

Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional[♦]

Por Julio E. S. Virgolini* y Mariano H. Silvestroni**

1) Puntos de partida

La creación de un Derecho Penal Tributario (en adelante DPT), es una herramienta funcional a la inobservancia de los principios constitucionales que rigen en materia punitiva, sobre todo porque su configuración sugiere que sea interpretado a través de reglas propias de aplicación y concebido como si tuviera autonomía respecto del Derecho Penal común. Al menos, claro está, si tenemos en cuenta el contenido de la Ley Penal Tributaria argentina (en adelante LPT) en sus sucesivas versiones.

La LPT es, en su enfoque político criminal y en su contenido concreto, esencialmente inconstitucional. Vulnera los principios constitucionales de lesividad, necesidad, *última ratio*, y razonabilidad¹, mediante la creación aparente de un ámbito jurídico diferenciado del derecho penal común, la pulverización de la noción de bien jurídico, la creación de tipos incongruentes con los del código penal y que en esencia castigan el no pago de una deuda o la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal que se imponen a los particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales. Esa ilusión de autonomía se refuerza mediante la creación de un fuero especial integrado por Jueces designados precisamente para aplicar la LPT con exclusión de cualquier otro tema, lo que puede implicar un serio condicionamiento a su

[♦] Artículo disponible, en línea, en <http://www.vmcriminallaw.com/files/58368238.pdf>. Su publicación para la revista Pensamiento Penal fue expresamente autorizada por los autores.

* Doctor por la Universidad de Buenos Aires. Profesor titular de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

** Abogado por la Universidad de Buenos Aires. Profesor adjunto regular de Derecho Penal en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires

¹ Enseguida haremos referencia a estos principios, sobre la base del contenido que les asigna la doctrina enrolada dentro de lo que se conoce como "garantismo penal", tomando como base, concretamente, las siguientes obras: Ferrajoli, Luigi, *Derecho y Razón, Teoría del garantismo penal*, 3ra. ed., Trotta, Madrid, 1998; Zaffaroni, Eugenio Raúl, Alagia, Alejandro y Slokar, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, Ediar, Buenos Aires, 2000; Prieto Sanchís, Luis, *Garantismo y Derecho Penal*, 1ra. ed., Lustel, Madrid, 2011; Lamarca Pérez, Carmen, *El principio de proporcionalidad y en control constitucional de las leyes penales*, Colex, Madrid, 2011, con prólogo de Luis Prieto Sanchís; Virgolini, Julio, E. S., *Demonios en el jardín. La nueva ley antidrogas (Ley 23.737)*, Doctrina Penal, Depalma, octubre-diciembre 1989, año 12, nro. 48, págs. 721/751; Silvestroni, Mariano H., *Teoría Constitucional del Delito*, 2da. ed. actualizada, Del Puerto, 2007; Linares, Juan Francisco, *La razonabilidad de las leyes. El "debido proceso" como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2da. ed., Astrea, Buenos Aires, 1989.

imparcialidad en caso de cuestionamientos globales a la constitucionalidad de la legislación que constituye el núcleo de su función².

El objetivo político criminal de la LPT y de la autonomía del DPT es “tributarizar” un ámbito del derecho penal, imponiendo una inexistente relación de necesidad entre la posibilidad de recaudar regularmente impuestos y la aplicación de penas a los contribuyentes que, en verdad, no son evasores de sus impuestos sino evasores del cumplimiento de deberes administrativos propios de una función estatal³.

El esquema coactivo sobre el que se asienta el DPT está preñado de una lógica preventivo general negativa, fuertemente enraizada en sanciones de extrema gravedad, que es introducida con *forceps* en el derecho tributario, relegando al derecho penal (con todo el potencial limitador de los principios constitucionales que reglamenta y sus derivaciones dogmáticas) a un papel totalmente secundario.

El derecho penal es, en esencia, un apéndice del derecho constitucional, en razón de la especial regulación que la Constitución lleva a cabo de las reglas de aplicación de la pena y por los diversos principios superiores que se ven involucrados en materia criminal.

El derecho penal es uno sólo, con principios generales que emanan de la Constitución y que no pueden excepcionarse por más especificidad que quiera reconocerse al objeto de su protección. No hay un derecho penal de la seguridad ciudadana, ni otro de los negocios, ni otro de los funcionarios públicos, ni un derecho penal ambiental ni tampoco un derecho penal tributario⁴. Hay un derecho penal y punto, con reglas propias de aplicación que se derivan de la Constitución y del juego de todos sus principios.

² En la práctica se ha visto que el mérito propio de sus integrantes les ha permitido comprometerse con alguna interpretación constitucional o menos inconstitucional de la ley; no obstante, la existencia de ese condicionamiento de base representa una pésima estrategia estatal de organización de los tribunales, que se repite cada vez que se crean fueros especiales para tareas determinadas.

³ Sobre la situación de los ciudadanos frente a los derechos tributario y penal tributario y sobre las consecuencias de dicha situación respecto de la interpretación de la LPT, ver Virgolini, Julio E. S. y Silvestroni, Mariano H., *Delito e infracción tributaria (Una interpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de “extrema ratio”)*, publicado en “Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas”, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2005, págs. 121/157.

⁴ Esas son denominaciones y sectorizaciones que responden bien a especializaciones profesionales en miras bien al marketing de los abogados, bien a la distribución de temas o materias en cursos de perfeccionamiento o de posgrado y a la calificación de sus profesores, pero nada más.

La autonomía del DPT pretende tributarizar un ámbito normativo cuya esencia es netamente penal-constitucional. Es un intento funcionalista que parte del presupuesto (erróneo o al menos no probado) de que la programación de escalas penales elevadas para determinado sector normativo es necesaria (casi imprescindible) para la propia subsistencia del Estado, a expensas de que la afirmación de su validez reclama la negación o la erosión de la validez de los principios penal-constitucionales en medida significativa⁵.

Este enfoque funcionalista condiciona todo el análisis ulterior. En ese marco, el derecho penal tributario se convierte en un subsistema no ya del derecho penal sino del derecho tributario, del que pasa a depender en miras al objetivo de recaudar impuestos.

Pero no deja de ser una cuestión de enfoque porque, aun utilizando el esquema funcional⁶, nada obsta a que se considere al derecho penal como un subsistema del derecho constitucional que se relaciona con el subsistema derecho tributario del mismo modo en que se relaciona con otras ramas jurídicas (el derecho civil, comercial, societario, administrativo, sindical, laboral, cambiario, etc.).

El debate se ve condicionado por el punto de partida inicial. Si lo hacemos desde el vértice superior de la pirámide jurídica no hay lugar para soluciones a la medida del afán recaudador, porque la finalidad constitucional del derecho penal es acotante y garantizadora y no recaudatoria. El derecho penal procura prevenir (ciertos) ataques a intereses valorados, entre los que pueden incluirse algunas políticas de Estado, pero no es un instrumento para ejecutarlas.

El camino de la interpretación corriente de la LPT es el contrario, el que subordina la función constitucional del derecho penal a la función político criminal, y ésta a la función estatal de recaudar tributos.

⁵ En lo sucesivo, denominaremos principios penal-constitucionales (PPC) al conjunto de garantías y principios limitadores de la jurisdicción penal, contenidos en la Constitución Nacional, las constituciones provinciales, la ley penal y procesal penal en sentido amplio y la construcción dogmática de las garantías y limitaciones que ella establece, así como la jurisprudencia constitucional (que incluye la casatoria) e internacional en la materia.

⁶ Sugerido, específicamente para esta materia, en el libro *Régimen Penal Tributario y Previsional. La ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, de Mariano Hernán Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart y Pablo Nicolás Turano, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2012, págs. 21/23.

Consideramos que este enfoque es inconstitucional y propondremos una interpretación alternativa, respetuosa de los principios de lesividad, necesidad, *última ratio* y razonabilidad que repasaremos brevemente antes de comenzar el análisis.

2) El enfoque constitucional

Está claro que la aserción que efectuamos sobre la inconstitucionalidad de la LPT, se basa en la tesis que considera que los citados principios sustantivos emanan de la Constitución y constituyen una pauta de validez interna de las normas de jerarquía inferior⁷. En suma, no se trata de principios meramente orientadores de la política criminal o de criterios axiológicos de valoración externa de la ley positiva, sino de reglas jurídicas directamente aplicables y limitativas de la actividad legislativa y judicial⁸. Consideramos, en suma, que la Constitución que nos rige (tal como las que rigen en muchos países occidentales) integran el universo de lo que Prieto Sanchís denomina (siguiendo la tesis de Luigi Ferrajoli) *constituciones materiales o sustantivas que incorporan un programa político cerrado que prácticamente asfixia la libertad política del legislador, haciendo de la ley una mera ejecución del documento constitucional*⁹. Quien no conciba a la Constitución como portadora de estas cualidades ni a los principios sustantivos como reglas imperativas que atañen a la validez de las leyes y que condicionan su contenido, no podrá compartir las conclusiones que formulamos.

Repasemos brevemente los principios que condicionan la constitucionalidad de la LPT.

En virtud del *principio de lesividad*, la imposición de una pena está condicionada a la afectación de un *bien jurídico*¹⁰. El bien jurídico es, conforme las posiciones más liberales, la “*relación de*

⁷ Esta tesis ha sido desarrollada de forma acabada, prácticamente en todas sus facetas por Luigi Ferrajoli en *Derecho y Razón, Teoría del garantismo penal*, ya citado, cuya lectura es indispensable para comprender el alcance del control de constitucionalidad en el moderno estado constitucional de Derecho.

⁸ En este sentido se sostiene que: “Los principios sustantivos del derecho penal derivados de la Constitución determinan el contenido que pueden tener las leyes penales dictadas por la legislatura y el de las sentencias que disponen la aplicación concreta e individual de la ley penal...Los principios constitucionales del derecho penal constituyen garantías contramayoritarias, esto es, vallas que cada ciudadano puede interponer a la pretensión legislativa del mayor número” (Silvestroni, *Teoría Constitucional del Delito*, cit. pág. 126).

⁹ Prieto Sanchís, Luis, *Garantismo y Derecho Penal*, ob. cit., pág. 32.

¹⁰ Sobre el alcance del principio y su relación con el concepto de bien jurídico puede verse: Zaffaroni, Alagia, Slokar, *Derecho Penal, Parte General*, ob. cit., capítulo IV, § 11 I.1, págs. 119/123 (sobre el principio de lesividad) y Capítulo XIV, § 32, título II, págs. 463/471 (sobre el bien jurídico afectado); Virgolini, Julio, *Demonios en el jardín. (La nueva*

*disponibilidad de un sujeto con un objeto*¹¹, o bien un derecho subjetivo individual o colectivo¹², que se encuentra tutelado por el orden jurídico de forma previa a la sanción del tipo penal¹³. En virtud de este límite al poder punitivo, no es válida la sanción penal aplicada respecto de conductas que no afectan los derechos de otros¹⁴. Claro que (y por el vínculo de este principio con los que mencionaremos enseguida) no basta con cualquier afectación, sino con una que resulte relevante, significativa, teniendo en cuenta la gravedad intrínseca de la sanción que se impone a la infracción definida en el tipo.

El *principio de necesidad* está asociado al de *última ratio*, se resume en la idea de que la imposición de una pena sólo se justifica si la utilización de otro tipo de sanciones no es suficiente, bien para la tutela del bien jurídico, bien para la solución racional del conflicto¹⁵. Cuando la conflictividad puede ser resuelta por vías alternativas menos lesivas, la imposición de la pena es ilegítima. En la Constitución Argentina el principio se deriva, ante todo, del propio principio de razonabilidad (al que nos referimos seguidamente) en tanto sólo una punición necesaria puede constituir un modo razonable de reglamentar el derecho constitucional afectado por la pena. Pero, además, y de acuerdo con el art. 18 constitucional, la pena sólo se justifica por razones de seguridad y no de castigo, lo que implica que ellas se encuentran ancladas a la idea de utilidad social, que sólo es posible cuando el objetivo de la prevención se logra a través de los medios menos lesivos que estén social y técnicamente disponibles (otra vez aquí el vínculo con la razonabilidad). Si en presencia de alternativas menos costosas en términos sociales y personales se eligen medios más lesivos —y la sanción penal siempre lo es— se vulnera el objetivo constitucional de la seguridad, deslizándose hacia el mero castigo.

ley antidrogas Ley 23.737), ob. cit.; Silvestroni, Mariano H., *Teoría Constitucional del Delito*, ob. cit., págs. 175/194; Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho Penal, Parte General*, 8° ed. revisada y puesta al día, Tirant Lo Blanch, Valencia 2010, págs. 59/61 (sobre el concepto de bien jurídico) y págs. 78/83 (sobre la exigencia de afectación).

¹¹ Conforme la clásica definición de Raúl Zaffaroni recogida en Zaffaroni, Alagia, Slokar, ob. cit., capítulo XIV, § 32, título II, punto 7, pág. 466.

¹² Silvestroni, *Teoría Constitucional del Delito*, cit., pág. 178.

¹³ Zaffaroni, Alagia, Slokar, ob. cit., cap. XIV, §. 32, tít. II, punto 2, pág. 464.

¹⁴ El texto del art. 19 de la Constitución Nacional, en la parte en la que expresa “Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados” constituye una clara consagración de este principio en el derecho positivo argentino. Sobre el alcance del principio ver Virgolini, *Demonios en el jardín...*, ob. cit. págs. 736, 741/743; Silvestroni, *Teoría Constitucional del Delito*, cit. págs. 175/194.

¹⁵ En este sentido, Silvestroni, *Teoría Constitucional del Delito*, cit., págs. 205/206.

El *principio de razonabilidad* por su parte, se deriva del art. 28 de la Constitución Nacional que reza “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”¹⁶. De esta regla se infiere que toda limitación arbitraria (irrazonable) de un derecho tutelado en la Constitución es sustantivamente inválida. Ello es aplicable a todos los derechos, entre los que se encuentran la libertad física, la honra o la propiedad (directamente afectados por las sanciones penales de encierro, inhabilitación o multa) y la propia libertad de llevar a cabo la conducta descrita en un tipo penal. Esta idea de razonabilidad remite, a grandes rasgos, a tres planos de análisis¹⁷. *En primer lugar*, a un examen técnico, de eficiencia, en virtud del cual no es válida una restricción disfuncional para alcanzar el objetivo pretendido por la ley o bien (para los temerosos de avasallar la discrecionalidad política del legislador) toda limitación de derechos manifiestamente ineficaz para alcanzar los fines pretendidos¹⁸. *En segundo lugar*, a la idea de proporción entre la conducta típica y la sanción impuesta, en virtud de la cual la sanción injusta y desproporcionada es irrazonable y, por ende, sustantivamente inválida. Y, *en tercer lugar*, a la comparación de las sanciones impuestas a diferentes conductas, exigiendo cierta armonía entre la gravedad de los consecuentes impuestos en función de la gravedad de los antecedentes.

Estos principios pueden ser evaluados también dentro del concepto amplio de proporcionalidad, utilizado también por la doctrina¹⁹, o concebido como un principio de reducción racional como síntesis de la pretensión garantista de amortiguar el impacto punitivo,

¹⁶ Al respecto es ineludible la obra de Linares, Juan Francisco, *La razonabilidad de las leyes. El “debido proceso” como garantía innominada en la Constitución Argentina*, 2da. ed., Astrea, Buenos Aires, 1989.

¹⁷ Al respecto Linares, ídem.

¹⁸ Al respecto Virgolini, Julio, en *Demonios en el jardín...*, ob. cit., pág. 737, al examinar los conocidos fallos de la Corte Bazterrica y Capalbo, sostuvo “...la Corte empleó otros...(argumentos)...inaugurando un control sobre la razonabilidad de la ley, que fundó en un criterio técnico y criminológico. Por una parte, sostuvo que no existían investigaciones o comprobaciones empíricas en grado de demostrar que entre el consumo de estupefacientes y la peligrosidad social del consumidor existiese una vinculación necesaria, en la medida suficiente para justificar la penalización de la tenencia de drogas. Por otra parte, afirmó que conforme a investigaciones criminológicas y recomendaciones de organismos internacionales, no sólo no resulta aconsejable o idónea la punición del consumidor o tenedor, sino que ella, en la mayoría de los casos, deviene perjudicial para el tratamiento o la reinserción social del adicto o de quien mantenga una vinculación ocasional con la droga. En este aspecto recurrió a una hipótesis criminológica fundada en la teoría interaccionista del etiquetamiento, referida al refuerzo del rol desviado que puede acarrear la estigmatización producida por la criminalización del simple consumidor. A partir de ello, consideró técnicamente inidóneo el recurso a la pena criminal como medio para alcanzar los fines procurados por la ley antidrogas”.

¹⁹ Sobre el estado actual de la discusión es interesante el trabajo de Carmen Lamarca Pérez, *El principio de proporcionalidad y en control constitucional de las leyes penales*, Colex, Madrid, 2011, con prólogo de Luis Prieto Sanchís.

aunque poco importa en verdad la denominación o categoría dentro del cual los analicemos, sino los contenidos que estemos dispuestos a asignarles.

Es usual que la jurisprudencia adopte una posición conservadora, reacia a permitir un control amplio de constitucionalidad²⁰, por temor a “invadir” las competencias legislativas. Desde otra vereda, compartimos la posición de Prieto Sanchís en cuanto a que *“esa irremediable dimensión discrecional de la ponderación es el precio que hay que pagar a cambio de una Constitución vinculante frente al legislador, a cambio de que los derechos fundamentales sean de verdad, y no sólo retóricamente, triunfos frente a la mayoría”*²¹.

Siguiendo esta tesitura, examinaremos la Ley Penal Tributaria argentina y concluiremos que su interpretación usual y formalista es insalvablemente inconstitucional por lo que se impone una interpretación alternativa, restrictiva, que en ocasiones exige sustituir las opciones legislativas en aras de preservar la regla de reconocimiento constitucional.

3) El corrimiento punitivista

La lógica de la mayoría de los sistemas penales de la actualidad va decididamente en contra de los principios enunciados previamente, y se encuentra contaminada con la noción de derecho penal del enemigo²². De forma paulatina se va produciendo un desplazamiento en virtud del cual lo que antes era “materia penal *tout court*” y que configuraba el universo de conflictos de mayor gravedad (y respecto del cual se desarrolló el arsenal del discurso garantista dirigido a establecer límites al poder punitivo), hoy en día es considerado derecho penal común (derecho penal del ciudadano), diferente al derecho penal que aspira regular un universo creciente de conflictos considerados de suma gravedad, respecto de los que se pretende hacer excepción a la vigencia de los principios penal-constitucionales.

Ese derecho penal excepcional se caracteriza por tutelar bienes jurídicos difusos, abstractos, mediatizados; por tipificaciones que se adelantan en el *íter críminis* de los delitos tradicionales;

²⁰ Sobre la situación en España, afirma Lamarca Pérez (ob. cit., pág. 43) que “la práctica jurisprudencial, a propósito del control sobre el legislador penal desde la óptica de la proporcionalidad resulta un tanto decepcionante” y que “El Tribunal Constitucional...se ha mostrado extraordinariamente deferente hacia las opciones legislativas” (idem).

²¹ Prieto Sanchís, Luis, en el prólogo de Lamarca Pérez, ob. cit., pág. 13.

²² Sobre esta noción, ver Jakobs, Günther y Cancio Meliá, Manuel, *Derecho Penal del Enemigo*, Hammurabi, Buenos Aires, 2007.

por tipos ambiguos, abiertos y en blanco; por escalas penales desproporcionadas e incongruentes con las establecidas para otros delitos. En el ámbito procesal se crean fueros específicos o se hacen excepciones al tipo de procedimiento aplicable, se habilita la utilización de celadas, testigos de identidad reservada, limitación de la excarcelación y hasta la inversión de la carga de la prueba, como ocurre con la lógica que gobierna las causas por enriquecimiento ilícito de funcionarios²³ o de lavado de dinero. La expansión punitiva llega a tal punto que incluso se ha propuesto un derecho penal de autor en materia penal tributaria²⁴.

El corrimiento es fruto de la inflación penal. Se considera normal que el derecho penal regule todos los conflictos sin excepción (e incluso que se erija en la primera y no en la última herramienta de regulación) y, en ese contexto, la lógica punitivista conduce a que frente a situaciones consideradas especialmente graves (que varían muchas veces de tiempo en tiempo y de país en país: en algunos será el narcotráfico, en otros el terrorismo, en otros la evasión, en otros la prostitución, en otros la corrupción, en otros los delitos de lesa humanidad, en otros las tradicionales criminalidad violenta y callejera) se asuma como válido instaurar un derecho penal especial, sujeto a reglas diferentes a las del derecho penal común.

En la Argentina, el DPT se ha visto envuelto en esta lógica y los evasores son considerados enemigos de la sociedad: porque dejan sin medicamentos a los hospitales, sin nutrición a los niños, sin patrulleros a la policía, sin papel a los jueces, sin fondos para hacer política a los funcionarios públicos. Dentro del universo de los delitos patrimoniales se ha demonizado a este conjunto de autores (los evasores) por sobre los restantes y se ha roto respecto de ellos la armonía del derecho penal.

²³ Sobre las consecuencias concretas de esa la inversión de la carga de la prueba en las causas por enriquecimiento ilícito ver Silvestroni, Mariano H., *Manual del Abogado Defensor*, Del Puerto, Buenos Aires, 2011, págs. 177/181.

²⁴ En este sentido, Grabivker sostiene: “Sin perder de vista que, en términos generales, uno de los pilares del Derecho penal en el sentido de ser una garantía para las personas, es la atribución de responsabilidad de manera subjetiva, de modo tal que aquél constituya Derecho penal de acto y no de autor, lo cierto es que **cabe tomar en cuenta las características de personalidad de los sujetos activos de los delitos económicos**, a fin de evaluar la atribución de aquella responsabilidad de manera adecuada y proporcionada. Eso adquiere un significado particular, en especial, **cuando los ordenamientos de forma aplicables son los conocidos como de la sana crítica o de la libre convicción, pues, en estos casos, los jueces no están limitados por la exigencia de que existan pruebas directas para atribuir la responsabilidad penal**” (Grabivker, Marcos A., *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, publicado en Altamirano, Alejandro C. y Rubinska, Ramiro M. —Coordinadores—, *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo I, pág. 26. El resaltado nos corresponde).

Ello requiere, por supuesto, pasar por alto el principio de razonabilidad, porque de otro modo no se explican las discordancias con otras tipificaciones. Vayamos a un ejemplo: si el presidente de una empresa estatal (bajo el pretexto de hacer publicidad de los servicios de la compañía) aplica cinco millones de pesos para hacer propaganda del gobierno que lo designó en el cargo, podría incurrir en el delito de malversación de caudales públicos tipificado en el art. 260 del CP que prevé una escala penal de un mes a tres años de inhabilitación y una multa no superior al cincuenta por ciento de la cantidad distraída en caso de entorpecimiento del servicio. En el peor de los casos se consideraría que existe una defraudación en perjuicio de una administración pública del art. 174 inc. 5to. CP con una pena de prisión de dos a seis años. No obstante, el contribuyente²⁵ que, mediante la utilización de facturas apócrifas evade 400.001 pesos, incurre en la evasión agravada del art. 2 inc. d de la LPT que prevé una escala penal de tres años y seis meses a nueve años de prisión, además de ser pasible de la multa del art. 46 de la ley 11.683 que puede llegar a decuplicar la cantidad evadida.

El ejemplo pone de manifiesto la desigualdad, la desproporción, la irracionalidad. Se sanciona con mayor severidad al simple ciudadano que al funcionario público que se encuentra de manera expresa y voluntaria en posición de garante respecto del patrimonio del estado. El que despilfarra fondos públicos es tratado con mayor indulgencia que el que escoge no contribuir al despilfarro.

Esta diferencia constituye una reglamentación irrazonable, en los términos del art. 28 de la Constitución Nacional, del principio de igualdad contenido en el art. 16 de dicho cuerpo, en tanto quien más daño causa al bien jurídico (por ser su garante directo y, por ende, por producir una afectación de mayor intensidad) es tratado con mayor benevolencia que aquél que provoca un daño menor. Y aún si se considerara que ambas afectaciones son de similar intensidad (partiendo de la premisa de que en ambos casos, en definitiva, se afecta el patrimonio del Estado) la desigualdad de los consecuentes sigue siendo manifiesta.

La lesión del principio de razonabilidad (ligado sin dudas al de igualdad) es clara aun cuando se le otorgue a éste un sentido débil, esto es, un rol eminentemente negativo como pauta de invalidez ante la extrema y manifiesta desigualdad, ya que no resiste ningún análisis de sentido

²⁵ Más adelante examinaremos que el punto central de esa discordancia radica en olvidar o desconocer que el contribuyente es un particular y no un funcionario público, a pesar de lo cual la LPT lo pone en peor situación que a éste.

común la imposición de una sanción mayor a quien menos responsabilidad tiene respecto del cuidado del bien jurídico “tutelado”.

Volveremos enseguida sobre esta cuestión.

4) Relaciones normativas

La relación entre el derecho penal y las otras ramas jurídicas remite a múltiples facetas de la cuestión criminal, entre las que se encuentra la vinculada con la concepción de la reacción punitiva como *última ratio* del ordenamiento jurídico: un orden jurídico racional intenta abordar los conflictos humanos mediante el derecho privado (incluyendo dentro de esta noción al derecho civil, comercial, laboral) o administrativo (incluyendo al derecho administrativo sancionador), dejando a la reacción formalmente penal para responder a sucesos de suma gravedad frente a los cuales la solución del conflicto no es posible o no es prioritaria; en otras palabras, la irrupción del derecho penal en un ámbito dominado por otros sistemas normativos puede aceptarse sólo cuando esos sistemas no son capaces de regular autónomamente los conflictos que suceden en su interior o los remedios que prevé para darles solución se tornan claramente insuficientes o inoperantes.

El abordaje simultáneo de los conflictos mediante todas las ramas del derecho (civil-administrativo por un lado y penal por el otro) otorga sin embargo una sensación de seguridad, de refuerzo de las vías de solución. Y es por ello que el legislador recurre tan a menudo a este exceso, que se manifiesta en la gran cantidad de tipos penales insertos en leyes que tratan materias completamente disímiles.

Un síntoma claro de una profunda confusión: la de creer que un mismo recurso (la pena) puede servir para solucionar cualquier tipo de problema cuando, en realidad, por su misma esencia, la aplicación de una pena es incompatible con la obtención de una solución adecuada al conflicto suscitado²⁶. Cuando la pena debe operar es que el conflicto ya no tiene solución dentro del ámbito propio, pero el problema es aún más grave si se considera que cuando la pena aparece en el horizonte de un conflicto se obturan, por lo general, las posibilidades de lograr una

²⁶ Conflicto que, en el tema que analizamos, se reduce esencialmente al pago o la falta de pago de una suma de dinero.

solución adecuada y racional dentro del marco de las relaciones previas; el recurso a la pena suele destruir de manera irreversible el tipo y el modo de despliegue de las relaciones sociales y jurídicas en cuyo marco había surgido el conflicto, para sustituirlo con un final abrupto e improductivo.

Estos abordajes simultáneos reclaman una intervención responsable de los operadores del sistema penal (fundamentalmente de los jueces y de los intérpretes de la ley penal), encaminada a priorizar la regulación no penal, cuando ella es satisfactoria para solucionar el caso concreto, por sobre la aplicación de una pena que en general constituye un acto de irracionalidad propio de un problema sin solución.

Existen áreas en las que la regulación civil o administrativa es deficiente. La seguridad en el tránsito es una de ellas, en tanto la prevención real encaminada a evitar cursos lesivos es prácticamente inexistente. A tal punto que a la hora de abordar políticas preventivas la respuesta que se escoge también es punitiva. El derecho contravencional es un ejemplo de ello. Entonces, por ejemplo, si se pretende evitar que las personas conduzcan ebrias, en lugar de establecer controles destinados a apartar al conductor embriagado se utilizan los controles para sancionarlo punitivamente (en el marco de una severa restricción de garantías como ocurre con la prohibición a la autoinculpación que en este ámbito se deroga imponiendo la obligación de someterse al examen de alcoholemia) mediatizando la prevención, mediante la lógica de las teorías de la prevención general o especial.

Veamos la situación en materia civil o comercial. Existe un código civil, una ley de sociedades comerciales, una ley de concursos y quiebras, una regulación administrativa del funcionamiento de la bolsa de comercio, un código de comercio, etc. En estos ámbitos nos encontraremos con situaciones en las que existe una tutela jurídica generalmente suficiente de los bienes involucrados (el derecho de daños por ejemplo habilita enormes posibilidades de obtención de resarcimiento) o de tutelas meramente aparentes (como ocurre con los socios minoritarios y con los deudores de poca monta que se encuentran prácticamente desamparados ante el derecho comercial). Al par de ello, existen tipos penales vinculados a las relaciones societarias y crediticias —administración fraudulenta (173-7), insolvencia y quiebra fraudulenta (arts. 176 a 180 CP), retención indebida (art. 173 inc. 2 CP), desbaratamiento de derechos acordados (art. 173 inc. 11 CP), estafa (art. 172 CP)—, que solo toman protagonismo cuando las relaciones

jurídicas del derecho privado han sido violenta o groseramente vulneradas y el sistema de sanciones o de consecuencias comerciales deviene manifiestamente insuficiente.

Como ejemplos paradigmáticos de regulaciones administrativas de gran aptitud para tutelar adecuada y eficazmente las relaciones y los intereses a proteger dentro de su ámbito²⁷ encontramos el derecho aduanero y el derecho tributario.

La AFIP está dotada de un marco regulatorio que le otorga un enorme poder para regular el ingreso y egreso de mercaderías al país y para cobrar tributos, exigir y verificar su liquidación y pago, con controles que se inmiscuyen significativamente en el ámbito de privacidad de los ciudadanos. No existe ningún otro sector de la economía que contenga una regulación y un control tan agobiantes.

Este dato debería ser tenido en cuenta por el “legislador penal”, habida cuenta de que la normativa específica tributaria contiene suficientes mecanismos legales adecuados y eficaces para abordar racionalmente el conflicto y solucionarlo en su integridad. Y también debería ser considerado por el intérprete del derecho penal económico, al menos por un intérprete que se tome en serio los principios constitucionales de razonabilidad, necesidad y *última ratio*.

Sin embargo, es notable que no ocurra ni lo uno ni lo otro. El legislador “refuerza” la protección a través de una injerencia directa en el interior de estos ámbitos auto-regulados, para lo que emplea tipos penales amplios, confusos y muchas veces superpuestos (entre sí y con tipos infraccionales con los que coinciden exactamente) y con escalas penales irracionales y de dudosa eficacia preventiva, y el doctrinario acompaña la irracionalidad mediante interpretaciones convalidantes de la expansión del poder punitivo, formalistas, que a veces parecen seguir la lógica de una computadora, que escanea lógicamente la ley penal y escupe un resultado.

Creemos que debe encararse un esfuerzo en sentido contrario. Allí donde un cuerpo jurídico no formalmente penal, pero adecuado a la índole de las relaciones jurídicas que regula, aborda el

²⁷ Un problema diferente es si los funcionarios públicos que debieron ejecutar los controles administrativos en materia tributaria o en otros ámbitos económicos han sido históricamente ineficaces (en el mejor de los casos) en el desempeño de su tarea, pero esa ineficacia no autoriza a prescindir de órdenes normativos más garantizadores de los derechos de los ciudadanos y menos agresivos de su libertad; debería en cambio conducir a un mayor control jurídico-administrativo y penal sobre el comportamiento de los funcionarios y no a un destrato normativo desproporcionado sobre los particulares.

conflicto (o sea, allí donde hay mayor protección real), más acotante debe ser la interpretación del tipo penal.

Hemos propuesto esta solución en el artículo “*Delito e infracción tributaria...*” ya citado, respecto de la relación entre los tipos de la LPT y el art. 46 de la ley 11.683 y con motivo de la superposición que se produce por la deficiente técnica legislativa utilizada, y consideramos que es una vía adecuada de abordaje²⁸.

Volveremos sobre esta cuestión en el punto 6, luego de examinar el presunto objeto de tutela del DPT.

5) El bien jurídico

a) La disolución del concepto de bien jurídico

La construcción de un Derecho Penal Tributario alternativo, basado en los principios penal-constitucionales que cimentan el derecho penal a secas, sólo es posible a partir de una adecuada construcción del bien jurídico²⁹.

Es preciso destacar que una de las características principales del derecho penal moderno es la degradación del concepto de bien jurídico, que se produce mediante su lisa y llana supresión

²⁸ Dijimos allí: “El legislador, que debería ser uno sólo, con un pensamiento coherente y racional, parecería tener varias cabezas o ejercer diversos roles a la vez. Cuando se pone el uniforme de penalista redacta tipos penales abiertos y con consecuencias punitivas graves, con la evidente finalidad de atrapar la mayor cantidad de casos posibles y, con ello, “dotar de herramientas” a Jueces y Fiscales para “luchar” contra el “flagelo” de la evasión tributaria. Y cuando se calza el disfraz de tributarista (motivado seguramente por las presiones o por el asesoramiento de los organismos recaudadores) amplía el alcance de las normas administrativas para, esta vez, dotar de herramientas a la administración tributaria para combatir la evasión. Y en ambos casos arroja agua para su molino, esto es, intenta comprender dentro del ámbito normativo que en cada caso le incumbe aquello que le interesa prohibir, olvidando que si los molinos son dos, el agua es una sola y que la que se usa para el pan no puede emplearse para la polenta. La superposición legislativa que nos ocupa es consecuencia de esta esquizofrenia, de una deficiencia evidente de técnica legislativa, que no puede ser convalidada por los Jueces que tienen por misión esencial ser custodios de la Constitución Nacional” (*Delito e infracción tributaria...*, ob. cit., pág. 131).

²⁹ Sobre la evolución de la discusión en torno al bien jurídico tutelado por la LPT, ver Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Del Puerto, Buenos Aires, 2005, págs. 35/43. Igualmente ilustrativo, Navas Rial, Claudio R, *Problemas dogmáticos derivados del delito tributario. El bien jurídico protegido*, publicado en Altamirano y Rubinska —Coords.—, *Derecho Penal Tributario*, cit., tomo I, págs., 127/165.

como requisito de la ilicitud o mediante el abuso de la construcción de bienes jurídicos colectivos, difusos, hábiles para legitimar cualquier punición³⁰.

El abandono del concepto de bien jurídico es explícito en Jakobs, para quien *“se debe definir como el bien a proteger la firmeza de las expectativas normativas esenciales frente a las decepciones que tiene el mismo ámbito que la vigencia de la norma puesta en práctica; este bien se denominará a partir de ahora bien jurídico-penal”*³¹.

Como vemos, la noción de afectación de intereses reales cede frente a la idea de desobediencia. El delito no es más el perjudicar a otro sino el desobedecer al Estado.

Esta posición extrema muchas veces se disimula mediante la construcción artificial de bienes jurídicos colectivos, como ocurre con el caso de la administración pública, la salud pública, el correcto funcionamiento de la economía, la hacienda pública, la tranquilidad general. Se trata de conceptos que admiten la más amplia gama de elucubraciones dirigidas a afirmar la existencia de un bien jurídico allí donde no lo hay³².

Esta tendencia va acompañada por la superposición del discurso moral con el discurso jurídico, que suministra recursos valiosos a la hora de convalidar la construcción de abstracciones y, sobre todo, para brindarles una tutela jurídica desproporcionada con la que se otorga a los tradicionales bienes jurídicos.

³⁰ La situación del sistema penal argentino en esta, y prácticamente en todas las materias, es similar a la descrita por Ferrajoli en la página 475 de *Derecho y Razón...*, cuando dice que el sistema penal italiano “se caracteriza por una triple inflación de los ‘bienes’ penalmente protegidos. Encontramos, ante todo, una proliferación cuantitativa de los intereses tutelados, ya que, por una parte, se asumen funciones autoritarias mediante el incremento de delitos sin daño —es el caso de las ofensas a entidades abstractas como la personalidad del estado o la moralidad pública— y, por otra, se aumentan incontroladamente los delitos contravencionales e, incluso, de bagatela, a menudo consistentes en meras desobediencias. En segundo lugar, se ha producida una ampliación indeterminista del campo designable como bienes tutelados, a través de la utilización de términos vagos, imprecisos o, lo que es peor, valorativos, que derogan la estricta legalidad de los tipos penales y brindan un amplio espacio de discrecionalidad y a la ‘inventiva’ judicial” y “El resultado de tal inflación ... es, lisa y llanamente, la disolución del concepto de ‘bien penal’ como criterio axiológico de orientación y delimitación de las opciones penales”.

³¹ Jakobs, Günther, *Derecho Penal, Parte General, Fundamentos y teoría de la imputación*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 45.

³² Siguiendo esta corriente de pensamiento afirma Grabivker “mayor jerarquía se ha adjudicado, aún, al bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico, al expresarse que aquel consiste en el orden público económico, cuya importancia hace que aquél merezca la protección jurídica máxima, que es la sanción de tipo penal” (ob. cit., pág. 23).

En todos esos casos se produce una mediatización entre el bien a proteger y el derecho individual, que dificulta establecer con claridad si algún derecho está afectado y, en caso afirmativo, con qué intensidad.

Esta tendencia explica lo que ocurre en diversas áreas del derecho penal, entre las que se destacan la tenencia y el comercio de drogas, el lavado de dinero, el contrabando, las infracciones penales cambiarias y la evasión tributaria.

En esos ámbitos se nota claramente la utilización de vaguedades para explicar la “tutela penal”, la expansión de los ámbitos de prohibición y la desproporción de las escalas penales.

El caso de las drogas muestra claramente los efectos de la mediatización del interés a proteger. Se dice que el bien jurídico tutelado es la “salud pública” y ello permite desvincular el evento que se castiga con la salud de individuos concretos, con todos los problemas constitucionales y filosóficos que ello acarrea. Supongamos que un sujeto cultiva marihuana de excelente calidad y que luego la vende a un sujeto mayor de edad que la adquiere de forma libre y en ejercicio consciente de su derecho a la autodeterminación moral. Supongamos que la alternativa de este sujeto sea adquirir marihuana prensada, traída desde Paraguay en condiciones precarias y clandestinas y con altas dosis de productos y sustancias nocivas para la salud. En este caso, la irrelevancia jurídica de la decisión autónoma del sujeto que compra (que requiere confundir los niveles de análisis de la moral y el derecho) y la desvinculación de la noción “salud pública” con la salud de un individuo concreto son esenciales para legitimar el castigo del vendedor. Y también para justificar el castigo del comprador, puesto que el argumento subyacente (utilizado expresamente por la Corte en el fallo Montalvo³³ y por todos los que pretenden castigar a los consumidores) es que el castigo de cada eslabón del mercado de las drogas es necesario para proteger la salud de toda la población. Un típico argumento difuso, abstracto, hábil para justificar cualquier prohibición.

En materia penal tributaria la expansión conceptual del bien jurídico tutelado es manifiesta y fue acompañando la evolución de las diferentes tipificaciones, entre la pura y simple defraudación a las arcas del estado (que no distingue a la evasión tributaria de cualquier otra estafa), la mera sanción administrativa como refuerzo de la tipificación penal general, la primera

³³ CSJN Fallos 313:1333.

ley penal tributaria que conservaba características propias de la defraudación en general, hasta la legislación actual.

b) El Delito Penal Tributario como delito contra el patrimonio

La evolución de la doctrina, si bien es un tanto errante, muestra coincidencia en descartar que se trate de un delito contra la propiedad³⁴.

Y es precisamente esa desvinculación del delito tributario con la afectación del bien jurídico propiedad lo que permite la construcción de nociones ambiguas, que permiten validar el castigo de cualquier acción u omisión (con independencia de su concreta lesividad) y la elusión de los recaudos que reglan el derecho penal constitucional.

La evasión tributaria afecta la propiedad común; lo que se denomina hacienda pública no es otra cosa que un patrimonio común regido por normas de derecho público, y es por ello que el principal elemento objetivo del delito está dado por la falta de pago de determinado monto dinerario, esto es, la detracción de parte de ese patrimonio representado por un crédito contra un contribuyente.

Una cuestión diferente es el modo en que se afecta ese bien y la distinta relevancia que ello acarrea, y esto es usual en derecho penal. Las diferentes modalidades de afectación ameritan valoraciones disímiles del hecho, y derivan en distintas tipificaciones. Los delitos de hurto, robo, extorsión, estafa, entre otros, ponen de manifiesto como la diferente modalidad de afectación del derecho de propiedad (que puede estar asociada a la simultánea afectación de otro bien jurídico) justifica distintas reacciones penales.

La evasión tributaria constituye una modalidad especial de afectación del patrimonio estatal, como también lo constituye el delito de malversación de caudales públicos o la administración fraudulenta en perjuicio de una administración pública. Claro que las diferentes tipificaciones se justifican en diversidad de factores entre los que se encuentran el modo de afectación y el tipo de relación jurídica que une al sujeto activo con el sujeto pasivo.

³⁴ En este sentido, Navas Rial (ob. cit., pág. 151) afirma categóricamente que "No se comparte, de modo alguno, que el objeto de tutela sea de índole patrimonial". En sentido coincidente, Catania, Alejandro, ob. cit., págs. 40/41.

Este enfoque (basado en la consideración de la evasión como uno más de los delitos contra la propiedad) desnuda la irrazonabilidad de las tipificaciones de la LPT y, sobre todo, de la escala penal establecida. Se presenta en el caso, un claro supuesto de irrazonabilidad en la selección de los antecedentes (que afecta el principio de igualdad —art. 16 CN— en los términos de la razonabilidad exigida por el art. 28 CN) y un supuesto de irrazonabilidad en la ponderación entre antecedentes y consecuentes, que lesiona también el principio de lesividad (art. 19 CN) en el marco de la proporcionalidad impuesta por la regla del art. 28 constitucional.

En efecto, no existe ningún fundamento razonable para que la afectación de una parte del patrimonio individual (porque en cada evasión se afecta la porción que a cada uno corresponde del patrimonio público) merezca una pena sustancialmente mayor que la que correspondería a la afectación de todo el patrimonio de un individuo. Así, por ejemplo, quien le hurta a otro la totalidad de sus bienes (supongamos que se redujeran a un maletín lleno de billetes) incurre en un delito con una escala de un mes a dos años de prisión (art. 162 CP), mientras que quien afecta una millonésima parte de ese mismo patrimonio mediante alguna de las modalidades de la LPT se hace pasible de la aplicación de una escala penal sustancialmente más grave.

Y tampoco existe un fundamento razonable para castigar con mayor rigor al ciudadano que evade que al funcionario público que administra fraudulentamente el patrimonio estatal o lo desvía indebidamente.

Y es por ello que los defensores del DPT se refugian en una ficción, consistente en construir un supuesto bien jurídico colectivo de mayor valor que los individuales³⁵.

En efecto, las opiniones más aceptadas coinciden en atribuir a los delitos tributarios la capacidad o la finalidad de proteger la hacienda pública en su doble faz de función financiera vinculada con la recolección de los tributos y el soporte de los gastos del Estado³⁶. Se trata de

³⁵ En este sentido se sostiene “el Estado mismo, por cierto, no puede tener viabilidad alguna sin los elementos económicos que integran la Hacienda Pública. Como contrapartida de tal afirmación, es imperativo que los obligados de aportar aquellos elementos lo hagan en tiempo y forma. Esto último importa que el cumplimiento del deber de tributar se ajuste a la ley. Que no se incurra en actos de omisión; que no se ejecuten actos de disposición de los fondos pertinentes, ni se los administre en contra de los intereses confiados, ni se los retenga de modo no debido. La economía del Estado no sólo depende de la pericia de sus gobernantes, sino además de los ingresos que aquéllos manejen... En definitiva, la vida económica del Estado la dan todos los obligados con el pago de sus tributos.” (Navas Rial, ob. cit., págs. 152/153).

³⁶ En *Régimen penal tributario...*, ya citado, Borinsky, Galván Greenway, López Biscayart y Turano sostienen que “el bien jurídico tutelado por la norma es la Hacienda Pública, en el sentido de preservar la percepción de los tributos y

una noción abstracta, genérica, que poco dice de la vinculación esencial que el sujeto de derecho debe tener con un interés objeto de protección estatal en la medida en que esa vinculación lo ponga en posición de garantía y legitime sanciones penales. En otras palabras, no se explica, nadie lo explica, en qué consiste la Hacienda Pública con relación a los ciudadanos, a los particulares, ni por qué éstos han devenido en responsables penalmente de su preservación ni, mucho menos, por qué razón esa relación constituye un objeto de protección de mayor valía que la relación de los propios funcionarios públicos con el patrimonio que administran.

c) La prisión por deudas y los delitos de desobediencia

En general, todos estos delitos versan sobre obligaciones de dar sumas de dinero. El pago de una deuda es su naturaleza esencial. La invocación de una función pública estatal no hace más que disfrazar la esencia del delito, que es el no pago de una deuda, a pesar de que alrededor de ese no pago giren obligaciones formales que el particular devenido contribuyente debe absolver, y este último aspecto convierte a estos delitos de no pago de deudas —lo que no puede hacerse explícito dado que la Constitución prohíbe la prisión por deudas³⁷— en verdaderos delitos de desobediencia.

Se trata, en fin, de desobediencia a deberes impuestos a los particulares para proteger el patrimonio del Estado con relación a un tipo particular de afectación: la reticencia a liquidar una deuda con el Estado y a pagarla. La invocación a la hacienda pública tiene la finalidad de esconder que detrás de los delitos tributarios no existe nada más que el no pago de una deuda, pero como la prisión por deudas está constitucionalmente prohibida, la coartada es la de castigar la desobediencia a ciertas órdenes del Estado dirigidas a los particulares tendientes a obligarlos a que reconozcan lealmente la existencia y la cuantía de la deuda y la paguen en término.

su posterior reencauzamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común. Defraudar al Estado, por tanto, no significa defraudar a un ente abstracto, sino defraudar a los demás conciudadanos, a los que se priva de los beneficios y mejoras que podrían realizarse con las cantidades eludidas y a quienes se sobrecarga con unos tipos impositivos elevados para compensar el fraude” (ob. cit., págs. 26/27).

³⁷ En razón de la vigencia del principio de culpabilidad penal (arts. 1, 18, 19 y 33 CN) y de la prohibición expresa establecida en el art. 7-7 CADH.

En suma, se disfraza una verdadera prisión por deudas acudiendo a un supuesto deber de garantía de los particulares con relación al patrimonio del Estado, expresado en una multiplicidad de órdenes de tipo administrativo cuyo cumplimiento es siempre en perjuicio del contribuyente (obligación de autodeterminación del tributo y de su pago en tiempo y forma) y cuyo incumplimiento pone a las personas privadas en peor situación que la de los funcionarios públicos que cometen las mayores atrocidades contra el Estado al que pertenecen y al que han jurado defender y por el que cobran un estipendio y gozan de muchos privilegios³⁸.

Ello no se salva por la reiterada apelación a los deberes de solidaridad de los ciudadanos para pagar los gastos sociales del Estado, deberes éticos que nada dicen sobre la existencia de una relación directa de garantía jurídica de los particulares con esas necesidades; existe sí un vínculo moral, pero este vínculo no hace más que demostrar que acá existe una confusión entre moral y derecho y que sobre esa confusión se legitiman los más peligrosos ataques a la libertad individual.

Para justificar la prisión por deudas y el imperativo moral de contribuir —que no pretendemos discutir y que compartimos— se hace hincapié en la mayor vulnerabilidad de la Hacienda Pública —y con ello a la necesidad de una protección más fuerte y severa— como consecuencia del sistema de autoliquidación de sus propios impuestos que la ley ha impuesto a los particulares, lo que hace a la Hacienda Pública dependiente de la —digámoslo con claridad— obediencia y lealtad de los particulares en liquidar el demérito de su propio patrimonio.

Pero el sistema de autoliquidación del tributo no ha sido pedido por los particulares a quienes se les impone, que ningún vínculo tienen con la administración pública pero que, no obstante, deben soportar y cumplir estrictamente solo merced a la circunstancia lícita de desarrollar una actividad económica legítima³⁹. Y a pesar de ello los autores se empeñan en negar que se trata de meros delitos de desobediencia. Y véase que no se trata de los delitos de desobediencia o resistencia a órdenes legítimas de la autoridad pública en el ejercicio estricto de sus atribuciones, como algunos delitos de resistencia activa contra la administración pública, sino de la desobediencia a órdenes formuladas en el marco de una verdadera intromisión del Estado en el ámbito de autonomía personal.

³⁸ Baste pensar en las inmunidades de jurisdicción de ciertos funcionarios políticos.

³⁹ La discordancia se agudiza si se tratara de una actividad económica ilícita o meramente no reconocida.

No toda desobediencia a las órdenes del Estado puede ser reprimida con sanciones penales, y está bueno recordar que el principio de reserva (art. 19 CN) limita sustancialmente las facultades del poder político para mandar. En este caso se trata de la desobediencia a una serie de prescripciones de orden administrativo que el poder político impone a los particulares, sin que éstos lo hayan pedido.

En suma, lo que hace la ley es convertir a simples particulares que desarrollan una actividad económica en funcionarios públicos *ad hoc*, imponerles una serie de obligaciones sumamente onerosas en todo sentido sobre la base de delegarles el cumplimiento de una función de naturaleza estricta y esencialmente estatal que ellos no han pedido ni consentido, y en someter todo este conjunto prescriptivo a sanciones penales —personales y económicas— mucho más graves y penosas que las previstas para los funcionarios públicos en el sentido propio del término.

Pero no son funcionarios; se les ha delegado el cumplimiento —no el ejercicio, puesto que no tienen nombramiento, atribuciones ni remuneración— de una función pública protegida por la ley penal, lo que no les proporciona ninguna ventaja sino, en cambio, la asunción de costos, el demérito de su patrimonio y la sujeción a gravísimas responsabilidades de orden penal. Son funcionarios de una especie desconocida: no tienen nombramiento, sueldo ni beneficios sociales, facultades, atribuciones o poderes de ninguna especie, y están agobiados por deberes complejos, onerosos, desventajosos, y además sometidos a la constante amenaza de penas gravísimas de prisión, de multa y de intromisión en la trayectoria social⁴⁰. Si la prisión por deudas no está más permitida ¿qué debe decirse de esta particular forma de servidumbre?

Si por un momento el intérprete se despoja del sayo funcional de tributarista y se calza el ropaje intelectual de penalista en el sentido constitucional del término, no puede olvidar la tesis central de Raúl Zaffaroni⁴¹, en el sentido de que la función eminente del derecho en general, y del derecho penal en particular, es la de reducir, contener, amortiguar, racionalizar el ejercicio del poder punitivo del Estado, tendiente siempre a la desmesura.

⁴⁰ Al respecto hay que tener en cuenta la pena de inhabilitación especial que puede aplicarse en función del art. 20 bis. inc. 3 del CP, y las causales de inhabilitación para ser electo directo de una Sociedad Anónima prevista en el art. 264 inc. 3ro. de la ley 19.550.

⁴¹ Expuesta con claridad en los capítulos I y II de Zaffaroni Eugenio Raúl, Alagia, Alejandro, Slokar, Alejandro, *Derecho Penal, Parte General*, Ediar, Buenos Aires, 2000.

Pero, a través de leyes como ésta, el poder punitivo se manifiesta en toda su desmesura. Y parece que no hay nadie que quiera contenerlo.

d) El cuestionamiento a la autonomía del DPT

A favor de la autonomía del DPT y en sentido coincidente con la construcción de un bien jurídico propio del DPT, se ha sostenido que la LPT crea un objeto propio de protección, por el hecho de que sólo castiga ciertas evasiones y no todas (las de más de cuatrocientos mil pesos) y porque considera períodos de liquidación diferentes a los que corresponde a cada impuesto conforme la ley tributaria⁴².

Consideramos que esta posición es equivocada. El hecho de que el legislador otorgue una “protección” penal más restringida (castigando sólo algunas evasiones y no todas o incluyendo componentes del tipo objetivo que no coinciden exactamente con los empleados por la ley tributaria para hacer expedita la exigencia de pago) no es una característica propia del

DPT sino del derecho penal a secas.

El derecho penal es necesariamente fragmentario y selectivo y eso es saludable porque de lo contrario habría identidad entre la tipicidad y la antijuridicidad y ello sería propio de un derecho penal máximo, agobiante, totalitario.

El legislador penal sólo se ocupa de una mínima parte de las conductas que afectan bienes jurídicos, confirmando la regla de que la protección de los bienes y su regulación racional corresponde al resto de las ramas del derecho. Dicho en otros términos: en el ámbito de la ilicitud la antijuridicidad es la regla y la tipicidad la excepción.

Vemos eso con claridad respecto del derecho de propiedad. El hecho de que se tipifique sólo un conjunto de afectaciones no significa que el legislador penal construya un bien jurídico propio; el bien jurídico sigue siendo el mismo que protege el derecho civil o el derecho comercial, sólo que la “protección” penal es más restringida.

⁴² *Régimen Penal Tributario...*, ob. cit., págs. 23 y 56.

Ello se desprende del ya citado principio de *última ratio* en virtud del cual siempre debe priorizarse la solución civil del conflicto frente a la reacción punitiva esencial o tendencialmente irracional e improductiva. No obstante, es claro que ambos abordajes jurídicos se refieren a la afectación de los mismos bienes y no de bienes diferentes. Porque el derecho penal no crea sus propios objetos de protección; sólo acude en “auxilio” del resto del derecho cuando éste ha fallado en la tutela del bien o no puede abordar una solución razonable debido a la magnitud del daño ocasionado.

En suma, la LPT (al igual que el derecho penal a secas del que forma parte) no crea su propio objeto de protección.

Esto reafirma lo dicho en cuando a la interdependencia entre el DPT y el derecho tributario y al reconocimiento que el primero debe hacer respecto de la autonomía del segundo. Ambos abordan el problema de la afectación de la hacienda pública (el patrimonio de todos los ciudadanos, que es administrado por el Estado) desde costados diferentes.

El derecho tributario aborda la tutela del bien con el objeto de evitar que los contribuyentes dejen de pagar los impuestos. Y para ello dispone controles y multas e incluso penas de naturaleza administrativa. Lo hace mediante un *todo* normativo intrincado e interrelacionado que, a diferencia de lo que ocurre respecto de la mayoría de los conflictos comerciales y civiles, instituye tribunales y procesos netamente administrativos (ante la propia AFIP o los órganos locales como la DGR de la CABA), con control judicial ulterior (como por ejemplo el Tribunal Fiscal) y una especificidad dogmática sumamente refinada. En ese cuerpo normativo, como vimos, se instituyen verdaderas penas (arts. 45 y 46 de la ley 11.683) que comparten con el derecho penal la naturaleza de la sanción⁴³) pero que se insertan en un derecho autónomo y especializado.

El bien jurídico —cualquiera sea éste⁴⁴— está correcta y suficientemente protegido por el derecho tributario. Casi podría decirse que la hacienda pública/patrimonio del Estado/deberes de los contribuyentes constituye el bien jurídico más protegido por todo el derecho, porque

⁴³ Recordemos que la naturaleza penal de una sanción no depende de su denominación formal sino de su sustancia y ello es así por imposición constitucional, ya que de lo contrario bastaría con que el legislador le quitara a una sanción el carácter de pena para eludir las garantías propias del derecho penal constitucional.

⁴⁴ Determinarlo en definitiva es, ahora, un problema del derecho tributario; el derecho penal debe buscar su objeto de protección de modo externo al sistema tributario en sí mismo.



ningún otro bien cuenta con semejante arsenal normativo que lo regule y porque ningún otro derecho (salvo el laboral) cuenta con presunciones semejantes a favor del titular del bien.

Frente a un sistema tan totalizador es poco lo que el derecho penal tiene para hacer y ello explica que el DPT sea fragmentario. Pero, paradójicamente, no es lo suficientemente fragmentario, porque el legislador penal parece contagiarse de la extremada regulación y de la pretensión recaudatoria ilimitada (que, como dijimos, transforma a la hacienda pública en el bien más protegido por el derecho) y se excede creando un derecho penal que irrumpe descontroladamente, sin preocuparse por la armonía y la superposición de regulaciones⁴⁵.

Ello pone de manifiesto la necesidad de que en este ámbito de regulación (tal vez más que en cualquier otro), se lleve a cabo una interpretación restrictiva de la ley penal, para lo cual es indispensable mantener la autonomía entre el derecho tributario y el DPT, para que sea el primero (y no el segundo) el encargado de proveer el abordaje de los conflictos, extremando todo su potencial componedor y marcando una frontera férrea con la reacción punitiva.

Visto desde el derecho penal (del que forma parte el DPT sin autonomía alguna), debe evitarse toda intromisión en el ámbito autosuficiente del derecho tributario, salvo en sucesos de extrema gravedad, de quiebre irreparable de la relación jurídico tributaria por parte del contribuyente. En función de los principios de lesividad, *última ratio* y razonabilidad, sólo un quiebre de esa naturaleza reviste entidad suficiente para habilitar la aplicación de las elevadas penas de la LPT. Cualquier afectación de menor intensidad no es constitucionalmente hábil para habilitar la imposición de dicho consecuente y sólo puede tener relevancia jurídica en el ámbito propio del derecho tributario.

Volvemos a insistir, y lo explicamos seguidamente, en la necesidad de acotar la interpretación del tipo del art. 1 LPT a favor de la aplicación del art. 46 de la ley 11.683 como instrumento para mantener la vigencia de los principios constitucionales mencionados.

⁴⁵ Es por ello que la pretensión de utilizar semejante desprolijidad legislativa como argumento para crear una nueva ficción a tutelar (nos referimos a la citada posición que considera que el DPT tiene su propio objeto de tutela), importaría alienar definitivamente la ley penal, emitiendo un certificado de defunción al concepto de bien jurídico como instrumento limitador.

6) Una interpretación constitucional de la LPT

a) La autonomía del derecho tributario.

La autonomía del derecho tributario como objeto de valoración del DPT se ve reforzada con la modificación introducida por la ley 26.735, básicamente por la incorporación de los tributos provinciales y de la CABA como elemento objetivo de los tipos de la ley.

Esta modificación denota que el derecho tributario puede regular autónomamente la relación entre el Estado y el contribuyente sin necesidad alguna de una LPT, y sin que el legislador nacional otorgue una “protección” adicional.

El derecho tributario (que puede ser local) corre por un carril y se ocupa de la relación “Estado-Contribuyente”, mientras que el DPT se limita a hacer referencia a esa relación previa, en circunstancias excepcionales en las que el contribuyente rompe esa relación mediante conductas que no permiten una solución racional dentro del esquema regulado “normalmente” por esa rama jurídica. Expresado en términos constitucionales: el DPT no es necesario cuando el derecho tributario puede cumplir su función recaudatoria sin mayores inconvenientes.

Es algo parecido al juego armónico que existe entre el derecho penal común y las reglas internas de funcionamiento de una sociedad comercial, en función del tipo del art. 173-7 CP. La persona jurídica regula internamente los derechos y obligaciones de sus miembros e incluso la solución de las controversias y el derecho penal sólo se inmiscuye cuando la relación se rompe, cuando el administrador viola los deberes (que son internos) en su propio beneficio y en perjuicio de los demás. Sólo cuando existe una distorsión que no puede ser resuelta aplicando las reglas de la ley 19.550 afirmamos que existe una violación de deberes que puede tornar penalmente relevante la conducta del administrador.

En el ámbito tributario ocurre lo mismo. La regulación racional (normal), entre el Estado y el contribuyente, incluso cuando éste incumple sus deberes, está reglada por el derecho tributario, cuya función es eminentemente recaudatoria. Sólo ante un conflicto de gran entidad, en el que la relación se rompe, llegando al extremo de tornar inoperante al derecho tributario como instrumento de solución, puede convocarse al derecho penal. Así es como se relacionan válidamente la *prima ratio* (el derecho tributario) y la *última ratio* (el DPT) en el marco del principio de razonabilidad.

Respecto de los tributos nacionales la ley 11.683 provee un sistema regulatorio de la relación Estado-contribuyente orientado a recaudar e incluso a resolver controversias de gravedad y es en el ámbito de ese sistema que deben resolverse todas las controversias en la medida en que ello sea posible. El DPT está relegado a los casos en los que los remedios internos para el restablecimiento o la regularización de la relación jurídico tributaria se tornan inadecuados debido a que la naturaleza del conflicto no permite encauzarlo dentro de aquellas normas internas (volveremos luego sobre ello).

Pero volvamos a los tributos provinciales.

Es evidente que la LPT toma como punto de referencia al derecho tributario (a diferentes derechos tributarios, los de cada provincia e incluso el nacional), remitiéndose a él hasta el punto que el principal elemento de los tipos penales (el tributo) es un elemento normativo definido por cada derecho tributario en particular.

No podría ser de otra forma en tanto la definición y la regulación de los tributos provinciales son competencia exclusiva de las provincias (75-2 CN). Cualquier intromisión del legislador nacional importaría una lesión de las autonomías provinciales.

Debe quedar claro que el castigo de la evasión de tributos locales⁴⁶ no importa una intromisión en el derecho local en tanto la materia penal es una materia delegada por las Provincias a la Nación (art. 75-12 CN). Las Provincias no podrían jamás tipificar como delito esos comportamientos (art. 126 CN), como no podrían hacerlo con el cohecho de sus funcionarios o la malversación de caudales o la administración fraudulenta de sus fondos. En todos esos casos la potestad de tipificar corresponde al legislador nacional.

Pero lo que sí conservan las autoridades locales es la facultad de regular el contenido de la relación jurídica impositiva entre la Provincia y el contribuyente. Ese contenido constituye una materia distinta, diferenciable del DPT. El derecho penal tributario se refiere a ese contenido pero no lo modifica.

Una demostración más (no es la única) de que el derecho tributario y el DPT son autónomos. Uno se ocupa de la recaudación, el otro del castigo.

⁴⁶ Siempre que se entienda que la evasión es una cosa distinta del mero incumplimiento a los deberes de autoliquidación impuestos por las normas internas de cada derecho tributario en particular.

b) La relación entre las sanciones de la ley 11.683 y la LPT

A nivel nacional se presenta la particularidad de que el legislador penal y el legislador tributario son el mismo. Y, además, el legislador tributario se inmiscuye en materia punitiva⁴⁷ mediante las sanciones penaladministrativas de los arts. 45 y 46 de la ley 11.683.

Ello, lejos de aunar ambos universos normativos, importa una razón adicional para separarlos, en tanto una de las funciones esenciales del derecho penal (como apéndice del derecho constitucional) es contener el poder punitivo del Estado.

Frente a la expansión regulatoria del derecho tributario, el DPT debe poner un coto en beneficio del contribuyente. Es cierto que eso generalmente no ocurre porque el legislador (que, como vimos, es el mismo) no suele ser consciente de su función constitucional. Y es por ello que las diferentes leyes penales tributarias han incurrido en groserías de todo tipo, imponiendo penas elevadísimas en comparación con los restantes tipos vinculados a la afectación de la propiedad, mínimos orientados a impedir la ejecución condicional y la libertad durante el proceso, desarmonías manifiestas a la luz del principio constitucional de razonabilidad (como ocurre con la inconstitucional nueva agravante del empleo de facturas apócrifas⁴⁸), entre otros.

Una desarmonía normativa de proporciones grotescas la ofrece la simple comparación de las tipificaciones de los arts. 45 y 46 de la ley 11.683 y del art. 1 de la LPT y ello ha sido materia de arduo debate doctrinario, sobre el que nos ocupamos en el artículo titulado “*Delito e infracción tributaria*” ya citado. Allí sostuvimos que la defraudación prevista en el art. 46 de la ley 11.683 requería reestructurar la concepción tradicional sobre el alcance del art. 1 LPT. Uno de los argumentos utilizados era que la introducción del verbo “defraudare” en el art. 46 había sido posterior a la sanción de la LPT, por lo que regía el principio de prelación cronológica (ley posterior deroga ley anterior) que obligaba a reestructurar completamente todo lo dicho respecto del art. 1 LPT⁴⁹.

⁴⁷ De modo generalmente razonable porque solo prevé penas pecuniarias.

⁴⁸ Sobre la inconstitucionalidad de dicha agravante, ver el artículo de Lucio Simonetti que se publica en este libro.

⁴⁹ Dijimos entonces que “siendo ley posterior, es posible suponer que la ley 25.795, modificatoria del art. 46 de la ley 11.683, ha derogado los artículos 1ro. y 2do. de la Ley Penal Tributaria. Y la razón es fácil de comprender: la ley



Dijimos en ese trabajo que el ardid o el engaño del tipo del art. 1 no lo constituye el ocultamiento o la falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo. La conducta típica que describe el tipo de evasión⁵⁰ es la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del órgano recaudador dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado. Antes de ese momento sólo pudo haberse cometido el tipo infraccional del art. 46, que trata del incumplimiento del contribuyente a su deber jurídico administrativo de proveer lealmente a la autoliquidación de su impuesto. A partir de allí, frente a la pesquisa administrativa posterior, se puede llevar a cabo el ardid o el engaño descrito en el tipo penal. Entonces, si frente a una inspección el obligado exhibe las facturas falsas o la contabilidad distorsionada y de este modo engaña o intenta engañar al organismo recaudador, es recién con esa conducta que se comienza a ejecutar el delito de evasión. Es frente a la pesquisa autónoma llevada a cabo por la AFIP que puede ejecutarse el intento de *escapar*, de *evadir* lo que se debe, a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso tendiente a neutralizar o resistir esa pesquisa.

Por el contrario, si el imputado cambia de idea y decide no exhibir la documentación falsa no lleva a cabo ningún ardid de los descriptos en el art. 1, y la administración no es engañada en el sentido normativo del tipo legal. Hasta allí, todos los actos realizados no serán más que meros actos violatorios de deberes administrativos puestos en cabeza de los contribuyentes que, de modo independiente, estarán atrapados por la descripción del art. 46 de la ley 11.683.

En ese esquema, habíamos visto que el caso de la omisión generaba enormes dificultades.

Vimos que, en el caso de un allanamiento, si la administración tributaria inicia el examen de la documentación falsa secuestrada y sobre esa base comienza a formarse una falsa impresión de la realidad económica del contribuyente, es decir, se inicia el engaño, podía plantearse que el obligado tiene el deber de sacarla del error, lo que se fundaría en la expresa inclusión de la omisión en el tipo y, ya dentro de la estructura del tipo de omisión impropia, sobre la base del deber emergente del hecho precedente, consistente en haber presentado una declaración

25.795 parece tipificar expresamente como una infracción penal administrativa a la misma defraudación fiscal a la que se refieren los tipos penales sancionados como delito por una ley anterior” (ob. cit., pág. 126).

⁵⁰ Porque es la única que, dentro de una interpretación constitucional, puede describir; que la voluntad de los legisladores o su torpeza los haya llevado a una redacción confusa no puede conducir a una aplicación inconstitucional del texto finalmente sancionado.

jurada no veraz y en haber confeccionado y registrado la documentación irregular que le sirvió de base. Dijimos que una omisión de este tipo sólo sería admisible si previamente no se cometió el delito del art. 46, ya que de lo contrario la obligación de sacar del error a la AFIP lesionaría la garantía contra la autoincriminación (art. 18 CN).

Sobre la base de esta concepción reductora concluimos que era recién ante la inspección del ente recaudador que podía comenzar la ejecución de la evasión penalmente típica de la LPT, esto es, cuando el sujeto activo despliega medios ardidosos dirigidos a engañar a los inspectores sobre el alcance de la obligación tributaria. Si los funcionarios no caen en el error porque descubren el ardid, ello generará el procedimiento de determinación de oficio del art. 18 de la LPT y el delito quedará en grado de tentativa. Si, en cambio, el ardid logra producir el error, el delito se habrá consumado y podrá ser descubierto posteriormente por una denuncia de un tercero o por una nueva inspección, que generarán entonces el inicio de la determinación de oficio del tributo adeudado.

La sanción de la ley 26.735 (publicada el 28/12/11) parecería modificar el argumento cronológico, en tanto la nueva redacción del art. 1 de la LPT es ahora ley posterior.

Sin embargo, creemos que existen otras razones que imponen mantener la interpretación acotada del art. 1 en beneficio de una interpretación amplia del tipo infraccional, que conduzca a considerar a la evasión tributaria como un delito que sólo puede ser cometido con posterioridad a una inspección tributaria de la que el contribuyente se intenta evadir. Entre esas razones⁵¹ se destacan las siguientes:

aa) El art. 46 de la ley 11.683 describe conductas que son de idéntico tenor (en cuanto a los medios de comisión) que las descriptas en el tipo de la estafa del art. 172 del Cód. Penal, exigiendo incluso mayores recaudos subjetivos al referirse a la malicia, ausente en la norma del código penal.

La similitud de la descripción es clara dado que tipo infraccional describe expresamente el ardid o engaño, que produce un error en el sujeto pasivo y que motiva una disposición patrimonial perjudicial (que en este caso está descripta inversamente, ya que consiste en el tributo dejado de percibir por el Estado).

⁵¹ Al respecto, en extenso, *Delito e infracción tributaria...*, ya citado.

Esta similitud con la estafa es un dato material que le otorga a la figura infraccional una incontrovertible naturaleza punitiva. Se trata de la conducta base, prototípica, del delito patrimonial, la defraudación más tradicional de todas, y ello le otorga un significado jurídico inequívoco.

Este dato, aunado a la magnitud de la pena (de multa) impuesta como sanción y al significado simbólico de desaprobación que ésta importa, impide negar la naturaleza de “delito” a la figura del art. 46.

bb) Hemos visto que la descripción del art. 46 de la ley 11.683 se superpone irremediabilmente con la del art. 1 de la LPT y que ello ha generado una profusa discusión doctrinaria y jurisprudencial que busca encontrar una diferencia dogmáticamente coherente para establecer los límites entre uno y otro tipo sancionador.

No es exagerado afirmar que ambas figuras describen los mismos hechos, y ello pone de manifiesto la absurdidad del legislador, su despreocupación por la seguridad jurídica y por tutelar los ámbitos de libertad consagrados por el art. 19 constitucional.

Nuestro legislador inobserva descaradamente los principios que rigen los juicios de legitimidad externa e interna de la ley penal, se despreocupa por los efectos que estas incongruencias normativas acarrearán en los derechos individuales, renunciando de este modo a cumplir con una de sus funciones constitucionales más elementales.

Frente a este cuadro de situación, ninguna duda cabe de que el intérprete de la ley (sobre todo cuando es el juez que la aplica) debe extremar el juicio crítico al momento de llevar a cabo el control de constitucionalidad.

El repetido y erróneo latiguillo de que la declaración de inconstitucionalidad es un acto excepcional en la tarea judicial debe dar paso a una regla contraria: existe, sin duda alguna, una presunción de inconstitucionalidad que pesa sobre la ley absurda, incomprensible, superpuesta, incompatible con la seguridad jurídica.

En ese contexto, la única solución interpretativa constitucionalmente válida es priorizar la aplicación de la norma que establezca una reacción punitiva de menor intensidad que es, en suma, la que permite un mayor ámbito de libertad y un menor sacrificio de derechos subjetivos.

cc) La gravedad de los consecuentes establecidos en la LPT impiden considerar que la mera afectación de la hacienda pública (que, como vimos, no es más que el patrimonio estatal) permita la configuración de un delito penal tributario. Sólo una especial afectación, derivada de la comisión de una conducta más grave que la defraudación al fisco, y caracterizada por la persistencia en la decisión de engañar al momento de una inspección, podría considerarse atrapada por el tipo del art. 1 y sus agravantes y concordantes, quedando las restantes evasiones dentro del radio de alcance del tipo del art. 46.

En consecuencia, toda conducta previa dirigida a falsear contabilidades, constancias, documentos o saldos que permita menores esfuerzos en el pago de los tributos no será más que una defraudación del art. 46 infraccional o, en los términos del art. 47, la demostración del dolo requerido por la figura anterior, pero jamás una evasión tributaria.

7. Incidencia de la ley 26.735 en la interpretación limitativa del delito de evasión

La redacción del actual art. 16 LTP (conforme la ley 26.735)⁵² consagra a la regularización y al pago como una eximente del delito de evasión. Refiere, expresamente, que la regularización y el pago versan sobre el monto *evadido* y que debe ser espontánea, esto es, anterior a cualquier intervención cuestionadora de la administración; eso parecería ser un argumento contrario a la tesis que sostuvimos en el artículo *“Delito e infracción tributaria...”*, en cuanto a que la evasión requiere una actividad de resistencia frente a una inspección. Ello, en tanto la norma establece claramente que la inspección cancela la posibilidad de regularizar y de tornar operativa la eximente, lo que denotaría que la evasión es previa a la fiscalización.

Sin embargo, creemos que la anomalía sistemática y constitucional que presenta esta eximente permite defender una posición alternativa, en consonancia con la interpretación acotante que proponemos (y que, como vimos, requiere dotar de un ámbito de aplicación mayor al art. 46 de la ley 11.683).

⁵² Que dispone: “El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

Una objeción preliminar que presenta esta nueva eximente es el componente moral que contiene. No se privilegia la decisión de resolver el conflicto con el Estado (mediante el pago de lo debido o de lo reclamado) sino el hecho moral del arrepentimiento⁵³. El sentido normativo es que se perdona al que se arrepiente (como el que se confiesa frente a un cura) y no al que calcula con obtener un beneficio mediante la solución del conflicto.

La única diferencia que existe entre la situación de quien regulariza luego de una inspección o denuncia y quien lo hace espontáneamente antes de toda observación estatal es el motivo por el que se actúa. La motivación, que en un caso es el cálculo costo beneficio, en el otro parecería ser más loable porque vendría a ser un arrepentimiento motivado por el sentimiento subjetivo de culpa, incluso cuando estuviera provocado por el temor a ser descubierto.

Este componente moral (ya hablamos previamente de la confusión de los niveles de la moral y el derecho) permite cuestionar la constitucionalidad de una decisión judicial que considere improcedente la eximente cuando falta la espontaneidad.

Si un sujeto rectifica su contabilidad y sus declaraciones juradas y luego paga a resultas de una inspección fiscal, sometiéndose incluso al riesgo de sufrir multas administrativas, lleva a cabo una conducta que, objetivamente, no es demasiado diferente de la de quien se arrepiente espontáneamente. Además, en ambos casos es similar el componente subjetivo de la acción, al menos el único que puede resultar penalmente relevante, en tanto lo que el sujeto hace es reparar, volver atrás, motivándose en la norma penal y contribuyendo a mantener su vigencia.

Sólo puede constituir una subjetividad jurídico-penalmente relevante la referida a la descripción típica o a la concurrencia de una justificante (tipicidad subjetiva y tipo subjetivo permisivo) y la que conforma el sustrato del juicio de reproche de culpabilidad, que es un reproche jurídico penal, referido exclusivamente a la posibilidad de actuar de otro modo, esto es, conforme el mandato normativo. Cualquier otra motivación que pretenda relevarse jurídico penalmente corre el riesgo de deslizarse a una invasión del terreno de la moral.

E indudablemente parece ser ésa la intención del legislador argentino, lo que en verdad es irrelevante si partimos de la base de que la función del intérprete es armonizar cada ley con las restantes y con los principios emanados de la Constitución.

⁵³ Aunque, por motivos obvios, la ley no hace ni puede hacer referencia al contenido ético de la decisión de regularizar, la exclusión de otros motivos utilitarios lleva necesariamente al instituto al plano de la moral.



Más que irrelevante deberíamos calificar de inoperante la pretensión legislativa de erigirse en fundamento de la interpretación, cuando lo que se pretende es dañar el sistema normativo-constitucional. El efecto debería ser el contrario: cuanto más irracional es el legislador penal más acotante debe ser la interpretación. Aplicando esto al DPT, el potencial limitador se torna fenomenal.

Si examinamos la motivación del sujeto que paga desde el punto de vista de la eficacia preventiva del DPT veremos que tampoco se justifica establecer una distinción como la adoptada por el art. 16 LPT.

En ambos casos la amenaza penal (en un caso más lejana y en el otro más próxima) surte el efecto de conminar al contribuyente a actuar de conformidad con la vigencia del bien jurídico (que es el patrimonio estatal). Es más, la aceptación como eximente de una regularización posterior a la observación fiscal otorga mayor eficacia preventiva en tanto habilita mayores posibilidades recaudatorias (porque son más los supuestos de regularización admitidos como eximente) y, por ende, un resultado final más beneficioso para la estabilidad del interés del Estado.

En este orden, es incongruente el requerimiento penal de espontaneidad para eximir de las sanciones con el hecho de que la regulación específicamente tributaria no solo permite sino que estimula la rectificación de declaraciones juradas erróneas o inexactas en cualquier tiempo, sean o no espontáneas, aunque éstas puedan tener un tratamiento más benigno. Carece de sentido —desde un punto de vista penalpreventivo— que la ley tributaria y su organismo de control propongan y procuren las rectificaciones de las declaraciones juradas inconsistentes y el pago correspondiente y al mismo tiempo la ley mantenga vigente la sanción penal: la discordancia se convierte en un estímulo para no pagar nunca o, en su caso, en la provocación a la autoincriminación, dado que quien rectifica en el marco de una inspección —generalmente a través de un acuerdo con los inspectores— confiesa el delito y no puede evitar la pena.

Esta incongruencia pone de manifiesto la invasión que la LPT hace respecto del ámbito específico (y autónomo) tributario y la distorsión que provoca en los institutos jurídicos de este ámbito, a los que debe respetar y proteger y no desnaturalizar.

Y desnuda una vez más el único fundamento para mantener la amenaza penal en esos casos: un reproche estrictamente moral que el legislador no puede efectuar por la sencilla razón de que la Constitución no lo habilita para efectuar reproches morales sino sólo reproches jurídicos.

Tampoco se justifica la distinción desde el punto de vista político criminal general, porque ella es funcional a la creación de nichos de corrupción: ¿cuánto vale que el funcionario no actúe “formalmente” sino hasta después de la regularización espontánea? Probablemente el monto de la “comisión” dependa de la amenaza de la pena, como ocurre en los numerosos ámbitos de actuación del Estado cuyos funcionarios han sido funcionales al impacto del efecto “contra preventivo” del endurecimiento de las penas⁵⁴.

Este aspecto es de suma relevancia a la hora de examinar la tradicional adecuación entre fines y medios en el marco del principio de razonabilidad (art. 28 CN), aun cuando lo concibamos como un principio débil, esto es, como pauta meramente negativa que conduce a la invalidez sólo ante la manifiesta desproporción técnica entre la pretensión legislativa y el resultado obtenido, ya que ninguna duda cabe que la incentivación de prácticas corruptas de los funcionarios públicos que tienen el deber de aplicar el derecho tributario e instar la aplicación del DPT es incompatible con la pretensión de proteger el bien jurídico.

8. Conclusiones

Para concluir con este esbozo de visión alternativa de la LPT, y como alternativa a la lisa y llana declamación de la inconstitucionalidad de la ley, propondremos una interpretación posible del juego de las diferentes normas que colisionan, se contradicen y superponen, en algunos casos en el mismo nivel de jerarquía y en otros con normas de una valía superior.

La inconsistencia constitucional del art. 16 de la LPT (derivada de la lesión del principio de igualdad por razones exclusivamente morales), impone ampliar su ámbito de vigencia de modo tal de incluir mayores supuestos dentro del alcance de la eximente.

La propuesta que formulamos en “*Delito e infracción tributaria...*”, ya citado, sería útil como base de la interpretación, que quedaría de este modo:

⁵⁴ El caso del contrabando agravado y en general en todas las situaciones en que la amenaza de una pena muy severa facilita intercambios corruptos, como en el caso de la droga.

a) La exigencia de espontaneidad del art. 16 debe eliminarse en tanto constituye una exigencia (ampliatoria de la punibilidad) reñida con la Constitución. Ello conduciría a la posibilidad de regularizar en todos los casos con efecto eximente⁵⁵.

b) El vocablo “evadido” contenido en el art. 16 debería ser interpretado en sentido diferente al que corresponde otorgar al verbo típico del art. 1 LPT. “Evadido” para el art. 16 debería ser interpretado (a los fines de la razonabilidad constitucional de dicha norma) como “no pagado”. De este modo, la evasión propiamente dicha, esto es, la que habilitaría la subsunción de la conducta en el art. 1 LPT (y sus agravantes), sólo concurriría frente a la resistencia a la inspección, mediante la utilización de algunos de los ardides descriptos en el art. 1.

c) En caso de inspección y falta de pago o de regularización (sea cual fuera el monto), será de aplicación el art. 46 de la ley 11.683 si el sujeto no resiste la inspección mediante los modos comisivos del art. 1.

d) En el caso de los tributos provinciales o de la CABA la interpretación acotada de la LPT se traslada sin más (por imperio de los principios de igualdad y de generalidad de la ley penal), con independencia de las reglas administrativas o sancionatorias que contengan sus regímenes tributarios.

De este modo, las reglas superpuestas de la ley 11.683 y de la LPT y el instituto del art. 16 de ésta última (con su inconstitucional exigencia de espontaneidad), podrían encontrar una base preliminar de convivencia armónica en un contexto de racionalidad y de contención de poder punitivo⁵⁶ que es de imposible realización si se mantiene la interpretación dominante en la materia.

⁵⁵ Conforme, entre otras cosas, con el espíritu y las razones generales del fallo de la Corte Suprema y del dictamen del Procurador en la causa B. 766. XXXIX, “Bakchelián, Fabián y otros s/ infracción ley 24.769”, causa N° 3977 C, en tanto la regularización, espontánea o no, se realice dentro de los canales legalmente aceptados por la ley tributaria en cuestión.

⁵⁶ La racionalidad está empero sometida a otro requisito: la revisión de la necesaria armonía sancionatoria entre las figuras de la LPT, que son claramente residuales, y los delitos de los funcionarios públicos que se refieren de manera directa al incumplimiento o violación de los deberes jurídicos más firmemente establecidos y por lo tanto más necesitados de protección. La desarmonía existente deberá pasar por el tamiz constitucional de la proporcionalidad, con lo que los mínimos y los máximos de pena podrán ser reajustados conforme el mandato constitucional. Véase al respecto Zaffaroni, Alagia, Slokar, *Derecho Penal...*, ob. cit., 2da. ed., pág. 999 y sgtes.