferior a un año.*

b) *Se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones u otro subsidio de naturaleza tributaria, siempre que el monto aprovechado superare la suma de ciento cuarenta (140) salarios mínimos, vitales y móviles en un ejercicio anual.*

c) *Evadiere total o parcialmente el pago de aportes o de contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma equivalente a treinta (30) salarios mínimos, vitales y móviles al tiempo de la comisión del hecho, por cada mes.*

2. Las penas serán de **TRES (3) a NUEVE (9) años de prisión** cuando:

a) *En el caso del apartado a) del inciso anterior, el monto evadido superare la suma total de mil cuatrocientos (1.400) salarios mínimos, vitales y móviles; o en el caso del apartado c) del inciso anterior, la de ciento cuarenta (140) de estos salarios.*

b) *Hubieren intervenido una o más personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma equivalente a trescientos (300) salarios mínimos, vitales y móviles en el caso del apartado a) del inciso anterior, o la de sesenta (60) en el caso del apartado c) del inciso anterior.*

c) *En el caso del apartado b) del inciso anterior, el monto aprovechado superare la suma equivalente a trescientos (300) salarios mínimos, vitales y móviles.*

3. Será reprimido con **prisión de DOS (2) a SEIS (6) años**:

a) El agente de retención o percepción de tributos que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superare en total la suma equivalente a quince (15) salarios mínimos, vitales y móviles.

b) El empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, y el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no hiciere lo propio con el importe retenido o percibido. Estas penas se impondrán siempre que el monto no ingresado superare en total la suma mensual equivalente a diez (10) salarios mínimos, vitales y móviles.

4. En los casos del apartado b) del inciso 1º y en el del apartado c) del inciso 2º, se impondrá también la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez (10) años.

ARTÍCULO 181º

Otros delitos tributarios y previsionales

1. Será penado con **prisión de DOS (2) a SEIS (6) años** el que:

a) Con conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial para la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social, o derivadas de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, cuando con ello pudiere provocar la frustración total o parcial del cumplimiento de tales obligaciones.

b) De cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

2. Se penará con **prisión de UNO (1) a CUATRO (4) años**:

a) Al que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco, cuando fuere susceptible de provocar perjuicio.

b) Al obligado que utilizare un programa o sistema informático destinado a emitir comprobantes fiscales apócrifos, o a reflejar una situación diferente de la real en los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el fisco.

ARTÍCULO 182º

Disposiciones comunes a los artículos anteriores

1. Cuando en alguno de los delitos descritos en los dos artículos anteriores participaren profesionales o personas habilitadas por la autoridad en ejercicio de su profesión o actividad, se les impondrá también inhabilitación por el doble de tiempo de la condena.

2. El sujeto obligado que regularizare espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas o entregando lo retenido, aprovechado o

percibido indebidamente, quedará exento de responsabilidad penal, siempre que su presentación tuviere lugar antes de que por esos hechos se formalizare requerimiento de instrucción.

ARTICULO 183º

Omisión de asistencia médica o farmacéutica

*1. Será penado con **prisión de SEIS (6) meses a DOS (2) años y multa de TREINTA (30) a CIEN (100) días**, el empleador autoasegurado o no asegurado, o la aseguradora de riesgo del trabajo, que omitiere brindar a los trabajadores las prestaciones de asistencia médica o farmacéutica cuando estuviere legalmente obligado a hacerlo.*

2. Las personas jurídicas podrán ser sancionadas por los delitos de este Título, en los términos del presente Código.”

II. Resulta conveniente formular ahora algunas consideraciones generales sobre la estructura del Anteproyecto, de manera que puedan comprenderse cabalmente sus aspectos centrales.

1) En primer lugar, se incorporan al Libro Segundo la totalidad de los delitos que lo integran actualmente y los tipificados en leyes penales especiales, como la Ley Penal Tributaria 24.769. Ello impone, entre otras, la necesidad de adecuar la magnitud de las penas para que los delitos más graves sean castigados con las sanciones más importantes, fijándose un orden decreciente para las infracciones de menor entidad.

Las penas del Código son prisión, multa e inhabilitación (art. 17) y, en su caso, las alternativas (art. 22). Teniendo en cuenta que el orden en que aparecen se corresponde con su gravedad, la más severa, que es la privativa de la libertad ambulatoria, tiene prevista una duración máxima de treinta años (art. 21).

Según se ve, algunos ligeros comentarios sobre disminuciones de penas carecen de seriedad, puesto que las razones técnicas apuntadas resultan irrefutables. A menos, claro está, que se discuta en términos científicos el orden de prioridades propuesto.

2) El Título IX del Libro Primero del Anteproyecto incluye, en los artículos 59 a 62, una serie de sanciones aplicables a las personas jurídicas. Sin embargo, la exposición de motivos aclara, sin el menor resquicio para la duda, que su

incorporación a la Parte General no implica en modo alguno una toma de posición en punto a su naturaleza; con proverbial acuidad se dejan librados a la discusión de la doctrina y a lo que resulte de la jurisprudencia los aspectos atinentes a la elucidación de la naturaleza administrativa o penal de dichas sanciones.

La delimitación del concepto jurídico penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir, reconoce como único sujeto activo al ser humano, excluyendo a las personas jurídicas, lo cual salva los irrenunciables principios de culpabilidad y personalidad de la pena (ver la disidencia del Juez Zaffaroni en el caso “Fly Machine, Fallos 329:1974).

3) Uno de los principales aspectos que se modifican en el Anteproyecto, por la incidencia que ello tiene en el análisis dogmático de los principios contenidos en la Parte General que se trasladan a la interpretación de los tipos contenidos en la Parte Especial, es la eliminación del concepto de dolo eventual.

Sabido es que la regla general del Código vigente es que los tipos penales son dolosos y que los tipos culposos requieren su formulación expresa en el texto de la ley. A su vez, si el legislador no incluye alguna exigencia puntual respecto del dolo, los tipos dolosos admiten cualquiera de las tres especies, esto es, dolo directo o de primer grado, dolo indirecto o de segundo grado y dolo eventual.

Pues bien, el inciso 2 apartado a) del artículo 1º del anteproyecto –Principios- establece:

“2. Se aplicarán con rigurosa observancia los siguientes principios, sin perjuicio de otros derivados de las normas supremas señaladas:

*a) **Legalidad estricta y responsabilidad.** Solo se considerarán delitos las acciones u omisiones expresa y estrictamente previstas como tales en una ley formal previa, realizadas con voluntad directa, salvo que también se prevea pena por imprudencia o negligencia.*

No se impondrá pena ni otra consecuencia penal del delito, diferente de las señaladas en ley previa”.

La exigencia de que en el dolo la voluntad deba ser directa, elimina del derecho positivo argentino, lisa y llanamente, el dolo eventual. Esta propuesta toma posición respecto de un tema que genera opiniones disímiles en la dogmática comparada y, seguramente, será intensamente discutida por la doctrina antes de convertirse en ley.

III. Corresponde destacar que el ámbito de protección de los tipos penales propuestos abarca ahora a la “hacienda pública y la seguridad social” sin especificar, como lo hicieron con idas y vueltas, las sucesivas leyes especiales. Por tal virtud, quedan comprendidos tanto los nacionales como los provinciales y los correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como lo aclara el artículo 63 al definir los conceptos “fisco” y “seguridad social”, al finalizar la Parte General.

En líneas generales, el Anteproyecto incorpora los delitos contemplados en la ley especial, simplificando sus estructuras en función de la técnica legislativa del sistema, sin alterar el alcance prohibitivo del texto vigente.

En el artículo 180, Evasión y otros Fraudes, se han reordenado para armonizar su incorporación a un código y se sustituyen las referencias cuantitativas del tipo objetivo, que en lugar de utilizar montos fijos –cuya eventual desactualización podría reeditar las vicisitudes que tuvieron lugar en oportunidad de la Ley 26.735 y la Resolución 5/12 de la Procuración General de la Nación– aparecen ahora precisadas en “salarios mínimos, vitales y móviles”, lo que parece un acierto indiscutible puesto que evita la necesidad de periódicas reformas y los inconvenientes derivados de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna (art. 2 del Código vigente y 3 del Anteproyecto).

El apartado a) del inciso 1º del artículo 181 tipifica la insolvencia fiscal fraudulenta, prevista en el artículo 10 de la ley vigente, en tanto el apartado b) se corresponde con el actual artículo 12 id., que sanciona la alteración dolosa de registros.

Se suprime la simulación dolosa de pago del artículo 11 de la Ley, puesto que los Capítulos II y III del Título XVI del Libro Segundo del Anteproyecto, Delitos contra la Fe Pública, tipifican especialmente las distintas alternativas que podrían presentarse, independientemente de su escasa viabilidad técnica actual.

El apartado a) del inciso 2º mantiene la incriminación del actual artículo 12 bis para la alteración dolosa de controladores fiscales. En el apartado b) se innova incriminando la utilización de sistemas para la emisión de comprobantes fiscales apócrifos o para la simulación de una situación fiscal, delitos que tienen al obligado ante el Fisco como sujeto activo especial.

El artículo 182, inciso 1º, mantiene la pena de inhabilitación sólo para los profesionales intervinientes, en tanto los funcionarios públicos están alcanzados por la regla general del artículo 36, inciso 4º, del Anteproyecto.

La excusa absolutoria del actual artículo 16 se mantiene en el inciso 2º, extendiendo su vigencia hasta el requerimiento de instrucción.

Versiones anteriores a la final del Anteproyecto incluían en este artículo sanciones aplicables a las personas jurídicas, en consonancia con el artículo 14 de la ley vigente; con buen criterio, se trasladó como último inciso del artículo 183, al finalizar el capítulo, y remite a la cláusula general del artículo 59, ya comentada. Es una cuestión de orden, para preservar la estructura del sistema, con la que coincidimos plenamente.

La última norma del Capítulo incorpora el delito de omisión de asistencia médica o farmacéutica, actualmente contemplado en el inciso 2º del artículo 32 de la Ley 24.557 de Riesgos del Trabajo.

Las modificaciones propuestas nos parecen acertadas y deben ser interpretadas en función de la estructura del Anteproyecto, que consideramos un avance muy positivo, en función de las limitaciones que evidencia la normativa vigente.

Las cuestiones de naturaleza procesal debieran contemplarse en los respectivos ordenamientos, federal o locales; en este aspecto adquiere especial importancia la legitimación para intervenir como querellante conjunto para el organismo recaudador, prevista en la ley vigente.

IV. A manera de colofón, consideramos oportuno incluir aquí algunas precisiones que debieran coadyuvar a una mejor comprensión de las cuestiones tratadas. Es que el traspaso de una ley penal especial a la parte especial del Código Penal requerirá el desarrollo de algunos aspectos teóricos propios de la dogmática penal.

1) La decisión de llevar al terreno del derecho penal las infracciones tributarias es de política criminal.

El derecho penal tributario es un subsistema del derecho penal y no del derecho tributario. Aspecto no siempre correctamente definido en los presupuestos de distintos desarrollos sobre el tema, motivo por el cual se generan opiniones aparentemente divergentes que, en realidad, abordan el mismo objeto de conocimiento desde perspectivas diferentes.

Claramente se superponen en el análisis cuestiones de derecho penal y otras de derecho tributario, pero la reflexión sobre la estructura de una ley penal debe abordarse, en primer término, desde la perspectiva del derecho penal.

Ello, sin perjuicio de que al conformar el precepto de la norma penal deba acudirse, ineludiblemente, a referencias extrapenales al seleccionar los elementos típicos normativos, valorativos o descriptivos. Y es aquí donde será sustancial el aporte del derecho tributario para definir y precisar el alcance de cada uno de ellos.

La disparidad de criterios sobre los contenidos técnicos de los aspectos tributarios, en la interpretación de aspectos centrales para definir la actitud que debiera asumir el contribuyente por parte de la autoridad de aplicación en distintas jurisdicciones, no debiera trasladarse a la comprensión penal del asunto cuando este tuviese relevancia típica. El punto se resuelve a través del error de prohibición invencible, que afecta la comprensión de la antijuridicidad.

Binding enseña, en su “Teoría de las Normas”, que estas se integran con dos elementos: precepto y sanción. El primero es la descripción sintética de un modo de conducta, en tanto el segundo es la consecuencia jurídica asociada al precepto que, en las normas penales, no es otra que la pena.

2) El presupuesto de toda formulación normativa como ley penal es la identificación del bien jurídico que se pretende proteger acudiendo al subsistema que opera como última razón del ordenamiento.

Se considera que el bien jurídicamente protegido es la hacienda pública. En tanto la Ley 24.769 tutelaba la hacienda pública nacional, la reforma operada por Ley 26.735 incluyó a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pero, a diferencia de la Ley 23.771, excluyó al resto de los municipios del país. Este criterio se mantiene en el Anteproyecto. La incidencia práctica de la referida exclusión de los otros tributos municipales debe conjugarse

con los montos fijados para la adecuación típica, circunstancia que solo en acotados supuestos resultaría significativa para repensar su eventual consideración penal.

Los diversos regímenes procesales, federal y provinciales y la heterogeneidad de los procedimientos administrativos de determinación de deudas tributarias, requieren la adopción de estándares mínimos en materia de aseguramiento de garantías y derechos fundamentales.

La Corte Suprema ha reconocido que las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación pues exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal y se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el cual la sujeción de los particulares a las normas tuteladas por los tipos penales constituye el núcleo sobre el cual gira todo el sistema económico y de la circulación de bienes (Fallos 314:1376; 320:1962).

En el reparto constitucional de competencias federales y provinciales (arts. 75, inc. 12, 121 y 126) solo la Nación puede tipificar delitos, siendo concurrente la facultad respecto de las contravenciones y faltas.

Pero desde el punto de vista de la técnica legislativa, los principios basales del derecho penal admiten que, creado el delito y fijada la sanción por ley nacional, el precepto se integre con precisiones fijadas en diferentes instancias legislativas. Por eso creemos que, en este aspecto, la inteligencia asignable al elemento típico “tributo” en los diferentes ámbitos, nacional, provincial o local, permite su consideración como una ley penal en blanco, cuya compatibilidad con el marco constitucional no puede ser objetada, más allá de las preferencias personales de cada uno.

3) En general, se trata de delitos de infracción de deber. La responsabilidad del agente se determina por medio del estatus –contribuyente- que le impone un deber en sentido estricto. La identificación del agente con el obligado, en los términos de la Ley 11.683 o las que regulan los tributos en particular, permite ubicar los delitos tributarios entre los de sujeto activo especial. Por eso, el concepto de obligado es un elemento normativo del tipo. Claro que las reglas de la participación criminal amplían el marco de punibilidad.

Evadir, como verbo típico, impone su diferenciación con el concepto de elusión, puesto que es el límite impuesto por el principio de legalidad, consagrado

por el artículo 18 C.N., con la planificación fiscal lícita. La significación de la elusión en el ámbito del derecho tributario carece de interés para el derecho penal. Pretender asimilar situaciones no abarcadas expresamente por el precepto de la norma se da de narices con la exigencia dogmática de la tipicidad. Se trata, entonces, de una omisión ardidosa de pago.

La naturaleza de los montos evadidos en el marco de la dogmática penal genera opiniones encontradas. Consideramos que cuando figuran desde la sanción original de la ley deben ser considerados como elementos del tipo objetivo, cuyo conocimiento y voluntad de realización resultan relevantes para la consideración del dolo. En cambio, cuando son agregados posteriores a la sanción, impuestos en reformas legislativas ulteriores, deben considerarse como condiciones objetivas de punibilidad y, como tales, irrelevantes en cuanto a la configuración del dolo.

La omisión de presentar la declaración jurada no puede asimilarse a una ocultación maliciosa, puesto que afectaría el artículo 17 C.N.