

# Los bienes jurídicos supraindividuales en los delitos económicos

## La lesión a los ingresos públicos como bien jurídico de los delitos tributarios

Micaela L. Mendez<sup>1</sup>

**SUMARIO:** I.- Una aproximación al bien jurídico de los delitos económicos; II.- ¿El delito tributario como delito sin bien jurídico o la lesión a la hacienda pública como bien jurídico supraindividual?; III.- De la lesión al bien jurídico a los delitos tributarios sin bien jurídico; IV.- Posiciones que admiten la existencia del bien jurídico de los delitos tributarios; V.- El bien jurídico en el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales VI.- Algunas conclusiones; VII.- Bibliografía

**RESUMEN:** En esta oportunidad, analicé en términos generales, el bien jurídico en los delitos económicos, y luego comparé con otros países latinoamericanos la acepción que tienen respecto a este tema. Por otro lado, realicé un análisis crítico sobre el bien jurídico de los delitos tributarios en la República Argentina al estudiar las diferentes posiciones respecto a su existencia, para finalizar con un estudio

<sup>1</sup> Abogada egresada en la Universidad de Buenos Aires. Docente adjunta (int.) UBA en la comisión N.º 4158 “*Los delitos económicos y la criminalidad organizada desde la perspectiva de género*”. Maestreado en Derecho Penal (UDESA). Coordinadora académica del posgrado “*Programa de actualización en Derecho Penal Económico*” (UBA) Mail: [micaelalauramendez@gmail.com](mailto:micaelalauramendez@gmail.com)

particular del bien jurídico en el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Por último, cuestiono la verdadera finalidad del régimen penal tributario y cómo esto colisiona con el tipo de sanciones penales vigentes en la materia.

**PALABRAS CLAVE:** Delitos económicos – delitos tributarios – bien jurídico

## **I.- Una aproximación al bien jurídico de los delitos económicos**

La criminalidad económica lleva a diario la comisión de múltiples delitos complejos transnacionales, llevados adelante por personas que, muchas veces, pertenecen al sistema, pueden encontrarse en condiciones socioeconómicas altas, suelen ser aceptados y en general cuentan con un prestigio social relevante que les permite el acceso a la información.

La baja cantidad de sanciones penales de estos delitos muestra la complejidad de las maniobras que llevan adelante, con la consecuencia de una impunidad importante. Estos delitos económicos y financieros como la fuga ilícita de capitales al exterior, el lavado de activos, el contrabando, delitos de funcionarios públicos - como sobornos, tráfico de influencias y enriquecimiento ilícito, entre otros-, y la evasión fiscal, son los que generan un daño social considerable al afectar directamente las instituciones democráticas y debilitan el financiamiento estatal producto de una disminución en la recaudación disponible para la implementación de políticas públicas.

El derecho penal económico, como una rama dentro el derecho penal, se focaliza en las conductas delictivas que puede cometer la actividad empresarial y aquellas que perjudican los intereses socioeconómicos del Estado. Los delitos económicos se caracterizan por atacar las estructuras de la producción, circulación, distribución y consumo de bienes, suelen cometerse sin violencia física, pero con una violencia estructural<sup>2</sup> devastadora, a través del abuso de poder por el acceso a medios de información, y, además, están tipificados en leyes especiales que

2 HEFENDEHL, Roland y GALAIN PALERMO, Pablo, “*El Derecho Penal Económico en su dimensión global. Dogmática, criminología y política criminal*”, B de F Montevideo Buenos Aires, 2020, pp. 17.

continuamente se van modificando en función de la coyuntura política y económica del Estado.

Estados como Uruguay, Brasil y Guatemala son algunos países de la región que le dan un tratamiento especial a los delitos económicos, y en particular a los delitos tributarios o fiscales. Esta decisión en cuanto al tratamiento de estos delitos conlleva a diferentes criterios sobre el bien jurídico de esta esfera de delitos. En primer lugar, destaco que la doctrina coincide en que la característica central del bien jurídico en los delitos económicos reviste un carácter supraindividual, pero en cuanto a la determinación específica del bien jurídico, se sostiene que son aquellas normas jurídico penales que protegen al orden económico que regula jurídicamente la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, es decir, se entiende que se coloca a la protección de los intereses patrimoniales en primer lugar, y luego están los intereses colectivos relacionados con la regulación económica del mercado<sup>3</sup>.

Lo cierto es que para que el Estado argentino actúe, debe haber un conflicto ocasionado por una lesión concreta a un bien jurídico determinado, y dicha lesión debe ser jurídicamente imputable a una persona en particular, es decir, debe haber una responsabilidad objetiva<sup>4</sup>. Entonces, resulta fundamental la determinación de los bienes jurídicos en los delitos económicos, circunstancia que podría dificultarse por su tratamiento jurídico tan heterogéneo.

## **II.- ¿El delito tributario como delito sin bien jurídico o la lesión a la hacienda pública como bien jurídico supraindividual?**

La intromisión del derecho penal en la actividad económica sucede desde hace siglos. En el derecho romano se introdujeron sanciones para las personas que no abonaban sus impuestos, circunstancias que se mantuvieron durante la Edad Media

3 BAIGÚN, David, en Revista Cubana del Derecho “*Tendencias actuales del derecho penal económico en América Latina. Necesidad de un nuevo modelo.*”, 1996, pp 119-137; <https://cuba.vlex.com/vid/tendencias-actuales-necesidad-modelo-47145102>

4 ZAFFARONI, Eugenio Raúl, SLOKAR Alejandro y ALAGIA, Alejandro, “*Derecho Penal: parte general*”, 2º ed., Ediar, pp. 483-486.

reprimiendo conductas como la infracción sobre la calidad o precio de la mercadería<sup>5</sup>.

Los delitos fiscales o tributarios como delitos económicos tuvieron su desarrollo en la República Argentina, con su primera sanción legislativa en la Ley 20.658, primera Ley Penal Tributaria que formó parte del último sistema tributario de nuestro país. Esta ley no tuvo aplicación al igual que la ley de impuestos internos que seguía el criterio impuesto desde la revolución de mayo de no cumplir con el pago de los impuestos. Esta conducta, tolerada e incluso aceptada por la sociedad trae inconvenientes ya que tenemos cuerpos normativos que sancionan la evasión, pero carecen completamente de legitimidad porque hay una sociedad que considera que dichas acciones no son gravosas ni debieran perseguirse. Esta ausencia de legitimación fue lo que conllevó a la falta de aplicación de esta ley.

Sin embargo, la ley 23.771 parecería mostrar un cambio cultural ya que incorpora nuevos bienes jurídicos relacionados con la hacienda pública y el tesoro. Finalmente, en el año 1996 se sancionó la ley 24.769 que estableció un nuevo régimen penal tributario. A su vez, derogó la ley 23.771<sup>6</sup> y estructuró los delitos que lesionan los bienes jurídicos introducidos con la norma anterior; circunstancia que se profundizó con la sanción de la ley 26.735 y 27.430.

Tanto la ley 24.769 como la 23.771 dejan en claro el espíritu expresando de manera implícita: el principal objetivo de esos regímenes es la recaudación, es decir, el principal interés es la preservación de los ingresos al fisco. Ello, sin perjuicio de que algunas conductas prohibidas en particular dentro del ordenamiento establezcan otros bienes jurídicos de manera más específica.

El bien jurídico de los delitos tributarios, además de la evolución brevemente mencionada, históricamente la doctrina adoptó diferentes posiciones: delito tributario sin bien jurídico, contra el deber de colaboración de los contribuyentes,

5 BORINSKY, Mariano, *“Delitos tributarios y contra la seguridad social”*, 1º ed. Revisada, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2020, pp. 17.

6 HADDAD, Jorge Enrique, *“Ley Penal Tributaria comentada y Compliance Tributario”*, 9ª ed., CABA, Abeledo Perrot, 2021, pp. 2.

contra el orden económico, contra el poder tributario del Estado, contra la función tributaria, contra el patrimonio y contra la hacienda pública en sentido dinámico.<sup>7</sup>

Haddad (2021), haciendo un análisis sobre el régimen penal tributario, sostiene que la ley establece como bien jurídico general a la renta nacional o los ingresos públicos, pero, además, identifica que la ley también tiene otros aspectos que establecen mecanismos para la recaudación inmediata a través del incremento de las penas y la cárcel como medida ejemplificadora, circunstancia con la que el autor discrepa.

La introducción de sanciones penales más severas como instrumento de extorsión para obtener ingresos de manera inmediata, no contempla otros institutos utilizados por la legislación comparada que podrían resultar efectivos y prácticos para contar con una prevención eficiente sin la necesidad de recurrir a instrumentos netamente punitivos.

### **III.- De la lesión al bien jurídico a los delitos tributarios sin bien jurídico**

El principio republicano exige que las sentencias tengan una coherencia y se utilicen tanto normas penales como no penales, incluyéndose así las normas constitucionales e internacionales. Es por ello que se debe deducir la norma dentro del universo normativo para determinar si ese pragma típico afecta a un bien jurídico, es decir, si es antinormativo<sup>8</sup>.

En este sentido, para que una decisión judicial tenga racionalidad, no se debe prohibir una acción que no lesiona a otra persona. Sin embargo, existen posturas doctrinarias que entienden a los delitos tributarios sin bien jurídico, careciendo así de toda razonabilidad posible.

Esta posición doctrinaria sostiene que existe una diferencia sustancial y ontológica entre los ilícitos tributarios y administrativos. Particularmente Goldschmidt Wolf y Schmidt basaban su postura en una diferenciación cualitativa

7 BORINSKY, Mariano, *“Delitos tributarios y contra la seguridad social”*, 1° ed. Revisada, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2020, pp. 182.

8 ZAFFARONI, Eugenio Raúl, SLOKAR Alejandro y ALAGIA, Alejandro, *“Derecho Penal: parte general”*, 2° ed., Ediar, pp. 483-486.

entre ambas clases de ilícitos, al comprender que los ilícitos penales lesionan intereses jurídicamente tutelados, mientras que los ilícitos administrativos lesionaban los intereses de la Administración. Catania<sup>9</sup> sostiene que estos ilícitos administrativos constituirían delitos puramente formales que no se condicen con las conductas socialmente reprochables.

Esta posición conlleva entender a la relación entre el Estado y los contribuyentes como una supremacía del primero sobre el segundo. Entonces, cualquier incumplimiento a las normas tributarias que realicen los administrados, constituye simplemente una desobediencia al poder en abstracto que ejerce el Estado según esta postura, eliminándose así la pena de prisión y reemplazándose por deudas. En definitiva, los delitos tributarios sin bien jurídico llevarían a tener delitos sin contenido material de injusto.

#### **IV.- Posiciones que admiten la existencia del bien jurídico de los delitos tributarios**

Quienes entienden a los delitos tributarios como delitos contra el orden económico sostienen que estos delitos son formas de preservación del derecho fiscal que protegen lógicamente los derechos del fisco que, a través de su actividad y diversas manifestaciones, interviene en la economía. Entonces, si se lesiona el ordenamiento fiscal, se termina afectando el equilibrio económico buscado por el régimen tributario. Esta postura entiende a la actividad tributaria como instrumento para la intervención en la economía. El sujeto activo sería plural, aunque se podría determinar a los individuos que realizan la conducta, el sujeto pasivo siempre será *macro-social*, y será pluriofensivo.<sup>10</sup>

Sin embargo, entender que los delitos tributarios tutelan al orden económico sería un error en la determinación de los bienes jurídicos intermedios y, además, implicaría una comprobación efectiva de la lesión o puesta en peligro de la economía

9 CATANIA, Alejandro, “*Régimen penal tributario: estudio sobre la Ley 24.769*”, 2da ed. Actualizada, CABA, Del Puerto, 2007, pp. 38.

10 MACIEL, Leandro Andrés, “*En torno al concepto del bien jurídico en el delito tributario ¿Defraudación sin error o especialidad delictiva? Una revisión crítica de las posturas doctrinarias y la propuesta de solución*”.

nacional a través de la violación a las normas tributarias, circunstancia que sería inviable.

Las posiciones que entienden al delito tributario como delito contra el poder tributario del Estado se basan en la división de atribuciones y funciones. Por un lado, tenemos al Estado con la facultad de crear y aplicar gravámenes y por el otro el deber de la ciudadanía de pagarlos. Entonces, el delito tributario constituye una violación a esta obligación de los y las contribuyentes, ya que esta conducta vulnera la actividad recaudatoria del Estado. Esta posición también entiende la conducta de la contribuyente como una desobediencia al poder tributario ejercido por el Estado.

La postura que entiende a estos delitos como un deber de colaboración, sostienen que esta relación desarrollada por la postura anterior se sustenta básicamente por la obligación que tiene la contribuyente de colaborar con el Estado a través del pago de los tributos que éste determine. En este sentido, la violación a las normas tributarias supondrá una violación de este deber jurídico de colaboración con la Hacienda Pública. Esto explica por qué sostienen a ese deber como el bien jurídico de los delitos tributarios. Entonces, los delitos tributarios resultan ser delitos de desobediencia de los deberes de colaboración establecidos en beneficio del interés superior del Estado<sup>11</sup>.

Sin embargo, considerar al deber de colaboración como el bien jurídico de los delitos tributarios conlleva algunos conflictos, especialmente constitucionales. En primer lugar, este deber se basa en la obligación de toda la ciudadanía de informar al fisco la actividad económica y en la auto-determinación de los impuestos, toda vez que resulta inviable e impracticable que el fisco sea quien determine los impuestos que le corresponda a cada persona que habita en una nación. Partiendo de este principio, cualquier violación implicaría una infracción formal sin un sustento material sobre el que se pueda construir la antijuridicidad de la conducta. Además, esta obligación carece de arraigo constitucional para constituir un bien jurídico.

La tesis de Perez Royo entiende al bien jurídico de los delitos tributarios como función tributaria, y lo describe como el correcto desarrollo y desenvolvimiento de la función tributaria.<sup>12</sup> En efecto, hace una distinción entre la Hacienda Pública,

11 CATANIA, Alejandro, “*Régimen penal tributario: estudio sobre la Ley 24.769*”, 2da ed. Actualizada, CABA, Del Puerto, 2007, pp. 41

12 *Ibídem*, pp. 42.

entendida como sujeto y al conjunto patrimonial denominado Erario Público, siendo la primera quien ostenta las funciones públicas para generar un normal desenvolvimiento de las actividades de liquidación, recaudación y control de las normas tributarias. La Hacienda Pública como titular de las funciones públicas debe garantizar un efectivo cumplimiento de las normas tributarias de modo que no se afecte los intereses de la Administración Pública, a través de las potestades y deberes atribuidos a su Administración. A esta postura le cabe la misma crítica efectuada sobre la posición mencionada anteriormente.

Por su parte, la postura que entiende al patrimonio o erario público como el bien jurídico tutelado en los delitos tributarios sostiene que estos delitos componen la esfera de delitos patrimoniales ya que afectan los intereses patrimoniales del Estado. La principal crítica que se le hace a esta postura es que, si bien algunas de las maniobras reprimidas por los ilícitos tributarios podrían causar un perjuicio patrimonial al Estado, lo que en verdad se persigue es haber dificultado o no haber ingresado los impuestos, imposibilitando así la recaudación tributaria. Además, si el bien jurídico fuera el patrimonio, no se comprende por qué se le hace un tratamiento legislativo especial en lugar de ubicarlo con los demás delitos contra el patrimonio ubicados en el título VI del Código Penal.

Catania (2007), entiende a la Hacienda Pública como el bien jurídico de los delitos tributarios. Partiendo de la actividad *dinámica*, entiende al bien jurídico como la actividad del Estado estructurada sobre la obtención de recursos y su aplicación. Además, este abordaje propone proteger la actividad financiera del Estado, y precisamente por estas características sostiene que el bien jurídico no podría ser únicamente el patrimonio del Estado ya que con esta interpretación se estaría agotando la protección en únicamente un aspecto, dejando de lado el dinamismo que debe tener la interpretación de la actividad propia del Estado.<sup>13</sup>

## **V.- El bien jurídico en el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales**

El aprovechamiento indebido de beneficios fiscales o “defraudación tributaria” –como lo concibe la mayoría de la doctrina–, se encuentra en el artículo 3 del régimen

13 MACIEL, Leandro Andrés, *“En torno al concepto del bien jurídico en el delito tributario ¿Defraudación sin error o especialidad delictiva? Una revisión crítica de las posturas doctrinarias y la propuesta de solución”*, pp. 405.



penal tributario. Para Borinsky (2020), la lesión al bien jurídico de este tipo penal se realizará solamente en un aspecto de la hacienda pública: el erario, entendiendo que podría ser una modalidad específica del delito que contempla el artículo 174 inciso 5° del Código Penal.

Parte de la doctrina entiende que existe una relación entre las figuras mencionadas y el tratamiento que se le dé dependerá de un límite cuantitativo establecido en el artículo 3 del régimen penal tributario. Es decir, en aquellos casos en los que no se supere el valor determinado por la norma mencionada, entendiendo al *quantum* como un elemento del tipo objetivo, entonces la defraudación quedaría abarcada por el tipo penal del artículo 174 inciso 5°. En cambio, si se considera que el monto defraudado constituye una condición objetiva de punibilidad, no podría haber un remanente punible en los casos en los que no se supere el monto determinado por la norma del régimen penal tributario en análisis<sup>14</sup>.

Haddad sostiene que el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales consiste no solamente en la utilización o el disfrute sino también el abuso que realiza un sujeto al estar en una situación especial. Esta persona debe haber obtenido y tener en su poder el dinero que provenga de un subsidio y que supere el valor dispuesto en la norma (\$1.500.000). Entonces, para este autor, la defraudación tributaria tiene un bien jurídico distinto del que tratamos en el régimen penal tributario en general: el gasto público realizado mediante subsidios.

El bien jurídico del régimen penal tributario es la hacienda pública, y guarda una relación de género y especie con los bienes jurídicos de cada tipo penal que integra dicho régimen. Es por eso que la principal diferencia que existe entre la defraudación tributaria y otras conductas como el aprovechamiento indebido de tributos, la evasión agravada o la obtención fraudulenta de beneficios fiscales radica especialmente en el bien jurídico: en el primer caso estaremos ante una faceta de la hacienda pública, esto es el gasto público, y en los otros casos, los ingresos públicos.

En este sentido, cada conducta mencionada asigna una tutela jurídica a diferentes actividades del Estado. Cuando hablamos de gasto público estaremos frente a la faz de la actividad financiera del Estado y cuando hablamos de ingresos

14 BORINSKY, Mariano, *“Delitos tributarios y contra la seguridad social”*, 1° ed. Revisada, Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2020, pp. 279-280

públicos, se tratará de la evasión de tributos que protege la actividad financiera relacionada con estos ingresos<sup>15</sup>.

Finalmente, la determinación de los bienes jurídicos frente a los que nos encontremos es vital para identificar el tipo penal del que se trata, y en función de ello, analizar la presencia o no de los elementos del tipo.

## **VI.- Algunas conclusiones**

El orden económico constituye el bien jurídico mediato de los delitos tributarios ya que difícilmente pueda ser afectado por una conducta en particular. A su vez, este bien jurídico se caracteriza por ser colectivo o supraindividual ya que es imposible dividirlo en partes y adjudicarle la lesión a una sola persona. Además, se caracteriza porque nadie puede ser excluido de su uso y aprovechamiento, sin que esto represente una rivalidad para su consumo.

Por debajo del orden económico se encuentran los bienes jurídicos inmediatos que son pasibles de afectación y representan los intereses de toda la sociedad. Tal es el caso de los delitos tributarios que tienen como bien jurídico inmediato a los ingresos públicos o la hacienda pública – según la posición doctrinaria –, que su lesión no constituye una afectación a un sector específico sino a la sociedad en su conjunto.

Finalmente, teniendo en consideración los diversos mecanismos de fuga del proceso que establece la legislación, pareciera que este bien jurídico es relativo y depende de la coyuntura política y económica. Estos procesos que se establecen de manera cíclica en la historia argentina indicarían también que el objetivo de nuestro régimen tributario es recaudatorio. Esto implicaría la utilización de la ley penal como medio extorsivo para el pago, con la amenaza posible de la pena de prisión, siendo esto inconstitucional. Por tal motivo, considero que sería fundamental sincerar la finalidad del régimen tributario y en tal caso, aplicar penas acordes a los fines recaudatorios de la Administración, que pudieran ser de carácter pecuniario.

## **VII.- Bibliografía**

15 HADDAD, Jorge Enrique, *“Ley Penal Tributaria comentada y Compliance Tributario”*, 9ª ed., CABA, Abeledo Perrot, 2021, pp. 102-103.

- BAIGÚN, David, en Revista Cubana del Derecho “*Tendencias actuales del derecho penal económico en América Latina. Necesidad de un nuevo modelo.*”, 1996, pp 119-137; <https://cuba.vlex.com/vid/tendencias-actuales-necesidad-modelo-47145102>
- BORINSKY, Mariano, “*Delitos tributarios y contra la seguridad social*”, 1º Ed. Revisada, Santa Fe, Rubinszal-Culzoni, 2020.
- CATANIA, Alejandro, “*Régimen penal tributario: estudio sobre la ley 24.769*”, 2da de. Actualizada, CABA, Del Puerto, 2007.
- HADDAD, Jorge Enrique, “*La Ley Penal Tributaria comentada y Compliance Tributario*”, 9º Ed., CABA, Abeledo Perrot, 2021.
- HEFENDEHL, Roland y GALAIN PALERMO, Pablo, “*El Derecho Penal Económico en su dimensión global. Dogmática, criminología y política criminal*”, B de F Montevideo Buenos Aires, 2020
- MACIEL, Leandro Andrés, “*En torno al concepto del bien jurídico en el delito tributario ¿Defraudación sin error o especialidad delictiva? Una revisión crítica de las posturas doctrinarias y la propuesta de solución*”.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl, SLOKAR Alejandro y ALAGIA, Alejandro, “*Derecho Penal: parte general*”, 2º ed., Ediar