

VENTURA GONZÁLEZ

**NOCIONES GENERALES
SOBRE
DERECHO PENAL
ECONÓMICO**



EDICIONES JURÍDICAS CUYO

ISBN: 950-9099-76-7

© Copyright by EDICIONES JURÍDICAS CUYO

Garibaldi 61 - Mendoza

Tel.-Fax 061-292565

Hecho el depósito de la ley 11.723. Derechos reservados

IMPRESO EN ARGENTINA

VENTURA GONZÁLEZ

**NOCIONES GENERALES
SOBRE
DERECHO PENAL
ECONÓMICO**



EDICIONES JURÍDICAS CUYO

PALABRAS PREVIAS

Las consideraciones que exponemos sobre la naturaleza jurídica del Derecho Penal Económico y sobre las leyes que se estudian en este trabajo, las realizamos desde el punto de vista de la teoría penalista.

Entendemos que no existe una diferencia ontológica o cualitativa entre el Ilícito común y el Ilícito económico. Por ello es de superlativa importancia el artículo cuarto del Código Penal que determina la aplicación de las disposiciones generales del Código a todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto éstas no dispusieran lo contrario.

Este enfoque fue consagrado en el V Congreso Internacional de Derecho Comparado celebrado en Bruselas en 1958. En este Congreso se aprobaron entre otras conclusiones las siguientes: "La salvaguarda del derecho de la persona, exige que la legislación penal económica se remita, en principio, a las normas del Derecho Penal Común". "Importa sin embargo admitir una 'cierta flexibilidad' de las reglas del Derecho Penal Común particularmente en lo que se refiere a la responsabilidad de las personas jurídicas y a la significación del error de derecho".

Ésta es también la posición de Enrique Aftalión.

En el mismo sentido se expresa Horacio García Belsunce en su obra Derecho Tributario Penal. Al respecto afirma: “El carácter penal que hace aplicable a los Ilícitos Tributarios los principios del Código Penal significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquéllas y pasibles de ésta, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean al debido proceso penal sustantivo o formal (principio de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y admisión del error excusable)”.

El propósito de esta pequeña obra es fundamentalmente poner de resalto la imperiosa necesidad de combatir la impunidad existente en materia de delitos económicos.

Creemos firmemente que lo que favorece en alto grado la comisión de ilícitos en general y del Ilícito Económico en particular, es la impunidad.

Por el contrario la certeza de que el autor de ilícito sufrirá la pertinente sanción, limita en forma ostensible la criminalidad. La realidad criminológica confirma este aserto.

También nos proponemos destacar los graves perjuicios que causa a la comunidad la delincuencia económica.

Tradicionalmente el delito ha sido considerado como un fenómeno de inadaptación social o como la

expresión de deficiencias psíquicas, educativas o de factores económicos. Este concepto se ha modificado y la delincuencia económica aparece como una nueva forma de delincuencia patrimonial que no tiene su origen en las citadas causas. Los bienes jurídicos afectados, son bienes jurídicos supraindividuales (sociales) y por ello el daño que se produce es de gran magnitud. La delincuencia económica afecta fundamentalmente al Estado en lo que se refiere al cumplimiento de sus funciones específicas (seguridad interna, seguridad externa, justicia, educación, salud).

Por último queremos consignar que nos hemos preocupado de analizar los distintos tipos penales en cada una de las leyes en estudio, con la finalidad de asegurar la plena vigencia del principio de legalidad, teniendo en cuenta que es función de la tipicidad delimitar y enmarcar la antijuridicidad en el campo penal.

Ventura González

ÍNDICE

1. Derecho Económico	17
2. Derecho Penal Económico	18
3. El Delito Económico	22
4. El Delincuente Económico	26
5. Bien Jurídico Tutelado	29
6. Características fundamentales del Derecho Penal Económico y la diferencia con el Derecho Penal Común	30
7. Motivos de la intervención del Estado en la economía. Algunas leyes de contenidos económicos	45
8. Cuestión previa al estudio de la Ley N° 24.769	47
9. Caracteres generales de la Ley Penal Tributaria	50
10. Potestad Tributaria	53
11. La Ley Penal Tributaria	55
12. Bien jurídico tutelado específicamente en la Ley N° 24.769	55
13. Análisis del artículo 1°. Evasión simple	56
14. Delito Continuado	61
15. Aplicación de la Ley más benigna	66
16. Concurrencia de sanciones	66

17. El Principio “ <i>non bis in idem</i> ”	68
18. Tipo abierto.....	71
19. Análisis del artículo 2°. Evasión agravada	72
20. Análisis del artículo 3°. Aprovechamiento indebido de subsidios	76
21. Análisis del artículo 4°. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	79
22. Análisis del artículo 6°. Apropiación indebida de tributos	82
23. Análisis del artículo 7°. Evasión simple del pago de aporte y contribuciones al sistema de la seguridad social.....	88
24. Análisis del artículo 8°. Evasión previsional agravada	91
25. Análisis del artículo 9°. Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.....	92
26. Análisis del artículo 10. Insolvencia fiscal fraudulenta	93
27. Análisis del artículo 11. Simulación dolosa de pago	97
28. Análisis del artículo 12. Alteración dolosa de los registros	99
29. Análisis del artículo 13. Escala penal para el funcionario o empleado público que toma parte en los delitos previstos en la Ley	104

-
30. Análisis del artículo 14.
Pena de prisión para los integrantes de los Organismos de conducción de las personas jurídicas 110
31. Análisis del artículo 15.
Inhabilitación especial accesoria 116
32. Análisis del artículo 16.
Extinción de la acción penal 118
33. Análisis del artículo 17.
Concurrencias de penas y sanciones fiscales y previsionales. El principio “*non bis in idem*” 126
34. Análisis del artículo 18.
Procedimiento administrativo y penal 129
35. Análisis del artículo 20.
La prejudicialidad penal 137
36. Análisis del artículo 21.
Elementos probatorios y medidas urgentes ... 141
37. Análisis del artículo 23.
Constitución de querellante 143
38. Problema de la prescripción 146
39. Problema de la derogación de la Ley N° 23.771 146
40. La interpretación en el Derecho Penal Tributario. La interpretación de las leyes tributarias 148
- a. Concepto 148
 - b. Tipo de interpretación 149
 - c. Interpretación de las leyes tributarias 152
 - d. Evasión, omisión y elusión 156
 - e. Exenciones tributarias 157

41. Contravenciones fiscales	159
a. Concepto, delito y contravención	159
b. Omisión de presentar Declaración Jurada o de proponer datos	161
c. Infracción genérica de los deberes formales	161
d. Infracción a los deberes formales sancionados con clausura	162
e. Eximisión de pena	167
f. Responsabilidad del consumidor final	170
g. Omisión de impuestos	171
h. Defraudación fiscal	172
i. Retención indebida por agentes de retención y percepción	174
42. Régimen Penal Cambiario.	
Consideraciones generales	175
a. Tipos penales	175
b. Problema de la retroactividad y ultraactividad	177
c. Problema de la culpabilidad	179
d. Problema de la responsabilidad solidaria	182
e. Problema del comiso	183
f. Procedimiento administrativo y procedimiento judicial	184
g. La reincidencia en el régimen penal cambiario	186
h. Problema de la prescripción de la acción ...	187
i. Problema vinculado a las causas que interrumpen la prescripción de la acción ...	189

43.	Ley de Defensa de la Competencia	190
a.	Dificultad de la represión	190
b.	Principios que inspiran la ley	191
c.	Antecedentes	191
d.	Análisis del artículo 1º	192
e.	Aplicación extraterritorial de la Legislación Penal Monopólica (Ley N° 22.262)	198
f.	Breve comentario de las disposiciones más importantes de la ley	199
g.	Decreto de Desregulación N° 2284/91	202
44.	Algunas reflexiones de carácter dogmático sobre la Ley N° 20.840	205
a.	Consideración general	205
b.	Bien jurídico tutelado	207
c.	Delito económico	208
d.	Tipo penal- Características	208
e.	Vaciamiento de empresa	210
f.	Subversión económica	213
g.	Relación entre el vaciamiento de empresa y la subversión económica	216
45.	Problema del concurso de delitos	217
46.	Problema de la figura culposa del vaciamiento de empresa y subversión económica	219
47.	Omisión de denunciar	221
	Bibliografía	223

1. DERECHO ECONÓMICO

Afirma *Enrique Aftalión* que el Derecho Económico es el instrumento a que recurren los legisladores para concretar en los hechos la política de intervención en lo económico. Es la expresión jurídica de esa política. El Derecho Económico es la consecuencia del planeamiento económico (*Enrique Aftalión- El Derecho Penal Económico - págs.19/21 - Ed. Abeledo-Perrot- Edición año 1959*).

Es el derecho de la dirección estatal de la economía (*Klaus Tiedemann, Concepto del Derecho Económico y del Derecho Penal Económico - Nuevo Pensamiento Penal - 1975 - año IV - pág. 461*).

En una palabra es el derecho de la economía organizada. Dice también *Aftalión*: No es una rama autónoma de la enciclopedia jurídica ya que sus heterogéneas instituciones están afincadas en las viejas ramas del derecho: Derecho Civil, Derecho Comercial, Derecho Administrativo, Derecho del Trabajo, etc. En nuestro tiempo la alternativa no se da entre el liberalismo económico y el planeamiento, sino entre un buen o mal planeamiento. Su generalización permitió afirmar a *Laski* la casi universalidad del dirigismo económico. La realidad cotidiana confirma éste aserto, pues el planeamiento económico

no es sólo patrimonio de los países socialistas sino también de los que se embanderan en el sistema liberal (*Enrique Aftalión - Obra citada - pág.19*).

2. DERECHO PENAL ECONÓMICO

Para establecer el concepto del Derecho Penal Económico, la legislación y la doctrina deben recurrir no sólo a los principios del Derecho Penal, de la Criminología y de la Sociología Criminal, sino también a los aportes de las Ciencias Económicas.

Nuestra época se caracteriza por un extraordinario desarrollo de la actividad económica. El factor económico es acuciante, es determinante en la problemática de la sociedad actual. Estamos inmersos en una sociedad de masas, en una sociedad tecnificada con una impresionante actividad publicitaria. Estamos inmersos, en definitiva en una sociedad de consumo donde tiene superlativa importancia el factor económico. Todo ello justifica la trascendencia que tiene, en la sociedad actual, el Derecho Económico y por tanto el Derecho Penal Económico.

Según *Enrique Bacigalupo* dentro del Derecho Penal Económico cae "Toda la legislación que en sentido amplio, protege, mediante el uso de medios penales la intervención del Estado en la economía" (*Cuestiones Penales de la Nueva Ordenación de las Sociedades y Aspectos Legislativos del Derecho Penal Económico - Ed. Astrea, Bs. As.*).

Por su parte *Klaus Tiedemann* en el trabajo mencionado dice: "El Derecho Penal Económico tiene por objeto el orden de la economía dirigida y protegida. En sentido restringido o limitado comprende aquella parte del Derecho Penal que tutela el bien constituido por el orden económico estatal en su conjunto, en una palabra, la economía nacional. En este sentido comprende los delitos vinculados con los precios, incluyendo la usura social, la regulación del régimen cambiario, el Derecho Penal Fiscal y Aduanero. En sentido amplio el Derecho Penal Económico está formado por todas aquellas normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción, fabricación y reparto de bienes económicos.

En relación al Derecho Penal Económico *Terán Lomas* expresa: "El Derecho Penal Económico ha asumido importancia en la legislación comparada desde que en Estados Unidos se sancionó a fines del siglo pasado, la ley Sherman contra los monopolios. Se reconoció que era función social del Derecho Penal, no sólo amparar la propiedad privada de interferencias ilegales, sino también proteger el orden económico básico de su existencia. El Derecho Penal Económico, se ha ido formando en parte, de acuerdo con los lineamientos del Derecho Penal General, y en parte como manifestación del Derecho Penal Administrativo" (*Derecho Penal - Tomo I - págs. 27/28 - Ed. Astrea, Bs. As. - Edición año 1980*).

Carlos Creus, niega su existencia. Dice al referirse a los Derechos Penales con pretensiones au-

tónomas: "En el se incluían reglas de distintas procedencias, unas provenientes del Derecho Penal, otras de leyes predominantemente administrativas, etc., a las que se pretendía dotar de unidad por los intereses crematísticos que protegían. Lógicamente, ese solo factor no puede dar pie a esa unidad. La idea fue perdiendo vigencia, aunque en el Poder Judicial de la Nación se siguen manteniendo Tribunales en lo Penal Económico, cuya creación respondió originariamente a ella, pero que no pasa de ser una solución organizadora de la competencia de los Tribunales Penales. La pretensión de autonomía del Derecho Penal Tributario, repercutió en la admisión aun a nivel de los más altos tribunales del país de principios rectores totalmente contradictorios con los que informan nuestro Derecho Penal por ejemplo, se pensó en una responsabilidad penal objetiva o en la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Los tratadistas especializados elaboran cada vez con más cuidado las exigencias subjetivas para penalizar las conductas infractoras y la misma Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en ese sentido. La responsabilidad penal de las personas jurídicas no es 'penal' sino exclusivamente reparatoria; si se le asignara aquel carácter sería inconstitucional, pues la pena revertiría sobre cualquier componente de aquéllas con eventuales violaciones al principio de culpabilidad implícitamente consagrado por el artículo 18 de la Constitución Nacional" (*Derecho Penal - Parte General - págs. 17/18- Ed. Astrea, Bs. As. - Edición año 1988*).

En relación al Derecho Penal Económico *Raúl Zaffaroni* expresa: "En cuanto en lo que se ha dado en llamar Derecho Penal Económico, cabe advertir, que bajo esta denominación se han agrupado cuestiones de muy diversa naturaleza jurídica como son la aplicación del Derecho Penal Especial (Ley de Monopolio), con disposiciones del Derecho Penal Administrativo, y otros de Derecho Penal Común (Libramiento de cheques sin fondos). Esto nos lleva a pensar que no puede ser satisfactoriamente sistematizado conforme a principios generales propios y únicos para todo su ámbito de competencia funcional, cuyas ventajas están fuera de toda discusión". (*Manual de Derecho Penal - págs. 80/81 - Ediar S.A. Editora Bs. As. - Edición año 1977*).

Por su parte, *Sebastián Soler* ha cuestionado la existencia de un Derecho Penal Económico, sobre la base de los siguientes argumentos: a) El Derecho Penal no admite divisiones; b) La noción de delito Económico es falsa por no estar construido sobre la noción del bien jurídico, minando así el desarrollo de la clásica Escuela Toscana de Derecho Penal (*El Derecho y la Inflación - versión del diario - La Razón del 26 de julio de 1964 - citado por Aftalión, rev. de Ciencias Penales*).

Siendo la planificación económica una realidad indiscutible y siendo el Derecho Económico su necesaria consecuencia, resulta evidente la existencia del Derecho Penal Económico, ya que en definitiva es el aspecto Penal del Derecho Económico.

Es indispensable destacar que también se defiende por algunos tratadistas la autonomía del Derecho Penal Económico. Esa es la posición que se fijó en el VI CONGRESO INTERNACIONAL DEL DERECHO PENAL, celebrado en Roma en 1953 y en el V CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO COMPARADO, celebrado en Bruselas en 1958.

Lilian Gurfinkel de Wendy y Ángel Eduardo Russo sostienen que resulta innegable la autonomía orgánica y la autonomía funcional del Derecho Penal Tributario, teniendo en cuenta la ampliación del concepto del autor en relación a las personas jurídicas, la admisión del error de derecho como excluyente de la culpabilidad, la aceptación de la inversión de la carga de la prueba (*onus probandi*), la pluralidad de sanciones penal-económicas, la presunción del dolo y las características del procedimiento para el juzgamiento de los ilícitos económicos (*Ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771 - pág. 40 - Ediciones Depalma - Bs. As. 1990*).

3. EL DELITO ECONÓMICO

El delito económico existe cuando el acto viola el interés del Estado en la integridad y conservación de su sistema económico.

Los denominados delitos económicos son aquellos actos ilícitos que afectan la estructura económica del país.

En nuestro país *Aftalión* ha propiciado un concepto material del delito económico.

Este se caracteriza según *Aftalión*, por el “abuso del poder económico”. Se lo ha refutado diciendo que esa noción es demasiado estrecha. No tienen cabida en ella los delitos impositivos que en general no se cometen con abuso de poder económico pues la evasión impositiva no requiere ni siquiera ese poder. Con la noción de *Aftalión* puede explicarse el agiotaje y el monopolio pero no es suficiente para otros delitos.

Alejandro Dumay Peña dice que el delito económico es la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas públicas, privadas o mixtas que ocasionan daños al orden que exige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir ese daño. Agrega que el delito económico se presenta conceptualmente como una figura compleja, ya que no existe como delito tipo.

En realidad debe hablarse de delito contra el orden económico más que de delito económico (*Derecho Penal Económico - La Ley - Tomo 41 - pág. 1065 por Miranda Gallino*).

Por su parte *Enrique Bacigalupo* al referirse al delito económico expresa: “Que presenta fundamentalmente las características de un sujeto pasivo personalmente indeterminado y que, si es determinable alcanza, por el número de afectados, a constituir un problema general (ejemplo: estafas colectivas en materia de viviendas) (*Enrique Bacigalupo - Obra citada - pág. 62*).

Creo que esta característica del sujeto pasivo es de superlativa importancia para definir el delito económico.

Dentro del concepto de delito económico tienen lugar los clásicos delitos contra el patrimonio cuando afectan un bien jurídico *supra* individual de la economía, los delitos que se refieren a la protección de la organización del comercio, los que constituyen infracciones a la acción reguladora del Estado y los que atacan la obtención de recursos de Estado (*Enrique Bacigalupo - Obra citada - pág. 59*).

De acuerdo con *Tiedemann* el delito económico comprende: a) las transgresiones en el campo Derecho Penal Administrativo-Económico, o sea la Defensa Penal de la actividad interventora y reguladora del Estado en la economía; b) las transgresiones a los bienes jurídicos *supra* individuales o sociales de la vida económica; c) los delitos patrimoniales clásicos cuando se dirigen a un objeto fáctico *supra* individual (Fisco, Banco, Compañía Aseguradora, Sociedades Comerciales, cuando afectan bienes jurídicos de la generalidad o de enteros sectores de la economía). Estafas en masa o en serie contra pluralidad de particulares anónimos.

En concreto opino, que el delito económico y partiendo de una concepción dogmática, es un acto típico antijurídico, imputable, culpable y punible (como lo es dentro del Derecho Penal Común), que presenta específicamente dos características fundamentales vinculadas al bien jurídico tutelado y al

sujeto pasivo. En cuanto al bien jurídico tutelado es necesario destacar que se trata de un bien jurídico *supra* individual (social) concretado en el orden público económico, vale decir, en la economía nacional. En cuanto al sujeto pasivo, este se caracteriza por ser personalmente indeterminado, o si es determinable, afecta a un gran número de personas constituyendo un verdadero problema de tipo general.

Por ejemplo en la evasión impositiva el bien jurídico tutelado es la hacienda pública y el sujeto pasivo es personalmente indeterminado. En efecto con el impuesto el Estado recauda los medios necesarios para cumplir sus funciones específicas (seguridad interna, seguridad externa, educación, justicia, salud). La evasión afecta esa recaudación y el Estado no puede cumplir adecuadamente con esas funciones, perjudicando a la población en general y al bien común.

La evasión previsional afecta a la generalidad de los jubilados. El contrabando defrauda, perjudica al fisco y permite una competencia desleal. Los monopolios y los oligopolios afectan el libre juego de la oferta y de la demanda perjudicando a los consumidores. El vaciamiento de empresas y la subversión económica hacen ilusorio el principio concretado en la afirmación de que el patrimonio del deudor es la prenda común de sus acreedores afectando, además en el caso de subversión económica la Seguridad del Estado en el Sistema Económico

imperante. En todos estos casos resulta claro que el bien jurídico afectado en un bien jurídico supra individual (social), es decir, macroeconómico y los perjudicados (sujetos pasivos) son personalmente indeterminados y si son determinables los afectados constituyen un gran número de personas creando un verdadero problema general.

4. EL DELINCUENTE ECONÓMICO

Sutherland, lo denomina delincuente de “cuello blanco”. *Luis Sarmiento García* lo describe de la siguiente forma “El Delincuente Económico posee características propias que en gran medida lo diferencian de los demás. Se los identifica con diferentes calificativos; ‘Criminales de Cuello Blanco’, ‘Criminales de la Alta’, ‘Delincuente de Habilidad Técnica’. Tales características pueden sintetizarse así: a) poseen altos niveles socio-económicos, tienen generalmente elevada cultura, amplios conocimientos técnicos y títulos universitarios en derecho o economía; b) las maniobras preparatorias y comisivas del delito se cubren con apariencias de legalidad lo que hace dificultosa su investigación” (*Vaciamiento de Empresas y Subversión Económica - Ediciones Jurídicas Cuyo S.R.L., Mza.*).

Es necesario destacar la índole particularmente cerebral y reflexiva del delincuente económico. Calcula de antemano, fríamente, todas las contingencias de su actividad, incluyendo entre ellas la magnitud de las sanciones penales de las infracciones

en que puede incurrir, así como el monto de los beneficios que de ellas obtendrá.

Conviene poner de resalto que entre los factores que contribuyen a la subversión de los valores éticos, jurídicos y sociales de la comunidad contemporánea, está la delincuencia económica y ello es grave, porque es evidente que existe en la actualidad un incremento de éste tipo de delincuencia.

Fundamentalmente la delincuencia económica financiera es particularmente peligrosa, porque las valoraciones sociales a su respecto no son todo lo reprobatorio que deberían ser. Su represión es ineficaz e insuficiente. La opinión pública la considera con evidente indulgencia. Los Tribunales Penales no encuentran por ello apoyo efectivo en la comunidad y ello les impide alcanzar una verdadera justicia. Cuando la justicia no es igual para todos se pierde la confianza en ella.

Sobre la insuficiencia e ineficacia de la represión de la delincuencia económica, considero conveniente realizar algunas apreciaciones en relación al sistema de penas del Derecho Penal. La tendencia actual de los sistemas penales tiende a la descriminalización, es decir, a limitar los hechos penalmente punibles a lo indispensable para garantizar la seguridad pública, a transformar conductas prohibidas penalmente en conductas permitidas, en la disminución del monto de las penas privativas de libertad, y en sustituir esas penas por otro tipo de sanciones alternativas.

El cumplimiento de las penas privativas de libertad y de las medidas de la misma naturaleza, pasan, como "*ultima ratio*", a un segundo plano entre los instrumentos que tiene el Derecho Penal.

Las penas privativas de libertad únicamente siguen siendo la espina dorsal del sistema de sanciones en materia de delincuencia grave (en especial la violenta) y en la multireincidencia, ello porque así lo exige la seguridad pública. La inseguridad pública trae graves perjuicios a la comunidad, concretados en el empobrecimiento de la vida social, en la creciente desconfianza recíproca, en la vuelta a la auto tutela y a la justicia privada.

La delincuencia económica no ha necesitado de un proceso de descriminalización "*de jure*", porque ha existido "*de facto*".

No obstante lo que precede se puede afirmar que actualmente se ha producido frente a la descriminalización del Derecho Penal Común, una repenalización de la delincuencia económica, en razón de la necesidad del Estado de defender su política económica, debido a los graves daños que esta delincuencia produce.

Ello ha determinado, repito, un movimiento criminalizante, una repenalización de la delincuencia no convencional (*económica, ecológica, la vinculada al poder, al narcotráfico y al terrorismo*).

El aumento de las penas establecido en la Ley 24.769 (*Ley Penal Tributaria*) es una prueba de lo afirmado precedentemente.

5. BIEN JURÍDICO TUTELADO

El liberalismo en lo político no conlleva necesariamente al liberalismo económico. Como hemos dicho países liberales en lo económico planifican su economía.

La libre empresa si no es controlada se convierte en piedra libre para la empresa y la "libre concurrencia" es un mito en mercados dominados por los monopolios. Muchas veces la no intervención se convierte en intervención en favor del más fuerte.

El delito puede afectar varios bienes jurídicos. Pero para caracterizarlo se tiene en cuenta el prevalente en el caso concreto.

Por ejemplo la emisión de cheques sin fondo (*delitos contra la fe pública*), afecta también el patrimonio del damnificado.

Por ello, sin perjuicio de que el delito económico afecte intereses de los particulares, lo cierto es que afecta fundamentalmente la política intervencionista en lo económico-social, que todos los estados contemporáneos se han visto obligados a adoptar en menor o mayor medida, como consecuencia de la inseguridad y desajuste propio de nuestro tiempo. El Derecho Económico es el derecho de la economía organizada y la organización se realiza en función del Orden Público Económico. Por ello el Orden Público Económico es el Bien Jurídico Tutelado.

Concretamente, *Enrique Aftalión* sostiene que el bien jurídico tutelado es la economía nacional.

Hace referencia citando a Ripert, al orden público económico y enseña que los delitos económicos, por encima de la eventual lesión a los particulares o a los organismos o reglamentaciones administrativas, producen un daño actual o potencial a la economía nacional considerada en su conjunto.

Por su parte *Alejandro Dumay Peña* dice que en el Derecho Penal Económico el bien jurídico tutelado está integrado por intereses económicos de naturaleza social (*Derecho Penal Económico - La Ley - Tomo 141 - pág. 1065 - por Miranda Gallino*).

6. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO Y LA DIFERENCIA CON EL DERECHO PENAL COMÚN

a. El Derecho Penal Económico es un derecho dinámico, variable y dependiente de la política del país donde se aplica. Ello es así porque las normas que lo integran responden a necesidades económicas del momento, que luego pueden cambiar o desaparecer participando además de las condiciones de las leyes penales en blanco. Siendo la actividad económica, por esencia, movediza y proteica, es necesario disponer de normas legales que puedan determinar y sancionar rápidamente conductos dañinos para el orden público económico.

b. Opina *Aftalión* que no es una disciplina autónoma, sino una rama especial del Derecho Penal

Común. En consecuencia corresponde resolver los casos no previstos por el legislador con la aplicación de los principios generales del Derecho Penal y Procesal Penal. *El artículo 4º del Código Penal establece: "Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieran lo contrario".*

Esta es una norma general supletoria que contiene un principio ordenador: Dice Soler que esta norma junto con el *artículo 31 de la Constitución Nacional*, que establece la jerarquía de las leyes, determina la existencia de un sistema común de legislación penal para todo el país, no ya sólo con respecto a los principios que importan una garantía constitucional (ley previa, derecho de defensa), sino que inclusive para todo ese conjunto de principios que integran el sistema penal. Se aplica también a las faltas o contravenciones tanto nacionales como provinciales.

Las disposiciones generales del Código Penal deben tener indiscutida aplicación respecto de todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no establezcan lo contrario, incluidas o no en el Código Penal, ya que se trata de la aplicación del principio de igualdad establecida en el *artículo 16 de la Constitución Nacional*.

Pensamos que la tesis sostenida por Aftalión, en el sentido de que no es autónomo sino una rama especial del Derecho Penal, es la solución correcta

ya que sin perjuicios de los argumentos que esgrime al respecto, los que consideramos de gran valor desde el punto de vista práctico, las leyes de contenido económico o bien hacen referencia a institutos del Derecho Penal Común o expresamente dicen que el Código Penal se aplica supletoriamente.

En efecto: La Ley N° 24.769 (*Régimen Penal Tributario*), hace referencia a las penas de prisión e inhabilitación, y a la participación criminal, *artículo 13*.

La Ley N° 22.262 (*Ley de Defensa de la Competencia*) expresamente establece la aplicación de los principios generales del Código Penal, *artículo 43*; la Ley N° 22.338 (*Régimen Penal Cambiario*) establece la aplicación supletoria del Código Penal en su *artículo 20*; La Ley N° 22.362 (*Ley de Marcas y Designaciones*) establece la aplicación supletoria del Libro Primero del Código Penal en su *artículo 32*. Sobre este problema *Terán Lomas* expresa: "Los delitos económicos se han legislado como figuras marginales al Código Penal". Sin desconocer la necesidad de medidas preventivas y de un adecuado contralor de los monopolios como lo quiere *Aftalión*, los delitos económicos deben integrarse en la estructura del Código. El primer paso en este sentido lo dio el proyecto de 1960 "cuyos principios generales deben aplicarse a todos los delitos estén o no comprendidos en él". "Al respecto nada más oportuno que citar las conclusiones de las Jornadas Nacionales de Derecho Penal y Criminología celebradas en Santa Fe

en 1968". "El Derecho Penal Económico carece de autonomía. La protección de la economía nacional como bien jurídico, debe efectuarse orgánicamente, incorporándose las infracciones pertinentes al Código Penal para sus tipificaciones conforme a las pautas del Derecho Penal y sometidas a los principios generales de la materia" (*Terán Lomas - Obra Citada - Tomo I - pág. 29*).

Discrepamos con lo que precede en cuanto se sostiene que los delitos económicos deben integrarse a la estructura del Código Penal. Ello por dos razones fundamentales: a) porque para la aplicación de los principios generales del Código Penal no es necesario que los delitos económicos estén tipificados y sancionados dentro del Código Penal. Así resulta del artículo 4º del mismo; b) porque no es conveniente la incorporación de las leyes económicas a la estructura del Código Penal, porque, como hemos expuesto, el Derecho Penal Económico es un derecho dinámico, variable y dependiente de la política económica del país donde se aplica. Vale decir que contempla generalmente situaciones cambiantes.

Existen con respecto a esta temática de la autonomía del Derecho Penal Económico, dos ideas reguladoras para saber (*dice Aftalión*) si una rama cualquiera es, o no es, científicamente autónoma: a) si los principios que la informan por su carácter ontológicamente original y por constituir una construcción sistemática completa y cerrada, hacen inneces-

sario toda recurrencia a los principios de otras ramas, estaremos frente a una disciplina plenamente autónoma; b) si los principios de la rama en cuestión aparecen como contingentes, excepciones o especificaciones de las otras disciplinas a las que se recurre para la solución de los casos no previstos, no cabe hablar de una autonomía, sino a lo sumo de un recuadro o rama más o menos excepcional o especializado. Agrega: "Toda teoría que propugne la autonomía del Derecho Penal Económico no puede sino conducir a la prepotencia estatal y a la inseguridad jurídica. Los principios del Derecho Penal clásico han sido elaborados en un largo proceso histórico, cuyo sentido ha sido la defensa de los derechos y garantías de la persona".

c. Creemos que no hay diferencia ontológica o cualitativa entre el ilícito común y el ilícito económico.

El carácter penal del ilícito económico está dado por la naturaleza penal de la sanción. La sanción económica, como la del Derecho Penal Común importa la disminución del bien jurídico del transgresor o sea que es retributiva, represiva o sancionatoria y no resarcitoria o compensatoria. Al respecto es interesante recordar la definición de pena de *Soler*: "Es un mal amenazado primero, e impuesto después, al violador de un precepto penal como retribución, consistente en la disminución de un bien jurídico, y que tiene como fin evitar los deli-

tos" (*Derecho Penal Argentino - Tomo II - pág. 343 - Edición año 1970*).

"Desde el momento que la pena tiene el carácter de una reacción ... claro está que tenemos que subordinarla al concepto de retribución. Llamase retribución a la reacción causada por un hecho y dirigida contra su autor, cuyo resultado sea compensar los malos efectos producidos. Aquélla no es una propiedad accidental de la pena, sino que se haya indisolublemente unida con los caracteres esenciales de la misma" (*Merkel - Lehrbuch - 68-69 - Citado por Soler - Derecho Penal Argentino - Tomo II - pág. 389 - Edición año 1945*).

La retribución es, como dice *Zaffaroni*, la devolución al delincuente del mal que ha causado socialmente (*Manual de Derecho Penal - Parte general - pág. 27 - Ediar S.A. Editora Bs. As. - Edición año 1977*).

Al respecto dice *Jiménez de Asúa*: "El jurista no puede prescindir del fundamento retributivo de la pena — La pena surge post-facto — y no podemos declinar el hecho efectivo del sufrimiento que le causa al hombre, por ello es un medio intimidante; pero su fin de hechos futuros: trata de resocializar, enmendando o de inocuisar si toda corrección es imposible. Pero jamás podrá decirse que el telos de la ley es expiatorio. Por eso no debe ser un castigo" (*Tratado de Derecho Penal - Tomo II - pág. 29 - Ed. Lozada S.A. Bs. As.*).

Carlos Alberto Chiara Díaz en relación a la idea de retribución expone: "De lo que hemos señalado se deduce que sería racionalmente imposible sos-

tener hoy que la coerción penal, es decir, la pena, tiene contenido retributivo: como un mal con el que se paga otro mal y menos aún que se trate de la justa retribución por el injusto culpable. Más allá de los orígenes teológicos que traducen una búsqueda de la proporcionalidad en *Beristain*, su formulación proviene del idealismo kantiano, teoría absoluta, pena como fin en si que no puede tomar al hombre como medio” (*La Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 - págs. 31/32 - Rubizal-Culzoni, Editores Sta. Fe - Edición 1977*).

Discrepamos con ese criterio porque nuestro Derecho Penal es un derecho penal de culpabilidad y no un derecho penal de peligrosidad.

Para el derecho penal de culpabilidad la pena es una retribución por la reprochabilidad y para que a un sujeto se le pueda reprochar su conducta es necesario que tenga autonomía ética, es decir, que pueda elegir, que pueda autodeterminarse. Un ser con autonomía ética es una persona. El derecho penal de culpabilidad concibe al hombre como persona, es decir, que parte de la concepción antropológica que tiene como base la libertad.

En este sentido dice *Jorge Frías Caballero* en su obra “Imputabilidad Penal” - Ediar S.A. Editora Bs. As. (Capacidad personal de reprochabilidad ético-social) pág. 126: “Por todo ello la libertad, no como libertad inmotivada o como pura libertad externa o no coaccionada, sino como libertad interior de raíz espiritual es el presupuesto del Derecho Penal; más exactamente: un presupuesto de la culpabilidad; más

exactamente todavía: un presupuesto filosófico de la imputabilidad”.

¿Qué pretende la opinión pública cuando frente a un hecho delictivo pide que se haga justicia? Pide que el delincuente pague lo que hizo, que pague su culpa, y eso es retribución. Esa es la realidad sociológica.

Dice *Zaffaroni*: “Para los partidarios de la teoría retributiva de la pena, la pena tiene la medida de la culpabilidad. En alemán ‘culpabilidad’ es ‘SCHULD’, palabra que tiene dos sentidos: culpabilidad y deuda. La palabra deuda en el castellano corriente ha perdido el sentido de culpabilidad, que lo conserva en el ‘Padre Nuestro’. De alguna manera la pena retributiva remeda la idea de ‘pago’ (‘pagar las culpas’ ‘pagar las deudas’)” Obra citada - pág. 44.

En concreto sostengo que la condición esencial de la pena es la retribución.

Sin perjuicio del carácter necesariamente intimidatorio que han de tener las sanciones penal - económicas, los legisladores deben atender a si mismo a los aspectos preventivos, mediante una adecuada persuasión y adoctrinamiento de los interesados.

En este sentido existe una cierta diferencia entre el Derecho Penal Común en cuanto a la finalidad de la ejecución de las penas privativas de libertad.

En efecto, el artículo 1º de la Ley 24.660 en sus principios básicos establece: “La ejecución de la

pena privativa de libertad, en todas sus modalidades tiene por finalidad lograr que el condenado adquiriera la capacidad de comprender y respetar la ley procurando su adecuada reinserción social, promoviendo la comprensión y apoyo de la sociedad”.

En el Derecho Penal Económico el aumento del monto de las penas tiene por finalidad fundamentalmente aumentar el poder disuasorio de las mismas.

El derecho contemporáneo tiende a su penalización siguiendo en esta expresión a *Marc Ancel* en el sentido de que el legislador recurre cada vez más a sanciones de tipo penal para asegurar su cumplimiento, llegando así a una verdadera inflación penal.

Es necesario llevar a la conciencia jurídica de la sociedad el convencimiento de que las reglamentaciones social - económicas, no son impuestas por un prurito autoritario, sino como una necesidad propia de las actuales circunstancias.

Existen muchas sanciones para ser efectivas las regulaciones económicas, muchas de ellas desconocidas por el Derecho Penal Clásico.

d. En otro orden de ideas es conveniente poner de resalto que el Derecho Penal Económico no puede prescindir del principio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y exige a sí mismo la derogación del principio “*Error juris nocet*” (*Enrique Aftalión - Derecho Penal Económico - págs. 42/43 - Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As. - Edición año 1959*).

Desde el punto de vista del Derecho Civil las personas jurídicas son plenamente responsables tanto contractual, como extracontractualmente (*artículos 43 y 1113 del Código Civil*).

Desde el punto de vista del Derecho Penal Común, coincidimos con *Soler, Zaffaroni y Jiménez de Asúa* que sostienen que las personas jurídicas no pueden cometer delitos (*Societas delinquere non potest*).

Dice *Jiménez de Asúa* concretando su pensamiento: "Nosotros creemos, que sin perjuicios de hacerlas objetos de medidas asegurativas, de sanciones disciplinarias y de responsabilidad civil, es imposible castigarlas con pena porque la llamada persona moral no puede cometer delitos y agrega: 'Por eso decimos resueltamente que sólo el hombre es capaz de cometer delitos, porque sólo el realiza acciones voluntarias' " (*La Ley y El Delito - Editorial Andrés Bello. Caracas, Venezuela, pág. 261*).

En el ámbito del Derecho Penal Económico los autores coinciden en una ampliación de la noción de autor. Al respecto existen dos grandes enfoques doctrinarios: a) Las personas jurídicas son responsables por los delitos cometidos por sus representantes o dependientes en virtud de la "responsabilidad solidaria", no como autores de delitos, sino como terceros civilmente responsables de las consecuencias de aquéllos. Al respecto cabe citar al Código Aduanero que en su *artículo 887* establece "Las personas de existencia visible o ideal son responsables en forma solidaria con sus dependientes por

las penas pecuniarias que correspondieren a éstos por los delitos aduaneros que cometieren en ejercicio o con ocasión de sus funciones”; b) Las personas jurídicas son lisa y llanamente autoras de delitos. El artículo 56 de la Ley 11.683 dice: “Están obligados a pagar los accesorios quienes deban abonar los respectivos impuestos, anticipos y otros pagos a cuenta”. Están obligados a pagar los impuestos de acuerdo con el artículo 15 inc. b, de la Ley 11.683; “Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derechos”.

Por su parte el artículo 57 de la Ley 11.683 bajo el título “Contribuyentes Imputables” dice: “Todos los demás contribuyentes enumerados en el artículo 15 sean o no personas de existencia visibles están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 43 (*multa por infracciones formales*), artículo 45 (*multa por omisión de impuestos*), etc.”.

Enrique Aftalión sobre el tema dice: “La tesis de la irresponsabilidad penal de las personas colectivas es insostenible frente al hecho irrefragable de que existen leyes que le imponen sanciones penales, sanciones que se hacen efectivas sin dificultad”. (*Obra citada - pág. 91*).

Borda, después de señalar las razones que se invocan para rechazar la responsabilidad de las personas jurídicas afirma que esas razones carecen de realismo. Se refiere a los delitos que cometen las

personas jurídicas en el orden económico y fiscal y se alarma de la impunidad de las mismas que son en muchos casos, afirma, verdaderos testafierros y sostiene que “mientras los juristas siguen disertando sobre el tema los legisladores acuciados por las exigencias de la realidad social, han reconocido en todos los países, con mayor o menor extensión, la responsabilidad penal de las personas jurídicas (*Tratado de Derecho Civil argentino - Tomo I - págs. 589/591 - Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As.*).

Corroborando lo que vengo sosteniendo quiero agregar que la capacidad penal de las personas jurídicas ha sido defendida por las denominadas corrientes de la “defensa social”. En Alemania participan de esta opinión *Fran Von Liszt y Max Ernesto Mayer* y en nuestro país la escuela egológica. El proyecto de Código Penal del Poder Ejecutivo de 1951 admitió la capacidad penal de las personas jurídicas en su artículo 42 que establecía: “Las disposiciones se aplicarán a todos los sujetos de derecho con excepción de las personas jurídicas de existencia necesaria”.

Según *Eugenio Raúl Zaffaroni* el derecho anglosajón también admite la capacidad penal de las personas jurídicas (*Teoría del Delito - pág. 91 - Ed. Ediar, Bs. As.*).

“En el derecho continental europeo de decisiva influencia en nuestro medio, la doctrina adversa a la responsabilidad penal ha ido cediendo poco a poco a punto tal que hoy en día es mayoritaria la corriente favorable a la incriminación. Esta discusión

es más patente dentro del ámbito del Derecho Penal Económico que es el receptáculo propicio para la criminalidad con el uso de estructuras societarias". "Los que postulan la incriminación parten del hecho cierto de que en la imposición de sanciones a personas físicas carece de eficacia, ya que generalmente el factor criminológico está dado por su pertenencia a un órgano societario y a la función que cumple en él, de manera tal que quien suceda en el cargo se encuentra propicio a incurrir en la misma conducta, si el medio en que se desempeña sigue generando los mismos estímulos" (*Oscar Eduardo Romero - Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social - Ley 24.769 - págs. 82/83 - Ed. Ábaco*).

En conclusión: en nuestra Legislación Penal Económica positiva se admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La responsabilidad penal de las personas de existencia ideal es más amplia en el Derecho Penal Económico que en el Derecho Penal Común.

e. En relación al problema del error de derecho en el Derecho Penal Económico debemos concretamente establecer que, la culpabilidad que según afirma Núñez "Es la actitud anímica jurídicamente reprochable del autor respecto a la consumación de un hecho penalmente típico y antijurídico", queda excluida entre otros causales por el error de hecho no imputable, estando equiparado a este error el error de derecho extra penal.

Por ello, dada la complejidad de la legislación económica, cuando existen dificultades interpretativas acerca de las normas sustantivas por deficiente redacción de las mismas o por jurisprudencias contradictorias y el sujeto cree que actúa conforme a derecho, este será inculpable por cuanto el error de derecho extrapenal está equiparado al error de hecho.

En concreto, si el principio "*error juris nocet*", se bate en retirada en el Derecho Penal Común, con mayor razón ello debe ocurrir en el Derecho Penal Económico.

f. Otra de las características del Derecho Penal Económico está determinado por la existencia, en muchos casos, de tipos penales abiertos. Ello es así porque las figuras delictivas que las leyes describen (*Leyes de contenido económico*), no definen suficientemente la conducta prohibida, requiriendo una complementación judicial de sus elementos. Es el juez, en el momento de aplicar la ley, el que debe complementarlo. Ello puede afectar el principio de legalidad (*artículo 18 del Cód. Civil*), pues los tipos abiertos dejan a veces un margen excesivo a la apreciación judicial y constituyen una invitación a la aplicación de la analogía que es la negación del principio "*Nullum crimen, nulla poena sine preavia lege*" o lo que es lo mismo que no hay delito sin tipicidad.

Por ello, creemos que es fundamental como lo sostiene *Enrique Bacigalupo* que "La legislación pe-

nal económica deberá ligarse a los principios de la determinación exhaustiva de la conducta prohibida y el principio de culpabilidad" (*Enrique Bacigalupo - Obra citada - pág. 92*).

g. Otra característica del Derecho Penal Económico es que el elenco de las sanciones penal - económicas, deban tener una variedad de medidas adecuadas para las distintas situaciones que ofrece la coyuntura económica de nuestro tiempo. Como penas principales tenemos las penas privativas de libertad, las multas.

Como penas accesorias tenemos la incautación de los beneficios ilegales, la publicación de la sentencia, la expulsión de los extranjeros, la clausura de empresa o intervención de las mismas e interdicción de los autores para el ejercicio de su profesión.

h. Teniendo en cuenta que los hechos relevantes para el Derecho Penal Económico, han demostrado una gran complejidad para su investigación y persecución, para la investigación de los mismos se requiere personal especializado, diverso del que investiga, asesinato, robos, etc. Es necesario, por ello, la creación de una magistratura especializada en materia penal económica (*Fuero Penal Económico*) y la revisión del procedimiento en materia de investigación y la posibilidad de contar con una etapa previa de investigación administrativa.

Son necesario además organismos de policía económico capaces de mantener una vigilancia adecuada en la materia.

7. MOTIVOS DE LA INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LA ECONOMÍA. ALGUNAS LEYES DE CONTENIDOS ECONÓMICOS

Conviene poner de resalto, previo a referirnos concretamente a las leyes de contenido económico que el estudio de los hechos punible dentro del Fuero Penal económico pone en evidencia dos circunstancias: a) La extraordinaria variedad de materia que constituyen el bagaje de su competencia; b) que al discernir el contenido del mismo surge la imprecisión y vaguedad de sus límites (*José León Pagano - Derecho Penal Económico - pág. 1 - Ed. Depalma - Edición 1993*).

Es indudable que el rubro "*Penal Económico*" exhibe una cierta imprecisión en lo que hace a las materias que deben considerarse incluidas bajo el mismo.

Por lo demás, la tendencia que lo circunscribía a regulaciones sobre agios, precios y racionamiento, esta superada ampliamente.

Si el Derecho Penal Económico no es otra cosa que la proyección penal de la política intervencionista en lo económico, es evidente que su ámbito debe considerarse notoriamente ampliado.

La intervención del Estado en la economía puede adquirir variada intensidad.

Interviene sin afectar las fuerzas reguladoras del mercado a los fines de establecer límites ético - sociales a la actividad económica. Aquí se incluyen tipos de estafas, defraudaciones y usura (*artículos 172, 173 y 175 bis del Código Penal*).

Interviene para organizar el comercio. Se trata en estos casos de la sanción de los delitos que tienden a proteger: a) a los socios de Sociedades Anónimas, Cooperativas, etc. frente a la conducta ilícita de sus administradores (*artículo 300 inciso 3 y artículo 301 del Código Penal*); b) que tienden a proteger la libre determinación del precio de las acciones en el mercado accionario (*artículo 300, incs. 1 y 2 del Código Penal*); c) que tienden a proteger la fe en ciertos documentos comerciales (*artículo 302 cheque*); d) que tienden a proteger el patrimonio como prenda común de los acreedores (*artículos 176, 177 y 179 segunda parte del Código Penal*) (*quiebra e insolvencia fraudulenta*).

Interviene para proteger la estructura de la economía nacional para sancionar las infracciones a la acción reguladora del Estado y también para sancionar la evasión impositiva y previsional. Al respecto es necesario no olvidar que el impuesto no tiene un fin puramente fiscal sino también económico y social, y que la política fiscal es dependiente de la política económica. Es un instrumento, es una parte de la misma. Interviene también para proteger la libre competencia.

Entre las leyes de contenido económico podemos mencionar las siguientes: La Ley N° 22.262 de

Defensa de la Competencia que tiende a defender las reglas de la oferta y de la demanda contra la acción de los monopolios y oligopolios; la Ley N° 22.415 - Código Aduanero que sanciona el contrabando, delito que estimula la competencia desleal y defrauda al Fisco; la Ley N° 20.840 *Vaciamiento de Empresa y Subversión Económica* que trata de evitar que se esfumen capitales íntegros y que hagan ilusorio el principio de que el patrimonio del deudor es la prenda común de los acreedores; la Ley N° 24.769 (sobre el *Régimen Penal Tributario*; la Ley N° 11.683 de *Procedimiento Tributario*; la Ley 24.765 que modifica la Ley 11.683 (t.o. 1978) y sus posteriores modificaciones y legisla sobre clausuras preventivas y sobre responsabilidad del consumidor final; las leyes 19.359, 22.338 y 24.144 sobre el *Régimen Penal Cambiario*.

8. CUESTIÓN PREVIA AL ESTUDIO DE LA LEY N° 24.769

La Ley 24.769 tiene por objetivo fundamental evitar la evasión impositiva y previsional. Por ello nos parece conveniente exponer como cuestión previa algunas consideraciones de orden general sobre el tema de la evasión impositiva y previsional, y formular algunas conclusiones que nos parecen de superlativa importancia.

La realidad nos muestra que en la valoración del delito tributario hay una discordancia entre el ser y el deber ser.

En general se considera con lenidad y blandura el ilícito tributario. El legislador en sus valoraciones debe tener en cuenta el deber ser del individuo y las condiciones sociales.

Es evidente que existe en el país una manifiesta cultura de la evasión que es necesario combatir.

La evasión impositiva y previsional perjudica notoriamente al país. La conducta antijurídica del contribuyente altera las condiciones de la vida individual y social, pues la evasión generalizada conduce a un aumento de la presión tributaria fomentando además el déficit fiscal con todas sus negativas consecuencias.

Afecta al Estado ya que este no puede cumplir adecuadamente con sus funciones específicas tendientes a la realización del bien común.

Ello así corresponde decir algunas palabras sobre las causas de la evasión tributaria, que como hemos dicho es lo que trata de impedir la Ley 24.769.

Consideramos como las más importantes las siguientes:

- 1- La excesiva cantidad de gravámenes que en algunas oportunidades gravan varias veces el mismo negocio o hecho imponible.
- 2- La acumulación de normas tributarias superpuestas por el deseo de equilibrar el presupuesto.
- 3- Deficiente técnica legislativa que conduce a interpretaciones contradictorias en la legislación tributaria.

- 4- La magnitud de la presión tributaria.
- 5- Las frecuentes amnistías a través de blanqueos y moratorias. Ello causa un daño moral y económico al contribuyente cumplidor ya que se premia al infractor. Por lo demás, ello le resta poder intimidatorio a la pena porque el infractor sabe, que en definitiva, no va a ser sancionado.
- 6- La proliferación de exenciones que no siempre están de acuerdo con una buena política económica, violando muchas veces el principio de igualdad.
- 7- Por último el mal uso que puede hacer el Estado con lo que recauda debido a una deficiente conducta de gasto público.

Sin perjuicio del poder intimidatorio de la pena, creemos que para combatir la evasión impositiva, es necesario combatir las causas mencionadas precedentemente, estableciendo un sistema tributario justo, basado en el principio de justicia tributaria (*igualdad, equidad, y no confiscatoriedad*).

Es necesario además y ello es sumamente importante, elevar el nivel de la conciencia tributaria mediante un adecuado ejercicio docente tendiente a llevar a la conciencia del contribuyente el convencimiento de que cuando paga un impuesto, paga una deuda justa.

Por último creemos firmemente que lo que favorece en alto grado la comisión de ilícito en gene-

ral y del ilícito tributario en particular, es la impunidad.

Por el contrario, la certeza de que el infractor va a sufrir la pertinente pena, limita la comisión de delitos. La realidad criminológica confirma este aserto.

9. CARACTERES GENERALES DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

La Ley 24.769 derogó a la Ley 23.771, fue sancionada el 19 de diciembre de 1996, promulgada de hecho el 13 de enero de 1997 y publicada en el Boletín Oficial el 15 de enero de 1997.

1- Tiene cinco títulos: a) Delitos Tributarios; b) Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social; c) Delitos Fiscales Comunes; d) Disposiciones Generales y e) Procedimientos Administrativo y Penal.

2- La ley presenta los siguientes caracteres generales: a) sólo se refiere a los tributos correspondientes al fisco nacional y a los aportes y contribuciones del sistema de la Seguridad Social Nacional; b) todos sus tipos delictivos son dolosos; c) es competente en la Capital Federal la Justicia Nacional en lo Penal Económico y en el resto del país la Justicia Federal; d) la eximición de prisión y la excarcelación quedan sometidas a las normas del Código Procesal Penal de la Nación (*artículos 316, 317, 318, 319, 320*

correlativos y concordantes); e) a los efectos de la aplicación de la ley se establece una condición objetiva de punibilidad en distintas figuras delictivas, relativa al monto del tributo y aportes o contribuciones a la seguridad social, evadidos; f) ciertos tipos penales, por el monto de la pena que establecen, impiden la eximición de prisión y la excarcelación; g) los tipos de evasión tributaria simple *artículo 1º*, y evasión simple de recurso de la seguridad social *artículo 7º*, son tipos abiertos porque ellos exigen para determinar si la conducta es típica, confrontarlos con toda la legislación tributaria y previsional y de la seguridad social. Abundan en la ley las normas penales en blanco; h) todos los tipos delictivos son de resultado a excepción de los tipos de los *artículos 4º, 11 y 12* que son de peligro; i) la ley no establece pena de multa. Sólo establece la pena de prisión salvo en el caso de los funcionarios públicos a quienes se les aplica además la pena de inhabilitación perpetua, para desempeñarse en la función pública y de los supuestos contemplados en el *artículo 15* que determina una inhabilitación especial y en los casos del *artículo 5º* donde además de la pena de prisión se establece la pérdida del beneficio pertinente y la pérdida de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años; j) se determina que la acción penal se extingue si el obligado acepta la pretensión fiscal o previsional y regulariza y paga el monto de la misma en forma total e incon-

dicional, ello sólo en el caso de evasión simple de los tributos o de los aportes previsionales, *artículo 1º y 7º*; k) en relación a la condición objetiva de punibilidad vinculada al régimen tributario, el tope establecido es para cada uno de los tributos que gravan el patrimonio del contribuyente, por cada ejercicio anual, *artículo 1º*. En el régimen de la seguridad social el tope es para el universo patrimonial frente al conjunto de sus obligaciones previsionales por cada periodo, *artículo 7º*; l) si bien la ley no establece su incorporación al Código Penal es de aplicación el *artículo 4º*, del citado código, en virtud del cual las disposiciones generales de este se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieren lo contrario, ello así en virtud de que el Derecho Penal Económico y por lo tanto el Derecho Penal Tributario y Previsional, es una rama especial del Derecho Penal Común; m) dentro de los delitos tributarios se tipifican: la evasión simple *artículo 1º*; la evasión agravada, *artículo 2º*; el aprovechamiento indebido de subsidios, *artículo 3º*; la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, *artículo 4º*; la apropiación indebida de tributos, *artículo 6º*.

Dentro de los delitos relativos a los recursos de la seguridad social se tipifica la evasión simple, *artículo 7º*; la evasión agravada, *artículo 8º*; la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, *artículo 9º*.

Dentro de los delitos fiscales comunes se tipifican la insolvencia fiscal fraudulenta, *artículo 10*; la simulación dolosa de pago, *artículo 11*; y la alteración dolosa de registros, *artículo 12*.

Dentro de las disposiciones generales se tipifica el aumento de las escalas penales para funcionarios públicos o empleados públicos que en ejercicio o en ocasión de sus funciones tomaren parte en la ejecución de los delitos previstos en la ley, *artículo 13*; la responsabilidad subjetiva de los representantes de las personas jurídicas o de una mera asociación de hecho o de un ente que las normas tributarias le atribuyan la calidad de obligado, *artículo 14*; la inhabilitación especial de los que facilitaren a sabiendas la comisión de los delitos previstos en la ley, *artículo 15*; la extinción de la acción penal, *artículo 16*; la concurrencia o acumulación de sanciones, *artículo 17*.

Dentro de los procedimientos administrativo y penal se legisla sobre el momento y en qué condiciones el organismo de recaudación deberá formular la denuncia, *artículo 18*; cuando no corresponde realizar la denuncia, *artículo 19*; y sobre la prejudicialidad judicial en relación a la aplicación de sanciones por parte de las autoridades administrativas, *artículo 20*.

10. POTESTAD TRIBUTARIA

La Potestad Tributaria de la Nación está establecida en los *artículos 4° y 75 incisos 1, 2, 3, de la*

Constitución Nacional. Las Provincias han delegado en el Congreso de la Nación la facultad de dictar el Código Penal, *artículo 75 inciso 12.*

De acuerdo con esto las provincias se han despojado de la facultad de crear o tipificar figuras delictivas, quedando para éstas la facultad de tipificar contravenciones o faltas, como derivada del poder de policía, *artículos 121 y 126 de la Constitución Nacional.*

La Potestad Tributaria de Mendoza está consagrada en el *artículo 99 inciso 2* de su Constitución.

Las provincias tienen en primer término la facultad de establecer los impuestos y contribuciones necesarias para atender a los gastos de sus servicios públicos y en segundo término pueden prohibir y sancionar como contravenciones, no como delitos, las infracciones a sus preceptos, en virtud del principio de inherencia represiva, ya que a la facultad de legislar le es correlativa la de prohibir y sancionar.

Partiendo de estos principios Mendoza ha dictado su Código Fiscal, *ley 5907*, en virtud del cual se establecen impuestos, tasas y contribuciones provinciales y se tipifican infracciones, *artículos 55, 56, 57 y 58.*

No tipifica delitos (porque le está vedado) sino que tipifica faltas o contravenciones fiscales y aplica sólo multas y no penas privativas de libertad.

11. LA LEY PENAL TRIBUTARIA

La ley trata de evitar la evasión impositiva y previsional. Persigue fundamentalmente sancionar al gran evasor. En el país existe una especie de cultura de la evasión. El daño que produce la evasión impositiva a la hacienda pública es de gran magnitud.

Con el impuesto el Estado cumple, como hemos dicho, con sus funciones específicas (seguridad interna, seguridad externa, educación, justicia y salud pública), es decir necesidades básicas de la comunidad. Téngase en cuenta por lo demás que el impuesto es un medio adecuado para el logro de una más justa redistribución de la riqueza y un moderador de los ciclos económicos.

Agrégase que el correcto cumplimiento en el pago de las contribuciones y aportes, que corresponden a los organismos nacionales de seguridad social, es fundamental para el normal funcionamiento del régimen de previsión social.

12. BIEN JURÍDICO TUTELADO ESPECÍFICAMENTE EN LA LEY N° 24.769

Específicamente, el bien jurídico protegido es la Seguridad del Estado en el sistema económico, financiero y social, mediante la protección del adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización y percepción de los tributos fiscales, aportes y contri-

buciones previsionales por parte de los organismos de recaudación, tendientes a la defensa del orden público económico.

También se puede definir el bien jurídico tutelado en la siguiente forma: "Es la coordinación económica activa creada con el fin de atender las necesidades comunes, mediante medios tomados en su mayor parte, de la riqueza privada, en forma de contribución obligatoria" (*Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo - Ilícitos Tributarios en las Leyes N° 11.683 y 23.771 - pág. 215 - Ed. Depalma, Bs. As. - Edición año 1990*).

Agregan los autores citados que la definición que precede "es lo mismo que la Constitución Nacional en su artículo 4°, denomina Tesoro Nacional y que se integra entre otros rubros con las contribuciones que, equitativa y proporcionalmente a la población, impugna el Congreso Nacional".

Entendemos que se trata de un bien jurídico macrosocial.

La ley tipifica tanto la evasión impositiva como la evasión previsional. Tipifica delitos de peligro y delitos de resultado.

13. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 1°. EVASIÓN SIMPLE

Esta disposición tipifica el delito de evasión tributaria simple. Textualmente dice: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado 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 cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

El sujeto activo en este tipo es el obligado, es decir, el responsable por deuda propia o ajena. Los artículos 15 y 16 de la Ley 11.683 establecen quienes son los responsables por cuenta propia o ajena o el responsable establecido en leyes que regulen tributos en particular.

El delito se comete mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o mediante cualquier ardid o engaño sea por acción o por omisión.

La ley se refiere fundamentalmente a las declaraciones juradas. ¿Qué es una Declaración Jurada? Declaración Jurada es el instrumento mediante el cual el contribuyente o responsable efectúa la interpretación de las normas tributarias sustantivas aplicándola a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido en la ley, valora el contenido de los hechos económicos según las palabras legales y aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados (*Régimen Penal Tributario - Osvaldo Soler - Ricardo Frohlich y Jorge Andrade - página 129 - Fondo Editorial de Derecho y Economía Fedye - Edición año 1990*). La declaración falsa es la declaración engañosa a que se refiere la ley.

Ocultaciones maliciosas. Ocultar significa tanto, como esconder, tapar, encubrir a la vista, malicia implica mala intención, mala fe implica una actitud propensa a lo malo.

El tipo, en definitiva exige que el sujeto activo se valga de cualquier ardid o engaño, lo que implica necesariamente la presencia del dolo.

El ardid es el astuto despliegue de medios engañosos y el engaño es una mentira a la que se le da la apariencia de verdad.

Obra con dolo dice Soler "quien sabiendo lo que hace quiere de un modo directo el acto o asiente a su eventual producción" (*Proyecto de 1979 de reforma del Código Penal - artículo 19*).

La conducta típica se concreta cuando el sujeto activo evade en forma total o parcial el pago del tributo al fisco nacional.

La acción consiste en evadir, es decir, en sustraerse al pago tributario mediante conductas fraudulentas que pueden realizarse mediante acción u omisión. Hay omisión cuando se esconden o se silencian intencionalmente y con propósitos evasivos, datos o circunstancias que exige la obligación tributaria. Es necesario no confundir la evasión impositiva con el mero incumplimiento de la obligación tributaria

El tipo exige, como condición objetiva de punibilidad que la evasión exceda de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual aunque se trate de un tributo instantáneo de un periodo fiscal inferior a un año.

El periodo fiscal puede ser anual como por ejemplo en el impuesto a las ganancias y también puede ser mensual como en el caso del IVA.

Las condiciones objetivas de punibilidad no afectan ni la antijuridicidad ni la culpabilidad de la acción sino que sólo se vincula a la aplicación de la pena. Dice al respecto *Bacigalupo*: “son aquellas circunstancias que no se refieren directamente a la persona del autor o de los partícipes, sino que se refiere al hecho mismo en si”. “No pertenecen a lo injusto y tampoco pertenecen a la culpabilidad, pero que condicionan sin embargo la punibilidad” (*Lineamientos de la Teoría del delito - pág. 99 - Ed. Astrea. Bs. As. - año 1994*).

Para caracterizar el tipo del artículo 2º es conveniente tener en cuenta el delito de estafa común y los elementos constitutivos del mismo.

La estafa común se define según *Soler* como “la disposición patrimonial perjudicial tomada por error determinado por ardidess tendientes a obtener un beneficio indebido”.

De acuerdo a lo que precede son tres los elementos constitutivos de la estafa común; 1) ardid o engaño; 2) error; 3) disposición patrimonial perjudicial.

En la estafa tributaria, en la evasión, no existe disposición patrimonial perjudicial por parte del Estado. El perjuicio del Estado resulta no de haber pagado (disposición patrimonial perjudicial), sino por no haber percibido o cobrado el tributo por el incumplimiento en que incurre el obligado a hacerlo.

En concreto los elementos constitutivos de la evasión fiscal, se reducen a dos; 1) ardid o engaño; 2) el perjuicio patrimonial.

El ardid o engaño o las maniobras dolosas no tienen por objeto hacer incurrir en error al organismo fiscal para inducirlo a disponer de su patrimonio, sino a procurar que el Estado no advierta que ha sufrido un daño.

El perjuicio patrimonial se produce sin que el Estado haya tenido ocasión de intervenir.

Hemos dicho que la evasión impositiva exige una condición objetiva de punibilidad.

Ello es así por razones de política criminal. Se quiere fundamentalmente sancionar a los grandes evasores. La exigencia para tipificar el delito de un monto mínimo no viola el principio de igualdad (*artículo 16 de la Constitución Nacional*), porque como ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, la igualdad consiste en no conceder a algunos lo que se niega a otros en idénticas circunstancias, mas no impide que el legislador contemple en forma diferente situaciones que considere distintas, cuando la discriminación no es arbitraria. Entendemos que la exigencia del *artículo 1°* no es arbitraria.

Se trata de un delito material. El delito es material cuando para su consumación se requiere la producción de un resultado externo a la acción del sujeto. No se sanciona penalmente al que no paga. Se sanciona al que no paga valiéndose de cualquier

ardid o engaño. Se causa un perjuicio mediante ardid o engaño. Como hemos visto la evasión debe exceder del límite determinado en la disposición que estamos comentando para que exista tipicidad.

El delito se consuma con el daño patrimonial producido al fisco por la acción de evadir la cantidad indicada en el texto.

No basta la realización de actos ardidosos si ello no implica dentro de los objetivos del autor y del *iter criminis* el comienzo de ejecución de la evasión castigada. Siendo como es un delito material es posible la tentativa. Ello ocurrirá cuando de acuerdo con el *artículo 42 del Código Penal*, por circunstancias ajenas a la voluntad del autor no se consuma la acción de evadir el pago del pertinente tributo.

En este aspecto es necesario resolver cual es la situación del autor de una evasión tributaria inferior al límite establecido por el *artículo 1º de la Ley Penal Tributaria*.

Entiendo que si no se aplica la Ley Penal Tributaria que tipifica delitos, la mencionada conducta no puede quedar impune y por ello sostengo que se debe aplicar el *artículo 46 de la Ley 11.683* que sanciona contravenciones fiscales.

14. DELITO CONTINUADO

Desde otro punto de vista, se sabe que en Derecho Penal existe lo que se denomina el Delito Continuo.

Según *Soler*, el delito continuado existe: “cuando mediante una pluralidad de acciones homogéneas se ejecuta una misma y única resolución”, es decir, cuando una serie de acciones idénticamente violatorias del derecho son ejecutadas con unidad de resolución.

Son elementos fundamentales del delito continuado: a) unidad de resolución; b) pluralidad de acciones homogéneas; c) unidad de lesión jurídica.

En el delito continuado las distintas acciones no son independientes entre sí. Están vinculadas subjetivamente mediante la unidad de resolución. En el delito continuado la voluntad se expresa en el mundo exterior en varios momentos en vez de hacerlo en uno solo. La acción es el medio para la actuación de la voluntad y como tal es incapaz por sí para multiplicar el delito cuando la voluntad, el resultado, la culpabilidad y la ilicitud son únicos.

La existencia del delito continuado surge de la interpretación sistemática de los *artículos 54 y 55 del Código Penal*. El primero legisla sobre el concurso ideal, situación que se produce cuando un hecho cae bajo más de un tipo penal; el segundo se refiere al concurso real y ello exige que concurren varios hechos independientes entre sí. Cuando concurren varios hechos dependientes entre sí, tenemos el delito continuado, que no cae en el *artículo 54* por tratarse de varios hechos y tampoco cae en el *artículo 55* porque los hechos no son independientes. Se trata de una unidad delictiva reconocida por la ley según

opina Ricardo Núñez (*Manual de Derecho Penal - Parte general - pág. 321 - Ed. Lerner - año 1977*). Lo que caracteriza fundamentalmente al delito continuado es que el autor prosigue cometiendo el mismo delito con cada una de las acciones ejecutadas. El delito continuado es continuo en la conciencia y discontinuo en su ejecución. Ello ocurre “si los particulares actos ejecutados por el autor integran un mismo y único contexto delictivo”; “si los distintos actos no son nada más que la continuación de una misma conducta delictiva”; “si los distintos actos no son nada más que la consecuencia de una misma trama delictiva”; “si entre los distintos actos media una relación de servidumbre del posterior al anterior” (*Ricardo Núñez - Las Disposiciones Generales del Código Penal - págs. 251/52 - Marcos Lerner. Editora Córdoba, año 1988*).

En orden al artículo 1º de la Ley 24.769 existe una misma trama delictiva cuando, por ejemplo se lleva doble contabilidad, se confeccionan balances falsos o engañosos o cuando no se emiten facturas. Ello revela la existencia de una unidad delictiva (*Oswaldo Soler, Ricardo Frohlich y Jorge Andrade - Obra citada - págs. 109/111*).

Teniendo en cuenta lo que precede y que el artículo 1º en examen dice que se tipifica el delito de evasión cuando se evadiese total o parcialmente el pago de tributo al fisco nacional siempre que el monto evadido excediese la suma de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual aún cuando se trate de un tributo instantáneo o de un periodo

inferior a un año, puede darse el caso que corresponda aplicar la teoría del delito continuado.

Ello así, porque existe un periodo de tiempo durante el cual pueden acumularse los resultados de acciones cometidas en diversos momentos pero unidas por una misma finalidad o un mismo designio o intención.

En este caso la conducta antijurídica tributaria se proyecta a través del tiempo procurando obtener ventajas económicas mediante la lesión patrimonial al Estado cada vez que la ocasión se presente. Se da un parecido aprovechamiento de la misma oportunidad o de la misma situación. Ello me lleva a afirmar, reitero, que este *artículo 1º* de la Ley, permite la aplicación de la doctrina del delito continuado. Como consecuencia de ello sólo corresponde, en esa hipótesis, la aplicación de una sola pena por tratarse de un solo delito cualquiera hubieren sido las acciones dañosas individuales y siempre que se realicen "en un ejercicio anual y por cada tributo, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o periodo fiscal inferior a un año".

A los fines de la interpretación de esta última parte del *artículo 1º* es necesario poner de resalto que hay tributos de ejercicio y tributos instantáneos. El hecho imponible es el presupuesto de la obligación tributaria. Un hecho imponible es instantáneo cuando se agota, por su propia naturaleza, en un cierto periodo de tiempo y no tiende a reiterarse o reproducirse. Si se reitera o reproduce se estará en pre-

sencia de un impuesto duradero y periódico. En los impuestos periódicos se verifica un solo hecho imponible por periodo impositivo. En los instantáneos existen tantos hechos imponibles como tantos hechos jurídicos se concretan.

Admite también la posibilidad de aplicar en el Derecho Penal Tributario, tanto delictual como contravencional, la doctrina del delito continuado (*Héctor B. Villegas.- Régimen Tributario argentino - pág. 303 - Ed. Depalma, Bs. As. - al comentar el artículo 4º de la derogada Ley 23.771*).

A mayor abundamiento, es lógico pensar que si se aplica la doctrina del delito continuado en el Derecho Penal Común también será aplicable a la Ley Penal Tributaria de conformidad con lo establecido en el *artículo 4º del Código Penal* que determina que "las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieran lo contrario".

En concreto los casos que se planteen sobre la aplicación de la doctrina del delito continuado deberán resolverse como una cuestión de hecho, analizando las situaciones de tiempo, lugar modo y sujeto pasivo para determinar fundamentalmente si existe unidad de resolución o si existe, como ha resuelto el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba un único designio criminoso precedente o formado de antemano (*Fallos citados por Núñez en - Manual de Derecho Penal - Parte general - pág. 322 - Ed. Lerner - año 1977*).

15. APLICACIÓN DE LA LEY MÁS BENIGNA

Es importante la aplicación de la teoría del delito continuado en el Derecho Penal Tributario en relación con el ámbito temporal de validez de la Ley Penal, problema resuelto por el *artículo 2º del Código Penal*.

En el delito continuado el autor prosigue cometiendo el mismo delito con cada una de las acciones ejecutadas, durante un cierto tiempo.

Si durante ese tiempo de comisión del delito se modifica la ley se debe aplicar la ley más benigna.

16. CONCURRENCIA DE SANCIONES

Dentro del derecho represivo argentino existen: a) la defraudación del *artículo 1º de la Ley 24.769*; b) la defraudación del Código Penal tipificada en el *artículo 174 inc. 5*; c) la defraudación fiscal establecida en el *artículo 46 de la Ley 11.683*.

Qué diferencia existe (si es que existe) entre el *artículo 174 inc. 5 del Código Penal* y el *artículo 1º de la Ley 24.769*.

El *artículo 174 inc. 5 del Código Penal* establece textualmente: "Sufrirá prisión de dos a seis años: el que cometiere fraude en perjuicio de alguna administración pública".

El *artículo 1º de la ley* en lo pertinente determina: "Será reprimido con prisión de dos a seis años

el obligado que mediante declaración engañosa, ocultación es maliciosa o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributo al fisco nacional...”.

La diferencia la establece *Ricardo Núñez* al comentar el *artículo 174 inc. 5* diciendo: “Tampoco constituye este delito la defraudación impositiva, pues ésta, a diferencia de la del inc. 5, no significa un atentado contra los bienes incorporados al patrimonio de la administración, sino una omisión al deber de aportar para la formación de renta pública”. Remite al voto de la minoría de la Cámara Segunda del Crimen de Santiago del Estero, 19/11/54. La Ley - Tomo 74 - página 566 y su nota (*Manual de Derecho Penal - Parte especial - página 255 - Lerner - Edición año 1985*).

En el caso de concurrir el *artículo 174 inc. 5 del Código Penal* con el *artículo 1° de la Ley 24.769* corresponde aplicar esta última disposición por tratarse de un concurso aparente de leyes en virtud del cual el tipo especial excluye el general.

El *artículo 46 de la Ley 11.683* establece: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas perjudique al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponde a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”.

En el *artículo 1° de la Ley 24.769* la sanción es una pena privativa de la libertad de dos a seis años.

La sanción del artículo 46 de la Ley 11.683 es de multa.

Lo que precede plantea un problema jurídico de acumulación o concurrencia de sanciones.

En primer termino es necesario poner de resalto que la Ley 11.683 tipifica y sanciona infracciones fiscales, no delitos.

La solución positiva esta suministrada por el artículo 17 de la Ley 24.769 que estamos comentando.

Esta disposición establece: "Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales".

17. EL PRINCIPIO "NON BIS IN IDEM"

Para resolver este complejo problema jurídico es necesario considerar dos institutos de gran trascendencia en el orden punitivo; a) El principio de "*non bis in idem*"; y b) El concurso de delitos.

Se ha sostenido con relación a la Ley Penal Tributaria 23.771 derogada por la ley que comentamos que las infracciones tributarias dolosas de la Ley 11.683 quedan prácticamente derogadas con la sanción de la Ley 23.771. Esa es la opinión de *Horacio García Belsunce* expuesta en un trabajo titulado *Régimen Penal Tributario - Concurso de Sanciones* - en La Ley año LIV n° 116 del 28/06/90. Lo mismo opina *Castellano*. Fundamentan su opinión en el principio "*non bis in idem*".

El principio "*non bis in idem*" esta consagrado legalmente en el *artículo 1º del Código Procesal Penal de la Nación*.

Esta disposición expresa: "Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho".

Sostengo que el *artículo 17* de la vigente *Ley Penal Tributaria* no viola el principio "*non bis in idem*" que tiene jerarquía constitucional (*artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional*).

De acuerdo a una adecuada interpretación del citado principio entiendo que no existe tal violación porque este principio no se aplica cuando se trata de distintas jurisdicciones. La Jurisdicción Administrativa y la Jurisdicción Judicial.

En efecto: El *artículo 1º del Código Procesal Penal de la Nación* establece que nadie podrá ser "perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho". Al decir "penalmente" se está refiriendo a la jurisdicción judicial.

Al respecto *Carlos A. Chiara Díaz* al comentar la derogada *Ley 23.771* y en relación al principio "*non bis in idem*" afirma: "No obstante el ordena-

miento jurídico reconoce excepciones a esa regla, aunque estén presente la identidad de persona imputada y de hecho atribuido, dando un permiso excepcional para que a pesar de ello se pueda perseguirlo por otra causa o motivo de orden contravenicional, administrativo, fiscal o provisional". "Tales excepciones se consagran específicamente, como lo hace el artículo 1º del Código Procesal Penal de Chubut, cuando dice: "La absolución o el sobreseimiento por un delito no impedirá la persecución penal posterior por una contravención o falta derivada del mismo hecho imputado, y viceversa, ni el procedimiento realizado por una autoridad disciplinaria inhibirá la persecución penal derivada del mismo hecho" (*Obra citada - pág. 235*).

Por lo demás esta interpretación del principio "*non bis in idem*" está consagrada también por el artículo 20 de la Ley 24.769 que estamos comentando cuando establece: "La formulación de la denuncia, no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal". También lo consagró el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria derogada. En su segunda parte decía: "La promoción de causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos, vinculados con los mismos hechos, pero no podrá dictarse resolución admi-

nistrativa antes de que haya quedado firme la sentencia judicial, la que constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos”.

Tampoco puede invocarse el *artículo 54 del Código Penal* que legisla sobre el concurso ideal, para impugnar el contenido del *artículo 17* de la ley que comentamos. El *artículo 54* mencionado establece que: “Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal se aplicará solamente la que fijare pena mayor”.

Siendo como es una ley, otra ley puede modificar su contenido, que es lo que ocurre en el caso concreto del *artículo 17* de la ley que comentamos que expresamente establece: “Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”.

En concreto respecto de esta cuestión opino que no existe violación del principio “*non bis in idem*” cuando se aplique la pena de prisión establecida por esta ley y la aplicación de sanciones fiscales de acuerdo al *artículo 17* citado.

18. TIPO ABIERTO

Por último es necesario destacar que el tipo del *artículo 1º* que hemos comentado es un tipo abierto.

Tipo Penal Abierto es aquel que no define suficientemente la conducta prohibida. Para saber si la

conducta del contribuyente es típica es necesario vincular todo el régimen tributario con el *artículo 1°*.

19. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 2°. EVASIÓN AGRAVADA

El *artículo 2°* de la ley establece: “ la pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del *artículo 1°* se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1.000.000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente, exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o de cualquier otro tipo de beneficios fiscales y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$200.000).

En primer término conviene poner de resalto que la evasión agravada no permite ni la eximición de prisión ni la excarcelación, en razón del monto de la pena (*de tres años y seis meses a nueve años de prisión*) y lo dispuesto por el Código Procesal Penal de la Nación en sus *artículos 316, 317, 318, 319 y 320* correlativos y concordantes.

Como se trata de un caso de evasión agravada es necesario para la aplicación del *artículo 2º* que concurren todos los elementos constitutivos del *artículo 1º* más las circunstancias específicas establecidas en este tipo calificado ya que la evasión simple es el género y la evasión agravada es la especie. Por ello todo lo que hemos expuesto al comentar el *artículo 1º* es de aplicación al *artículo 2º*.

Del texto del *artículo 2º* se desprende que en tres casos se agrava la evasión impositiva simple:

1) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de periodo fiscal inferior a un año. La agravación está plenamente justificada por la magnitud del daño producido a la hacienda pública.

2) En el caso de que intervengan una o más personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare los doscientos mil pesos. Como en el caso anterior el monto indicado lo es por cada tributo y por cada ejercicio anual.

En este caso se utiliza una o más personas para ocultar la verdadera identidad del sujeto obligado, quien se vale de testaferros u hombres de paja a los efectos de evadir el pago del tributo. Sería el caso del obligado fiscal que, para bajar el monto imponible, factura a través de interpuestas personas o utiliza como procedimiento simulatorio la multiplicación de

sujetos pasivos del impuesto (*Caso citado por Oscar Eduardo Romera en su trabajo - Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social - Ley 24.769 - págs. 49 y 51 - Ed. Ábaco, Bs. As.*).

El fundamento de la mayor pena radica en la mayor voluntad antijurídica del obligado que implica mayor reprochabilidad y por tanto mayor culpabilidad. Se trata de una verdadera trama delictiva para defraudar al fisco que merece una grave sanción.

Es necesario poner de resalto que en la figura delictiva exige un elemento subjetivo del tipo concretado en las circunstancias de que la o las personas interpuestas hayan intervenido para ocultar la verdadera identidad del obligado.

3) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos. El fraude debe recaer en general sobre el beneficio fiscal o sobre exenciones, desgravaciones, diferimientos o reducciones para evadir el pago del tributo.

Se trata del caso en que el obligado utiliza fraudulentamente beneficios fiscales obtenidos lícitamente. Por ello no hay que confundir esta situación con los casos del artículo 4º en que los beneficios fiscales se obtienen ilícitamente.

En este caso la agravación está determinada por la utilización fraudulenta de los medios indica-

dos en el texto, que son beneficios fiscales en general y en particular exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones y reducciones.

Beneficio fiscal es cualquier clase de franquicia que reciba el contribuyente.

“La exención es la situación jurídica de origen legal, cuyo efecto es, neutralizar la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, ante lo cual, aun hallándose reunidos los supuestos fácticos de dicho hecho imponible no se produce el mandato de pago tributario. La desgravación es una detracción de la materia imponible autorizada por la normativa tributaria y que tiene generalmente una finalidad extrafiscal. Reintegros, recuperos y devoluciones, son todas situaciones contenidas en las distintas leyes y que implican una restitución del tributo o el pago de una suma de dinero al contribuyente como contrapartida a alguna actividad que se considera promovible” (*Héctor B. Villegas - Obra citada - págs. 185/187*).

El tipo exige para configurar el delito la presencia de una condición objetiva de punibilidad.

En el caso del inciso a) el monto evadido debe exceder de un millón de pesos y en el caso del inciso c) el monto evadido debe superar los doscientos mil pesos.

En concreto se trata de un tipo penal doloso, material o de resultado y sometido a una condición objetiva de punibilidad.

20. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 3°. APROVECHAMIENTO INDEBIDO DE SUBSIDIOS

El *artículo 3°* de la ley dice: "Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante, declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cien mil pesos (\$100.000) en un ejercicio anual".

Este tipo delictivo al igual que en el caso del *artículo 2°* no permite ni la eximición de prisión, ni la excarcelación del imputado.

En esta figura delictiva concurren todos los elementos constitutivos de la estafa es decir, el ardid, el error y la disposición patrimonial perjudicial.

El obligado mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o mediante cualquier ardid o engaño, induce en error al fisco nacional y este a raíz del citado error realiza reintegros, recuperos, devoluciones u otorga cualquier otro subsidio obteniendo así el sujeto activo indebidamente los beneficios mencionados.

A raíz del error en que incurre el fisco, al sujeto activo se le reconocen beneficios fiscales indebidos, es decir, que no le corresponden.

Puede ocurrir también que el sujeto activo sea el titular legítimo de un beneficio fiscal y que lo utili-

ce indebidamente logrando en su beneficio, egresos de las arcas fiscales, tales como reintegros, reembolsos, devoluciones o subsidios.

Por subsidio debe entenderse el auxilio o ayuda que se presta a alguna persona u organismo.

En el texto la expresión "subsidios" puede de algún modo considerarse como una expresión genérica que engloba a todos los beneficios de carácter tributario.

Son también subsidios los desembolsos de dinero efectuados por el Estado a favor de los particulares, pero que no tienen antecedentes de una obligación tributaria cuyo obligado es el beneficiario de la ayuda estatal. Entiendo que este último concepto de subsidio no está comprendido en el artículo 3º que analizamos.

Según mi opinión específicamente entran en este tipo, los casos en que el sujeto activo simula la existencia de inversiones para obtener subsidios o mediante ardid o engaño logra la obtención de un régimen promocional que no corresponde o se vale fraudulentamente del régimen de promoción desnaturalizando en su beneficio.

En este tipo delictivo también se exige una condición objetiva de punibilidad en virtud de la cual, para tipificar el delito, es necesario que lo recibido por el sujeto activo supere la suma de cien mil pesos en un ejercicio anual.

En concreto reitero, se trata de un tipo doloso, material o de resultado y sometido a una condición objetiva de punibilidad.

Refiriéndose a este tipo delictiva dice *Carlos Alberto Chiara Díaz*: "En definitiva no se refiere a la falta de pago por evasión maliciosa del tributo, sino a una modalidad especial de estafa impositiva para proteger las políticas de promoción del Estado Nacional tendientes a aumentar genuinamente la producción y las fuentes de trabajo reduciendo el desempleo que afecta a amplios sectores de nuestra sociedad" (*La Ley Penal Tributaria y Previsional - Ley 24.769 - pág. 260*).

En concreto no se trata de un tipo agravado sino de una figura específica con caracteres propios.

En cuanto a la pena establecida en esta disposición se sostiene, por algunos autores, que el mínimo de tres años y seis meses es excesivo, que es desproporcionado e irrazonable, por cuanto existen delitos tipificados en el Código Penal más graves, que se sancionan con un mínimo menor, por ejemplo, las lesiones graves, *artículo 90*; el homicidio en riña, *artículo 95*; el estupro, *artículo 120*; el robo simple, *artículo 164*; la sedición, *artículo 229*. Se agrega que ello implica incurrir en arbitrariedad afectando el principio constitucional de igualdad.

Discrepo con este criterio, pues la gravedad de la pena está justificada ya que se trata de una verdadera y específica estafa tributaria que contiene una conducta altamente reprochable.

El obligado consigue mediante ardid o engaño un desplazamiento patrimonial perjudicial para el fisco, aprovechándose indebidamente de subsidios

nacionales de naturaleza tributaria (reintegros, recuperos, devoluciones, etc.) vulnerando las políticas de promoción y desarrollo del Estado Nacional que persigue fundamentalmente, en este terreno, aumentar la producción, la creación de nuevas fuentes de trabajo y la reducción de la desocupación.

21. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 4º. OBTENCIÓN FRAUDULENTE DE BENEFICIOS FISCALES

El artículo 4º de la ley determina: "Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperos o devolución tributaria al fisco nacional".

Como cuestión previa es necesario poner de resalto que es incorrecto el nombre otorgado a este ilícito del artículo 4º: "Obtención fraudulenta de beneficios fiscales" ya que el tipo no exige que esos beneficios sean percibidos. El tipo sólo exige la obtención de un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de un beneficio impositivo.

La figura delictiva exige la concurrencia de un elemento subjetivo del tipo, pues el reconocimiento,

la certificación o la autorización obtenidos fraudulentamente, mencionados en el texto legal, debe realizarse para gozar de los beneficios fiscales que se indican.

El artículo tipifica un delito de peligro abstracto. El peligro consiste en la posibilidad que se produzca un evento dañoso. El peligro puede ser presumido por la ley — peligro abstracto o potencial — o puede ser un peligro real — peligro concreto —. El peligro presumido por la ley es el peligro que la ley considera como inherente al comportamiento del sujeto.

Peligro abstracto es, según *Soler*, el peligro que la ley considera como necesariamente derivado de ciertas situaciones, de ciertas acciones y sobre todo del empleo de ciertos medios. El peligro concreto surge en forma efectiva del comportamiento del sujeto.

El distingo entre peligro abstracto y peligro concreto tiene superlativa importancia desde el punto de vista procesal. Para que una conducta sea típica en los delitos de peligro concreto, es necesaria la demostración en cada caso que se ha puesto en peligro el bien jurídico que se tutela, mientras que en los delitos de peligro abstracto, tal demostración es innecesaria pues la ley presume como existente dicha situación peligrosa, siempre que se acredite la realización de la conducta descrita en el tipo.

En los delitos de peligro el bien jurídico aparece defendido por una doble coraza; la que lo de-

fiende contra su destrucción y la segunda que prohíbe el mero hecho de crear peligro al mismo.

Ahora bien no obstante las críticas a este tipo de delitos, creemos que son necesarias. Al respecto es conveniente tener en cuenta lo que se estableció en el XIII Congreso de la Asociación Internacional de Derecho Penal celebrado en el Cairo en 1984. En la novena recomendación se estableció: " que los delitos de peligro configuran un medio válido para combatir los delitos económicos o de empresas, en tanto que el comportamiento prohibido esté definido por la ley y la prohibición se refiera a bienes jurídicos claramente identificados". Creemos que estas condiciones se dan en el artículo que estamos comentando.

El tipo no exige que se produzca un resultado, no establece que el sujeto activo obtenga el goce de los beneficios fiscales mencionados en el texto. Por ello es un delito de peligro y es de peligro abstracto porque el delito se concreta y se perfecciona con la mera realización del comportamiento prohibido. Basta la posibilidad de la lesión del bien jurídico tutelado. El fisco no necesita probar el peligro corrido por la hacienda pública. Aquí se sancionan actos preparatorios por su idoneidad genérica para crear peligro o causar daño. En este delito se pone el acento en la dirección subjetiva de la conducta y no en la producción del daño.

En virtud de lo que precede discrepamos con la opinión de *Chiara Díaz* cuando haciendo el co-

mentario de esta disposición sostiene que: “Estamos en presencia de una figura de peligro concreto que no impone el resultado del desplazamiento patrimonial para reputar consumado el ilícito y se perfecciona con lo que técnicamente sería una tentativa de estafa del Derecho Penal Común (*artículos 42, 44, 172 y ss. del Código Penal - Obra citada - pág. 265*)

22. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 6°. APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS

El *artículo 6°* de la ley establece: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10.000) por cada mes”.

Aquí como en el caso del *artículo 4°* es necesario destacar que es incorrecto el nombre otorgado a este ilícito del *artículo 6°*: “Apropiación Indebida de Tributos” ya que no es necesario el *animus rem sibi habendi* de parte del sujeto activo, bastando la mera retención en las condiciones establecidas en el texto.

No es necesario que el tributo percibido o retenido por el agente lo sea con la intención de tenerlo como propio (*artículo 2373 del Cód. Civil*) some-

tiéndolo al ejercicio de un derecho de propiedad (*artículo 2351 del Cód. Civil*). Basta la mera retención.

También en este caso el tipo exige una condición objetiva de punibilidad. Para tipificar el delito, el monto de lo no ingresado debe superar los diez mil pesos mensuales.

Esta figura delictiva importa un caso de abuso de la confianza que el Estado ha depositado en ciertas personas a quienes a conferido la facultad de actuar como agente de retención o de percepción.

Se trata de un delito especial pues sólo pueden ser autores los que reúnan las condiciones que las normas tributarias determinen para actuar como agente de retención o percepción de tributos, que comprende impuestos, tasas y contribuciones.

Si alguien de hecho actúa como agente de retención o de percepción de los tributos no puede ser autor de este delito, sin perjuicio que su conducta pueda encuadrarse en el *artículo 173 inciso 2 del Código Penal*.

Se trata de un delito doloso, de resultado al igual que el *artículo 173 inc. 2 del Código Penal (retención indebida)*.

Los tributos nacionales retenidos o percibidos los recibió el sujeto activo para ser depositados, quedando consumado el delito si no depositó total o parcialmente dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso del tributo retenido o percibido.

Ahora bien en el caso de que el agente no haya realizado el ingreso tempestivo de las sumas retenidas, por haber incurrido en negligencia, es decir, cuando exista una conducta culposa, en ese caso, no se aplica la disposición porque el tipo del artículo 6° que estamos comentando es un tipo de omisión dolosa.

Ello es así porque los delitos que se sancionan a título de culpa están específicamente establecidos en el Código Penal. En nuestro derecho existen delitos culposos pero no un "*crimen culpa*".

Ello significa que cuando un tipo no hace referencia al elemento subjetivo lo previsto para el mismo es la forma dolosa.

El Código Penal ha seguido el sistema del "*Numerus Clausus*" es decir, que hay un número cerrado de tipos culposos.

Cuando en la retención haya existido culpa, se aplica el artículo 47 de la Ley 11.683.

Sobre este tema es conveniente dejar completamente establecido que el dolo no se presume.

El Código Penal no acepta el principio de la presunción del dolo. Su existencia como la de los otros presupuestos de la pena depende de la prueba de la causa (*Núñez - Manual de Derecho Penal - Parte general - página 299 - Ed. Lerner, Córdoba - año 1977*).

Soler aclara perfectamente el problema, según nuestro modo de ver. Al respecto dice: "Erradamente circula con insistencia, un aforismo, cuyo alcance

es preciso fijar: ' Cometida la lesión el dolo se presume salvo que se pruebe lo contrario'. Sobre la base de que ordinariamente el efecto de la presunción, consiste en invertir el *onus probandi*, se ha concluido en la afirmación de que la ausencia de dolo debía ser probado por el imputado, lo cual constituye un grave error, no ya desde el punto de vista de la ley de fondo, sino del procedimiento penal el cual no tiene por objeto la investigación de los cargos, sino el descubrimiento de la verdad. Esta inversión probatoria no sólo no se ajusta a los principios de la pena penal, sino que descuida el verdadero sentido de la presunción, ya que en el propio proyecto de *Tejedor* estaba fijada en sus justos límites al establecer que valía mientras no resultase lo contrario 'de las circunstancias particulares de la causa' y no de la prueba del imputado, lo cual es distinto. Lo mismo establecía el Código de 1887 y los proyectos de 1891 y 1906. La doctrina de la voluntad procede de la siguiente forma: Examina las circunstancias del hecho, las circunstancias particulares de la causa y toda vez que ellas correspondan a la forma que en general se produce en la vida cotidiana, presumirá que así se ha producido en el caso concreto. Tan manifiesto es, que esa presunción no tiene otro alcance, que basta considerar el caso de un accidente de automóvil producido en las condiciones en que ordinariamente estos se producen, ello es, por culpa, para ver claramente que, mientras de las circunstancias de la causa no se

deduzca otra cosa, el hecho no se presumirá doloso, sino culposo" (*Derecho Penal argentino - Tomo II - páginas 119,120- Tipográfica Editora Argentina - Edición año 1970*).

En concreto, las que deciden siempre son las circunstancias exteriores.

Este problema se vincula con el principio de la presunción de inocencia que surge del artículo 18 de la Constitución Nacional y que está expresamente consagrado por el artículo 8° apartado 2 de la Convención Americana de Derechos Humanos (*Pacto de San José de Costa Rica*) que tiene jerarquía constitucional (*artículo 75, inciso 22 de la Constitución Nacional*).

Dice la disposición citada del pacto de San José de Costa Rica: "*Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad*".

Este principio también está consagrado en el artículo 1° del Código Procesal Penal de la Nación.

En virtud de este principio todo ciudadano debe reputarse inocente hasta que sea demostrado su culpabilidad. Cuando ésta no se demuestre el imputado debe ser absuelto sin exigir la demostración de su inocencia.

Según sostienen Osvaldo Soler, Ricardo Frohlich y Jorge Andrade, en su obra Régimen Penal Tributario, este principio ha sido de aplicación muy discutida en el campo del Derecho Penal Tributario, admitiendo diversos autores la posibilidad de implementación del principio inverso, según el cual es el contribuyente quien debe probar su inocencia, admi-

tiéndose incluso la existencia de presunciones legales de culpabilidad o de intención dolosa.

Ejemplo de ello dicen, es la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, de fecha 02/09/81 en los autos "Cooperativa Agrícola General Conesa", en el que se discutió la actuación de un agente de retención, que ingresó, fuera de término los tributos retenidos (*elemento objetivo del tipo infraccional*).

Ello se dice en el fallo, crea una razonable presunción que se ha dado el elemento intencional propio de la figura, presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado (*Autores y obras citadas - página 83*).

En el mismo sentido la sentencia del 14/02/89 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los autos: "Cosecha Cooperativa de Seguros", donde el tribunal luego de reafirmar la necesidad de la concurrencia del elemento subjetivo para la configuración de los delitos, sostiene que la presunción de culpabilidad no debe ser entendida como la instauración del principio de responsabilidad objetiva, sino como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se examina, depósito tardío de los impuestos retenidos, y cuya constitucionalidad por tal razón no merece reparo (*Citado y transcrito por los autores citados en la obra referida - página 84*).

En definitiva y concretando nuestra opinión pensamos que en este problema de la presunción del dolo, *Soler* ha planteado y resuelto concretamente la

cuestión, ya que son siempre las circunstancias externas las que deciden. Ésta es también la solución de *Ricardo Núñez*, quien afirma: "El dolo no se presume por la simple comisión del hecho, no rige la máxima *res ipsa in se dolus habert*. En el juicio penal, no es el acusado el que debe probar que no ha actuado con dolo, sino que la prueba de su existencia está a cargo de la acusación, sin perjuicio de que las modalidades del hecho cometido ya proporcionen esa prueba, incluso si se trata del dolo especial" (*Las Disposiciones Generales del Código Penal - página 124 - Edición año 1988*).

23. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 7°. EVASIÓN SIMPLE DEL PAGO DE APORTE Y CONTRIBUCIONES AL SISTEMA DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El artículo 7° de la ley establece: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada periodo".

La estructura típica de este delito es similar a la del artículo 1°. La diferencia radica en el objeto de la acción punible. En el artículo 1° se trata de tribu-

tos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones). En el *artículo 7º* el objeto del delito se refiere al pago de los aportes y contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social. Por ello le son aplicables a este delito, en lo pertinente, lo expuesto al comentar la evasión simple de tributos.

En especial están comprendidas en esta disposición, como conductas típicas, las registraciones contables, balances engañosos o falsos, las liquidaciones que no correspondan a la totalidad del personal, que presta servicio en relación de dependencia o que no revelen el verdadero monto de las remuneraciones que efectivamente se pagan.

Se pretende con ello sancionar la evasión total o parcial de los recursos de la seguridad social que se produce con el denominado "trabajo en negro".

El sujeto activo está determinado por el concepto de obligado. Obligado puede ser cualquier persona que legitimamente deba realizar aportes o contribuciones destinados al sistema de la seguridad social, pudiendo ser una persona de existencia ideal o visible (*artículo 31 del Código Civil*) y tener carácter público o privado (*artículo 33 del Código Civil*).

Si el delito es cometido por personas de existencia ideal, la pena de prisión, debe ser sufrida por los directivos y representantes legales si hubieren intervenido en el hecho punible (*artículo 14 de esta ley*) o por los funcionarios responsables de las empresas públicas.

El delito puede cometerse “mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño sea por acción o por omisión”. Al respecto me remito a lo expuesto al comentar el *artículo 1º* de la ley que tipifica el delito de evasión tributaria simple.

Se comete el delito si se evade total o parcialmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente correspondiente al sistema de seguridad social.

Evadir significa sustraerse al pago de lo que se adeuda legítimamente al fisco nacional en conceptos de aportes y contribuciones al sistema de la seguridad social.

En el concepto de aportes y contribuciones se consideran especialmente incluidos las relativas al Régimen de Previsión Social, las asignaciones familiares, las obras sociales y los fondos especiales con descuentos legítimamente autorizados, comprendiéndose también los convenios de corresponsabilidad gremial.

También en este tipo penal se encuentra una condición objetiva de punibilidad, pues sólo se comete delito si la suma evadida excede la suma de veinte mil pesos por cada periodo. El monto de la suma evadida se determina a los fines de la condición objetiva de punibilidad que estamos considerando, teniendo en cuenta el universo patrimonial del contribuyente frente al conjunto de sus obligaciones previsionales y con el sistema nacional de seguridad social y no por cada una de ellas aisladamente.

Se trata por último de un tipo penal abierto. Tipo penal abierto es el que no define suficientemente la conducta prohibida y que por ello requiere una complementación judicial de sus elementos. Es el juez quien en el momento de aplicar la ley debe complementarlo teniendo en cuenta toda la legislación previsional y el sistema de la seguridad social. En general son tipos abiertos los correspondientes a los delitos culposos y a los delitos de comisión por omisión.

Se trata de un tipo doloso, como son todos los de esta ley. Se comete el delito cuando deliberadamente, no se pagan los pertinentes aportes o contribuciones.

Cuando el obligado carece de los medios necesarios y por ello no paga, su conducta no es punible ya que no existe prisión por deudas. Tampoco es punible cuando el obligado no ha pagado en razón de haber incurrido en culpa.

24. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 8°. EVASIÓN PREVISIONAL AGRAVADA

El *artículo 8°* de la ley establece: “La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años cuando en el caso del *artículo 7°* se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$100.000), por cada periodo.

b) si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdade-

ro sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000)".

En el caso del *artículo 8º* no procede ni la eximición de prisión ni la excarcelación atento al mínimo y al máximo de la pena establecida.

En el caso del inciso a) se requiere la presencia de una condición objetiva de punibilidad que se concreta en que la suma evadida supere los cien mil pesos por cada periodo.

En el caso del inciso b) la agravante tiene como fundamento: 1) la intervención de una o más personas interpuestas con el propósito de ocultar la identidad del verdadero obligado y además que el monto de lo evadido supere los cuarenta mil pesos, es decir, la presencia de una condición objetiva de punibilidad.

En este caso el monto de lo evadido es inferior al caso del inciso a) porque en esta hipótesis el obligado muestra una mayor voluntad antijurídica y en consecuencia una mayor reprochabilidad y por tanto una mayor culpabilidad.

25. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 9º. APROPIACIÓN INDEBIDA DE RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

El *artículo 9º* de la ley establece: "Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del Sistema de Seguridad Social Nacional que no depositare, total o parcialmente, den-

tro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingresos, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$5000) por cada periodo”.

A esta disposición le son aplicables las consideraciones que formule al *artículo 6º* de la ley a las cuales me remito con las siguientes aclaraciones.

En nuestro derecho previsional existen dos tipos de aportes: 1) el que se retiene al trabajador; 2) las contribuciones del empleador. El artículo se refiere sólo a los aportes que se retienen al trabajador. Lo contrario sería establecer la prisión por deuda que es inadmisibles en el Derecho Penal Actual, inaceptable en un Derecho Penal Liberal como el nuestro y que por lo demás significaría violar el pacto de San José de Costa Rica que tiene jerarquía constitucional (*artículo 75 inciso 22, de la Constitución Nacional*).

26. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 10. INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTE

El *artículo 10* de la ley dice: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la Seguridad Social Nacional, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia pro-

pia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

Se trata de un delito doloso, de un delito material. La acción típica consiste en provocar o agravar la insolvencia propia o ajena.

Provocar significa causar. Agravar es hacer más grave.

Con esta disposición se protege la actividad financiera de la nación ya que la insolvencia impide u obstaculiza el cobro de los tributos y los aportes y contribuciones del sistema de la seguridad social.

Sujeto activo puede ser toda persona obligada al pago de los tributos o de las obligaciones del sistema de la Seguridad Social Nacional.

El tipo exige que previo a provocar la insolvencia propia o ajena, que el sujeto haya tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial.

En orden al cumplimiento de las obligaciones tributarias, el procedimiento administrativo al que se refiere la ley es el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible o el quebranto impositivo en su caso a que se refieren los *artículos 23 y 24 de la Ley 11.683*.

En este caso el sujeto activo toma conocimiento del procedimiento administrativo cuando se le notifica la vista a que se refiere el citado *artículo 24 de la Ley 11.683*.

También existe procedimiento administrativo cuando el responsable es notificado de la iniciación de una inspección o verificación.

Si el contribuyente responsable provoca o agrava la insolvencia propia o ajena, después que es notificado de la iniciación de una inspección, comete el delito.

En el caso de un procedimiento judicial, el responsable toma conocimiento con la notificación de la demanda.

Los medios para conseguir la insolvencia patrimonial no están específicamente indicados en el tipo por lo cual puede tratarse tanto de hechos como de actos jurídicos, consistentes en la destrucción, inutilización, daño, la ocultación u otro de similar índole (*por ejemplo la disminución fraudulenta del valor*) respecto de bienes del patrimonio, sean cosas u objetos inmateriales. No se trata únicamente de acciones simuladas o engañosas porque así mismo están comprendidas las actividades reales (*venta efectiva, las donaciones*), en las cuales el deudor tributario ha abusado de su poder de disposición para no afrontar sus obligaciones fiscales y previsionales (*Obra citada - página 207*).

El proceso administrativo relativo a los aportes y contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social son los que se inician con el objeto de que se cumplan con esos aportes y contribuciones.

El delito queda consumado con la frustración en todo o en parte del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere la disposición.

Es condición indispensable, para la consumación del delito, el dictado de una sentencia firme en

el proceso judicial o de una resolución firme en el caso de un procedimiento administrativo que determine e imponga al autor el pago del tributo o de la obligación previsional, ya que si la sentencia por resolución no impone el pago al obligado tributario o previsional, no existe frustración alguna en el cumplimiento de tales obligaciones.

En el Código Penal Argentino existe una disposición similar a la del *artículo 10* que estamos comentando.

Se trata del *artículo 179 in fine*. Esta disposición textualmente determina: "Será reprimido con prisión de seis meses a tres años, el que durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria, maliciosamente destruyere, inutilizare, dañare, ocultare o hiciere desaparecer bienes de su patrimonio o fraudulentamente disminuyere su valor, y de esta manera frustrare, en todo o en parte, el cumplimiento de las correspondientes obligaciones civiles".

Existen diferencias fundamentales con el *artículo 10 de la Ley 24.769*, que estamos comentando. Estas son las siguientes: a) el *artículo 179* segunda parte del Código Penal se refiere sólo a los procesos judiciales. En cambio el *artículo 10 de la Ley 24.769* comprende también a los procesos administrativos; b) el *artículo 179* se refiere al cumplimiento de las obligaciones civiles y el *artículo 10* de la ley se refiere a las obligaciones tributarias y a los aportes y contribuciones del sistema de la seguridad social;

c) en el caso del *artículo 179 del Código Penal* la insolvencia debe producirse durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria, en cambio en el caso del *artículo 10* de la ley la insolvencia debe producirse después de tomar conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial; d) el bien jurídico protegido en el *artículo 179 segunda parte del Código Penal* es la intangibilidad del patrimonio del deudor como prenda común de los acreedores. En el *artículo 10* de la ley, el bien jurídico protegido es el patrimonio del Estado Nacional en lo que concierne a los tributos aportes y contribuciones del sistema de seguridad social.

27. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 11. SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO

El *artículo 11* de la ley expresa: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros".

Se trata de un delito doloso. La acción típica consiste en simular el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social y de obligaciones derivadas de la aplicación

de sanciones pecuniarias. Los modos típicos de la ejecución del delito son registraciones o comprobantes falsos o cualquier ardid o engaño.

Registraciones o comprobantes falsos son aquellos que reflejan datos o cifras carentes de veracidad. El ardid es el astuto despliegue de medios engañosos y el engaño es una mentira a la que se le da la apariencia de verdad.

Se trata de un tipo delictivo nuevo. Para su verdadera aplicación a un caso concreto necesariamente deberá realizarse una interpretación sistemática y teleológica con otras disposiciones de esta ley y con otros tipos del Código Penal. Esta figura delictiva podría de acuerdo a las circunstancias del caso quedar absorbida por aplicación del concurso aparente de leyes, por la evasión tributaria y previsional simple o agravada, *artículos 1º, 2º, 7º y 8º* de esta ley. Con relación al Código Penal podría plantearse un concurso ideal, *artículo 54 del Cód. Penal*, con los delitos tipificados en los *artículos 292, 293 y 300, inciso 3 (falsificación material, falsedad ideológica y balances falsos)*.

Por último se trata de un tipo de peligro abstracto, porque el delito queda consumado con sólo simular el pago total o parcial de las obligaciones tributarias, de los recursos de la Seguridad Social Nacional o derivados de la aplicación de sanciones pecuniarias sin que sea necesario ningún daño. Se trata de un peligro inherente a la mera conducta de simular el pago.

28. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 12. ALTERACIÓN DOLOSA DE LOS REGISTROS

El artículo 12 de la ley expresa: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”.

Las conductas típicas son sustraer, suprimir, ocultar, adulterar, modificar o inutilizar registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social.

El elemento subjetivo del delito es el dolo y el elemento subjetivo del tipo (*dolo específico*) es el propósito de disimular la real situación fiscal del obligado. Es un elemento subjetivo del tipo, todo elemento que alude a una situación anímica del autor del delito, cualquiera que sea su naturaleza. Puede concretarse en un saber, en una intención, en un motivo, en un sentimiento. En la hipótesis del artículo el sujeto tiene que tener la intención, el propósito de disimular la real situación fiscal del obligado. Disimular es encubrir con astucia. Disimular la real situación fiscal de un obligado implica tanto como decir ocultar la real situación patrimonial como la de modificar la real situación del sujeto.

Se trata de un tipo de peligro abstracto. El delito que comentamos no exige la producción de un daño concreto. Lo expuesto implica que no será necesario acreditar un perjuicio real y concreto. Como se trata de un delito de peligro abstracto basta probar el comportamiento establecido en la disposición, pues la ley considera como necesariamente derivado de ese comportamiento un peligro para el erario público.

Aquí se tipifican actos preparatorios por su idoneidad genérica para producir un peligro o causar daño al erario público. Es evidente que al desconocer el fisco la real situación económica o patrimonial ello dificulta o impide la fiscalización o la percepción de los tributos y los recursos de la seguridad social, lo que implica un perjuicio al bien jurídicamente tutelado.

Como en el caso del *artículo 1º* de esta ley es posible aplicar al *artículo 12* que comentamos la doctrina del delito continuado. Al efecto me remito a lo expuesto, al tratar el tema, al analizar el *artículo 1º* mencionado.

Se trata de un delito instantáneo que se consuma en el momento que se ejecuta la conducta determinada en el texto (sustracción, supresión, ocultación, adulteración, modificación o inutilización de los registros o soportes documentales o informáticos) lo que encierra un peligro para el patrimonio del Estado.

Ahora bien si los actos indicados se repitiesen en una serie sucesiva respecto de las obligaciones

tributarias de carácter periódico o en relación a los recursos de la seguridad social, podría darse el supuesto del delito continuado.

Puede ocurrir que para disimular la real situación fiscal el sujeto adulterara un documento destinado a probar la identidad de una persona cuya pena es de tres a ocho años, *artículo 292 del Código Penal*.

Aquí se plantea el problema de si se está frente a un concurso aparente de leyes o a un concurso ideal.

Existe concurso aparente de leyes cuando el hecho aparentemente cae en más de un tipo penal, pero realmente corresponde aplicar sólo uno de ellos. Es necesario diferenciar el concurso aparente de leyes del concurso ideal.

En el concurso ideal un hecho cae efectivamente en más de un tipo penal, los tipos no se excluyen entre sí, existe entre ellas una relación de neutralidad o indiferencia.

En el concurso aparente de ley uno solo de los tipos tendrá aplicación, desplazando a los restantes.

Existen tres reglas para resolver la situación jurídica que se plantea: a) principio de exclusividad por alternatividad o consunción; b) principio de especialidad; c) principio de subsidiaridad que puede ser expreso o tácito.

En la derogada Ley Penal Tributaria N° 23.771 de conformidad a lo establecido por su *artículo 1°*

estaba consagrado el principio de subsidiaridad expreso. Se aplicaba el *artículo 1º (ocultamiento de la real situación económica o patrimonial)* “cuando el hecho no importara un delito más severamente penado”.

En el *artículo 12* que estamos comentando no está establecida la regla mencionada. Por ello pensamos que en el caso planteado se está frente a un concurso ideal y debe aplicarse la pena mayor de acuerdo a lo establecido por el *artículo 54 del Código Penal*. Concretamente se debe aplicar la pena del *artículo 292 del Código Penal*.

Entre los medios de comisión del delito tipificado en el *artículo 12 de la Ley Penal Tributaria* puede encontrarse la utilización de “balance falso” a que se refiere el *artículo 300 inc. 3 del Código Penal*. Esta norma fija una pena de prisión de seis meses a dos años. Como en el caso anterior estamos frente a un concurso ideal y en consecuencia corresponde aplicar la pena determinada en el *artículo 12* mencionado.

Corresponde destacar que esta disposición es similar al *artículo 255 de Código Penal* (violación de documentos), que establece: “Será reprimido con prisión de un mes a cuatro años, el que sustrajere, ocultare, destruyere o inutilizare objetos destinados a servir de prueba ante la autoridad competente, registros o documentos confiados a la custodia de un funcionario o de otra persona en el interés del servicio público. Si el culpable fuere el mismo depositario, sufrirá además inhabilitación especial por el doble

tiempo. Si el hecho se cometiere por imprudencia o negligencia del depositario, éste será reprimido con multa de setecientos cincuenta a doce mil quinientos pesos”.

Si el sujeto activo, sustrae, oculta o inutiliza registros o documentos confiados a la custodia de un funcionario o de otra persona en el interés del servicio, con el propósito de disimular su real situación fiscal, se plantea el problema de si también es de aplicación el *artículo 255* citado, ya que este tipo es de peligro, como el del *artículo 12* y sólo exige un dolo genérico, siendo indiferente la intención ulterior que haya movido al autor.

En la hipótesis indicada, si resulta de aplicación el *artículo 255 del Código Penal*, sostengo que se trata de un concurso aparente de leyes y que la norma realmente aplicable es el *artículo 12 de la Ley 24.769*, en razón de ser una norma especial (*La lex specialis derogat generali*).

Finalmente conviene destacar que a los fines de la interpretación de esta disposición es necesario tener en cuenta lo establecido en la norma agregada al *artículo 41 de la Ley 11.683 (t.o. 1978)* que establece: “Los contribuyentes, responsables y terceros que efectúan registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de 2 años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado”.

Para terminar quiero traer a colación la opinión de *Carlos Alberto Chiara Díaz* sobre la relación de este tipo con otros tipos del Código Penal y con los de la propia Ley Penal Tributaria y Previsional. Dice el mencionado autor al respecto: "Este ilícito sin ser subsidiario puede quedar absorbido por otro delito más severamente penado — la evasión, por ejemplo — si resulta ser el medio para alcanzarlo. Caso contrario, es factible concursarlo con otros delitos de acuerdo a las previsiones de los *artículos 54 y siguientes del Código Penal* si se da una concurrencia de varias acciones delictivas llevadas a cabo por uno o más sujetos involucrados.

Como vemos, se trata de cuestiones de hecho y prueba con trascendencia para el encuadramiento típico, que no fueron legalmente resueltas y quedan entonces a cargo de los jueces en su dilucidación en cada proceso (*Obra citada - pág 293*).

29. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 13.

ESCALA PENAL PARA EL FUNCIONARIO O EMPLEADO PÚBLICO QUE TOMA PARTE EN LOS DELITOS PREVISTOS EN LA LEY

El *artículo 13* de la ley dispone: "Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, toma parte de los delitos previstos en la presente ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública”.

Existen diferencias entre este *artículo 13* y el *artículo 11 de la derogada Ley Penal Tributaria*. Es necesario poner de resalto estas diferencias para realizar una correcta interpretación que determine cual es la verdadera voluntad de la ley.

El derogado *artículo 11* decía: “Las escalas penales se incrementaran en un tercio del mínimo y del máximo para el funcionario público que, en el ejercicio de sus funciones, participe de los delitos previstos en la presente ley”.

Son tres las modificaciones introducidas en la nueva ley. Además en la nueva disposición se ha agregado la pena de inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

En la disposición vigente se ha agregado al concepto de “funcionario” el de “empleado”, se ha agregado al concepto de “ejercicio” el de “o en ocasión” y se ha cambiado la expresión “participe de los delitos” por la expresión “tome parte de los delitos”.

Comenzaremos por analizar el problema vinculado con el primer agregado.

Debemos, a los fines de una adecuada interpretación de la norma en examen, concretar, el concepto de funcionario y empleado público.

Al efecto el *artículo 77 del Código Penal* establece: “Por los términos ‘funcionario público’ y ‘em-

pleado público', usados en este código, se designa a todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente".

Dice Ricardo Núñez interpretando el texto transcrito que el *artículo 77* no equipara a los conceptos de "funcionario público" y "empleado público" al concepto administrativo de "empleado público". Funcionario Público es el que participa del ejercicio de funciones públicas. Se participa en el ejercicio de la función pública cuando el Estado ha delegado en la persona la facultad de expresar o ejecutar su voluntad.

En cambio el empleado sólo presta un servicio vinculado a ese ejercicio (*Manual de Derecho Penal - Parte especial - pág. 292 - Ed. Lerner, Córdoba - Edición año 1985*).

No hay duda que de acuerdo a una interpretación gramatical y teleológica de la ley la pena se incrementa no sólo para el funcionario público sino también para el empleado público. En la derogada Ley 23.771 sólo se incrementaba la pena para el funcionario público.

En relación al segundo agregado: "en ocasión" de sus funciones entendemos que comprende también los actos realizados al tiempo del ejercicio de la función pública o empleo público.

En relación a la sustitución de la expresión "participe de los delitos" por la "de tomase parte de los

delitos” entendemos que la actual redacción del *artículo 13* en lo que ahora consideramos no corresponde a la verdadera voluntad de la ley.

No coinciden los conceptos jurídicos de participar y tomar parte.

Para ello debemos hacer referencia a lo dispuesto por los *artículos 45, 46 correlativos y concordantes del Código Penal* que hacen referencia a la participación criminal.

El *artículo 45* expresa: “Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo”.

De acuerdo con esta disposición los que toman parte en la ejecución son los autores propiamente dichos y los coautores.

Los que determinan a otros a cometer el delito son los instigadores.

Los que prestan al autor una cooperación indispensable son los cómplices primarios.

Los que cooperan de cualquier otro modo son los cómplices secundarios, *art. 46*.

La participación, sea cual fuese su forma, es una contribución a producir el hecho. El instigador y los cómplices primarios y secundarios son partícipes.

Autor inmediato es el que ejecuta la acción expresada en el verbo típico de la figura delictiva. Autor mediato es el que ejecuta la acción por medio de otro sujeto que no es imputable o no es culpable. El coautor es el que participa en igualdad de situación con otro en la producción de un hecho común. El coautor no es un autor mediato sino un autor inmediato (*Sebastián Soler - Derecho Penal Argentino - Tomo II - pág. 264 - Ed. La Ley, Bs. As - Edición año 1945*).

Si nos ajustamos al sentido técnico de la expresión: “tomaren parte de los delitos previstos en la presente ley”, el incremento de la pena sólo corresponde a los funcionarios y empleados públicos que intervienen como autores o coautores, quedando excluidos los instigadores y los partícipes necesarios y secundarios.

Entiendo que esa no es la voluntad de la ley. Entiendo que la disposición ha querido hacer referencia a la participación de acuerdo con lo establecido en los ya citados *artículos 45 y 46*.

El derogado *artículo 11 de la ley 23.771* se ajustaba al verdadero concepto de participación. Al respecto se afirmó: El incremento de la pena del *artículo 11* depende de que el funcionario público participe del delito. “Participación” comprende todos los modos de intervención en el delito. Es decir incluye la autoría (mediata e inmediata y coautoría), la complicidad primaria, la complicidad secundaria y la instigación (*Ricardo G. Thomas - Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 23.771 - pág. 192 - Ed. Ad Hoc*).

De lo dicho se deduce que en el texto en examen no existe correspondencia entre la voluntad de la ley y las palabras de la misma (*verba legis*).

Sostengo que la voluntad de la ley es hacer responsables como partícipes a los funcionarios o empleados públicos que intervengan en el hecho punible como autores, coautores, cómplices o instigadores.

A través de una interpretación teleológica y sistemática de la disposición en examen se llega a la conclusión precedente.

Es necesario ampliar el sentido de las palabras legales para que la letra armonice con el espíritu del texto.

El *artículo 13* que venimos comentando en la parte final expresa: "En tales casos se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública". A través de una interpretación sistemática de los *artículos 19, 20, y 20 ter del Código Penal* la inhabilitación a la que se refiere en el *artículo 13* es una inhabilitación especial.

Por último y para terminar con el comentario de esta disposición conviene destacar que siempre que un funcionario o empleado público en ocasión o ejercicio de sus funciones intervenga en alguno de los delitos tipificados en esta Ley 24.769, el *artículo 248 del Código Penal* queda excluido en razón de tratarse de un concurso aparente de leyes y por aplicación del principio de especialidad.

30. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 14. PENNA DE PRISIÓN PARA LOS INTEGRANTES DE LOS ORGANISMOS DE CONDUCCIÓN DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

El *artículo 14* de la ley dispone: "Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz".

El texto hace referencia además de las personas jurídicas a los representantes de una mera asociación de hecho o a un ente, aunque no tengan la calidad de sujeto de derecho si tiene la condición de obligado. Ello implica un concepto de ente beneficiario que excede el contenido de los *artículos 32 y 33 del Código Civil*.

Es condición para responsabilizar a las personas mencionadas en el texto, que el hecho sea ejecutado por los que tienen capacidad y competencia de conducción (enumerados en el texto), en nombre o con la ayuda o en beneficio del ente representado.

Las personas jurídicas desde el punto de vista civil son responsables contractual y extracontractualmente, *artículos 43 y 1113 del Código Civil*.

Desde el punto de vista del Derecho Penal Económico a las personas jurídicas se les pueden aplicar penas pecuniarias.

Se parte para ello de la base de que, así como las personas jurídicas son capaces de realizar hechos económicos subsumibles en una norma tributaria, asumiendo obligaciones de igual naturaleza, también deben ser heridas en su patrimonio, mediante la aplicación de sanciones pecuniarias, en caso de incumplimiento delictivo.

En el caso concreto de la Ley 24.769, que estamos comentando, es de superlativa importancia dejar perfectamente establecido lo siguiente: la ley no admite el reproche penal de las personas jurídicas a diferencia a lo que ocurre en otras leyes.

En este sentido dentro de nuestro Derecho Penal Económico tenemos lo que establece el *artículo 2º inciso f) de la Ley 19.359 y 22.338 (Régimen penal Cambiario - Texto Ordenado 1982)*, el que expresa: "Cuando el hecho hubiese sido efectuado por los directores, representantes legales, mandatarios, gerente, síndicos o miembros del consejo de vigilancia, de una persona de existencia ideal, con los medios o recursos facilitados por la misma u obtenidos de ella con tal fin, de manera que el hecho resulte cumplido en nombre, con la ayuda o en beneficio de la misma, la persona de existencia ideal tam-

bién será sancionada de conformidad con las disposiciones de los incisos a) y e). La multa se hará efectiva solidariamente sobre el patrimonio de la persona ideal y sobre los patrimonios particulares de los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia que hubiesen intervenido en la comisión del hecho punible". Por su parte el *artículo 2º inciso a)* dice: "Las infracciones previstas en el artículo anterior serán sancionadas con: a) multa de hasta diez veces el monto de la operación en infracción, la primera vez".

Lo mismo establece el *artículo 42 inciso 2 de la Ley de Defensa de la Competencia N° 22.262*.

El artículo que comentamos exige para ser responsable haber intervenido en el hecho punible consagrando así expresamente el principio de la responsabilidad subjetiva, resultando por tanto excluida la responsabilidad objetiva. El *artículo 49 de la Ley 11.683 (derogado por el artículo 19 de la Ley 23.771)* consagró la responsabilidad objetiva. Decía: "Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades de Derecho Privado o de los incapaces del *artículo 57*, la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes que, por razón de contrato, estatuto o disposiciones legales fueran los responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a que pertenecen o de sus mandantes o representados". Como se ve la ley no exige la participación en el hecho.

Las penas privativas de libertad establecidas en la ley, sólo se le podrá aplicar a las personas mencionadas en la disposición, que como dice, hubiesen intervenido en el hecho punible.

Con esta disposición se mantienen y respetan las bases de nuestro Derecho Penal Liberal, que es un derecho penal de acto y de culpabilidad. Cada persona responde en la medida de sus actos. La responsabilidad es personal. La responsabilidad por la intervención en el hecho punible se determina por las normas de la participación criminal establecidas en el Código Penal en los artículos 45, 46, 47 y 48 (autor, coautor, cómplice primario, cómplice secundario e investigador).

Para determinar el carácter de autor se puede recurrir a distintas teorías: a) La teoría formal objetiva (autor es quien realiza la acción tipificada en la figura delictiva); b) La teoría material objetiva (autor es el que pone una causa, partícipe es el que pone una condición de resultado); c) La teoría subjetiva (autor es el que quiere el hecho para sí, *animus auctoris* y cómplice es el que quiere el hecho como de otro, *animus socii*); d) La teoría final objetiva (autor es el que tiene el dominio del hecho, los partícipes carecen del dominio del hecho).

“El dominio del hecho es un concepto regulativo, no es un concepto de los que es posible dar una fórmula cerrada, sino que depende de las circunstancias totales del hecho mismo. Sólo en presencia de todas las circunstancias se puede establecer quien “dominó el hecho”, quién es el que ha tenido las rien-

das del hecho en las manos, quién es el que ha podido decidir que el hecho iba a llegar a la consumación". "Para establecer si se ha tenido o no el dominio del hecho es fundamental saber si el autor actuó o no con dolo. El que no obra con dolo no tiene el dominio del hecho" (*Enrique Bacigalupo - Obra citada - página 119*). Lo que precede se refiere a la autoría inmediata. Dentro de esta teoría la autoría mediata se produce, entre otros casos, con la utilización de un instrumento que obra dentro de un aparato de poder y que resulta fácilmente reemplazable.

La circunstancia de que la persona que se utiliza sea fácilmente reemplazable por otra y de esta manera pueda llevarse a cabo el delito que el autor mediato ha planeado demuestra la falta del dominio del hecho del instrumento. Ejemplo: el que dentro de un aparato de poder, ordena a un subordinado que ejecute a un grupo de personas. En estos casos el que da la orden la transmite a un aparato burocrático que le da cumplimiento (*autor y obra citada - página 122*).

En el texto que analizamos se dice que son responsables las personas mencionadas en el mismo que hubieran intervenido en el hecho punible. No se exige que la intervención deba ser personal y ello permite según creemos aplicar la teoría del dominio del hecho.

Ello es importante por cuanto el Derecho Penal Económico es un ámbito propicio para la delincuencia mediante el uso de estructuras societarias.

Sus autores, muchas veces, se amparan en estructuras societarias, lo que dificulta la investigación, juzgamiento y sanción de los ilícitos económicos y en especial de los tributarios y de los vinculados con los recursos de la seguridad social.

El artículo comprende no sólo a las personas de existencia ideal, sino también a toda asociación de hecho y a todo ente que, aunque no tenga calidad de sujeto de derecho, las normas tributarias o previsionales le atribuyen la calidad de obligado.

Entra dentro del concepto de persona jurídica todo contribuyente u obligado que no sea persona física, sin hacer distinción entre sociedades civiles o sociedades comerciales.

Todos los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones que no sean personas de existencia visible, son personas de existencia ideal o personas jurídicas (*artículo 32 del Código Civil*).

El *artículo 12 de la derogada Ley 23.771* se refería a las personas jurídicas de derecho privado, a las sociedades, asociaciones u otra entidades de la misma índole. El nuevo texto suprime la referencia a las personas jurídicas de derecho privado por lo cual entiendo no sólo están comprendidas las personas de derecho privado sino también de derecho público.

La reprochabilidad de los miembros de conducción de las personas jurídicas es a título personal y por los actos cumplidos, lo cual no descarta

las sanciones que en el orden administrativo contravencional o en el Derecho Penal Económico pueda corresponderle a las personas jurídicas.

31. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 15. INHABILITACIÓN ESPECIAL ACCESORIA

El *artículo 15* de la ley expresa: “El que a sabiendas, dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena”.

El texto legal exige la concurrencia de dos elementos subjetivos del tipo (*dolo específico o con intención ulterior*).

Para la punición es necesario que el sujeto actúe “a sabiendas” y además que lo haga “para facilitar la comisión de los delitos previstos en la ley”.

Sujeto activo puede ser cualquier persona que realice la conducta mencionada en el texto. Fundamentalmente se refiere a los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos y apoderados.

La conducta punible consiste en: a) dictaminar, b) informar, c) dar fe, d) autorizar, e) certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación.

Dictaminar es emitir una opinión o juicio propio; informar es dar noticia o transmitir; dar fe es corroborar la veracidad o autenticidad de un documento o acto jurídico; autorizar es aprobar algún acto jurídico o documento, todo sobre materias tributarias o sobre el sistema de la seguridad social.

Participar significa contribuir o producir el hecho punible. La participación tiene dos presupuestos fundamentales. Unidad de hecho y convergencia intencional.

Al respecto son aplicables los principios del Código Penal establecidos en los *artículos 45, 46, 47, 48 y 49*.

En relación a la convergencia intencional es importante tener en cuenta que no puede haber participación en grados subjetivamente distintos.

Dice *Sebastián Soler* al respecto: "Puede haber participación dolosa en delito doloso y participación culposa en delito culposo; pero no será participación la colaboración culposa en un hecho doloso o la colaboración dolosa en un hecho culposo" (*Obra citada - pág. 267 - Edición año 1970*).

En la parte final el texto bajo examen establece: "se les aplicará, además de la pena que les corresponde por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena". La inhabilitación como pena es la incapacidad referida a cierta esfera de derecho.

De acuerdo con el *artículo 20 del Código Penal*, la inhabilitación especial producirá la privación del empleo, cargo, profesión o derecho sobre el que recaere y la incapacidad para obtener otro del mismo género durante la condena.

Por ello es necesario armonizar los *artículos 5º, 12, 19, 20 y 20 ter del Código Penal* con los *artículos 13 y 15* de esta ley, teniendo en cuenta las circunstancias especiales del caso en concreto y que los principios generales del Código Penal se aplican a los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieren lo contrario. La Ley 24.769 es una ley especial. En el caso de que un funcionario público ejecute la conducta tipificada en el *artículo 15* corresponde aplicar el *artículo 13* en razón de estar frente a un concurso aparente de leyes y por aplicación del principio de especialidad. A igual situación se llega si se sostiene que se trata de un concurso ideal, *artículo 54 del Código Penal*. En virtud de ello se aplica la pena mayor.

32. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 16. EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

El *artículo 16* de la ley establece: “En los casos previstos en los *artículos 1º y 7º* de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio.

Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada”.

El artículo responde al principio de oportunidad que se vincula a las teorías relativas o utilitarias de la pena. Implica en realidad una excepción al principio de legalidad en virtud del cual todos los delitos deben ser investigados y sancionados por el Estado. El principio de legalidad responde a las teorías absolutas sobre la pena: “*punitur quia peccatum est*”. La pena es una consecuencia necesaria e ineludible del delito, ya sea porque el delito debe ser reparado o porque debe ser retribuido.

El texto legal instauro el principio de oportunidad sin afectar la inevitabilidad de la promoción de la acción penal, ya que sigue vigente la necesidad de iniciar la pertinente acción correspondiente a los delitos previstos en esta ley, pero permite atemperar todo lo relativo a la irrevocabilidad del ejercicio de la acción penal (su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, salvo expresa disposición en contrario). La acción penal se extinguirá concurriendo las siguientes condiciones: 1) debe tratarse sólo de los delitos previstos en el artículo 1º (*evasión tributaria simple*) y en el artículo 7º (*evasión simple de recursos de la seguridad social*). Ambos delitos tienen una pena de dos a seis años de prisión, es decir, que de acuerdo a las normas vigentes permiten la eximición de prisión, excarcelación y la condena de ejecución condicional, artículos 26 y 27 del Código Penal; 2) el obligado debe aceptar la pretensión fiscal o previsional (la

liquidación o la determinación realizada por el organismo recaudador); 3) pagar el monto de la misma incondicionalmente y en su totalidad; 4) la aceptación y pago debe realizarse antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio, *artículo 347 del Código Procesal Penal de la Nación*.

La extinción de la acción sólo procede una sola vez por cada persona física o ideal.

En el Derecho Penal argentino el principio de oportunidad se ha establecido también en el *artículo 18 de la Ley 23.737 (de estupefacientes)* y en los *artículos 24 y 25 de la Ley 22.262 (de defensa de la competencia)*.

Un problema importante que se plantea con el *artículo 16* es el relativo al cumplimiento de la pretensión fiscal o previsional y al pago en cuota.

A los fines de una adecuada interpretación del texto en el tema referido, es conveniente realizar un cotejo del mismo con el *artículo 14 de la derogada Ley 23.771*.

Esta disposición establecía: "Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional, o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá una condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querrelante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal".

Soler al tratar el tema de la interpretación de la ley y en especial de la interpretación sistemática, dice citando a *Paulo*: “No es nuevo que las leyes anteriores se interpreten por las posteriores” y que “Las leyes posteriores se interpreten también por las anteriores, sino son contrarias”.

Cotejando las disposiciones citadas surge en forma clara que el *artículo 16 de la Ley 24.769* ha limitado ostensiblemente las posibilidades de extinción de la acción penal regulada en el *artículo 14 de la Ley 23.771*.

El *artículo 16* sólo permite la extinción de la acción penal en dos casos. En los casos de evasión tributaria o previsional simple, *artículos 1° y 7°*; en cambio el *artículo 14* admite la posibilidad que se extinga la acción penal en todos los delitos tributarios y previsionales tipificados en la *Ley 23.771*, ya que todos permitían la condena de ejecución condicional.

Desde otro punto de vista el *artículo 14 de la derogada Ley 23.771*, permitió con su redacción, que la jurisprudencia, en el caso de admitirse el pago en cuota, el pago quedaba efectivizado con el acogimiento por parte del obligado al plan, sin que fuera necesario el pago de la última cuota. Ello así, porque la aceptación, en el caso de moratoria, del plan de facilidades, implicaba una novación de la obligación de acuerdo a lo establecido por el *artículo 801 del Código Civil*.

Se dijo que la expresión “Efectivizado el cumplimiento de la obligación” no podía referirse única-

mente al simple y llano pago al contado de la totalidad de la suma reclamada, sino que comprendía también la posibilidad de materializar el mismo a través de un plan de facilidades de pago que era proporcionado por el propio ente recaudador.

Ahora bien el actual *artículo 16 de la Ley 24.769* determina de que es necesario, para que la acción penal se extinga, que el monto de la pretensión fiscal o previsional determinado por el organismo recaudador, sea pagado en forma incondicional y total antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio, y ello impide aceptar la solución dada por la jurisprudencia en el caso del *artículo 14 de la Ley 23.771*.

Concretamente, el obligado debe aceptar en forma incondicional la liquidación o determinación del ente recaudador (*acepta o no acepta*) y pagar el monto total antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio, para que la acción penal quede extinguida.

La ley ha querido "proteger la actividad recaudatoria de la administración tributaria la que se vería afectada si la obligación no fuera ingresada en forma rápida y oportuna" (*Carlos Alberto Chiara Díaz - Obra citada - pág. 311*).

De acuerdo a lo establecido por el Código Penal y lo que se desprende del *artículo 16* de esta *Ley 24.769* la acción penal, en los casos de delitos previstos en la misma se extingue: 1) por la muerte del imputado; 2) por la amnistía (condonamiento); 3) por la prescripción, *artículo 59 del Código Penal*; 4)

por la presentación espontánea en los términos del *artículo 111 de la Ley 11.683*; 5) por la aceptación fiscal o previsional y el pago incondicional de su totalidad por parte del imputado.

Conviene poner de resalto que la solución del *artículo 16* de la ley que estamos comentando es similar a la dada por el *artículo 64 del Código Penal*. Esta disposición establece: "La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por delito.

Si se hubiese iniciado el juicio deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito.

En ambos casos el imputado deberá abandonar en favor del Estado, los objetos que presumiblemente resultarían decomisado en caso que recayera condena.

El modo de extinción de la acción penal previsto en este artículo podrá ser admitido por segunda vez si el nuevo delito ha sido cometido después de haber transcurrido ocho años a partir de la fecha de la resolución que hubiese declarado la extinción de la acción penal en la causa anterior".

El *artículo 16 de la Ley 24.769* ha reemplazado la expresión: ... "y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional" ... del *artículo 14 de la Ley 23.771* por ... "si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador...".

Ello es de superlativa importancia ya que se tiende a evitar pretensiones fiscales o previsionales cuantitativamente superiores al monto que realmente corresponde, como ocurría con la Ley 23.771, con la nueva redacción ello se evita o puede evitarse ya que la liquidación, en el caso de los tributos se establece, por medio de un procedimiento tributario de acuerdo a lo determinado por el *artículo 24, correlativos y concordantes de la Ley 11.683*, o una vez resuelta en sede administrativa las impugnaciones de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, *artículo 18*.

Desde otro punto de vista tenemos el siguiente problema. La Ley 24.316 ha introducido en la legislación penal argentina la suspensión del juicio a prueba. De acuerdo con el *artículo 76 bis del Código Penal* el imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba. Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable y hubiese consentimiento del Fiscal, el tribunal podrá suspender la realización del juicio.

La Ley 24.316 en su *artículo 10* dispone que "Las disposiciones de la presente ley no alteraran los regímenes especiales dispuestos en las Leyes 23.737 y 23.771".

La Ley 23.771 (*Ley Penal Tributaria*) ha sido derogada por la actual Ley Penal Tributaria de acuerdo con su *artículo 24*.

Habiendo sido derogada la Ley 23.771, no existe impedimento alguno para aplicar a la ley que estamos comentando la suspensión del juicio a prueba.

No obstante lo que precede si nos ajustamos estrictamente a la letra del artículo 76 bis, no sería procedente la suspensión del juicio a prueba, ya que todos los delitos tipificados en la ley tienen una pena superior a tres años.

En cambio, la solución es otra si se sostiene "que para decidir sobre el otorgamiento de la suspensión a prueba del juicio, la pena que deberá tenerse en cuenta y que no deberá superar los tres años de privación de libertad es la que concretamente se perciba como aplicable en ese caso concreto, aunque abstractamente hubiese sido posible otra mayor" (*Julio de Olazabal - La Suspensión del Proceso a Prueba - página 48 - Ed. Astrea, Bs. As.*).

Con esa interpretación sería aplicable la suspensión del juicio a prueba a todos los delitos tipificados en la ley (*aun en el caso del artículo 13*), salvo los delitos tipificados en el artículo 2° (*evasión agravada*), artículo 3° (*aprovechamiento indebido de subsidios*) y artículo 8° (*evasión agravada de recursos de la seguridad social*).

Nos inclinamos por la solución que establece que hay que tener en cuenta la pena previsible como de concreta aplicación al imputado. Esta solución armoniza la condena de ejecución condicional con la suspensión del juicio a prueba. Ambas instituciones coinciden en la finalidad. Si las circunstan-

cias permiten dejar en suspenso el cumplimiento de la pena aplicable al caso, carece de sentido práctico la continuación del proceso. Además con esta solución se evita el efecto estigmatizante de la pena que es uno de los fines de la suspensión del juicio a prueba.

Es necesario destacar una incongruencia de este *artículo 16* con el *artículo 45 de la Ley 11.683*, pues quien incurre en evasión tributaria dolosa, *artículo 1º*, si acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total antes del requerimiento fiscal de elevación a juicio, la acción penal se extingue, quedando el obligado exento de pena. En cambio el que omitió culposamente pagar puede ser condenado a una pena pecuniaria aunque acepte y pague, *artículo 45 - Ley 11.683*.

33. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17. CONCURRENCIAS DE PENAS Y SANCIONES FISCALES Y PREVISIONALES. EL PRINCIPIO "NOM BIS IN IDEM"

El *artículo 17* de la ley expresa: "Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales".

Con esta disposición se determina claramente que la represión de los delitos y de las infracciones fiscales y previsionales marchan por vías paralelas

y no se excluyen entre sí permitiéndose su aplicación independiente, admitiendo la concurrencia de sanciones.

Aquí está en juego el principio "non bis in idem", como ya hemos dicho. Este principio tiene jerarquía constitucional, *artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional*. La Convención Americana sobre Derechos Humanos (*Pacto de San José de Costa Rica*), en su *artículo 8°* — apartado 4 — lo consagra diciendo: "el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos".

También lo consagra el *artículo 1° del Código Procesal de la Nación* cuando en su parte final dice que nadie podrá ser juzgado "ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho". La expresión "perseguido penalmente" que utiliza el artículo comprende tanto la persecución judicial como la policial.

La Ley 23.771 (Ley Penal Tributaria) derogada establecía en su *artículo 15* una disposición similar a la del *artículo 17* que estamos comentando.

Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo en su obra "*Ilícitos Tributarios*" dicen al comentar el citado *artículo 15*: "el principio no rige si se trata de distintas jurisdicciones" (*página 237*).

Una es la jurisdicción judicial y otra es la jurisdicción administrativa.

Carlos A. Chiara Díaz como lo hemos puesto de manifiesto al comentar el *artículo 1°* de esta ley (Eva-

sión Tributaria Simple), y refiriéndose a la concurrencia de sanciones dice al comentar el *artículo 15 de la Ley 23.771* (derogada): “no obstante el ordenamiento jurídico reconoce excepciones a esa regla del *non bis in idem*, aunque estén presentes la identidad de persona imputada y de hecho atribuido, dando un permiso excepcional para que, a pesar de ello, se pueda perseguirla por otra causa o motivo de orden contravencional, administrativo, fiscal o previsional” y agrega “tales excepciones se consagran específicamente, como lo hace el *artículo 1° del Código Procesal Penal de Chubut* cuando dice: la absolución o el sobreseimiento por un delito no impedirá la persecución penal posterior por una contravención o falta derivada del mismo hecho imputado y viceversa, ni el procedimiento realizado por una autoridad disciplinaria inhibirá la persecución penal derivada del mismo hecho” (*obra citada - página 235 - Edición 1990*).

El principio establecido en el *artículo 17* de la ley que estamos comentando está ratificado por su *artículo 20* que dispone: “La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada sentencia definitiva en sede penal”.

34. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 18. PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL

El *artículo 18* dice: “El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuese formulada por un tercero el Juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda, a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de 90 días hábiles administrativos prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

El *artículo 77 de la Ley 11.683* establecía la prejudicialidad de la determinación administrativa previa del tributo.

La prejudicialidad establecida por esa norma fue derogada por el *artículo 19 de la Ley 23.771*, derogada a su vez por la actual Ley Penal Tributaria de conformidad con su *artículo 24*.

El *artículo 18* que vamos a comentar hace referencia a la situación planteada por el *artículo 16 de la Ley 23.771*: La primera parte de este artículo determinaba que “La determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, conforme a lo previsto en el *artículo 3°* o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos, no constituirán cuestión prejudicial a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga”.

Se dijo que: “esta norma es clave para tratar de combatir con mayor eficacia la alarmante evasión fiscal y previsional, porque la determinación administrativa previa de tributo fue la causa en virtud de la cual fracasó el mecanismo de control de la Ley 11.683” (*Carlos A. Chiara Díaz - obra citada - página 238*).

Ello era verdad, pues la excesiva lentitud de los procedimientos administrativos y judiciales, tenía como consecuencia la prescripción de las acciones penales antes de que éstas pudieran ser intentadas.

En defensa de la prejudicialidad tributaria se ha dicho que la supremacía de la instancia administrativa tiene su fundamento en el complejo tecnicismo, necesario para la determinación de los tributos.

Ahora bien, la solución que da la ley en el *artículo 18* contempla ambas realidades.

El artículo en realidad no proscribe la prejudicialidad sustancial, sino que posterga el inicio de la

acción penal al momento terminal de la determinación tributaria.

En efecto la primera parte del *artículo 18* expresa : “El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resulta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encuentren recurridos los actos respectivos”. La denuncia debe ser formulada “una vez dictada la determinación de oficio de la deuda o resuelta la impugnación” de los respectivos actos.

Es necesario que exista determinación del tributo o de la deuda de los recursos de seguridad social, pero no es necesario que las respectivas determinaciones o cuantificaciones de los tributos o deudas previsionales estén firmes. La denuncia debe formularse “aun cuando se encontrasen recurridos los actos respectivos”.

Procesalmente la denuncia es facultativa, pero en este caso para el organismo recaudador es imperativa por ser sus responsables funcionarios públicos, *artículo 177 del Cód. Procesal Penal*. La denuncia (*noticia criminis*) deberá realizarse de acuerdo a lo establecido por los *artículos 174, 188, 195 correlativos y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación*.

Quienes no cumplan con esta obligación de denunciar pueden incurrir en el delito de encubrimiento tipificado y sancionado en el *artículo 277 inciso 1 del Código Procesal* citado.

A los fines de formular la pertinente denuncia, la determinación de oficio se debe realizar de acuerdo a lo establecido por los *artículos 23, 24 correlativos y concordantes de la Ley 11.683*.

Los *artículos 23, 24 correlativos y concordantes de la Ley 11.683* permite al obligado ejercer su poder de contradicción y especialmente el derecho de defensa e impugnación ante los órganos administrativos fiscales.

La determinación de la deuda tributaria o previsional es indispensable a los fines de determinar el monto de la evasión tributaria o de los recursos del sistema de la seguridad social a los efectos de saber si se cumple con la condición objetiva de punibilidad exigida en los respectivos tipos penales. Si la evasión no excede de los montos indicados en cada tipo no hay tipicidad y por lo tanto no hay delito.

También es indispensable la determinación a los fines de la aplicación del *artículo 16* de la ley. En efecto para extinción de la acción penal es necesario entre otros recaudos que el obligado acepte la pretensión fiscal o previsional (que acepte la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador), para ello es necesario que el obligado conozca el monto de la pretensión fiscal o previsional.

Por último la determinación es exigida en el *artículo 19*.

En el sistema de la ley hay cuatro tipos penales que no exigen la determinación de la deuda fis-

cal o previsional. Ellos son el del artículo 4° (*Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales*), el del artículo 10 (*Insolvencia Fiscal Fraudulenta*), el del artículo 11 (*Simulación Dolosa de Pago*), y el del artículo 12 (*Alteración Doloso de Registros*).

En estos casos se formulará de inmediato la pertinente denuncia. Así se desprende del segundo apartado del artículo 18 cuando expresa: "En aquellos casos que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito".

La última parte de la disposición establece: "Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo".

El organismo recaudador que corresponde (el correspondiente a los tributos y el correspondiente a los recursos del sistema de la seguridad social) deberá en el término de noventa días hábiles, prorrogables en su caso, determinar la deuda tributaria o previsional.

Cumplido este recaudo se procederá de acuerdo a lo establecido en la primera parte del artículo.

La determinación tributaria deberá contener necesariamente la pretensión fiscal o previsional por las razones ya expuestas.

Resulta lógico pensar que la determinación tributaria o previsional debe contener las razones por las cuales se considera que en el caso se habría cometido un delito tributario o violatorio del sistema de la seguridad social.

Los jueces penales tendrán que pronunciarse sobre normas extrapenales que son las leyes impositivas y del sistema de la seguridad social, sus decretos reglamentarios, resolución general de la Dirección General Impositiva, doctrinas y jurisprudencias pertinentes.

Por ello debe haber en el acto de determinación de la deuda tributaria o previsional un verdadero asesoramiento técnico y no una mera recopilación de normas y argumentos acusativos.

Nos parece acertado lo que sostiene *Carlos Alberto Chiara Díaz* cuando sintetiza su pensamiento sobre el *artículo 18* diciendo: "Ahora parece haberse llegado formalmente a un punto de equilibrio con la redacción del *artículo 18* que garantiza el derecho de defensa y permite obtener la información precisa, indispensable y la convicción administrativa sobre el supuesto ilícito, en especial lo relativo a la determinación de la deuda fiscal existente, con lo cual creemos que el sistema funcionará más ágilmente y logrará mayor eficacia en corto plazo en las instancias judiciales requeridas" (*Obra citada - pág. 322*).

El *artículo 19* de la ley tiene una íntima vinculación con el *artículo 18* que hemos comentado.

Dice el mencionado artículo en su primera parte "Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a lo previsto en los *artículos 1º, 6º, 7º y 9º*, el organismo recaudador que corresponda no formulará denuncia penal, si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible".

Se establece imperativamente que el organismo recaudador no formulará denuncia penal en los casos de los *artículos 1º, 6º, 7º y 9º*, cuando de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible.

El contenido del artículo es lógico en lo que afirma. En efecto: el delito es un acto típico, antijurídico, imputable, culpable y punible.

En algunos casos el tipo, además exige una condición objetiva de punibilidad para que haya tipicidad. Puede concurrir la condición objetiva de punibilidad (*caso del artículo 19*) y no concurrir los otros elementos del delito y en consecuencia no existe acto ilícito.

Por ello en el caso del *artículo 1º (La Evasión Simple)*, en el caso de no haber pagado un impuesto y el no pago exceda de cien mil pesos por cada tributo y por cada ejercicio anual, no obstante ello no existe delito si no hubo una declaración falsa o una ocultación maliciosa, o no hubo ardid o engaño. No hay

delito porque falta un elemento constitutivo del ilícito tributario.

Puede no existir culpabilidad por concurrir en el caso concreto una causa que la excluya (error de hecho no imputable, el error de derecho extra penal por su equiparación al error de hecho, coacción, la no exigibilidad de otra conducta). La mismo si se puede afirmar que con respecto a la imputabilidad (capacidad para ser penalmente culpable), si concurre en el caso concreto una causa de inimputabilidad (insuficiencia de las facultades, alteración morbosa de la misma, minoridad, estado de inconsciencia). Puede no haber antijuridicidad por concurrir una causa de justificación (ejercicio legítimo de un derecho, cumplimiento de un deber jurídico, estado de necesidad, obediencia debida, legítima defensa). La no ejecución de la conducta punible debe ser manifiesta como lo exige el texto.

El mismo razonamiento corresponde hacer en el caso del *artículo 6° (Apropiación Indebida de Tributos)*. Este tipo penal es doloso. Puede ocurrir que el no depósito de lo percibido o retenido se deba a una manifiesta negligencia del obligado. En este caso no se aplica la Ley Penal Tributaria por falta del elemento subjetivo del delito, sin perjuicio de que se aplique el *artículo 47 de la Ley 11.683*.

Respecto del *artículo 7° (Evasión Simple de Recursos de la Seguridad Social)* y del *artículo 9° (Apropiación Indebida de Recursos de la Seguridad Social)* corresponde realizar las mismas consideraciones expuestas en relación a los *artículos 1° y 6°*.

Como lo establece la última parte del artículo la decisión de no formular demanda penal debe ser fundada previo el pertinente dictamen y posterior comunicación en forma inmediata al Procurador del Tesoro de la Nación quien deberá expedirse al respecto.

35. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 20. LA PREJUDICIALIDAD PENAL

El *artículo 20* expresa: “La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el *artículo 76 de la Ley 11.683 (t. o. en 1978 y sus modificaciones)*.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

En esta disposición se establece lo que podría denominarse la prejudicialidad penal sobre la acción administrativa.

El procedimiento penal y procedimiento administrativo vinculados por los mismos hechos y contra

las mismas personas tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, se sustancian en forma paralela. Pero la autoridad administrativa en el pertinente proceso, no podrá aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso dice el *artículo 20* no será de aplicación el *artículo 76 de la Ley 11.683 (t. o. 1978 y sus modificaciones)*. Este texto establece "Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente".

Habiendo quedado la sentencia penal firme (que no admita recurso alguno) y definitiva (que haya puesto punto final al proceso), la autoridad administrativa aplicará las sanciones que corresponda pero sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial, vale decir, que la materialidad de los mismos constituye cosa juzgada.

Con ello se trata de evitar contradicciones escandalosas (escandalo jurídico) entre lo resuelto en sede administrativa y lo que podría decidirse en el fuero penal.

A mayor abundamiento, en el análisis e interpretación de este artículo, insisto en que el ente re-

caudador tiene la obligación de determinar y ejecutar la deuda tributaria y previsional. Pero no podrá aplicar sanciones hasta que en sede penal sea dictada la sentencia definitiva, que puede ser condenatoria o absolutoria. La autoridad administrativa aplicará la sanción que corresponda sin alterar las declaraciones de los hechos contenidas en la sentencia judicial, es decir, que la materialidad de los hechos tiene el valor de cosa juzgada.

No obstante la absolución en sede penal se pueden aplicar sanciones en sede administrativa por los mismos hechos. El elemento subjetivo del tipo penal puede ser distinto del tipo de la contravención fiscal. En el caso del *artículo 6° de la Ley 24.769 (Apropiación Indevida de Tributos)* para aplicar la sanción que el tipo determina es necesario la existencia del dolo. Si no concurre el dolo corresponde la absolución, pero el obligado por ese mismo hecho puede ser sancionado de acuerdo a lo establecido por el *artículo 47 de la Ley 11.683*, en el caso de culpa.

Del texto del *artículo 20* se desprende que existe una doble investigación, administrativa y penal, que recae sobre los mismos hechos. Ambas investigaciones no se rigen por los mismos principios y ello puede dar lugar a un conflicto jurídico.

De acuerdo con el *artículo 41 de la Ley 11.683*, la Dirección General Impositiva tiene amplias facultades para investigar.

Puede citar a los firmantes de las declaraciones juradas, a los presuntos contribuyentes o responsables para que contesten o informen verbalmente o por escrito todas las preguntas y requerimientos que se hagan sobre las rentas, ingresos, egresos y en general sobre las circunstancias que a juicio de la Dirección puedan tener vinculación con el hecho imponible; puede exigir de los responsables la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se relacionen con el hecho imponible; puede impecionar libros, anotaciones, etc. cuando se responda verbalmente a los requerimientos previstos en el citado *artículo 41*, o cuando se examinen libros, papeles, etc., se dejará constancia en acta de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como los de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas que extenderán los funcionarios y empleados de la Dirección, sean o no firmados por los interesados, servirán de prueba, en los juicios respectivos.

Al requerido reticente se le aplican las sanciones determinadas en el *artículo 43 de la Ley 11.683*, sanciones que son de carácter pecuniario.

En la investigación penal el obligado está amparado por la presunción de inocencia, estando a cargo del Ministerio Fiscal la prueba de los hechos que fundamentan la acusación.

Puede ocurrir que la Dirección General Impositiva haga valer, en el proceso penal, elementos ob-

tenidos de acuerdo a lo establecido en el citado *artículo 41 de la Ley 11.683* y que ello pueda implicar violar el principio constitucional de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo (*Nemo tenetur se ipsum prodere - Nadie esta obligado a traicionarse. Ni tiene que denunciarse, ni incriminarse en una declaración sea como inculpado o como testigo*).

Si ello ocurre, las garantías constitucionales están por encima de las leyes y por ello “el curso paralelo de la investigación administrativa y judicial encuentra el límite y el equilibrio en el resguardo de las formas sustanciales del proceso. La investigación administrativa no puede tener lugar — cuando hay una causa penal — sin el debido control judicial, para evitar que so pretexto de ella, se usen elementos para involucrar al imputado en la causa judicial” (*Oscar Eduardo Romera - Obra citada - pág. 116*).

36. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 21. ELEMENTOS PROBATORIOS Y MEDIDAS URGENTES

El *artículo 21* establece: “Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuera ne-

cesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquéllos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente”.

Del texto de la disposición transcrita se desprende:

a) Se le han concedido al organismo recaudador facultades que posee la policía. El principio esta consagrado en el *artículo 224 del Código Procesal Penal de la Nación*;

b) El organismo recaudador puede solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y toda autorización que fuere necesaria para lo obtención y resguardo de los elementos de convicción, probablemente vinculados a la comisión de un delito tipificado en la Ley 24.769;

c) El organismo recaudador actuará como auxiliar de la justicia junto con el organismo de seguridad competente (Policía Federal);

d) Para realizar la petición correspondiente no es necesario que exista un sospechoso o un imputado;

e) El organismo recaudador debe fundar suficientemente la petición tanto desde el punto de vista fáctico como jurídico, especialmente en lo relativo a la orden de allanamiento;

f) La facultad del organismo recaudador como auxiliar de la justicia, se limita a los elementos de juicio probablemente vinculados con la presunta comisión de algún delito tipificado en la Ley 24.769 y no a las personas, quedando excluida cualquier medida que comprenda a estas (*como arresto, detenciones, interrogatorio de testigos o imputados*);

g) Los jueces deben actuar con suma cautela en la concesión de la autorización peticionada por el organismo recaudador, por tratarse de una vía excepcional que puede implicar un riesgo para las garantías individuales;

h) Si bien el *artículo 18 de la Constitución Nacional* no requiere que la orden de allanamiento emane de los jueces, sólo estos pueden autorizar dicha medida, salvo en algún supuesto excepcional en que la policía puede proceder al allanamiento sin previa orden judicial (*artículo 189 del Código Procesal Penal*) ver C.S.J.N. - Fallos 306: 1752.

Actualmente la excepción está establecida en el *artículo 227 del Código Procesal Penal de la Nación*.

37. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 23. CONSTITUCIÓN DE QUERELLANTE

Dice el *artículo 23*: "El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función del querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación".

El artículo 82 del Código Procesal Penal determina que toda persona con capacidad civil particularmente ofendida por un delito de acción pública tendrá derecho a constituirse en parte querellante y como tal impulsar el proceso, proporcionar elementos de convicción argumentando sobre ellos y recurrir con los alcances que el Código establezca.

Los requisitos para su constitución están determinados en el artículo 83 y la oportunidad para constituirse por el artículo 84.

La legitimación para constituirse en querellante no se agota con la figura de ente recaudador.

Puede también constituirse en querellante toda persona que sea particularmente ofendida por el delito. Por ello se ha sostenido "que poseen legitimación para querellar por la presunta evasión previsional los trabajadores que perciben su sueldo en negro por cuanto los mismos serían perjudicados, dado que el haber jubilatorio se calcula en base al sueldo percibido en blanco" (*C. N. FED. CRIM. y CORRC - Sala II - San Vicente S.A. - J.A. 1992 - IV - pág. 331 - Fallo citado por Oscar Eduardo Romera - Obra citada pág. 124*).

No obstante las críticas que ha recibido la institución, en el sentido que es un resabio de la venganza privada, es indudable que favorece la sustanciación del proceso, ya que el interés del ofendido lo lleva a este a instar en forma efectiva el procedimiento.

En el proceso penal junto al Fiscal y al querellante puede intervenir el actor civil quien podrá acreditar la existencia del hecho delictuoso, el daño que pretende haber sufrido y reclamar las medidas cautelares y restituciones, reparaciones e indemnizaciones correspondientes, *artículos 87, 90 correlativos y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación.*

De conformidad a lo determinado en la última parte del *artículo 82*, si el querellante particular se constituye a su vez en actor civil, podrá así hacerlo en un solo acto observando los requisitos para ambos institutos.

Por su parte el *artículo 15 del Código Procesal Penal de la Nación* establece que cuando el Estado Nacional resulte perjudicado por el delito, la acción civil será ejercida por los representantes del cuerpo de abogados del Estado.

De acuerdo a las normas citadas y a lo que establece el *artículo 23 de la Ley Penal Tributaria y Previsional*, es necesario plantearse el siguiente interrogatorio: ¿Puede el ente recaudador constituirse en actor civil en el proceso penal?

Sostengo que no porque el *artículo 23 de la Ley 24.769* no ha modificado el *artículo 15 del Código Procesal Penal transcrito.*

Del *artículo 23* se desprende que el ente recaudador sólo está autorizado para intervenir en el proceso penal como querellante, no como actor civil.

38. PROBLEMA DE LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción de las acciones derivadas de las infracciones de la *Ley 11.683*, de acuerdo a su *artículo 59* se produce a los cinco años para contribuyentes inscritos y a los diez para contribuyentes no inscritos. De acuerdo al *artículo 61 de la Ley 11.683*, el término de la prescripción para aplicar la multa comienza a correr del día primero de enero del año siguiente al de la infracción.

Con relación al término de la prescripción de las acciones penales derivadas de los delitos previstos en la *Ley 24.769* se aplica el *artículo 62 del Código Penal*. Ello en virtud de lo establecido por el *artículo 4° del Código Penal*, el que establece que: "Las disposiciones generales del presente Código se aplicaran a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario".

39. PROBLEMA DE LA DEROGACIÓN DE LA LEY 23.771

Para terminar con el análisis de la *Ley 24.769* voy a referirme concretamente al *artículo 24* de la misma que dice textualmente: "Derógase la *Ley 23.771*".

El *artículo 19* de esta ley establecía: "Deróganse los párrafos segundos de los *artículos 46 y 47*; y los *artículos 48, 49, 50 y 77 de la Ley 11.683 (t.o.1978)*

y sus modificaciones y la expresión “y prisión” del segundo párrafo del *artículo 63* de la misma ley y el *artículo 17 de la Ley 17.250*”.

La Ley 23.771 ha sido derogada en su totalidad en forma expresa, pero ello no implica que recobren vigencia las disposiciones por ella derogadas, pues como se ha dicho no hay derogación de la derogación y con respecto a ellas se está frente, en todo caso, a una derogación tácita ya que en razón de la identidad de materia regulada o por resultar incompatible queda excluida por la nueva ley (*lex posterior derogat priori*).

En consecuencia entiendo que no han recobrado su vigencia las disposiciones de las leyes 11.683 y 17.250 derogadas por la Ley 23.771.

Entiendo que los problemas que pueden plantearse con la derogación de la Ley 23.771 y la entrada en vigencia de la Ley 24.769 deben ser resueltos con la aplicación del *artículo 2º del Código Penal* que establece: “Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”.

Ello así: Irretroactividad: la ley rige para el futuro, *artículo 18 de la Constitución Nacional y artículo*

3° del Código Civil; Retroactividad de la nueva ley: se aplica retroactivamente en cuanto sea más benigna a los hechos sometidos a procesos en virtud de la Ley 23.771; Ultraactividad de la Ley 23.771 (*derogada*) en cuanto contenga disposiciones más benignas que la nueva ley.

40. LA INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES TRIBUTARIAS

a. Concepto

La interpretación tiene por objeto determinar el alcance y sentido de una disposición legal para ser aplicado a un caso de la vida real.

Conviene dejar perfectamente establecido que es necesario distinguir entre la interpretación del Derecho Penal y la interpretación de una norma del Derecho Tributario o del sistema de la seguridad social.

Analizaremos en primer término el problema de la interpretación penal y luego haremos lo mismo con relación a la interpretación de las leyes tributarias y previsionales.

Los principios de la interpretación penal se aplican a la Ley Penal Tributaria y del sistema de seguridad social en razón de lo dispuesto por el *artículo 4° del Código Penal*, que determina que los principios

generales del Código se aplicarán a los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieran lo contrario.

Dentro de una concepción interpretativa, intelectualista, de carácter indiscutiblemente dogmática, no existe más que una conclusión lógica que surge de un verdadero silogismo formal donde la premisa mayor es la ley, la premisa menor es la situación fáctica, y la conclusión es la sentencia.

Lo que se busca con la interpretación es la voluntad de la ley (no la voluntad del legislador propio de la escuela Exegética), dentro de esta concepción se afirma que la justicia ha de ceñirse a la ley, a la cual debe acatamiento, sin dureza, pero tampoco sin quebrantarla (*Ver J.A. 1963 - II - página 409 - Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación - Tomo 127 - página 499*).

b. Tipo de interpretación

La interpretación puede ser considerada desde el punto de vista del sujeto que la realiza, desde el punto de vista del medio y desde el punto de vista del resultado.

Desde el punto de vista del sujeto puede ser auténtica, constextual o posterior, que es la que realiza el mismo cuerpo u órgano que dictó la norma; judicial que es la que realiza el órgano jurisdiccional y la doctrinal que es la que realizan los tratadistas y autores en la materia.

Desde el punto de vista del medio la interpretación puede ser gramatical o teleológica.

La primera parte da el sentido de las palabras de la ley, la segunda se basa en el *telos* de la ley, es decir en su fin y propósito.

Desde el punto de vista del resultado la interpretación puede ser declarativa, extensiva y progresiva.

La interpretación es declarativa cuando coincide la letra con el espíritu, no se da a la fórmula legal, ni un resultado más amplio ni más restringido del que surge de la *verba legis*. La interpretación es restrictiva cuando se reduce o se limita al alcance de las palabras de la ley para ajustarla a la voluntad de la misma. La interpretación es extensiva cuando se amplía el sentido de las palabras para que concuerde con el espíritu y voluntad del texto legal.

Como conclusión *Jiménez de Asúa* en relación al resultado afirma: "Si a pesar de la cuidadosa búsqueda literal y teleológica no se llega a un resultado concluyente y persiste la duda sobre la voluntad de la ley, esta debe interpretarse estrictamente cuando es perjudicial para el reo y extensivamente cuando le es favorable" (*La Ley y el Delito* - páginas 139/140 - Ed. Andrés Bello, Caracas - Venezuela).

En materia penal, a diferencia a lo que ocurre en el Derecho Civil, artículo 16 la analogía esta prohibida.

El Derecho Penal liberal (*que es el nuestro*) es una serie discontinua de ilicitudes. Entre un tipo penal y otro tipo penal existe una zona de libertad. La analogía consiste en sancionar una conducta que cae en la zona de libertad por su similitud o por su semejanza con un tipo penal.

La interpretación debe ser sistemática y actual, según sostiene *Sebastián Soler*.

El conocido adagio "*in dubio pro reo*" del artículo 3° del Código de Procedimiento de Materia Penal para la Nación se vincula según nuestro modo de ver a la prueba del hecho y no a la interpretación de la ley.

Creemos de superlativa importancia, distinguir la analogía, de la interpretación analógica y de la interpretación extensiva.

Ya hemos definido la analogía y hemos dicho que la analogía está totalmente prohibida en materia penal.

Solución distinta debe darse a la interpretación analógica. Ella se da cuando el legislador ha previsto que la fórmula causística empleada no comprende todas las hipótesis y agrega una frase, para que el juez la aplique a hechos similares o análogos, puesto que ella se vincula a la voluntad de la ley. Ejemplo en el Derecho Penal argentino entre otros, los tipos del artículo 119 (*Violación*) y 172 (*Estafas*).

La interpretación extensiva ya la hemos definido y hemos afirmado que está prohibida en contra del imputado.

c. Interpretación de las leyes tributarias

Vamos a continuación a referirnos a la interpretación de las leyes tributarias.

En este campo también existen dos adagios referidos al fisco: Uno se expresa diciendo: "*In dubio pro Fiscum*" y el otro "*In dubio contra Fiscum*". Creemos que los mismos se aplican a la existencia o no del hecho imponible. Como en el caso de la interpretación en el campo penal, no se refiere a la interpretación propiamente dicha de las normas tributarias y previsionales sino a los hechos.

Creemos importante establecer algunas conclusiones relacionadas con los principios constitucionales de la tributación antes de estudiar, aunque someramente todo lo vinculado a la interpretación de las leyes tributarias, ya que esos principios deben ser necesariamente tenidos en cuenta al realizar la importante tarea interpretativa.

Tenemos tres principios fundamentales: a) el principio de la justicia tributaria (igualdad y equidad) ; b) el principio de la no confiscatoriedad; c) el principio de legalidad.

El principio de la justicia tributaria (igualdad y equidad) está consagrado en el *artículo 16 de la Constitución Nacional* al decir: "La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"; el principio de no confiscatoriedad surge tácitamente del *artículo 17 de la Constitución Nacional* cuando expresa que: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante

de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". El principio de legalidad surge del *artículo 17 de la Constitución Nacional* cuando expresa que "Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el *artículo 4^o*". Por su parte este artículo dice: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional". También surge el principio de legalidad del *artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional* al expresar que: corresponde al Congreso: "Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan".

En los *artículos 11 y 12 de la Ley 11.683* están consagrados en el orden nacional los principios fundamentales de la interpretación de las leyes tributarias.

El *artículo 11* expresa: "En la interpretación de las disposiciones de ésta ley o de las leyes imposi-

tivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”.

El *artículo 12* establece: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como escuadra en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

El *artículo 11* se refiere concretamente a la interpretación de las normas tributarias y el *artículo 12* a la aplicación de dichas normas a los hechos económicos. Es decir que ambas normas se complementan.

A la vez la *Ley 11.683* a través del *artículo 12* incorpora el principio de la realidad económica. Ello

ocurrió en el año 1946. El propósito fundamental de la teoría de la realidad económica es evitar la evasión impositiva que puede realizarse mediante formas jurídicas inadecuadas. No siempre debe considerarse evasión fiscal toda ventaja fiscal obtenida por el contribuyente: el contribuyente puede elegir los contratos u operaciones más ventajosos fiscalmente cuando actúa dentro del campo de lo lícito (*elusión*). No cuando ha elegido formas jurídicas inadecuadas, es decir, cuando el acto real se oculta bajo formas jurídicas simuladas. Para que exista evasión es necesario que exista distorsión de las formas jurídicas utilizadas, es decir, una anormalidad de las formas respecto a la verdadera situación económica.

Dino Jarach, sostiene que el artículo 12 de la Ley 11.683 ha receptado la doctrina de la divergencia entre la intención empírica (*Intencio Facti*) y la intención jurídica (*intencio Juris*) (*El Hecho Imponible - Teoría General del Derecho tributario General - 1971*). En principio solamente de la "*Intencio Facti*" resulta relevante. La verdadera naturaleza del hecho imponible está determinada por la situación económica real, con independencia de la forma.

El intérprete no debe contemplar los hechos como los presenta el contribuyente sino que debe tener en cuenta la realidad económica que eventualmente pudiera esconderse detrás de los aspectos formales.

d. Evasión, omisión y elusión

Desde otro punto de vista es necesario distinguir entre evasión, omisión y la elusión.

“La evasión está configurada por una acción tendiente a eliminar o a reducir por medios ilícitos el tributo legalmente debido, acompañada de fraude o simulación”. “La omisión consistirá en la falta de cumplimiento de las obligaciones tributarias a su debido tiempo ya sea intencionalmente o por negligencia pero siempre excluyendo la conducta fraudulenta, en tanto que la ‘elusión’ estará dada por la utilización de medios lícitos tendientes a eliminar o reducir la carga fiscal” (*Oswaldo Soler, Frohlich y Andrade - Obra citada - páginas 156/157*).

Agregan los citados autores en la obra mencionada como conclusión respecto de la “elusión” lo siguiente: “Cuando el derecho privado ofrece dos o más figuras jurídicas para el cumplimiento de una misma finalidad económica o un mismo acto jurídico puede ser celebrado de dos o más formas distintas, de las cuales algunas figuras o formas se encuentren sometidas a gravámenes y otras no, es absolutamente válido que los particulares opten por la utilización de las figuras o formas no sujetas a imposición. Frente a tal situación no podrá el Fisco aplicar analógicamente las disposiciones de la ley fiscal para incluir en su ámbito a las situaciones no gravadas (interpretación analógica) ni tampoco desestimar a

la calificación jurídica del negocio concertado entre las partes para identificarlo con los hechos sujetos a imposición. Obviamente, en tales casos tampoco podrá el organismo fiscal aplicar sanciones ya que, como queda dicho, no estamos en presencia de una infracción a las disposiciones fiscales, sino en la esfera de lo lícito, conforme se desprende del artículo 19 de la Constitución Nacional al que nos hemos referido al comienzo” (*Obra citada - página 164*).

En síntesis, respecto a la interpretación de las normas tributarias, éstas deberán ser interpretadas de acuerdo al fin de las mismas y a su significación económica. Estas normas así interpretadas deben aplicarse al hecho imponible teniendo en cuenta su verdadera naturaleza, artículos 11 y 12 de la Ley 11.683. Ello resulta de la aplicación de la teoría de la realidad económica y de la teoría de la divergencia entre la intención empírica y la intención jurídica.

e. Exenciones tributarias

Con respecto a las exenciones tributarias según *Fernando G. Sanz de Urquiza*: “En la Argentina la facultad que tiene el Congreso de establecer exenciones no tiene expresa jerarquía constitucional, sino que, reconoce su origen en un fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del año 1887, en el que dicho tribunal realizó una interpretación amplia del

artículo 67 inciso 16 de la Constitución Nacional - Causa C. L. XI. 'Ferrocarril Central Argentino c/ Provincia de Santa Fe por repetición de pago indebido', Fallos 68 - 227. En este Fallo la Corte Suprema de Justicia de la Nación consideró en base al artículo 67 inciso 16 que la Constitución había dado al Congreso el derecho de hacer 'concesiones temporales de privilegios y recompensa de estímulos' como medio idóneo para fomentar el desarrollo de la riqueza y del progreso" (Fernando G. Sanz de Urquiza - Interpretación de las Leyes Tributarias - páginas 50/51 - Ed. Abeledo - Perrot, Bs. As.).

Actualmente esta disposición se encuentra en el inciso 18 artículo 75 de la Constitución Nacional.

En la legislación e interpretación del régimen previsional es imperativo tener en cuenta, por su carácter de norma constitucional y el contenido de Justicia que implican, fundamentalmente la segunda parte del artículo 14 bis de la Constitución Nacional que establece: "El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales, con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilación y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensa-

ción económica familiar y el acceso a una vivienda digna”.

41. CONTRAVENCIONES FISCALES

a. Concepto, delito y contravención

Las infracciones según su gravedad pueden dividirse en: crímenes, delitos y contravenciones (sistema de la tripartición) y en delito y contravención (sistema de la bipartición).

Nuestro régimen represivo sigue el sistema bipartito.

La Ley 24.769, legisla y tipifica delitos tributarios y previsionales como hemos visto.

Por su parte la Ley 11.683 dictada en 1936 ha sido modificada por la Ley 24.765 la que ha entrado en vigencia el 28 de enero de 1997. La Ley 11.683 además de establecer normas de procedimiento, legisla sobre contravenciones fiscales.

Vamos, a continuación, a tratar someramente las distintas contravenciones fiscales que contiene y también a considerar la pena de clausura contenida en la Ley 24.765.

En doctrina se plantea el problema de si entre delito y contravención existe una diferencia ontológica o cualitativa o una diferencia cuantitativa. *Núñez* sostiene que la diferencia es cualitativa. *Soler* por su parte afirma que la diferencia es cuantitativa. La contravención, dice, es un delito en pequeño.

Ricardo Núñez define a la contravención diciendo: “la contravención es una infracción a los deberes impuestos a los individuos por la legislación que regula la actividad administrativa estatal” (*Manual de Derecho Penal - Parte general - página 48 - Edición año 1977*).

Por su parte *Fentanes* la define como “toda acción u omisión no constitutiva de delito, calificada y penada por autoridad competente en ejercicio del poder de policía” (*José León Pagano (h) - Derecho Penal Económico - página 46 - Edición 1983 - Ed. Depalma, Bs. As.*).

Pasamos a analizar las distintas contravenciones fiscales tipificadas por la Ley 11.683 y sus modificaciones.

Previo a ello es conveniente destacar que la violación de los regímenes tributarios provinciales son infracciones de naturaleza administrativa, no penal y por ello no caen dentro de la órbita de la Ley 24.769, ello sin perjuicio que puedan implicar un delito del Código Penal, *por ejemplo artículo 174 inciso 5 del Código Penal*.

Al respecto, el Código Fiscal de Mendoza en su *artículo 58* determina: “Incurrirán en infracción fiscal y serán pasibles de una multa desde el cien por ciento (100%) hasta el quinientos por ciento (500%) del impuesto total o parcialmente evadido, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: a) los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o en general, cualquier

maniobra dolosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos o a otros sujetos, b) los agentes de retención o de recaudación que mantengan en su poder impuestos retenidos o recaudados después de haber vencido el plazo en que debieron abonarlos al fisco, salvo que prueben la imposibilidad de ingresarlos por fuerza mayor o disposición judicial o administrativa”.

b. Omisión de presentar Declaración Jurada o de proponer datos

Está tipificada en el artículo agregado a continuación del *artículo 42 de la Ley 11.683* que dice lo siguiente: “Cuando existiere la obligación de presentar declaraciones juradas, la omisión de hacerlo dentro de los plazos generales que establezca la Dirección General será sancionada, sin necesidad de requerimiento previo...”. La sanción es de multa.

Las conductas típicas son: 1) no presentación de declaraciones juradas; 2) omisión de datos.

Los sujetos punibles pueden ser personas físicas o de existencia ideal.

El elemento subjetivo es culposos.

c. Infracción genérica de los deberes formales

Esta infracción está tipificada en el *artículo 43 de la Ley 11.683* con la modificación de la *Ley 24.765*

el que establece que se sanciona con multa la violación a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. Las multas son acumulables con las del artículo anterior.

Los deberes formales violados deben tener por finalidad: 1) determinar la obligación tributaria; 2) verificar y fiscalizar el cumplimiento de los responsables.

Se trata de una ley penal en blanco y algunos sostienen que es inconstitucional. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido su constitucionalidad (*Fallos* 155 - 182; 176 - 284). En cuanto al elemento subjetivo podemos decir que basta la conducta culposa para que proceda la sanción.

d. Infracción a los deberes formales sancionados con clausura

Esta infracción está tipificada en el *artículo 44 de la Ley 11.683* sustituido por la *Ley 24.765*. expresa: "Serán sancionados con multa de trescientos pesos (\$300) a treinta mil pesos (\$30.000) y la clausura de tres (3) a diez (10) días de el establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agrope-

cuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$10), quienes:

1) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Dirección General.

2) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.

3) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Dirección General.

4) No se encontraren inscritos como contribuyentes o responsables ante la Dirección General cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicaran cuando se cometa otra infracción de las prevista en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior.

Si perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo”.

La Ley 24.765 ha agregado al *artículo 41 de la Ley 11.683 un inciso f)* el que establece que la Dirección General puede clausurar preventivamente un establecimiento cuando el funcionario autorizado constataré que se han configurados uno o mas hechos de los previstos en el *artículo 44* de esta Ley y consecuentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un periodo no superior a un año desde que se detecto la anterior.

Por su parte el *artículo 77* incorporado a la Ley 11.683 por la Ley 24.765 establece que: "La clausura preventiva que disponga la Dirección General en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al Juez Federal o en lo Penal Económico según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el *artículo 41, inciso f)*; o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que origino la medida preventiva.

La clausura preventiva no podrá exceder más allá del plazo legal de tres (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente.

Sin perjuicio de lo que el juez resuelva la Dirección General continuara la tramitación de la pertinente instancia administrativa.

A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del *artículo 44*, por cada día de clau-

sura corresponderá un (1) día de clausura preventiva.

El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida”.

Hemos transcrito los artículos 41, 44 y 77 de la Ley 11.683 (con las reformas introducidas por la Ley 24.765).

Con estos elementos punitivos vamos a analizar la pena de clausura tributaria.

Clausura, significa cierre de un establecimiento o local.

Algunos sostienen que la clausura no tiene carácter de pena. Dicen que se trata de una mera sanción administrativa.

En este aspecto del problema coincidimos con Héctor B. Villegas cuando sostiene que “es una verdadera pena, ya que significa una ‘perdida de bien’ consistente en la indisponibilidad de los derechos a la utilización de un inmueble durante cierto lapso. Esta pérdida tiene el carácter de retributiva por el mal causado, e implica infligir una privación de derechos que en el caso son el de trabajar, comerciar o ejercer industria lícita durante cierto tiempo” (*Obra citada - página 205*).

La clausura tributaria puede ser preventiva o clausura definitiva.

La clausura provisional o preventiva “tiene por finalidad evitar que se continúe consumando la con-

travención y funciona como una especie de medida cautelar con el objeto de interrumpir los efectos antijurídicos de la infracción”. La clausura definitiva “tiene la naturaleza jurídica de una verdadera pena y se aplica cuando se viola una norma administrativa. No opera a fin de evitar la continuación de la infracción, sino, por el contrario como castigo a la contravención ya consumada” (*Carlos Enrique Edward - La Pena de Clausura Tributaria - páginas 8/9 - Ed. Astrea, Bs. As., Edición 1994*).

Se ha sostenido y se sostiene que esta sanción inconstitucional por ser desproporcionada y carente de razonabilidad. Se afirma que no existe proporción entre la afectación del bien jurídico tutelado y el grave perjuicio que la clausura provoca al contribuyente en su patrimonio.

Concretamente se sostiene que la pena de clausura tributaria viola el derecho de trabajar, de ejercer el comercio, y el de propiedad.

El Juez Federal de Neuquén declaró la inconstitucionalidad del *inciso 1 del artículo 44 de la Ley 11.683* en el caso “Mikey” por violar los *artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional*.

En este caso la Corte Suprema de Justicia declaró la constitucionalidad de la pena de clausura. Se afirmó por el Alto Tribunal “que teniendo en cuenta las reflexiones formuladas a cerca de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clau-

sura allí dispuesta no se exhibe como exorbitante, motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que con sustento en la irrazonabilidad de la norma se articula”.

Que en orden a la supuesta afectación que de los derechos tutelados en los *artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional* se atribuye a la clausura del establecimiento en infracción, procede señalar que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen, se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional (Fallos 304: 309, 1527) consecuentemente resulta inquestionable la facultad concedida al legislador de establecer los requisitos a los que debe ajustarse una determinada actividad (Fallos 307: 2262) este fallo es de fecha 05 de noviembre de 1991.

e. Eximición de Pena

El *artículo 52* en su último párrafo de la Ley 11.683 modificado por la Ley 24.765 (*artículo 4º*) dice lo siguiente: “En los supuestos del artículo agregado a continuación del 42 y del *artículo 43*, el juez administrativo podrá reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no revisiere gravedad”.

La facultad de eximición de sanción que consagra el *artículo 52 in fine*, se fundamenta en el prin-

cipio de la insignificancia o principio de la bagatela que procede cuando el bien jurídico es afectado en forma mínima.

Cuando el bien jurídico no está afectado en realidad, en forma sustancial no existe tipicidad.

Como dice *Zaffaroni* la tipicidad no es sólo la tipicidad legal sino que requiere la real afectación del bien jurídico tutelado por la norma.

La Corte Suprema ha resuelto por mayoría que la facultad de eximición comprende a la pena de clausura (Fallo de la Suprema Corte 08/06/93 en el caso "Recurso de Hecho Deducido por Carlos Godoy en la Causa Godoy Roberto Carlos s/Ley 11.683". En este fallo se expresa "Que la sanción de clausura prevista en el artículo 44 de la Ley 11.683 tiene un correlato con el precepto recientemente apuntado desde que se refiere a una infracción de deberes formales, contenidos en el caso, en la propia ley. Por si cupiera alguna duda, la propia norma la despeja, al estatuir que 'sin perjuicio de la multa prevista en el artículo 43 se clausuraran', de modo tal que el legislador se ocupó de señalar, mediante el reenvío, la conexión entre los referidos artículos 43, 44. Para mayor sustento de la inferencia a que se accede, cabe destacar que la interpretación restrictiva, es decir, la que limita la posibilidad del ejercicio de la facultad eximitoria a los supuestos en que cabría exclusivamente la pena de multa, no atiende que aún con una exégesis ceñida a los términos literales de la norma de mentas,

corresponde concluir que aquéllas alcanzan a los supuestos de clausura. Ello es así a poco que se advierta que la ley no dice que se podrá eximir de multa — tal como lo sugiere el concepto antagónico — sino que se expresa en términos más genéricos en cuanto al marco de la penalidad: el juez administrativo podrá eximir de sanción al responsable cuando a su juicio la infracción no revistiese gravedad”.

En cuanto a los recursos en relación a la pena de clausura definitiva establecidos en la Ley 11.683 (con la reforma de la Ley 24.765) el artículo agregado a continuación del 78, establece: “Las sanciones de multa y clausura, y la de suspensión de matrícula, licencia e inscripción en el respectivo registro, cuando proceda, serán recurribles dentro de los cinco (5) días por apelación administrativa ante los funcionarios superiores que designe la Dirección General, quienes deberán expedirse en un plazo no mayor a los diez (10) días.

La resolución de estos últimos causa ejecutoria, ...”.

La Ley 24.765 incorpora como segundo agregado, el siguiente: “La resolución a que se refiere el último párrafo del artículo anterior, será recurrible por recurso de apelación, otorgado en todos los casos con efecto devolutivo, ante los juzgados en lo Penal Económico de la Capital Federal y juzgados federales en el resto del territorio de la República.

La decisión del juez será apelable al solo efecto devolutivo”.

f. Responsabilidad del consumidor final

Por la Ley 24.765 se ha agregado al *artículo 19 de la Ley 11.683* el siguiente que legisla sobre la responsabilidad del consumidor final. “Los consumidores finales de bienes y servicios o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones.

La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlo a los inspectores de la Dirección General Impositiva, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de venta donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de diez pesos (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del *artículo 43* de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a veinte pesos (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión”.

De acuerdo con el texto de esta disposición para que proceda la sanción al consumidor se requiere:

a) que se trate de un consumidor final de bienes o servicios.

b) que no haya exigido la entrega de factura o comprobante de una operación mayor de diez pesos o que no conserve el comprobante o que no lo exhiba en el local o a la salida del mismo cuando sea exigido por los inspectores de la Dirección General impositiva.

c) la conducta del consumidor debe revelar que en el acto ha existido connivencia con el obligado a emitir la factura o comprobante, es decir, confabulación o acuerdo doloso. O que ha existido complacencia o tolerancia por su parte.

d) la sanción del consumidor esta supeditada a que previamente haya sido sancionado el obligado a emitir o entregar factura o comprobante. En esta sanción solidaria lo principal es la sanción del obligado a entregar factura o comprobante. Como lo accesorio sigue la suerte de lo principal se exige la citada condición.

e) el mínimo de la multa es de veinte pesos y el máximo puede llegar a dos mil quinientos pesos, *artículo 43 de la Ley 11.683* modificado por la Ley 24.765.

g. Omisión de impuestos

El *artículo 45 de la Ley 11.683* establece: “El que omitiere el pago de impuestos mediante la fal-

ta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento y el ciento por ciento del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del *artículo 46* y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales.

Será sancionado con la misma multa quien mediante la falta de presentación de declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, o por ser inexactas las presentadas, omitiera la declaración y/o pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos”.

El elemento subjetivo de esta infracción es la culpa. Se aplica el *artículo 45* cuando el responsable no cumple con sus obligaciones a raíz de una negligencia de su parte.

Si puso la debida diligencia y aún así no se pudo cumplir, no hay infracción tributaria por falta del elemento subjetivo. Tampoco se aplica el artículo si en el caso media un error excusable. El error excluye la culpabilidad. En este caso, el error puede ser de hecho o de derecho.

h. Defraudación fiscal

Dice el *artículo 46 de la Ley 11.683*: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones ma-

liciosas perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido”.

En esta infracción el elemento subjetivo de la misma esta dado por el dolo que se concreta cuando el sujeto tiene el propósito de obtener un provecho patrimonial indebido, no cumpliendo total o parcialmente con la obligación tributaria pertinente.

Con respecto a este problema la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado en reiteradas ocasiones que la comprobación de la infracción lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia.

Esto significa aceptar que en materia de infracciones fiscales fraudulentas el dolo se presume.

En el artículo sin número agregado a continuación del *artículo 46* por la Ley 23.314 se dice: “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando”: y enuncia en cinco incisos el caso de presunción de dolo.

En el inciso a) se presume el dolo cuando existe una grave contradicción entre los libros, registros, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de la declaración jurada o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del *artículo 20*.

Lo mismo en el inciso a) cuando se hagan valer tributariamente formas jurídicas inadecuadas o impropias del comercio, siempre que ello oculte o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

Según el inciso d) cuando no se llevaran o no se exhibiesen libros de contabilidad y ello carezca de justificación por la importancia de la actividad o por el volumen del capital invertido inciso d) y otros casos de inexactitudes determinados en los incisos b) y c).

i. Retención indebida por agentes de retención y percepción

El artículo 47 de la Ley 11.683 expresa: "Serán reprimidos con multa de 2 hasta 10 veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran regresarlo.

No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo".

Objetivamente en esta conducta está previsto como delito en el artículo 6° de la Ley 24.769 (*Ley Penal Tributaria*).

La diferencia radica fundamentalmente en que el artículo 6° de la Ley 24.769 exige como elemento

subjetivo del delito al dolo y la contravención fiscal del *artículo 47 de la Ley 11.683* exige la culpa.

42. RÉGIMEN PENAL CAMBIARIO. CONSIDERACIONES GENERALES

El régimen penal cambiario vigente en la Nación está determinado por las Leyes 19.359 y 22.338 (texto ordenado por el Decreto 1265-82) y 24.144, complementadas por múltiples circulares del Banco Central de la República Argentina y por los decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo con intervención del Ministerio de Economía.

Las infracciones y delitos cambiarios afectan gravemente el estado económico-social del país. Su tipificación y sanción tiende a proteger el valor de nuestra moneda y a asegurar la seriedad de las transacciones internacionales.

A los efectos de su efectividad el régimen punitivo se ha apartado en alguna medida de ciertos principios fundamentales que informan el Derecho Penal Común.

a. Tipos penales

Están prohibidas las siguientes conductas o acciones *artículo 1°* :

a) Toda negociación de cambio que se realice sin intervención autorizada para efectuar dichas operaciones;

b) Operar en cambio sin estar autorizado a tal efecto;

c) Toda falsa declaración relacionada con las operaciones de cambio;

d) La omisión de rectificar las declaraciones producidas y de efectuar los reajustes correspondientes si las operaciones reales resultasen distintas de las denunciadas;

e) Toda operación de cambio que no se realice por la cantidad, moneda o al tipo de cotización, en los plazos y demás condiciones establecidos por las normas en vigor;

f) Todo acto u omisión que infrinja las normas sobre el régimen de cambios.

Son tipos de leyes penales en blanco, son tipos abiertos.

Tienen el carácter de leyes penales en blanco porque si bien la sanción está establecida con exactitud, *artículo 2º*, el precepto es incompleto y variable en cuanto a su contenido. Este contenido está determinado por otras normas (cambiantes y temporarias y a veces excepcionales).

Tienen el carácter de tipo abierto porque estos no definen suficientemente la conducta prohibida requiriendo las mismas una complementación judicial de sus elementos.

El tipo no es cerrado, sino abierto y ello puede vulnerar la seguridad jurídica que constituye un pre-

supuesto indispensable del orden jurídico junto a la justicia y la libertad. El desarrollo de toda actividad económica exige seguridad jurídica.

b. Problema de la retroactividad y ultraactividad

El Código Civil en su *artículo 3°* establece que las leyes rigen para el futuro y no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición expresa en contrario. Aún en este caso no puede afectar derechos con garantías constitucionales.

Por su parte el *artículo 2° del Código Penal* textualmente determina: "Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictara una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho".

Por su parte el *artículo 20 de las Leyes 19.359 y 22.338*, según el texto ordenado por el Decreto 1265/58, establece en lo pertinente: "Serán aplicables las disposiciones del Libro I del Código Penal, salvo cuando resulten incompatibles con lo establecido con la presente ley.

En especial y expresamente, no serán de aplicación las siguientes disposiciones del Código Pe-

nal: a) el *artículo 2º*, cuando se trate de la imposición de la pena de multa en todos los supuestos del *artículo 2º* de la presente ley”.

En el caso de la imposición de la pena de multa no se aplica el principio de la ley más benigna, es decir, no existe retroactividad de ésta y si en cambio existe ultraactividad de la derogada o de la ley excepcional o temporaria que ha caducado.

Para el caso de delitos con pena privativa de la libertad, incisos b) y c) del *artículo 2º*, si tiene plena aplicación el *artículo 2º del Código Penal*.

En el caso que se registra en “La Ley”, Tomo 130 - página 58, se dijo: “*El artículo 2º del Código Penal* no es aplicable a los sumarios por infracción al régimen de control de cambio establecido por el Decreto 13.126/57, en función de las Leyes 12.160 y 13.649 cometida con anterioridad a la vigencia del Decreto 11.916/58”.

En el caso que se registra en J. A. 1964 - IV, - página 515 - se estableció que no obstante lo dispuesto por el Decreto 11.916/58, en cuanto supprime para el futuro el resumen ordenador establecido por él la Ley 12.160 y el Decreto 13.126/57. Las aplicadas durante su vigencia deben ser ejecutadas y las infracciones cometidas en igual periodo deben ser juzgadas y sancionadas por el Tribunal en lo Penal y Económico, no sólo porque así lo precisa de modo explícito los *artículos 21 y 24 de la Ley 16.432*, sino porque de acuerdo al *artículo 4º* última parte, el principio de la ley más benigna no puede

ser supletoriamente aplicado en el juzgamiento de dicha infracción.

La solución establecida en el *artículo 20* mencionado precedentemente tiene un fundamento en que las normas que regulen el régimen penal cambiario responden a la aparición de situaciones de excepción y ello hace necesario que sus efectos en el tiempo se prolonguen para que realmente sean eficaces.

c. Problema de la culpabilidad

Nuestros tribunales, sobre el problema de la culpabilidad en cuanto al régimen penal cambiario, han establecido que el juzgador cuando en el juzgamiento de infracciones cambiarias existe relación causal entre la actividad del sujeto y la conducta reprochable, debe presumir, salvo descripción legal con claro elemento subjetivo que hubo culpabilidad — *dolo o culpa* — presunción esta *juris tantum*, es decir, que probando el imputado que el hecho se produjo no obstante haber agotado todas las medidas a su alcance no debe declararse culpable. Igual solución si prueba que fue debido a un error de hecho no imputable (*Fallo de la Cámara en lo Penal Económico - Sala I - junio 7 de 1977 - Danduj S.A.*).

En materia de infracción cambiaria es de aplicación el principio de la inversión de la prueba (*Cámara en lo Penal Económico - Sala I - agosto 9 de 1989 - Compañía Intraductora de Buenos Aires S.A.*).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que en las infracciones cambiarias, la culpabilidad se presume, estando a cargo del imputado la carga de la prueba que lo exima de responsabilidad "Atma S.A." Fallo 11/04/79 y Papazian Kricor, Fallo 06/11/79 L.L., 1980 - B - 35.

En síntesis en los fallos mencionados en relación al régimen penal cambiario se sostiene que en la culpabilidad se presume que rige el principio de inversión de la prueba (*onus probandi*) y que es el inculpado el que debe probar que no es culpable.

Opinamos que la presunción de culpabilidad con su consecuencia de la inversión de la prueba y del deber del imputado de probar que no es culpable, vulnera el principio de presunción de inocencia que surge del *artículo 18 de la Constitución Nacional* y viola lo que establece el pacto de San José de Costa Rica que tiene jerarquía constitucional (*artículo 75 inciso 22 de la Constitución Nacional*). Este pacto en su *artículo 8º* dice que: "toda persona inculpada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad".

Además vulneran los principios del Derecho Penal Común. En el Derecho Penal Común el dolo no se presume. Su existencia como la de los otros presupuestos de la pena depende de las pruebas de la causa.

Este principio es de aplicación al régimen penal cambiario de acuerdo a lo establecido por el *artículo 4º del Código penal*.

El artículo 4° dice: "Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario".

El régimen Penal Cambiario en su artículo 20 expresamente dice: Que en el Código Penal no se aplicaran los artículos 2° en cuanto a la pena de multa; el 14 y el 51.

Si el legislador hubiera querido excluir del régimen penal cambiario la aplicación del principio de que el dolo no presume lo habría consignado como lo ha hecho con los artículos 2°, 14 y 51 mencionados.

Sostenemos que la verdadera solución la ha dado *Sebastián Soler* cuando estudia el principio de la presunción del dolo. A ello nos hemos referido al analizar el artículo 6° de la Ley 24.769 y a ello nos remitimos.

También *Ricardo Núñez* propicia la solución correcta cuando afirma (*coincidiendo con Soler, según nuestra opinión*) que: "El dolo no se presume por la simple comisión del hecho. En el juicio penal, no es el acusado el que debe probar que no ha actuado con dolo, sino que la prueba de su existencia está a cargo de la acusación, sin perjuicio de que la modalidad del hecho cometido ya proporcione esa prueba" (*las disposiciones generales del Código Penal - página 124 - año 1988*).

d. Problema de la responsabilidad solidaria

El artículo 2º, inciso f) determina: “Cuando el hecho hubiese sido ejecutado por los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia de una persona de existencia ideal, con los medios o recursos facilitados por la misma u obtenidas de ellas con tal fin, de manera que el hecho resulte cumplido en nombre, con la ayuda o beneficio de la misma, la persona de existencia ideal también será sancionada de conformidad con las disposiciones de los incisos a) y e)”.

Se ha interpretado que es condición *sine qua non* para responsabilizar y sancionar a la persona ideal la responsabilidad y sanción de los directivos y gerentes de la misma. La responsabilidad de los directivos es lo principal y lo accesorio es la responsabilidad del ente ideal. Lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

En concreto sin sanción y responsabilidad de los directivos no cabe solidaridad de la persona jurídica, de acuerdo con la norma vigente al tiempo de los hechos motivo de juicio.

Esta solución quedó consignada en el Fallo dictado por la Cámara en lo Penal Económico - Sala III causa “Cooperación Argentina de Productores de Carne” del 23/12/77.

e. Problema del comiso

El *artículo 23 del Código Penal* dice: "La condena importa la pérdida de los instrumentos del delito, los que, con los efectos provenientes del mismo, serán decomisados, a no ser que pertenecieran a un tercero no responsable. Los instrumentos decomisados no podrán venderse, debiendo destruirse. Pueden aprovechar sus materiales los gobiernos de la provincia o el arsenal de guerra de la Nación".

Se ha entendido que el *artículo 23 del Código Penal* se aplica al decomiso de moneda extranjera secuestrada con motivo de las infracciones cambiarias, ya que por el *artículo 4º del Código Penal* los principios del mismo son aplicables a los delitos previstos por leyes especiales en cuanto estas no dispusieran lo contrario y el régimen penal cambiario derivado de las Leyes 19.359 y 22.338 no dispone lo contrario.

El *artículo 20* del régimen penal cambiario según texto ordenado por el Decreto 1263/82 dice que: "En especial y expresamente, no serán de aplicación las siguientes disposiciones del Código Penal: a) el *artículo 2º*, cuando se trate de la imposición de la pena de multa en todos los supuestos del *artículo 2º* de la presente ley; b) el *artículo 14*, cuando se trate de la primera reincidencia prevista en el inciso b) del *artículo 2º* de la presente ley. Cuando se

trate de la segunda reincidencia, prevista en el inciso c) del *artículo 2°* de esta ley, el *artículo 14* del Código Penal no se aplicará sólo si la primera reincidencia fue penada con multa; c) el *artículo 51*, primer párrafo". Como se ve no se hace referencia al *artículo 23 del Código Penal*. También se ha establecido que cuando los efectos provenientes del delito, eventualmente pueden ser sustituidos, el comiso puede caer sobre los elementos que los reemplazan, ya que en el caso de moneda, se trata de cosas fungibles que pueden ser idóneamente sustituibles (*Ver Fallo de la Cámara en lo Penal Económico - Sala III - Flageat Alberto del 24/07/81 - J.A. 21/04/82*).

Sobre el tema la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho: "Nada impide que se investigue en cada caso si la moneda secuestrada, constituye un instrumento, un efecto proveniente del delito, o bien un elemento material ajeno, cuestión esta de hecho (*C.S. Tonin S.A. 17/11/77*)".

f. Procedimiento administrativo y procedimiento judicial

El *artículo 8°* de la ley que establece el régimen penal cambiario con la modificación introducida en la primera parte por la Ley 24.144 expresa: "El Banco Central de la República Argentina tendrá a su cargo el proceso sumario, el que hasta la conclusión de la causa para definitiva no podrá exceder del plazo de trescientos sesenta (360) días hábiles,

a contar desde la fecha de resolución de apertura del sumario.

Los actuados se iniciarán con las conclusiones de inspección y control de la materia. La procedencia de ampliar o extender la investigación, la formulación técnica y legal de los cargos e imputaciones o de falta de mérito para efectuarlos, serán funciones de una unidad orgánica separada e independiente de la actividad anterior y concluirán en la resolución del presidente del banco que disponga la apertura formal del proceso o el archivo de las actuaciones.

La sustanciación del proceso estará a cargo de una dependencia jurídica del banco, la cual recibirá la causa a prueba, producirá la que considere oportuna para mejor proveer, dictara las resoluciones que sean necesarias hasta la conclusión de la causa para definitiva y elevara las actuaciones al presidente del banco para remitirlas al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico de la Capital Federal, o al Juez Federal con asiento en la provincia, según corresponda”.

Por su parte el *artículo 16* establece: “En el caso de inspecciones o sumarios que pudiesen conducir a la aplicación de la pena privativa de libertad prevista en el *artículo 2º, incisos b) y c)*, concluidas las diligencias urgentes, incluso las estimaciones a que se refieren los *artículos 10, 11, 12 y 13*, las actuaciones se pasarán al Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Penal Económico de la Capital o al

federal con asiento en provincia, según corresponda, debiendo la causa tramitar en dichas sedes conforme a las disposiciones de los libros II y III del Código Procesal Penal. En tal supuesto, el Banco Central de la República Argentina podrá asumir la función de querellante en el proceso penal, sin perjuicio de la intervención que corresponde al Ministerio Público, Ley 22.338”.

g. La reincidencia en el régimen penal cambiario

Existe una notable diferencia entre el concepto de reincidencia en el Código Penal y el concepto de reincidencia en el régimen penal cambiario.

El *artículo 50 del Código* determina que existe reincidencia cuando habiendo una persona cumplido total o parcialmente una pena privativa de la libertad, impuesta por un tribunal del país, cometiere un nuevo delito también con pena privativa de libertad. Se agrega que “la pena sufrida no se tendrá en cuenta a los efectos de la reincidencia cuando desde su cumplimiento hubiera transcurrido un término igual a aquél por la que fuera impuesta, que nunca excederá de diez años ni será inferior a cinco años.

Por su parte el *artículo 18* del régimen penal cambiario establece textualmente: “A los fines de la reincidencia prevista por esta ley, se computarán las sentencias condenatorias firmes pronunciadas a partir de su vigencia, aun cuando impongan pena

de multa y siempre que no hayan transcurrido cinco (5) años entre la condena anterior y la nueva infracción”.

De lo que precede surgen tres diferencias fundamentales:

a) El Código Penal exige para que exista reincidencia, que la pena impuesta en la primera haya sido cumplida en forma total o parcial (sistema de la reincidencia real). En el régimen penal cambiario para ser reincidente basta la mera condena (sistema de la reincidencia ficta).

b) En el sistema del Código Penal la primera condena debe ser a una pena privativa de libertad. En cambio en el caso del régimen penal cambiario no sólo existe reincidencia en el caso de una pena privativa de la libertad sino también en el caso de una pena de multa.

c) Por último en cuanto a la prescripción de la primera condena el régimen penal cambiario exige que sea de cinco años. En cambio de acuerdo al Código Penal el mínimo de la prescripción es de cinco años y el máximo puede llegar a diez años.

h. Problema de la prescripción de la acción

El artículo 19 determina: “La prescripción de la acción para perseguir las infracciones de cambio se operará a los seis (6) años. Dicho lapso se interrumpirá por los procedimientos que impulsen la investigación, practicados con conocimiento del inspeccio-

nado, por los actos procesales de impulsión dictados por la jurisdicción administrativa o judicial y por la comisión de otra infracción”.

También en este problema existen diferencias con el régimen establecido con el Código Penal.

El artículo 62 establece: “La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:

2) ‘ después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de la prescripción exceder de doce años ni bajar de dos años ’.

5) ‘ a los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa ’ ”.

a) No se distingue, en el régimen penal cambiario, entre multa o pena privativa de la libertad. En ambos casos, ya se trate de una infracción (sancionada como pena de multa), ya se trate de un delito (sancionado con pena privativa de libertad), el término de prescripción de la acción es de seis años.

En cambio el Código Penal establece un término distinto de prescripción para los delitos con pena de multa y los delitos con pena privativa de libertad.

b) Para el régimen penal cambiario todos los delitos tienen el mismo tiempo de prescripción cualquiera sea el monto de la pena privativa de libertad cuatro años u ocho años, *incisos b) y c) del artículo 2°*.

En el régimen del Código Penal el término de la prescripción de la acción penal depende del máximo de la pena fijada para el delito, término que no puede ser inferior a dos años ni mayor a doce años.

i. Problema vinculado a las causas que interrumpen la prescripción de la acción

La Ley 19.359 y 22.338 establecen tres causas según surgen del *artículo 19*:

- a) Los procedimientos que impulsen la investigación con conocimiento del inspeccionado;
- b) Los actos procesales de impulsión del proceso (secuela del juicio);
- c) La comisión de otra infracción.

El Código Penal establece sólo dos causales interruptivas de la prescripción de la acción penal: a) la secuela del juicio; b) la comisión de un nuevo delito.

Ahora bien con relación a los procedimientos que impulsan la investigación con conocimiento del investigado se ha dicho: que el primer acto interruptivo de la prescripción es el auto que ordena la instrucción del sumario, porque en ese momento empieza la tramitación del proceso y la real imputación del hecho, lo anterior son meras diligencias sumariales que carecen de entidad impulsiva (*Cámara en lo Penal Económico - Sala III - Sentencia del 15/12/82; "Bellsola Ferrer"*).

43. LEY DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA

Lleva el N° 22.262 y fue publicada en el Boletín Oficial el 06 de agosto de 1980.

La ley en examen trata de combatir y sancionar el monopolio.

Dice *José Pagano (h)* en relación al monopolio que: "Como tal sólo puede concebirse en una sociedad de masas, altamente tecnificada y con un desarrollo igualmente importante de la publicidad. En una palabra en la actual sociedad de consumo" (*Derecho Penal Económico - páginas 139/140*).

a. Dificultad de la represión

La represión de los delitos económicos y por tanto del delito de monopolio es insuficiente e ineficaz. Ello es así porque la descripción típica se realiza con relativa facilidad, pero sus autores son difícilmente descubiertos, pocas veces procesados y rara vez condenados.

En realidad la impunidad tiene su origen en la falta de pruebas concretas para fundamentar la pretensión punitiva del Estado.

Por otro lado la complejidad de los problemas económicos - financieros trae como consecuencia que en el momento de la aplicación de la tipicidad abstracta a la realidad de los hechos la interpretación jurídica en la práctica judicial se encuentre con dificultades.

Por lo demás, en cuanto a los delitos económicos si bien no se trata de “una nueva criminalidad, sino más bien de nuevas manifestaciones de la criminalidad” y si bien el hombre es siempre el mismo el extraordinario desarrollo de la técnica pone en nuestros días nuevos medios a disposición de la delincuencia y ello lógicamente dificulta su investigación y su juzgamiento.

b. Principios que inspiran la ley

La filosofía que inspira la ley de defensa de la competencia es tender a controlar el ejercicio del poder económico más que a la formación del poder económico.

Se parte de la base que la iniciativa privada es la verdadera fuerza impulsora de la economía y que el Estado tiene la misión ineludible de asegurar el correcto funcionamiento del mercado y con esto queda garantizada la defensa de la libre actividad de los particulares.

c. Antecedentes

Entre los antecedentes extranjeros tenemos la ley antitrust, la ley Sherman, dictada en Estados Unidos de Norteamérica en 1890. Esta ley sanciona todo convenio en forma de trust para restringir la industria o el comercio entre los Estados o naciones extranjeras. La ley Sherman fue complementa-

da con disposiciones ampliatorias en 1914 mediante la ley Clayton.

Entre los antecedentes nacionales se encuentra la Ley 11.210 del año 1923, cuyo *artículo 1°* decía: "Declarar delito todo convenio, pacto, combinación, amalgama o fusión de capitales tendiente a establecer o sostener el monopolio y lucrar con él en una o más ramas de la producción, de tráfico terrestre, fluvial o marítimo o de comercio interno u externo o en una localidad o varias o en todo el territorio nacional".

En el proyecto *Coll - Gómez* del año 1936 al legislador sobre los delitos contra el comercio, la industria, la economía pública, se establece que la sanción penal será aplicada por el solo hecho de la formación del convenio, pacto, combinación, amalgama o fusión de capitales con la finalidad de establecer o mantener el monopolio para lucrar con él sin que sea necesaria la realización de esa finalidad.

Por último como antecedente inmediato de la actual Ley 22.262 tenemos la Ley 12.906 sancionada en el año 1946.

d. Análisis del artículo 1°

El *artículo 1° de la Ley 22.262* determina: "Están prohibidos y serán sancionados de conformidad con las normas de la presente ley, los actos o conductas relacionados con la producción e inter-

cambio de bienes o servicios, que limiten, restrinjan o distorsionen la competencia o que constituyan abuso de una posición dominante en un mercado, de modo que pueda resultar perjuicio para el interés económico general". A los efectos de interpretar este *artículo 1º*, es necesario tener en cuenta lo que determina el *artículo 2º* de la misma. "A los efectos de esa ley se entiende: a) que una persona goza de una posición dominante en un mercado cuando para un determinado tipo de producto o servicio es la única oferente o demandante dentro del mercado nacional o, cuando sin ser la única, no está expuesta a una competencia sustancial; b) que dos o más personas gozan de posición dominante en un mercado cuando para un determinado tipo de producto o servicio no existe competencia efectiva entre ellas, o sustancial por parte de terceros, en todo el mercado nacional o en una parte de él".

El delito prescrito en el *artículo 1º* es un típico delito económico, es un delito doloso y material.

Delito material es aquel que para su consumación, requiere la producción de un resultado externo, que si bien se vincula causalmente con la acción del sujeto activo, constituye un evento distinto y posterior a la acción misma (*Sebastián Soler - Obra citada - pág. 277*).

Es material porque se requiere que se limite, se restrinja o se distorsione la competencia o se abuse de una posición dominante en un mercado.

En este sentido es necesario poner de resalto que la Ley 12.906 tipificaba un delito formal.

El tipo requiere que el acto o conducta pueda causar perjuicio al interés económico general. Esta circunstancia constituye un elemento constitutivo del delito, porque esa posibilidad no representa un resultado objetivo del acto delictuoso, sino que constituye uno de sus elementos.

La situación es similar a la de los artículos 292 del Código Penal (*falsificación material*) y 293 del cuerpo legal citado (*falsedad ideológica*).

Además de los caracteres mencionados debemos agregar que el tipo del delito de monopolio es un tipo abierto, plurisubjetivo y omnicompreensivo.

En el delito que estamos considerando el sujeto pasivo es el público consumidor.

No obstante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha dicho que el sujeto pasivo es el comerciante o comerciantes impedidos de concurrir libremente al mercado interno o externo por la acción del monopolio (*La Ley, Tomo 129 - página 1040*).

El bien jurídico tutelado es la libre competencia ya que se sanciona penalmente a quien (*monopolio*) o quienes (*oligopolios*) tienen la comercialización o la prestación exclusiva de bienes o servicios afectando, en perjuicio del consumidor el libre juego de la oferta y de la demanda.

La ley tiene su fundamento constitucional en los artículos 14 y 20 de la Constitución de la Nación.

El artículo 1° que estamos comentando tiene un carácter general: 1) porque se trata de un precepto

general indispensable dada la variedad prácticamente infinita de conductas lesivas de la competencia; 2) porque contiene una descripción amplia y abstracta que contempla todos los elementos de la acción; 3) porque complementa como recaudo previo y necesario las figuras del *artículo 41* de la ley.

Este artículo establece: "Serán reprimidos con las sanciones previstas en el *artículo 42* los siguientes actos o conductas siempre que encuadren en el *artículo 1º*:"

a) Fijar, determinar o hacer variar, directa o indirectamente, mediante acciones concertadas, los precios en un mercado.

b) Limitar o controlar, mediante acciones concertadas, el desarrollo técnico o las inversiones destinadas a la producción de bienes o servicios, así como la producción, distribución o comercialización de los mismos.

c) Establecer mediante acciones concertadas, las condiciones de venta, y comercialización, descuentos y otros aspectos de la venta y comercialización.

d) Subordinar la celebración de contratos o la aceptación de prestaciones u operaciones suplementarias que, por su naturaleza y con arreglo a los usos comerciales, no guarden relación con el objeto de tales contratos.

e) Celebrar acuerdos o emprender acciones concertadas, distribuyendo o aceptando, entre competidores, zonas, mercados, clientelas o fuentes de aprovisionamiento.

f) Impedir u obstaculizar mediante acuerdos o acciones concertadas, el acceso al mercado de uno o más competidores.

g) Negarse, como parte de una acción concertada y sin razones fundadas en los usos comerciales, a satisfacer pedidos concretos, para la compra o venta de bienes o servicios, efectuados en las condiciones vigentes en el mercado de que se trate.

h) Imponer, mediante acciones concertadas, condiciones discriminatorias de compra o venta de bienes o servicios, sin razones fundadas en los usos comerciales.

i) Destruir, como parte de una acción concertada, productos en cualquier grado de elaboración o producción, o los medios destinados a extraerlos, producirlos o transportarlos.

j) Abandonar cosechas, cultivos, plantaciones o productos agrícolas o ganaderos, o de tener u obstaculizar el funcionamiento de establecimientos industriales o la exploración o explotación de yacimientos mineros, como parte de una acción concertada.

k) Comunicar a empresas competidoras, como parte de una acción concertada, los precios u otras condiciones de compra, venta o comercialización bajo las cuales deberán actuar dichas empresas”.

Todos estos casos tienen un valor enunciativo no taxativo. La situación es similar al *artículo 172 del Código*. Las hipótesis que contempla son meramente enunciativas.

Los actos o conductas que encuadren en el *artículo 1º* pero no enumeradas en el *artículo 41* dan lugar a sanciones no penales.

De la interpretación sistemática de los *artículos 26 y 41* de la ley surge que los actos anticompetitivos perjudiciales para el interés económico general, según la definición del *artículo 1º*, pueden ser sancionados con órdenes de no innovar respecto de la situación existente, con el cese o la abstención de la conducta imputada, con multa y con disolución y liquidación de la sociedad.

La Ley de Defensa de la Competencia tiende a no circunscribir la política sólo a una represión de tipo penal. En efecto si bien es cierto que en última instancia puede existir la sanción penal, debe computarse que de acuerdo al *artículo 24*, puede superarse la situación sin caer en el reproche penal, como en cambio necesariamente ocurría en la Ley 12.906. Es necesario tener en cuenta que las sanciones sólo serán factibles una vez sustanciado el sumario administrativo (*artículo 32*) y en tanto se configuren los supuestos del *artículo 41*.

La sanción penal sólo cabe cuando están dadas las notas típicas de algunos de los incisos del *artículo 41*.

Así se desprende del *artículo 41* cuando expresa: "Serán reprimidos con las sanciones previstas en el *artículo 42* los actos o conductas, siempre que encuadren en el *artículo 1º*".

En concreto todos los tipos delictivos se encuentran subordinados a tres recaudos generales:

a) actos vinculados con la producción e intercambio de bienes y servicios; b) perjuicio aun potencial para el interés económico general; c) que tengan como resultado limitar, restringir o distorsionar la competencia o bien constituir abuso de una posición dominante en un mercado. Requieren además un doble encuadramiento en los *artículos 1º y 41*.

e. Aplicación extraterritorial de la Legislación Penal Monopólica (Ley Nº 22.262)

En el régimen penal argentino, en relación al ámbito espacial de validez de la ley punitiva, existen cuatro principios; ellos son: 1) el de la territorialidad; 2) el principio real o de defensa; 3) el de la personalidad, y por último 4) el de la universalidad.

Ellos surgen del *artículo 1º del Código Penal*, de la Ley de Extradición y de los tratados internacionales celebrados por el país.

El *artículo 1º del Código Penal* establece: "Este Código se aplicará: 1) por los delitos cometidos o cuyos efectos deban producirse en el territorio de la Nación Argentina, o en los lugares sometidos a su jurisdicción; 2) por delitos cometidos en el extranjero por agentes o empleados de autoridades argentinas en desempeño de su cargo".

El principio real o de defensa determina la competencia de un Estado para el ejercicio de sus pretensiones punitivas cuando es nacional el interés vulnerado por el delito. En virtud de este principio es aplicable la ley argentina a los delitos cuyos efec-

tos deban producirse en la Nación Argentina o en los lugares sometidos a su jurisdicción. Ello así, se aplicará la ley argentina, por ejemplo, a los delitos de traición (*artículo 214 del Código Penal*); al de falsificación de moneda (*artículo 282 del Código Penal*), cometidos en el extranjero, porque son susceptibles de afectar la Seguridad de la Nación o de afectar su signo monetario respectivamente.

De acuerdo a lo que precede si un sujeto o empresa (nacional o multinacional) realiza algunas de las conductas a que se refiere el *artículo 1°* en función con el *artículo 41 de la Ley N° 22.262* y los efectos de esa conducta se producen en el país o en lugares sometidos a su jurisdicción, sus autores quedan sujetos a sus disposiciones y a las jurisdicciones de los Tribunales Nacionales competentes.

Corroborando lo que precede tenemos lo que determina el *artículo 16 de la Ley N° 13.985 (Ley de Espionaje y Sabotaje)* esta ley hace aplicación del principio real o de defensa cuando los delitos de espionaje o sabotaje se ejecutan fuera del territorio nacional.

f) Breve comentario de las disposiciones más importantes de la ley

En virtud de su *artículo 6°* se crea la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia (organismo administrativo) a cuyo cargo está la instrucción del

pertinente sumario. Ello en virtud de la complejidad de la materia contemplada en la ley. Entre sus facultades está la de citar a los presuntos responsables, a los testigos, recibirles declaración, realizar careos y practicar pericias, etc.

La circunstancia de ser un organismo administrativo, el que está legitimado para aplicar las sanciones del *artículo 26*, no puede ser tratado de inconstitucional. Ello así, porque aun tratándose del ejercicio de funciones jurisdiccionales por un órgano administrativo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado que ello es constitucional si media control jurisdiccional, el que se cumple con el recurso de apelación.

Puede actuar en todo el país por lo establecido en el *artículo 11*.

La instrucción del sumario será iniciada por la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia, *artículo 17*. El sumario en sede administrativa es previo a la promoción de la acción penal.

La promoción de la acción penal corresponde exclusivamente al Secretario de Estado de Comercio.

Según el *artículo 34* en la Capital Federal es competente el Fuero Penal Económico. En las provincias, la Justicia Federal.

La prescripción de la acción penal se opera a los seis años, pero el procedimiento administrativo previo interrumpe el plazo que no volverá a correr

sino a partir de los dieciocho meses de iniciada la actuación, *artículo 35*.

El Secretario de Estado podrá previo dictamen de la Comisión Nacional de Defensa de la Competencia y por resolución fundada desestimar una denuncia cuando de la sola exposición surge que no encuadra en el *artículo 1º* de la ley. Esta decisión es recurrible, *artículo 19*.

Por último, en cuanto a las penas del *artículo 42* dice: "Los actos o conductas comprendidos en el *artículo 41* serán reprimidos con las siguientes penas, que podrán aplicarse independientemente o conjuntamente:

1) cuando el hecho hubiese sido ejecutado por personas físicas: a) prisión de uno a seis años; b) multa...

2) Cuando el hecho hubiese sido ejecutado por los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia de persona de existencia ideal, con los medios o recursos facilitados por la misma u obtenidos de ella con tal fin de manera que el hecho resulte cumplido en nombre, con la ayuda o en beneficio de persona ideal, se le impondrá: a) multa ... que se hará efectiva solidariamente sobre el patrimonio de la persona ideal o sobre el patrimonio de las personas mencionadas que hubieren intervenido en el hecho punible; b)... a los directores, representantes legales... que hubieren intervenido en el hecho punible, una pena de prisión...

Esta disposición establece y consagra la responsabilidad penal de las personas jurídicas”.

g. Decreto de Desregulación N° 2284/91

Este decreto en sus considerandos expresa: “Que es forzoso continuar el ejercicio del Poder de Policía para afianzar y profundizar la libertad económica y la reforma del Estado con el objeto de consolidar la estabilidad económica, evitar distorsiones en el sistema de precios relativos y mejorar las asignaciones de recursos en la economía nacional a fin de asegurar una más justa y equitativa distribución del ingreso”.

“Que la persistencia de restricciones que limitan la competencia en los mercados o que traban el desarrollo del comercio exterior contribuyen a distorsionar arbitrariamente los precios relativos entre el conjunto de bienes y servicios comercializados exclusivamente en el mercado interno y los bienes comercializados en el mercado externo y que tales distorsiones afectan la competitividad externa de la economía nacional poniendo en graves riesgos los logros alcanzados por el Gobierno Nacional en materia de estabilidad y crecimiento”.

“Que la aplicación de los principios de la convertibilidad monetaria sancionada por la Ley 23.928 requiere el funcionamiento de mercados fluidos y transparentes donde los precios se forman como consecuencia de la interacción de la oferta y de la de-

manda sin intervenciones distorsionantes y generalmente contrarios al interés de los consumidores”.

“Que la mejor doctrina indica que cuando se inician procesos de desregulación y afianzamiento de la libertad económica, los poderes públicos deben contar con los instrumentos aptos para tutelar la vigencia de la competencia y transferencia de los mercados, por lo cual resulta necesario y urgente adecuar los efectos de la Ley de Defensa de la Competencia”.

Basado en estas razones, el mencionado decreto establece en su *artículo 2º* lo siguiente: “La autoridad de aplicación de la Ley 22.262 podrá incorporar a su competencia y juzgar los actos y conductas excluidos por el *artículo 5º* de la mencionada ley, cuando considere que los mismos causan perjuicios reglados en las disposiciones contenidas en el *artículo 1º* de la citada ley”.

El *artículo 5º de la Ley 22.262* dice: “Quedan excluidos del *artículo 1º* los actos y conductas que se atengan a normas generales o particulares o a disposiciones administrativas dictadas en virtud de aquéllas”.

Como se advierte el Decreto 2284/91 de necesidad y urgencia, modifica la Ley 22.262.

El Poder Ejecutivo justifica la legalidad del mencionado decreto diciendo en sus fundamentos: “Que el Poder Ejecutivo Nacional además de las facultades

des que le confiere el *artículo 86 de la Constitución Nacional*, puede ejercer atribuciones legislativas cuando la necesidad se hace presente y la urgencia lo justifica contando para ello con el respaldo de la mejor Doctrina constitucional y de la Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación. Así *Joaquín V. González* ha sostenido en su 'Manual de la Constitución Argentina' que puede el Poder Ejecutivo, al dictar reglamentos o resoluciones generales, invadir la esfera legislativa o en casos excepcionales o urgentes creer necesario anticipar la sanción de una ley" (*Conforme con el mismo sentido Bielsa Rafael - Derecho Administrativo 1945 - Tomo I - página 309*). También la Corte Suprema de Justicia de la Nación le ha dado acogida a esta postura doctrinaria (*Fallos 11; 405; 23; 257*).

Entendemos, no obstante lo que precede, que la modificación referida carece de eficacia jurídica porque la facultad legislativa en materia penal es indelegable y la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo, *artículo 99 inciso 2*, es constitucional si el decreto es "intra legen" y "no contra o extra legen", como es el presente caso.

En tanto el Decreto 2284/91 no sea ratificado por el Congreso Nacional, no puede tener eficacia la modificación individualizada.

Este Decreto 2284/91 fue dictado antes de la reforma constitucional de 1994.

En la actualidad, si bien la Constitución le reconoce al Poder Ejecutivo la facultad de dictar decre-

tos de necesidad y urgencia, en circunstancias excepcionales, esa facultad no la tiene el Poder Ejecutivo en ningún caso, tratándose de normas que regulen materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos políticos, *artículo 99 inciso 3 de la Constitución Nacional*. Con la Constitución Nacional modificada también el individualizado decreto es inconstitucional.

44. ALGUNAS REFLEXIONES DE CARÁCTER DOGMÁTICO SOBRE LA LEY 20.840

a. Consideración general

La Ley 20.840 llamada de Seguridad Nacional fue sancionada en 1974. La Ley 23.077 de protección del orden constitucional y la vida democrática, derogó los *artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 5º, 10, 11 y 12* y modificó el acápite del Capítulo I del Título 10 del Libro II del Código Penal, reemplazando la expresión "rebelión" por la de "atentado al orden constitucional y a la vida democrática", modificando también el contenido del *artículo 226 del Código Penal* el que reproduce en la fundamental la idea inspiradora del *artículo 1º de la Ley 20.840*.

De la Ley 20.840 sólo están vigente los *artículos 6º, 7º, 8º, 9º y 13*.

El *artículo 6º* expresa: "Será reprimido con prisión de 2 a 6 años y multa de \$ 75.000 a \$ 5.000.000,

sino resultare un delito más severamente penado, el que, con ánimo de lucro o maliciosamente, con riesgo para el normal desenvolvimiento de un establecimiento o explotación comercial, industrial, agropecuaria, minera o destinada a la prestación de servicios, enajenare indebidamente, destruyere, dañare, hiciere desaparecer, ocultare o fraudulentamente disminuirere el valor de materias primas, productos de cualquier naturaleza, máquinas, equipos u otros bienes de capital, o comprometiere injustificadamente su patrimonio.

Las penas señaladas se agravaran en un tercio:

- a) si el hecho afectare el normal suministro o abastecimiento de bienes o servicios de uso común;
- b) si condujere al cierre, liquidación o quiebra del establecimiento o explotación.

Las penas se elevaran en la mitad:

- a) si el hecho causare perjuicio a la economía nacional;
- b) si pusiere en peligro la seguridad del Estado”.

El artículo 6° tipifica y sanciona los delitos de vaciamiento de empresa y subversión económica.

La Ley 20.840 es una ley especial y por ello tiene superlativa importancia el artículo 4° del Código Penal que establece: “Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos

previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario”.

Este artículo concreta una norma general supletoria indispensable como principio organizador en la aplicación del Derecho Penal. Esta disposición junto con el *artículo 31* de la Constitución Nacional, que establece la jerarquía de las leyes, determina la existencia de un sistema de legislación penal para todo el país.

El mencionado *artículo 6°*, consta de dos partes fundamentales: a) La que se refiere al delito de vaciamiento de empresa; b) La que se refiere a la agravación del tipo del vaciamiento de empresa que comprende cuatro hipótesis: el hecho de afectar el normal abastecimiento de bienes o servicios de uso común; el hecho de conducir al cierre, liquidación o quiebra del establecimiento; el hecho de causar perjuicio a la economía nacional y el hecho de poner en peligro la seguridad del Estado. En esta segunda parte se tipifica y sanciona el delito de subversión económica.

b. Bien jurídico tutelado

En el *artículo 6°* que venimos comentando se tutelan distintos bienes jurídicos. En el vaciamiento de empresas se protege el patrimonio del deudor como prenda común de los acreedores y la buena fe en los negocios. En la subversión económica se protege la economía nacional y la seguridad del Estado.

El bien jurídico que en definitiva es un interés jurídicamente protegido, es fundamental a los fines de la interpretación teleológica tendiente a determinar la verdadera voluntad de la ley.

Luis Eduardo Sarmiento García cuando estudia la Ley 20.840 expresa que el bien jurídico tutelado en la misma "es la seguridad del Estado en el sistema económico imperante" (*Obra citada - pág. 14*).

c. Delito económico

En el *artículo 6°* se tipifica y sanciona un ilícito económico que integra lo que se denomina el Derecho Penal Económico.

Alejandro Dumay Peña dice que el delito económico es la conducta punible que atenta contra la integridad de las relaciones económicas, públicas, privadas o mixtas que ocasionan daño al orden que exige la actividad económica o provoca una situación de la que puede surgir ese daño. Agrega que el delito económico se presenta conceptualmente como una figura compleja ya que no existe como delito tipo (*Miranda Gallino - Derecho Penal Económico- La Ley - Tomo 41 - pág. 1065*).

d. Tipo penal - Características

El tipo penal, que es la descripción de la conducta prohibida por la norma, tiene en este *artículo*

6° el carácter de un tipo abierto. El tipo es abierto cuando no define suficientemente la conducta prohibida, siendo necesario una complementación que realiza el juez en el momento de su aplicación, teniendo en cuenta pautas que surgen de las leyes penales y del orden jurídico en su totalidad.

Entre las conductas punibles del *artículo 6°* se encuentran “comprometer injustificadamente su patrimonio”. Comprometer injustificadamente el patrimonio significa “sin necesidad”.

En un caso concreto el juez tendrá que analizar si ha sido o no necesario comprometer el patrimonio, tendrá que determinar si han ocurrido hechos o circunstancias de carácter político, económico, jurídico, social o individual, que obligue a la empresa a endeudarse o gravar sus bienes para hacer frente a la situación creada.

Con relación a los tipos abiertos la jurisprudencia de nuestros tribunales ha admitido la existencia de esos tipos en los casos de los delitos de comisión por omisión y en los tipos culposos.

En el *artículo 6°* se tipifica una figura delictiva de carácter subsidiario, al establecer que se aplicará la pena de 2 a 6 años de prisión y la multa que indica “si no resultare un delito más severamente penado”.

En relación a esta cuestión puede plantearse un complejo problema jurídico derivado del contenido del *artículo 227 ter del Código Penal*, en el caso de que el hecho hubiere causado daño a la economía

nacional o puesto en peligro la seguridad del Estado (*casos de subversión económica*).

Esta disposición establece: "El máximo de la pena establecida para cualquier delito será aumentada en un medio, cuando la acción contribuya a poner en peligro la vigencia de la Constitución Nacional.

Esta disposición no será aplicable cuando las circunstancias mencionadas en ella se encuentren contempladas como elemento constitutivo o calificante del delito de que se trate". El problema que puede plantearse es si corresponde o puede corresponder en la hipótesis mencionada aplicar el citado *artículo 227 ter del Código Penal*.

e. Vaciamiento de empresa

El vaciamiento de empresa está tipificado y sancionado, como hemos dicho, en la primera parte del *artículo 6° de la Ley 20.840*.

Se trata de un tipo de peligro concreto. Esto lo afirmamos teniendo en cuenta que el peligro es la posibilidad que se produzca un evento dañoso y que la figura exige que el bien jurídico tutelado corra en forma efectiva, un peligro.

Se trata de un tipo de peligro concreto porque la disposición determina que para tipificar la conducta punible es necesario que se proceda "con riesgo para el normal desenvolvimiento de un establecimiento o explotación comercial, industrial, agrope-

cuaria, minera o destinado a la prestación de servicio”.

Sin la existencia del mencionado riesgo no existe tipicidad. No es necesaria la comprobación efectiva del perjuicio patrimonial de los accionistas y asociados, de los acreedores y de los que han contratado con la empresa.

Hemos dicho que el peligro es la posibilidad que se produzca un evento dañoso.

El peligro puede ser presumido por la ley, *peligro abstracto o potencial*, o puede ser real, *peligro concreto*.

El peligro presumido por la ley es el peligro que la ley considera como inherente al comportamiento del sujeto. Peligro abstracto es, según *Soler*, el peligro que la ley considera como necesariamente derivado de ciertas situaciones, de ciertas acciones y sobre todo del empleo de ciertos medios.

El distingo entre peligro abstracto y peligro concreto tiene superlativa importancia desde el punto de vista procesal. Para que una conducta sea típica en los delitos de peligro concreto es necesaria la demostración, en cada caso, que se ha puesto en peligro en forma efectiva el bien jurídico tutelado, mientras que en los delitos de peligro abstracto tal demostración no es necesaria, pues la ley presume como existente dicha situación peligrosa, siempre que se acredite la conducta descrita en el tipo.

En los delitos de peligro el bien jurídico aparece defendido por una doble coraza, la que lo de-

fiende de su destrucción y la que prohíbe el mero hecho de crear peligro al mismo.

Insistimos, se trata de un delito de peligro concreto, real y no meramente potencial (*abstracto*) porque para la aplicación de la pertinente sanción (*para que exista tipicidad*) es necesario que el sujeto al actuar ponga en riesgo el normal desenvolvimiento de un establecimiento o explotación comercial, industrial, agropecuaria, minera o destinada a la prestación de servicio.

Quiero agregar que, no obstante las críticas a este tipo de delito, creemos que son necesarias. Al respecto es conveniente tener en cuenta lo que se estableció en el XIII Congreso de la Asociación Internacional de Derecho Penal, celebrado en el Cairo en 1984. En la novena recomendación se estableció: "Los delitos de peligro configuran un medio válido para combatir los delitos económicos o de empresas, en tanto que el comportamiento prohibido esté definido por la ley y la prohibición se refiera a bienes jurídicos claramente identificados".

El artículo 6º describe también un tipo doloso, porque es necesario que el sujeto activo actúe con conocimiento y voluntad de realizar el tipo penal. Se trata de un dolo directo, quedando excluido el indirecto o de consecuencias necesarias y el dolo eventual. Es decir que se requiere que el sujeto, sabiendo lo que hace, quiera de un modo directo el hecho.

A los fines de precisar la interpretación pertinente conviene destacar que el dolo eventual existe

“cuando el sujeto se representa la posibilidad de un resultado que no desea pero cuya producción consiente, en última instancia, corriendo el riesgo de causarlo con tal de obtener el efecto que quiere ante todo” (*Luis Jiménez de Asúa - Derecho Penal - Tomo V - pág. 585 - Ed. Lozada S.A., Bs. As. - 2º Edición año 1963*).

El elemento subjetivo del delito es el dolo, pero es necesaria además la presencia de un elemento subjetivo del tipo (*dolo específico*), que se traduce en la exigencia de que el autor proceda “con ánimo de lucro o maliciosamente”.

En otro orden de ideas, si tenemos en cuenta que la disposición se refiere a “un establecimiento o explotación comercial, industrial, agropecuaria, minera o destinado a la prestación de servicios”, quedan excluidas las sociedades que tengan un carácter civil, los entes y sociedades no comerciales con fines de lucro (*Alberto S. Millan - Los delitos de administración fraudulenta y desbaratamiento de derechos acordados - pág. 47 - AJMH - Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales - año 1976*).

Las conductas típicas se concretan en enajenar indebidamente, destruir, dañar, hacer desaparecer, ocultar o fraudulentamente disminuir el valor de materias primas, productos de cualquier naturaleza, máquinas, equipos u otros bienes de capital, o comprometer injustificadamente su patrimonio.

f. Subversión económica

Está contemplada en el segundo y tercer párrafo del artículo 6º, cuando se expresa: “Las penas se-

ñaladas se agravaran en un tercio: a) si el hecho afectare el normal suministro o abastecimiento de bienes o servicios de uso común; b) si condujere al cierre, liquidación o quiebra del establecimiento o explotación. Las penas se elevarán en la mitad: a) si el hecho causare perjuicio a la economía nacional; b) si pusiere en peligro la seguridad del Estado”.

La subversión económica es siempre el resultado, la consecuencia o el efecto de la comisión de uno o más delitos.

Entre las formas comisivas podemos encontrar: la administración fraudulenta, *artículo 173 inciso 7 del Código Penal*; la insolvencia fraudulenta, *artículo 179 in fine del Código Penal*; la quiebra fraudulenta, *artículo 176 del Código Penal* y el monopolio tipificado en los *artículos 1º, 2º y 41 de la Ley de Defensa de la Competencia, Ley 22.262*.

Repito la subversión económica es un delito de resultado. Sin vaciamiento de empresa no puede (*según el texto*) haber subversión económica.

Luis Eduardo Sarmiento García en el trabajo citado, define con precisión el delito de subversión económica. Expresa: “Es el que mediante maniobras dolosas, con ánimo de lucro o malicia pone en peligro la seguridad del Estado, trastornando, destruyendo o de cualquier modo desestabilizando el sistema económico imperante” (*página 53*).

El tipo de la subversión económica es un tipo material, ya que afecta la estructura económica del

país, a diferencia del vaciamiento de empresa, que como hemos dicho, es un tipo de peligro concreto y que sólo afecta a la persona jurídica o física que comete el delito.

Delito material es aquel que para su consumación requiere la producción de un resultado externo, que si bien se vincula causalmente con la acción del sujeto activo constituye un evento distinto y posterior a la acción misma y que representa la violación de un derecho concreto (*Sebastian Soler - Obra citada - página 277 - año 1945*). Reitero, el delito de subversión económica es un delito de resultado.

La situación es similar a lo que ocurre con el delito de enriquecimiento ilícito, *artículo 268 (2) del Código Penal*.

El enriquecimiento ilícito es la consecuencia de delitos entre los que se puede encontrar al cohecho, la malversación de caudales públicos, negociaciones incompatibles con el ejercicio de la función pública, exacciones ilegales o el prevaricato.

Para que exista subversión económica es necesario, como hemos dicho, que se afecte el normal abastecimiento de bienes o servicios de uso común, que se produzca el cierre, liquidación o quiebra del establecimiento, se cause perjuicio a la economía nacional o se ponga en peligro la seguridad del Estado.

Cuando se habla de seguridad del Estado se hace referencia tanto a la seguridad interna (orden público, que es tanto como decir, "tranquilidad y confian-

za social en el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida social" (*Soler*), o "tranquilidad o sosiego espiritual de las personas" (*Núñez*)), como a la seguridad externa del Estado que se refiere a la existencia del mismo en el concierto internacional, a su soberanía y autodeterminación (incolumidad material o política o incolumidad de sus relaciones exteriores).

g. Relación entre el vaciamiento de empresa y la subversión económica

Cuando en el caso de vaciamiento de empresa las conductas punibles tengan los efectos que configuran la subversión económica se ha sostenido que se trata de un concurso ideal.

Entiendo que este problema se vincula con el concurso aparente de leyes. Hay concurso aparente de leyes cuando entre un tipo penal y otro existe una relación de incompatibilidad, cuando un hecho aparentemente cae bajo más de un tipo penal pero en realidad sólo corresponde aplicar uno solo.

Existen en el derecho tres tipos de relaciones para resolver el problema. La relación de exclusividad que puede darse por alternatividad o por consunción; la relación de especialidad y la relación de subsidiariedad que puede ser expresa o tácita.

Opino que en la hipótesis planteada existe un concurso aparente de leyes que se resuelve con la aplicación del principio de consunción "*Lex Consumens Derogat Legi Consumptae*".

El vaciamiento de empresa es consumido por la subversión económica.

Ello es así porque la valoración del tipo de la subversión económica es superior a la valoración del tipo de vaciamiento de empresa, y por ello tanto el tipo como la pena de la subversión económica cumplen adecuadamente la función punitiva no sólo por cuenta propia sino también por cuenta del otro tipo.

En este caso el vaciamiento de empresa es previo a la subversión económica y en el camino del delito es consumido por éste todo aquello que no tiene el carácter de hecho autónomo sino previo. El tipo de la subversión económica tiene una función consuntiva y abarcante. Es así porque el tipo de la subversión económica tiene mayor amplitud, mayor alcance que el tipo de vaciamiento de empresa derivado de la naturaleza del bien jurídico tutelado y del efecto producido.

45. PROBLEMA DEL CONCURSO DE DELITOS

En el caso de que la realización de la conducta que tipifica el *artículo 173 inciso 7 del Código Penal (administración fraudulenta)* afecte en forma total o parcial el sistema económico o la seguridad del Estado, *artículo 6º*, en ese caso tratándose del mismo hecho que cae en más de un tipo penal, estamos en presencia de un concurso ideal, *artículo 54 del Código Penal*.

Como muy bien dice Núñez "El concurso ideal no es otra cosa que una cuestión de doble tipicidad de un hecho materialmente único. La razón de esta doble tipicidad es que la conducta del agente, esto es, lo que ha hecho o dejado de hacer que ya cae como tal en una sanción penal, también cae sobre otra sanción penal, debido a una circunstancia de modo, lugar o tiempo". "Se trata de situaciones en las cuales, accidentes de tiempo, modo, lugar, persona, etc., sin multiplicar la materialidad de la conducta del autor de un delito, multiplican la delictuosidad de ella" (*Manual de Derecho Penal - Parte general - págs. 313/314 - Ed. Lerner, Córdoba - Edición año 1977*).

La solución que precede y a la cual adherimos no es compartida por algunos autores. Por ejemplo Alberto S. Millan en su trabajo titulado: "Los delitos de administración fraudulenta y desbaratamiento de derechos acordados", dice refiriéndose a la Ley 20.840: "Lo que salta a la vista de inmediato es su peculiar característica en cuanto a la diversidad de bienes jurídicos protegidos, que van de la buena fe en los negocios hasta la economía nacional y la propia seguridad de la Nación. En estos supuestos no se necesita la comprobación efectiva del perjuicio patrimonial a los accionistas y asociados, a los acreedores y a los que han celebrado convenios con la empresa pues es suficiente el riesgo que haya corrido el normal desenvolvimiento de la empresa sin que se demuestre el daño efectivo a la misma y a terceros. El perjuicio a terceros individualmente o aglutinados

en una masa harían configurar los delitos de administración fraudulenta, defraudación, quiebra o concurso fraudulento, según fuere el caso. Presentándose una situación de concurrencia material entre estos delitos y los previstos en la Ley 20.840. Se sostiene esto porque si los delitos especiales no requieren perjuicio, y los generales mencionados en último término sí, es evidente que se trata de hechos independientes” (págs. 45/46). Si se trata de hechos independientes, se está frente a un concurso real, artículo 55 del Código Penal.

46. PROBLEMA DE LA FIGURA CULPOSA DEL VACIAMIENTO DE EMPRESA Y SUBVERSIÓN ECONÓMICA

El artículo 7° de la Ley 20.840 determina: “Será reprimido con prisión de 6 meses a 2 años, el que por imprudencia, negligencia o violando los deberes de su cargo, cometiere alguno de los hechos mencionados en el artículo anterior.

La pena será de 1 año a 3 años, en los supuestos contemplados en los párrafos segundo y tercero del mismo artículo”.

El vaciamiento de empresa y la subversión económica son delitos dolosos. En consecuencia no pueden ser cometidos con culpa. El autor del delito sólo puede actuar con dolo, nunca con culpa, por ello es inaceptable expresar que el delito pueda ser cometido con culpa.

Interpretando el *artículo 7º* se ha dicho que el *artículo 8º* se encarga de determinar quienes pueden actuar culposamente. Ellos son los directores, administradores, gerentes, síndicos, liquidadores, miembros de comisión o junta fiscalizadora o consejo de vigilancia, directivo o de administración de una persona jurídica. Estas personas actúan culposamente "cuando omitiendo los resguardos y cuidados inherentes a su función o cargo, posibilitan de esta manera la acción dolosa del autor principal. El agente negligente no toma parte activa en el delito, ni presta una colaboración al autor principal decisiva en la consumación del vaciamiento. De lo contrario si el delito no hubiera podido ser cometido sin esa colaboración, no se estaría ante la figura culposa, sino ante la participación criminal primaria prevista para las mismas personas indicadas anteriormente, pero en función del *artículo 6º*" (*Luis Eduardo Sarmiento García - Obra citada - pág. 34*).

Aceptamos en parte esta interpretación en razón de lo siguiente: el texto del *artículo 8º* no se refiere al actuar culposo de las personas mencionadas en el mismo sino que precisamente determina lo contrario ya que se les aplica la pena de seis meses a dos años o de un año a tres años en su caso, cuando a sabiendas presten su consentimiento o concurso para la realización de los actos previstos a título de dolo, *artículo 6º* o a título de culpa, *artículo 7º*. Si actúan a sabiendas están procediendo con dolo no con culpa. Confirmando lo que precede, el *artículo 8º* exige la

presencia de un elemento subjetivo del tipo ya que establece que el consentimiento o el concurso lo sea "para" la realización de los referidos actos.

De acuerdo con esto, a las personas mencionadas en el *artículo 8º* se las sanciona cuando a sabiendas presten su consentimiento o concurso a otras personas que han actuado con dolo o con culpa.

Opino que la interpretación que corresponde del *artículo 7º* es similar a la que surge del *artículo 262 del Código Penal*.

El artículo se refiere a cualquier persona (*no sólo a las mencionadas en el artículo 8º*) que por imprudencia, negligencia o violando los deberes a su cargo, de ocasión a que los autores realicen las conductas delictivas tipificadas en el *artículo 6º*.

47. OMISIÓN DE DENUNCIAR

El *artículo 9º* de la ley expresa: "Será reprimido con prisión de 2 a 4 años, el síndico o miembro de comisión o junta fiscalizadora o consejo de vigilancia, que en conocimiento de los hechos mencionados en el *artículo 6º*, no lo denunciare inmediatamente a la autoridad. Si la omisión de denuncia se refiere a los hechos mencionados en el *artículo 7º* se aplicara respectivamente la pena establecida en cada uno de los párrafos del mencionado *artículo 7º*".

La disposición se refiere a las personas que realizan una función de control frente a irregularidades que puedan detectar. Se trata de un delito de omisión.

El problema consiste en saber si se trata de una omisión dolosa o culposa.

Entiendo que se trata de una omisión dolosa, ello por las siguientes consideraciones: en nuestro derecho punitivo, si en la figura o tipo penal no se hace referencia al elemento subjetivo del delito se entiende que se trata de un tipo doloso, porque en nuestro derecho no existe el "*crimen culpa*" sino delitos culposos. No hay más delitos culposos que los expresamente establecidos en la ley.

Seguimos el sistema "*numerus clausus*" y no el sistema "*numerus apertus*". Hay un número cerrado de tipos culposos junto a los tipos dolosos. Como en el caso del artículo 9º no se hace referencia al elemento subjetivo del delito, creo que la omisión punible es la omisión dolosa. Se trata en definitiva de un delito propio de omisión dolosa.

BIBLIOGRAFÍA

- Aftalión, Enrique** - *Derecho Penal Económico* - Ed. Abeledo - Perrot, Bs. As. - Año 1959.
- Bacigalupo, Enrique** - *Cuestiones penales de la Nueva Ordenación de las Sociedades y aspectos legislativos del Derecho Penal Económico* - Ed. Astrea, Bs. As. Año 1974.
- *Lineamientos de la Teoría del Delito* - Ed. Astrea, Bs. As. - Año 1974.
- Chiara Díaz, Carlos Alberto** - *La Ley Penal Tributaria y Provisional N° 24.769* - Año 1990 y 1997.
- Eduards, Carlos Enrique** - *La pena de clausura tributaria* - Ed. Astrea, Bs. As. - Año 1994.
- Fernández, Albor A.** - *Estudio sobre la criminalidad económica* - Ed. Bosch - Casa editorial S.A., Barcelona - España.
- García Belsunce, Horacio** - *Derecho Penal Tributario* - Ed. Depalma, Bs. As. - Año 1985.
- Gurfinkel De, Wendy y Russo, Eduardo Ángel** - *Los ilícitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771* - Ed. Depalma, Bs. As. - Año 1990.
- Haddad, Jorge Enrique** - *La Ley Penal Tributaria - Comentario* - Ed. Depalma, Bs. As. - Año 1991.
- Jiménez de Asúa, Luis** - *La Ley y el Delito* - Ed. Andrés Bello, Caracas, Venezuela.

- Millan, Alberto S.** - *Los delitos de administración fraudulenta y desbaratamiento de derechos acordados* - Ed. AJKH - Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales - Año 1976.
- Núñez, Ricardo** - *Manual de Derecho Penal - Parte general* - Ed. Lerner, Córdoba - Año 1977.
- *Las Disposiciones generales del Código Penal* - Ed. Marcos Lerner, Córdoba - Año 1988.
- Olazabal, Julio** - *La suspensión del proceso a prueba* - Ed. Astrea, Bs. As.
- Pagano, José León (h)** - *Derecho Penal Económico* - Ed. Depalma, Bs. As. - Año 1983.
- Romera, Oscar Eduardo** - *Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social - Ley 24.769* - Ed. Ábaco, Bs. As. - Año 1997.
- Sarmiento García, Luis Eduardo** - *Vaciamiento de Empresa y Subversión Económica* - Ediciones Jurídicas Cuyo S.R.L., Mza.
- Sanz De Urquiza, Fernando** - *Interpretación de las Leyes Tributarias* - Ed. Abeledo - Perrot, Bs. As. - Año 1990.
- Soler, Osvaldo; Frohlich, Ricardo y Andrade, Jorge** - *Régimen Penal Tributario* - Fondo editorial de Derecho y Economía, Feclye.
- Soler, Sebastián** - *Derecho Penal argentino* - Ed. La Ley, Bs. As. - Año 1945.
- Terán Lomas, Roberto** - *Derecho Penal* - Ed. Astrea, Bs. As. - Año 1980.
- Villegas, Héctor B.** - *Régimen Penal Tributario argentino* (El Derecho Penal Tributario. La Ley Penal Tri-

butaria N° 23.771. La Evasión Fiscal y otros delitos tributarios. Los delitos Previsionales. Las Infracciones de la Ley 11.683. La Clausura de Establecimientos) - Año 1993.

Zaffaroni, Eugenio - *Manual de Derecho Penal - Parte general* - Ed. Ediar - Año 1977.

Este libro se terminó de imprimir
en el mes de Setiembre de 1998
en Artes Gráficas Unión
Perú 1875 - Tel. 257043
Mendoza - Argentina