

Anteproyecto del Código Penal

Análisis sobre el capítulo correspondiente a la Ley Penal Tributaria realizado por un Grupo Ad Hoc designado por el Consejo e integrado por los Dres. Horacio R. Della Rocca, Teresa Gómez, Rubén E. Rodríguez y Esteban Semachowicz.

I) **INTRODUCCION.**

Este Consejo Profesional tuvo oportunidad de expedirse sobre la ley penal tributaria al elaborar “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria”¹. Coincidíamos en dicha obra que en las acciones a futuro debíamos implementar, por lo menos, el siguiente modelo formal:

- 1) Derecho del contribuyente a la no autoincriminación.
- 2) Mantener el principio penal de “societas delinquere non potest”.
- 3) Mantener la inaplicabilidad de una ley penal al fraude sobre tributos locales y provinciales.
- 4) Incorporar el régimen de presentación espontánea.

También fueron tratadas allí las cuestiones procesales, las que entendemos servirán como guía para futuras modificaciones, pero que no formarán parte del presente análisis que limitaremos solo a las cuestiones sustanciales.

Por nuestra parte, ya hemos adelantado que la evasión, por todos cuestionada, debe ser neutralizada, en primer término, a través de políticas educativas destinadas a concientizar a los contribuyentes el fin social que en definitiva persigue la recaudación impositiva y las consecuencias negativas que conlleva el incumplimiento de las normas fiscales que repercuten en la sociedad del cual el mismo es parte integrante y, en segundo lugar -no menos importante-, es imprescindible una transparente y prolija administración de los recursos públicos.

¹ Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Octubre de 2011, Ed. Edicon.

II) INCORPORACION DE LOS DELITOS FISCALES Y PREVISIONALES AL CODIGO PENAL.

La codificación es un tema discutido a nivel doctrinario. La mayor o menor rigidez que adquiere una norma por estar incluida en un cuerpo general despierta adeptos y detractores.

En la exposición de motivos del anteproyecto se enuncia que: *“...En síntesis: la codificación, que exige completividad respecto de una materia jurídica, orden sistemático de las disposiciones y claridad en el lenguaje, con el máximo de precisión posible, es una técnica legislativa destinada al mejor cumplimiento del mandato constitucional de afianzar la justicia. La codificación como técnica legislativa en materia penal —exigida en función del mandato constitucional de certeza— está consagrada en la Constitución desde su versión original, en el inciso 12º del artículo 75º constitucional (antiguo inciso 11º del artículo 67º), que manda al Congreso Nacional dictar el Código Penal. La reforma de 1994, que habilita cuerpos unificados o separados, sigue demandando códigos, lo que pone de relieve con toda claridad mediante la palabra cuerpos. Queda claro que la Constitución no se limita a delegar en el Congreso la función de legislar en materia penal, sino que lo hace imponiéndole una particular forma técnica de legislación, que es la codificación...el Congreso Nacional, en materia penal, puede y debe legislar, pero en la forma técnica de un código penal...”*

Esto ha implicado, por parte de la comisión redactora, la revisión de una centena de leyes especiales en materia penal o que contienen normas penales, entre las que se encuentran aquellas de naturaleza tributaria y sancionatoria: 11.683; 17.250; 18.820; 23.771; 24.241; 24.557; 24.769; 26.063. Esto importa entonces, la incorporación de los tipos penales de evasión establecidos en la ley 24.769, según reforma por la ley 26.735 en los artículos 180 y subsiguientes del nuevo texto proyectado.²

Por nuestra parte, ya hemos fijado posición en el citado “Bases y Lineamientos....” en cuanto en él se expresaba: *“Básicamente, nuestra*

² Daniel G. Perez “Algunos aspectos relevantes del anteproyecto de reforma del Código Penal”.

propuesta consiste en la definición y simplificación de las figuras penales típicas que, entendemos, deberían ser incorporadas al Código Penal y a cuyo efecto remitimos al derecho comparado y, en especial, a la tipificación adoptada en el Código Penal Español. Todo ello teniendo especial consideración en los aspectos que se desarrollarán a continuación.”

III) REDACCION SISTEMATICA

Conforme surge de la lectura del Título IX denominado “Delitos contra la Hacienda Pública” el anteproyecto realiza importantes modificaciones a la estructura vigente de los tipos penales existentes conforme ley 24769.

Ha agrupado en un solo artículo (artículo 180), todos los tipos penales establecidos en la los Títulos I (Delitos Tributarios) y II (Delitos relativos a los recursos de la seguridad social) establecidos en la ley 24769.

Por otro lado, sintetizó en otro artículo (artículo 181) los denominados “Delitos Comunes” tipificados en el Título III de la normativa vigente. En el artículo 182, ha incluido cuestiones que se encontraban dentro del Título IV de la ley 24769 (Disposiciones Generales).

Entendemos que esta modificación en la estructuración de los delitos establecidos en la ley 24769 resulta ser desordenada y sistemáticamente desprolija, por lo creemos que deberían mantenerse la estructura de la normativa vigente. En la parte preliminar del anteproyecto se consigna que “*Se ha reordenado la normativa, a efectos de simplificarla y dotarla de mejor técnica legislativa, sin alterar el alcance prohibitivo de los tipos vigentes.*” La mera lectura de las “consideraciones” del anteproyecto analizado, a nuestro entendimiento, no cumple con dichos objetivos.

IV) MODIFICACION DE TIPOS PENALES

En la parte preliminar del anteproyecto se establece que no ha sido objetivo del mismo alterar el alcance prohibitivo de los tipos penales, sino solamente reordenar los tipos penales existentes, simplificarlos y dotar la Ley de una mejor técnica legislativa. La lectura de los títulos involucrados denota que las

modificaciones dispuestas en la aplicación práctica de la ley modificarán en muchos casos el alcance y la aplicación de los tipos penales.

IV).1. EVASIONES Y OTROS FRAUDES. ARTICULO 180

i. El anteproyecto modifica la naturaleza del tipo penal. El régimen actual establece que en los delitos de “evasión fiscal y de los recursos de la seguridad social” el autor debe cumplir la calidad de obligado, para que su conducta quede atrapada dentro de las previsiones tipo penal. El proyecto no establece cualidad subjetiva alguna en cabeza del autor, por lo cual se ha transformado de un “*tipo especial propio*”³ a un “*tipo común o general*”⁴. la ley vigente condiciona la autoría al cumplimiento de dicha cualidad subjetiva, por lo cual el hecho de no resultar ser el “obligado”⁵ impide la imputación del delito en carácter de autor, no así de partícipe, instigador o cómplice. El anteproyecto no requiere dicha figura en cabeza del intraneus por lo cual la autoría no dependerá de su cualidad subjetiva. No surge del anteproyecto antecedente alguno que permita vislumbrar el cambio de criterio en la estructuración de esta figura. Podría ser que los redactores asumen necesariamente que solo aquel que resulta ser el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene las condiciones jurídicas y fácticas para poder ejecutar la conducta típica, o en función a las disposiciones del artículo 10 del proyecto (actuar en lugar de otro) modifica la técnica legislativa, pero si esa fuera la premisa no se comprende la razón por la cual ha mantenido con la estructura de tipo especial propio, en los delitos de “*Apropiación Indevida de Tributos o Recursos de la Seguridad Social*”, ni la razón por la cual se requiere que sea el “sujeto obligado” quien regularice su situación para poder quedar exento de responsabilidad penal (Ver artículo 182º punto 2.).

3 Son aquellos que exigen cierta calidad en el autor. En el caso de los tipos especiales propios, se requiere para su configuración una calidad determinada en el tipo básico. A su vez, en los tipos especiales impropios, la calidad del sujeto solo puede operar como agravante.

4 Son aquellos que pueden ser cometidos por cualquier persona, no se requiere una calidad específica en el autor.

5 “...la terminología del artículo 1 de la ley 24769 al hablar de “obligado” indica que pueden ser objeto de punición por este ilícito todos los sujetos pasivos tributarios indicados por la Ley 11683 o por las leyes que regulan tributos nacionales en particular” Héctor. Villegas. Régimen Penal Tributario Argentino. Editorial Depalma. Pág.274.

Entendemos que la redacción actual del tipo, y su calificación como “*delito especial propio*” resulta ser adecuada para la conducta que se pretende sancionar.

ii. Se ha simplificado la estructura del tipo penal, toda vez que la redacción actual aclara que la conducta ardidosa puede ser ejecutada tanto por “acción como por omisión”. El anteproyecto omite esta consideración, sin hacer mención en los antecedentes los motivos que han llevado a la modificación de la fórmula típica. Entendemos que los términos “*mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño*”, resultan suficientes para atrapar dentro de las previsiones típicas acciones u omisiones destinadas a cometer el fraude fiscal o previsional. En las disidencias expresadas por los redactores se hace mención a esta cuestión sugiriendo incluir la fórmula omisiva para poder captar maniobras defraudatorias consumadas con la omisión de presentar la declaración jurada.

iii. La ley 24769, en sus orígenes solamente tutelaba la hacienda pública nacional, desplazando de la tutela penal, tanto los tributos provinciales como municipales. Este criterio ha sido modificado mediante la ley 26735 que incluyó dentro de dicha tutela los recursos de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Este criterio ha sido mantenido en el anteproyecto, aunque la redacción ha sido modificada. La ley 24769 establece que la conducta tipifica se materializa cuando se evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. El anteproyecto en el artículo 180 establece la maniobra debe darse en perjuicio del fisco, sin hacer distinción respecto de si se trata de recursos nacional, provincial o municipales. Teniendo en consideración que se sanciona la omisión de “tributos”, en un principio podría sostenerse que los recursos de los municipios también poseen tutela penal. Sin perjuicio de ello, en el artículo 63 del Anteproyecto se define que por “fisco” se entiende el nacional, los provinciales y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por lo cual claramente quedan fuera del ámbito punitivo los recursos municipales.

Este Consejo ya se ha expedido en "Bases y Lineamientos para una futura Legislación Tributaria" respecto de la inconveniencia en la aplicación de una ley penal tributaria sobre tributos locales.

Mencionábamos, entre otras cuestiones, la normativa local diversa y confusa en cuanto a la entidad de la evasión, las grandes dudas existentes para discernir entre evasión y deuda, y básicamente las asimetrías de los Códigos Tributarios Provinciales al definir conductas tributarias ardidosas, con el agravante de que en más de uno de ellos aparecen definiciones en abierta contradicción a la dogmática penal.

Con dificultades adicionales, como por ejemplo, de determinación de la jurisdicción en los casos de bases imponibles entre las distintas provincias y una supuesta sumatoria de bases para la unicidad del monto a establecer en el tope penal, entre muchas otras cuestiones que solo abundarán en argumentos en el sentido expuesto.

Concluíamos entonces y lo ratificamos que: *"...debemos reafirmar el camino hacia la negativa en la aplicación de leyes penales tributarias en jurisdicciones locales, más allá de que, como se vio, estas podrían o no ser sancionadas de acuerdo con las potestades constitucionales, tema este a discutir en profundidad por el Congreso de la Nación."*

"Por último, puede sostenerse que, teniendo en cuenta el elevado porcentaje de recursos provinciales que provienen de la coparticipación federal de impuestos nacionales, y al existir una ley penal tributaria federal, hace que esos recursos de manera indirecta se encuentren protegidos."

iv. Con acierto el anteproyecto modifica el criterio actual de disponer en un quantum fijo el umbral mínimo de punibilidad. El objetivo de la ley siempre ha sido la de perseguir graves manifestaciones de delincuencia económica⁶, que

⁶ En ocasión de la discusión parlamentaria de la Ley 26735 el Diputado Albrieu ha dicho que "tal producto importa un reconocimiento a la variación económica producida en estos años de

se frustra en contextos inflacionarios, cuando se someten a juzgamiento conductas cuyo resultado genera una evasión poco significativa en términos monetarios. El anteproyecto ha reconocido esta situación y ha determinado el quantum en función a una cantidad determinada de “salarios mínimos vitales y móviles”, lo cual arroja una cierta movilidad al importe que refleja las coyunturas económicas. A su vez, los redactores han expuesto con claridad que el umbral de punibilidad que da origen al encuadramiento típico, debe calcularse al “tiempo de comisión del hecho” que será conforme al vencimiento para el pago de la declaración jurada del tributo (si se trata de un tributo anual), o al vencimiento de la última declaración jurada del período fiscal correspondiente, si se trata de un tributo mensual. Claramente se verifica que la modificación posterior de los montos en ningún caso dará lugar a la desincriminación de la conducta, bajo la premisa de considerarse “*ley penal más benigna*”. Sin embargo creemos que el mecanismo previsto en el Anteproyecto para cuantificar el quantum que dará lugar a la aplicación de la ley penal no resulta ser el más idóneo.

Este Consejo Profesional ya se ha expedido oportunamente⁷ y se expresaba lo siguiente:

“Entendemos necesario, adicionalmente, la incorporación de porcentajes mínimos sobre la cuantía determinada, que en concordancia con la adecuación cuantitativa ya indicada, completen la figura, estimando éste en principio, en un treinta por ciento (30 %) de su total.”

“En nuestro análisis, se requiere entonces, además del elemento subjetivo y de superar el umbral requerido, la concurrencia de un porcentaje mínimo y que de

vigencia de la ley, pero también constituye una decisión de política económica y fiscal tendiente a evitar que en los tribunales de nuestro país se promuevan causas por montos irrisorios, debiendo concentrarse los esfuerzos de persecución penal en aquellas evasiones o infracciones a nuestra legislación tributaria que representan cantidades significativas; esto es perseguir con eficacia a los grandes evasores e infractores de la ley penal tributaria, quedando los menores evasores con simples sanciones administrativas.

⁷ En “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria”, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Octubre de 2011, Ed. Edicon, Pág. 387 y sig.

acuerdo a los montos hoy vigentes⁸, en el caso de superarse los \$ 100.000.- (y el supuesto daño provocado es de \$ 101.000.-), y como premisa que el gravamen determinado por el obligado es de \$ 800.000.-, no se configuraría el tipo legal, por cuanto representa la supuesta omisión el 11.21 % de su total, y en disminución al requerido.”

“Han existido, con anterioridad, propuestas como la propiciada, en el régimen sancionado como Ley 23.771, si bien en figuras agravadas como las previstas en dicho texto en sus Artículos 2º y 3º - en ambos casos se requería un porcentaje de cuarenta por ciento (40%) -, cuando ello superase determinada cuantía (en el caso la suma requerida ascendía a Australes 500.000.-).”

“También se ha presentado distinguidas consideraciones para su modificación⁹, estableciendo parámetros porcentuales exigidos, aportes todos ellos de prestigiosas instituciones en la materia¹⁰.”

“Entendemos, que nuestra propuesta sin omitir el objetivo principal de incrementar la percepción del riesgo, o prevención general y la persecución de aquellos casos graves que requiere la figura, pueden resultar más adecuada a una estricta medida que reconozca al hombre como centro del sistema, y bajo el resguardo absoluto de las garantías constitucionales.”

“No dudamos de la necesidad y existencia de un sistema sancionador, el que debe ser utilizado como ultima ratio, y sin olvidar que la ley de procedimiento tributario 11.683, ya contiene el suyo.”

“No obstante lo señalado y dado su carácter subsidiario y fragmentario de control social, aspiramos como medida superadora y como reforma más

⁸ Los referidos montos o umbrales de punibilidad, respondían a los vigentes a dicha fecha (octubre de 2011).

⁹ AAEF, Anales 1996-1998, p. 86 y sig. “Proyecto de Ley Penal Tributaria”, en porcentajes del 20% y 40 %, no obstante que la figura propuesta indicaba un monto o dicho porcentaje de obligación tributaria defraudada.

¹⁰ En idéntico sentido, y entre otras, el proyecto presentado por la Unión Industrial Argentina en “La Ley Penal Tributaria y cuestiones penales” del 5 de octubre de 2007, al presentar el documento denominado “Proyecto de reforma de la ley 24.769, elaborado por el Departamento de Política Tributaria”.

profunda o de largo plazo, a aquella que pretendemos presentar más adelante, y como mensaje de persecución a aquellos autores de delitos graves.”

“La falta de proporcionalidad y ejemplaridad, abona el camino hacia un exceso de punición, o a soluciones que frustran la pena.”

v. En materia de evasión de recursos de la seguridad social, el régimen vigente determina el quantum de punibilidad considerando la evasión del pago de aportes, contribuciones o ambos conjuntamente. Es decir que para superar el monto punible pueden adicionarse los importes evadidos en concepto de aportes y contribuciones. El anteproyecto modifica el criterio toda vez que considera que el umbral mínimo de punibilidad debe considerarse por aportes o contribuciones, y no en función de la sumatoria de ambos.

Se ha modificado la pena mínima establecidas para los delitos “calificados”, ya que actualmente la misma es de tres años y medio, mientras que el proyecto establece que será de tres años. Posición a la cual adherimos.

vii. Para el caso de los delitos dispuestos en el punto 3 del artículo 180, se ha mantenido la naturaleza de los mismos considerándolos delitos especiales propios, utilizando las mismas denominaciones que la normativa vigente (Agente de retención o percepción de tributos, o empleador). Sin embargo se han hecho modificaciones de relevancia. En primer término se ha modificado el término “*días hábiles administrativos*” (términos utilizados en la normativa vigente), por “*días hábiles*”. No se comprende la razón de dicho cambio, pero entendemos que deben ser considerados los días hábiles administrativos, que son los plazos que se consideran a los efectos de los vencimientos generales. La redacción del punto a) del inciso 3) no arroja claridad respecto del alcance del tipo penal. En el punto 1 del artículo 180 se prescribe que el defraudado debe ser el fisco nacional o provincial, por lo cual claramente se evidencia el alcance de la tutela penal. De la misma manera el artículo 6º de la ley 24769 aclara el autor debe ser el agente de retención de tributos nacional o provinciales, por lo cual delimita la tutela a los recursos de la nación y la

provincias. Sin embargo el punto bajo análisis califica al sujeto activo como “agente de retención o percepción de tributos” sin hacer referencia ni a la naturaleza de los tributos, ni al nivel del fisco ofendido. Por lo cual, una interpretación literal permitiría comprender dentro del tipo penal a los agentes de percepción o retención de tributos municipales. Entendemos que esto debe ser modificado, ya que no ha sido el espíritu de los redactores tutelar las arcas de los municipios.

En cuanto a la conformación del monto punible en la normativa vigente, debe ser considerado por tributo, es decir que para que la conducta resulte punible deber superar el monto por cada uno de los tributos retenidos o percibidos. El anteproyecto determina el monto en función a “*el o los tributos retenidos o percibidos*” por lo cual se verifica que el monto a superar es la suma de los mismos y no cada tributo en forma individual. Entendemos que este criterio no resulta ser adecuado, toda vez que la multiplicidad de regimenes de recaudación tanto de impuestos nacionales como provinciales y sus diferentes mecanismos y vencimientos dificultará la aplicación práctica de la ley.

IV).2. OTROS DELITOS TRIBUTARIOS Y PREVISIONALES. ARTICULO 181

i. Se modifica la redacción de la “insolvencia fiscal fraudulenta” toda vez que el anteproyecto establece que su aplicación “cuando pudiera provocar la frustración total o parcial del cumplimiento de tales obligaciones”. La normativa vigente condiciona la aplicación del tipo siempre que se frustre en todo o en parte el cumplimiento de las obligaciones correspondientes. Por lo cual se verifica que la redacción propuesta permitiría el encuadramiento cuando las maniobras de insolvencia pudieran provocar la imposibilidad del cobro, es decir que no se requiere la efectiva imposibilidad de percibir los tributos. A su vez, contrariamente a la normativa vigente, no se determina si las obligaciones tributarias cuyo cobro se pretende frustrar pertenecen al Fisco nacional y provincial, por lo cual una interpretación literal de la norma permitiría incluir dentro del ámbito punitivo a los tributos municipales. Entendemos que esto

debe ser modificado, ya que no ha sido el espíritu de los redactores tutelar las arcas de los municipios.

Recomendamos que la redacción actual del tipo penal debiera ser conservada ya que no existen controversias respecto a su aplicación práctica.

ii. El punto b) del inciso 1º, aun cuando fuera modificado, no determina ninguna modificación en su aplicación práctica.

iii. En cuanto al punto a) del inciso 2º, el anteproyecto ha eliminado los términos “*y no resulte un delito mas severamente penado*” que prescribe el artículo 12 bis in fine de la ley 24769. Por lo cual, con la ley vigente si se adultera un equipamiento fiscal y con eso se consuma un delito de evasión fiscal, este último subsume el tipo penal previsto en el artículo 12 bis. La eliminación de estos términos permitiría prima facie que ambas figuras concurren. Sin embargo podría considerarse un concurso aparente en los términos del artículo 14 del anteproyecto.

IV).3 DISPOSICIONES COMUNES A LOS ARTICULOS ANTERIORES.

Se modifican las previsiones del actual artículo 16 de la ley 24769. Se mantiene la condición que solamente el obligado puede hacer uso de esta causal absolutoria, lo cual derivará en controversias, dado que el anteproyecto ha cambiado la calidad de delito especial propio a delito común a la gran mayoría de los delitos tributarios. A su vez, el análisis literal de la figura vislumbra la posibilidad que no solo puedan regularizarse los tipos de evasión fiscal y previsional, sino también los delitos de apropiación indebida de tributos o recursos de la seguridad social, y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales directos. También, permite usufructuar este beneficio si la regularización se realiza con anterioridad a que se formalice el requerimiento fiscal de instrucción. En ese sentido en los comentarios se ha dicho que “*El inciso 3º corresponde al artículo 16º de la ley vigente. Se ha modificado, respecto de ésta, el límite hasta el cual el obligado puede regularizar su situación. Se ha considerado conveniente otorgarle ese puente de oro hasta el*

momento del requerimiento de instrucción, para evitar posibles maniobras de favorecimiento o extorsivas.”

Coincidimos con estas modificaciones ya que la redacción de la normativa vigente deriva en resultados totalmente injustos, permitiendo que regularice aquel evasor que maliciosamente ha evadido un importe significativo, conducta que quedaría encuadrada dentro de los tipos calificados, y no permitiría que haga uso de este beneficio aquel agente de retención que se ha demorado en el ingreso de las retenciones realizadas. La normativa propuesta elimina estas diferencias. De la misma manera dispone claramente que se entiende por “*regularización espontánea*”, cuestión que en la actualidad ha sido materia de discusión por las imprecisiones en la redacción del artículo 16.

V) ELIMINACION DE TIPOS PENALES

El anteproyecto ha eliminado algunos tipos penales y agravantes vigentes en el ordenamiento actual.

i. No se ha incluido dentro de los agravantes al tipo básico dispuesto por el inciso 2º del artículo 180, la utilización total o parcial de facturas o documentos equivalentes ideológica o materialmente falsos. Este agravante por el medio comisivo ha sido incluido en el artículo 2 de la ley 24769 por medio de la Ley 26735. Ha generado posiciones encontradas en la doctrina y la jurisprudencia, por cuanto su interpretación literal podría afectar claramente el principio de proporcionalidad de la pena¹¹. Entendemos que esta eliminación resulta ser correcta.

ii. Se ha eliminado la figura prevista actualmente en el artículo 4 de la ley 24769, denominada “obtención fraudulenta de beneficios fiscales”. Este tipo penal calificado como “de peligro”, sancionaba la mera obtención fraudulenta de beneficios fiscales directos o indirectos, aún cuando el sujeto activo no los

11 Ver disidencia del Dr. Roberto Hornos en causa “Incidente de extinción de la acción penal por prescripción en causa 1202/2005 caratulada Louis Dreyfus SA s/infracción Ley 24769”. CaPecon Sala “B” 7 de Febrero de 2014.

hubiera usufructuado. No se verifica dentro de los antecedentes la razón de la eliminación de esta figura.

iii. Se ha eliminado el agravante dispuesto en el artículo 2 inciso c) que reprime la conducta la evasión se hubiera consumado mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales indirectos. Por lo cual, en el anteproyecto dicha conducta queda subsumida dentro del tipo básico. No se vislumbran razones por las cuales se ha mantenido el agravante cuando se usufructúen indebidamente beneficios fiscales directos, pero se ha eliminado dicha calificación ante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales indirectos.

iv. Se han eliminado el artículo 11 de la ley 24769, denominado “utilización fraudulenta de beneficios fiscales”. En las consideraciones se ha dicho que “*Se propone eliminar el delito de simulación dolosa de pago (artículo 11º de la ley vigente), toda vez que la utilización de documentación apócrifa o falsa, sean comprobantes de pago de impuestos nacionales o provinciales, como de tasas o servicios públicos, o la falsificación de los sellos que acrediten el pago en boletas o comprobantes oficiales, se encuentran alcanzadas por los delitos de falsificación de sellos timbres y marcas o de documentos en general, sin contar, además, que con los medios técnicos actuales se hace muy difícil la comisión de estas falsedades y adulteraciones.*”

Coincidimos, por cuanto resulta ser extremadamente difícil con los medios técnicos actuales la comisión de falsedades y adulteraciones que tengan como fin simular dolosamente el pago de un tributo. Sin perjuicio de ello se ha considerado que dicha conducta encontrará encuadramiento típico dentro de los artículos 284 (falsificación de sellos y papel sellado), artículo 285 (falsificación de marcas, contraseñas y firmas, y otras falsificaciones), y 287 (falsificación y falsedades documentales). Es dable destacar que la conducta establecida actualmente dentro de las previsiones del artículo 11 posee una pena de 2 a 6 años, mientras que las penas para los delitos establecidos en el artículo 284 es de 1 a 6 años, 285 de 6 meses a 3 años, y 287 de 1 a 8 años si se trata de un documento público, o de 6 meses a dos años si se trata de un documento privado.

Una de las posibles controversias que se suscitará será el fuero competente, toda vez que para los delitos tributarios existe un fuero especial, que desplaza a la justicia nacional de instrucción que debería entender en los denominados “delitos comunes” (entre los que se encuentran los artículos 285, 285 y 287). Sin embargo entendemos que todas las conductas vinculadas con delitos tributarios o previsionales, que afectan un bien jurídico distinto deben ser tipificadas en el título correspondiente a esta clase de delitos. Entendemos que no resulta ser conveniente aplicar figuras generales, que tienden a tutelar otros bienes jurídicos, a las maniobras específicas cuyo fin es lesionar la hacienda pública. Esta discusión ya se ha dado en la jurisprudencia, y ha generado posiciones encontradas¹². Por lo cual la norma debiera zanjar estas discusiones que lo único que han logrado es impedir investigar y sancionar las maniobras defraudatorias relevantes.

v. Se ha eliminado el aumento del mínimo de la pena para el delito endilgado, si concurren dos o más personas en la comisión del mismo, conforme lo prevé el inciso b) del artículo 15 de la ley 24769. Consideramos adecuada esta eliminación por cuanto las penas dispuestas para los delitos prevén un mínimo y un máximo, y es el tribunal quien deberá disponer la pena correspondiente en función de los antecedentes del caso, conforme lo prevé el artículo 41 del CP. Si el magistrado considera que la multiplicidad de partícipes deriva en una mayor lesividad, podrá disponer una pena más elevada.

vi. Se ha eliminado el tipo establecido en el artículo 15 inciso c) denominado “asociación ilícita fiscal”, decisión que nos parece sumamente acertada. Aún cuando no surge de los antecedentes del anteproyecto razón alguna de su supresión, se presume que la figura de asociación ilícita prevista en el artículo 212 del anteproyecto contiene las conductas que podrían ser calificadas bajo en la norma penal tributaria actual. Es dable destacar que con anterioridad a la incorporación de esta novedosa figura típica a la ley penal tributaria, las conductas asociativas que derivaron en la comisión de delitos tributarios, han

12 Ver COR-PHONE SA - CC CASACIÓN PENAL - SALA II - 27/2/2004 entre otros. En sentido contrario MORO, FRANCISCO Y OTRA - CC CASACIÓN PENAL - SALA III - 12/8/2003, SOSA, ROBERTO Y OTRO - CN CASACIÓN PENAL - SALA I - 27/5/2002 entre otros

sido encuadradas en la figura de asociación ilícita prevista en el actual artículo 210 del CP.¹³

VI) INCORPORACION DE TIPOS PENALES

i. Se ha adicionado en el anteproyecto al tipo básico de *evasiones y otros fraudes* el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales directos, siempre que el monto indebidamente percibido no supere los 140 salarios mínimos vitales y móviles. Si lo supera la conducta quedará encuadrada dentro del inciso 2. Punto b), que prevé una pena superior. La norma vigente solamente prevé esta figura dentro de los tipos calificados, por lo cual si el importe no resultare superior al umbral mínimo de punibilidad la conducta podría quedar incluida dentro del artículo 174 inciso 5) del actual Código Penal.

En este aspecto es preciso destacar que en la norma vigente, el legislador considera más gravosa la conducta establecida en el actual artículo 3º, toda vez que ante el mismo perjuicio económico (\$ 400.000), la pena resulta ser mayor en este último caso. La reforma equipararía ambas conductas ya que obtendrían el mismo reproche punitivo. Creemos que esta modificación es acertada, ya que en ambos casos el erario público ha sido agredido, ya sea pergeñando una maniobra dolosa que derive en un menor ingreso de carácter tributario, o en el caso que el estado sufrague un beneficio fiscal directo, mediando una conducta dolosa del obligado para su obtención. No creemos que ambas modalidades merezcan una distinción en cuanto a la aplicación de la pena.

ii. Se agrega un nuevo tipo penal que prevé la sanción del obligado que utilice un sistema informático con el fin de emitir comprobantes fiscales apócrifos. En los antecedentes del anteproyecto se establece *“El apartado b) tipifica una nueva figura, que sería la utilización de sistemas para la emisión de comprobantes fiscales apócrifos o para la simulación de una situación fiscal.*

13 Ver Real De Azúa, Enrique Carlos y otros s/ asociación ilícita. Incidente de Apelación - CNPECOM. - Sala B - 30/12/2003. Real de Azua, Enrique Carlos s/rec. de casación. 21 de Diciembre de 2006. CNCP Sala III. Palacios, Alberto M s/recurso de Casación. 19 de Febrero de 2007. CNCP Sala I.

Este delito sólo puede ser cometido por el obligado ante el fisco.” En este caso, se resalta la calidad de delito especial propio, cuestión que no se verifica en los tipos especiales comentados precedentemente.

iii. Se incorpora como artículo 183, la “omisión de asistencia médica o farmacéutica”. En los comentarios se ha expresado que *“Se propone incorporar en este Título el presente artículo, que corresponde al inciso 2º del artículo 32º de la ley 24.557 (ley de riesgo del trabajo), si bien se prevé una pena menor que la establecida en la ley vigente, que remite a la pena del artículo 106º del Código Penal (abandono de persona), pues no necesariamente esta conducta configura esa tipicidad.* Entendemos que este tipo penal no tiene vinculación alguna con los bienes jurídicos tutelados por este tipo de normas punitivas, por lo cual consideramos que debe ubicarse en la parte pertinente del Código Penal.

VII) OTROS ASPECTOS

i. Se han realizado modificaciones de fondo y de forma al instituto de la “suspensión del juicio a prueba” o “probation”. En lo que respecta a los delitos tributarios y previsionales, se ha dejado sin efecto el agregado dispuesto por la ley 26735, en cuanto no permitía que se utilice este instituto para los delitos previstos tanto en la ley 24679 como 22415, es decir la imposibilidad de suspender el juicio a prueba cuando se trata de delitos tributarios o previsionales. El anteproyecto no mantiene este impedimento, lo cual compartimos ya que consideramos que la normativa vigente en cuanto sostiene esta exclusión resulta ser inconstitucional¹⁴.

ii. El anteproyecto reconoce y regula aspectos vinculados a un tema que ha sido controvertido en doctrina y jurisprudencia, como es el concurso de delitos. En los antecedentes se reconoce que el actual ordenamiento realiza una distinción entre el concurso real y el concurso ideal pero multiplican los hechos

14 Ver Nápoli, Erika Elizabeth y otros s/infracción art. 139 bis del C. P. CSJN 22 de Diciembre de 1998 y Veliz, Linda Cristina s/ causa n° CSJN 15 de Junio de 2010.

según el número de resultados. Se ha perfeccionado el sistema vigente reconociendo que a una conducta le corresponde un delito y una pena y consecuentemente a varias conductas, varios delitos y varias penas. Ratifica el criterio de unidad de conducta, modificando el término hecho por conducta, reconociendo que hecho no es resultado sino la acción o conducta del sujeto. En lo que respecta a la imposición de las penas en el caso de múltiples conductas que generan múltiples delitos, se establecen dos límites máximos, 30 años o el doble de la pena más grave.

A su vez se consagra legislativamente la construcción de “delitos continuados” que ha tenido acogida tanto en doctrina como en jurisprudencia. De la misma manera se han sentado las bases en la legislación respecto del concepto de “concurso aparente”, cuyas características fueron establecidas por la doctrina pero no tenían un reconocimiento normativo.

Entendemos que estas modificaciones resultan ser relevantes, toda vez que existen antecedentes doctrinarios y jurisprudenciales encontrados respecto de los concursos de delitos en el caso de evasión fiscal o previsional, en particular cuando se evaden distintos impuestos en el mismo ejercicio o cuando se evade ardidosamente el mismo impuesto en distintos períodos¹⁵. Sin duda, esta normativa echará luz respecto de la solución jurídica a dispensar en estos casos, toda vez que reconoce al factor conducta, y no el resultado, como preeminente a la hora de calificar los hechos.

A su vez, y en orden a la criminalización de las conductas que agreden las haciendas locales, en particular el caso de los contribuyentes de ingresos brutos que determinan la cuantía del gravamen en cada jurisdicción bajo las normas del Convenio Multilateral, que ha generado muchas discusiones en la doctrina¹⁶, entendemos se requiere disponer el tratamiento normativo a dispensar, estableciendo si la multiplicidad de haciendas locales agraviadas en el mismo período fiscal, califican como una o varias “conductas”, y de esa

15 Ver entre otros, Dakplast SA; Danwell Trade SA Skiplast SA s/Inf Ley 24769. CaPecon Sala B. 11 de Junio de 2010. Arecha Santiago Claudio s/recurso de casación CFCP Sala III. 25 de Abril de 2013. Del voto del Dr. Repetto. Berni SA sobre Infracción Ley 24769. CaPecon Sala “A”. 2 de mayo de 2012. Del voto del Dr Germiniani. Homsky Ignacio Mario y Homsky Gregorio s/recurso de casación. CFCP Sala IV. 4 de Junio de 2013.

16 Ver Conclusiones del XIV Congreso Tributario celebrado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA, y VIII jornadas de Derecho Penal Tributario celebradas en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

manera como se aplican los umbrales mínimos de punibilidad. Este anteproyecto ha reconocido en el caso del “homicidio” (Artículo 76) una alternativa que podrá ser considerada a estos efectos. Se ha reconocido que puede una única conducta causar múltiples resultados (única acción con pluralidad de resultados), por ello, en el caso particular del homicidio el proyecto establece penas mínimas y máximas mayores cuando el resultado es plural. No se lo califica como un “concurso real” pero dado el resultado se le reconoce una pena superior.

ii. La ley 24769 establece en su artículo 14 la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y consecuentemente las sanciones aplicables cuando los hechos punibles hubieran sido realizados en nombre o con la intervención de una persona de existencia ideal. Estas disposiciones se encuentran establecidas en el título XI del Código Penal, que dispone no solo las sanciones aplicables sino el mecanismo para hacerlo.

Este Consejo ya se ha expedido al respecto en “Bases y Lineamientos para una futura Legislación Tributaria”: *“...En nuestro país la posición doctrinaria acerca de que la sociedad no puede delinquir ha sido argumentada, entre otros¹⁷, por Sebastián Soler. El autor toma como base de su pensamiento el texto originario del artículo 43 del Código Civil teniendo como fundamento natural el principio de la subjetividad de la acción. Ello así, la persona jurídica no posee el psiquismo requerido para la realización de la acción punible. Expresaba Soler que “la sociedad es una persona distinta de los socios y su personalidad jurídica consiste en mero centro imputativo, carente de todo substrato psíquico, resulta indudable que por su naturaleza no es un ente idóneo ni para desplegar acciones que contengan los elementos indispensables para dar base a un delito, ni para sentir la coacción de la*

¹⁷ Prestigiosos autores sostienen, desde antaño, esta posición: Freitas, Vélez Sársfield, Carrara, Manzini, Binding, Soler, Jiménez de Asúa, Vicente Oscar Díaz, Eugenio R. Zaffaroni.

amenaza penal, ni para sufrir ella misma una pena personal, que no afecta a ningún tercero inocente"¹⁸.

Nos ilustra el profesor Vicente O. Díaz¹⁹ que los principios rectores del derecho latino (civil law) tipifican al sujeto activo físico que corresponde incriminar cuando los hechos delictuales se imputan a personas ideales. El principio "societas delinquere non potest" lleva aparejado el criterio de que, en los delitos cometidos en el ejercicio de la propia actividad de la empresa, el destinatario de la sanción legal se individualiza en el sujeto físico que intervino en la concreción del hecho punible y que, por ende, corporiza la voluntad del órgano societario.

Punir penalmente a las personas ideales implicaría una distorsión contra la pureza del principio de personalidad de la pena, de raigambre constitucional en materia penal tributaria (CSJN, "Parafina del Plata", 2/9/1968). Asimismo, entendemos que la necesaria presencia del elemento subjetivo, para la configuración acabada del delito, no podría estar representado por la "psiquis" de la persona jurídica, perdiéndose, de este modo, el íntegro examen del principio de culpabilidad, en tanto que la persona jurídica no puede motivarse per se, por cumplir una norma, ni tampoco motivarse para violarla.

Más allá de lo que pueda establecerse en ciertas leyes de naturaleza penal, el requerimiento de conducta humana como presupuesto sistemático para la construcción del concepto de delito responde a una mínima exigencia de racionalidad republicana dentro del método dogmático jurídico-penal y su definición está condicionada por los contenidos que surgen de ciertos postulados de jerarquía constitucional, entre los cuales se destaca el "nullum crimen sine conducta".

18 Soler, Sebastián, "Derecho penal argentino", 3a ed., Buenos Aires, TEA, 1963, pág. 266. Citado por Riquert, Marcelo A., "Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario", 2a ed, Buenos Aires, Ed. Ediar, pág. 289.

19 Díaz, Vicente Oscar, "Ilícitos tributarios", Buenos Aires, Ed. Astrea, 2006, pág. 222.

La operatividad de la máxima constitucional “nulla injuria sine actione” impone delimitar el concepto jurídico-penal de conducta, sobre la base de un hacer u omitir que reconocería como único sujeto activo al ser humano, respecto del cual puede reaccionar el Estado con las penas legalmente previstas, excluyendo a las personas jurídicas²⁰.

Si bien nos hacemos eco de las voces que, preocupadas, expresan “el evidente crecimiento de la delincuencia de carácter económico realizada en el marco brindado por personas de existencia ideal y favorecido por el creciente proceso de globalización, a su vez alimentado por la posibilidad que para facilitar ello han generado los nuevos medios de comunicación”²¹; entendemos que la voracidad punitiva no nos llevará a un camino mejor. La conducta es siempre humana, la sociedad actúa como consecuencia de las conductas asumidas por quienes la dirigen. La sociedad no decide, son sus dirigentes quien, en nombre de ella, toman decisiones.

Uno de los más antiguos sostenedores de la teoría de la doble imputación penal, personas físicas y personas jurídicas es el profesor David Baigún²². Fundamenta su postura expresando que “son razones de política criminal y de eficacia las que me inclinan a proponer la doble imputación. La aplicación del derecho penal convencional minimiza el protagonismo de las corporaciones y agrupamiento económicos en la sociedad actual, oscurece el rol del interés como eje de actuación en el mercado y se aferra a los componentes secundarios (las personas físicas) cada vez más intrascendentes, dentro del fenómeno de concentración y ‘piramidación’ de los grupos económicos”.

Más grave aún es la derivación que entendemos que se produciría de aplicarse la punición a la persona jurídica, pues esta no quedaría limitada a ella, ya que podría extenderse perjudicando a quienes nunca han realizado un hecho

²⁰ Zaffaroni, Eugenio R., (voto en disidencia) “Fly Machine S.R.L.”, CSJN, 30/5/2006, La Ley online.

²¹ Riquert, Marcelo A., “Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario”, 2º ed., Buenos Aires, Ed. Ediar, 2004, pág. 284.

²² “La responsabilidad penal de la persona jurídica en el derecho tributario”, pág. 74, Colección Jurídica y Social, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Nacional del Litoral.

merecedor de sanción. En este sentido sostiene Carolina Robiglio²³ que esta posición podría perjudicar a inocentes como son los accionistas que no integran el directorio y no contribuyeron a tomar la decisión ilícita, a los trabajadores que, potencialmente, podrían quedar sin fuente de trabajo, a los usuarios y/o consumidores de los bienes o servicios prestados por la empresa.”

Por lo expuesto ratificamos la postura en cuanto: *“la conducta es siempre humana. La sociedad actúa como consecuencia de las conductas asumidas por quienes la dirigen. La sociedad no decide; son sus directivos quienes, en nombre de ella, toman decisiones.”*

VIII) CONCLUSIONES

Se ha realizado un análisis de los artículos propuestos en el anteproyecto, comparándolos con las hipótesis delictuales punidas por la actual ley “Penal Tributaria y Previsional”.

Un desarrollo, in extenso, fue realizado por este Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires al presentar la obra “Bases y lineamientos generales para una futura reforma tributaria”.

El problema no radica en la codificación, sino en el diseño de cada una de las hipótesis y en la criminalización de las mismas, sobre lo cuál nos hemos referido en el presente análisis.

²³ Robiglio, Carolina, “Algunas cuestiones en torno de la autoría en los delitos tributarios”, Suplemento Especial de Derecho Económico, La Ley, 2004, págs. 163 y ss.