



DERECHO PENAL TRIBUTARIO

de Julio Virgolini y Mariano Silvestroni

**Un volumen de 298 páginas, Hammurabi, Buenos Aires,
2014**

Pablo Cavaignac

En el libro “Derecho Penal Tributario” de Julio Virgolini y Mariano Silvestroni se intenta mostrar una visión crítica sobre los temas de actualidad y en boga en el mundo del Derecho Penal Económico.

La obra comienza con introducción amplia (que le plantea al lector de qué lado está en la antinomia “control o libertades”), continúa con un examen crítico del Derecho Penal Económico, para luego pasar al Derecho Penal Tributario y adentrarse en el análisis de la controvertida y resistida Ley Penal Tributaria. Finalizando con los temas de Lavado de Dinero y Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.

Virgolini y Silvestroni no traicionan y asumen frontalmente su desconfianza hacia el Estado, dejando clara esta postura a lo largo de todo el libro. Es así, que desconfían por ejemplo, del argumento del Estado Social de Derecho, ya que sostienen que en la práctica se lo utiliza para legitimar leyes penales económicas que lesionan garantías constitucionales. O que opinan que se dramatiza al considerar a la omisión de contribuir en las cargas públicas como delitos de suma gravedad, porque en definitiva esto nunca pondría en riesgo la existencia misma del Estado, etc.

Es que en la concepción de los autores, el Estado y las corporaciones interactúan en perjuicio de los ciudadanos. En esa línea, señalan las que en su opinión, son contradicciones del poder estatal. A saber, que las leyes serían incumplidas sistemáticamente por quienes las dictan y defienden; o que en cuanto al problema de la evasión tributaria el Estado declamaría por un lado una política de represión absoluta pero por el otro perdona sucesivamente los castigos como si se tratara de meras infracciones de bagatela; o que la lucha contra el lavado de dinero sería en realidad una



excusa para que tanto grupos económicos como gobiernos puedan lavar sin problema activos provenientes del tráfico de estupefacientes y que se utilizaría el status internacional de la obligación de castigar el lavado para pasar por alto límites constitucionales; entre otras posturas.

Asimismo, anticipan que la actual interpretación del Derecho Penal Económico, de la Ley Penal Tributaria y los tipos de lavado termina por subordinar a la función constitucional del Derecho Penal a una función político-criminal y ésta a la función estatal de controlar la economía y recaudar tributos.

El Derecho Penal Económico argentino, para Virgolini y Silvestroni, se convertiría en un subsistema de la política económica del Estado, pasando a constituirse en un poderoso instrumento de ejecución de políticas públicas. Donde lo único que se castiga es la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal. Aquí, la noción de bien jurídico intermedio o colectivo sería un ardid para justificar este tipo de puniciones, acompañado casi siempre por la superposición del discurso moral con el discurso jurídico. Todas estas circunstancias terminarían por reducir al Derecho Penal Económico a una simple herramienta de propaganda, de relato, dirigida a cubrir uno de los flancos irredimibles del sistema penal.

Mientras que, el Derecho Penal Tributario estaría llamado a proteger la incolumidad de una relación jurídico-tributaria que aseguraría la recaudación a la Administración. Es decir, que tendría el objeto de evitar que los contribuyentes dejen de pagar los impuestos. El bien jurídico protegido de este subsistema normativo no sería otra cosa que un patrimonio común regido por normas de derecho público que por la falta de pago de determinado monto dinerario o la detracción de parte de ese patrimonio, representando un crédito contra el contribuyente. Y adentrándose al núcleo del sistema, afirman que en el fondo lo que se está castigando es el no pago de una deuda (violentando la prohibición constitucional de la prisión por deudas).

En la óptica de los mencionados, el objetivo político criminal de la Ley Penal Tributaria sería directamente tributar. Y el objeto real de todos los delitos contemplados en dicha ley (evasión tributaria, apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, delitos asociativos, asociación ilícita fiscal, etc.), sería en definitiva un simple patrimonio.

Por otra parte, señalan los problemas que plantea la Ley Penal Tributaria. En concreto, la superposición con la Ley de Procedimiento Tributario, el empleo de iguales términos que presta a confusión y el claro parentesco de los tipos penales contenidos en la LPT con las dos incriminaciones contravencionales contemplados en los artículos 45 y 46

de la ley 11.683 . Y nos anticipan que los mencionados problemas deben ser resueltos a través de la interpretación restrictiva de la Ley Penal, para lo cual es indispensable mantener la autonomía entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal Tributario, para que sea el primero (y no el segundo) el encargado de proveer el abordaje de los conflictos tributarios, con un potencial componedor o reparador. Acotando así, la interpretación del tipo del art. 1 de la LPT a favor de la aplicación del art. 46 de la ley 11.683.

En lo referente al análisis dogmático de los tipos penales de la Ley Penal Tributaria, Silvestroni y Virgolini realizan sus aportes más significativos.

Abordan el objeto de estudio con la mayor precisión y diseccionan el delito de evasión tributaria.

Para ambos debería entenderse a la evasión como una secuencia causal imperfecta entre el ardid, el engaño que produce, y el monto que como consecuencia de dicho engaño se consolida como detracción del patrimonio estatal.

Con respecto a las agravantes de la figura, tanto la agravante por el monto (\$800.000) como la agravante por empleo de facturas apócrifas, a criterio de los autores, no serían razonables desde un punto de vista constitucional.

Primero, la agravante por el monto sería cuestionable porque existiría una desproporción manifiesta entre el daño causado por el delito y el consecuente establecido (que podría conducir a la imposición de una pena de cumplimiento efectivo). Segundo, porque nos encontraríamos ante una situación de desigualdad con relación a los restantes delitos contra el patrimonio. Y principalmente, porque que el mínimo de la escala penal apuntaría a obtener el resultado procesal de forzar la prisión preventiva de quien resulte imputado.

A su vez, la agravante por la utilización de facturas apócrifas, estaría lesionando el principio de razonabilidad en la selección de los antecedentes y el principio de lesividad. Pues, sólo se justificaría la agravación del consecuente cuando la afectación del bien jurídico sea más grave. Cuando en realidad, estos casos serían más fáciles de detectar gracias a los métodos electrónicos de control con que cuenta la AFIP.

El otro tema central dentro de la Ley Penal Tributaria, son los delitos contra los recursos de la Seguridad Social.

Si bien, la doctrina mayoritaria considera que lo que se pretende tutelar es el patrimonio del sistema de la Seguridad Social, Virgolini y Silvestroni indican que en



verdad se estaría tutelando la potestad recaudatoria del Fisco. Y van más allá, planteando que lo protegido en el fondo podría ser la posibilidad de que los funcionarios públicos malversen dichos recursos.

Además, advierten que el hecho de que estos delitos estén regulados de forma idéntica a la evasión, en la misma ley, mediante la misma redacción típica y con las mismas penas podría abrir la peligrosa puerta a que en el futuro se traspolen en la LPT distintos flujos o patrimonios estatales como el impago fraudulento de las facturas de energía eléctrica, de gas, de teléfono, etc., con la consecuente protección penal.

Finalizando el análisis de la LPT, resaltan que el nuevo art. 16 que consagra la regularización y al pago como una eximente del delito de evasión en realidad, estaría privilegiando el hecho moral del arrepentimiento y no la decisión de resolver el conflicto con el Estado.

Superado el análisis de la LPT, los autores se plantean si los tipos de lavado son apéndices de los delitos tributarios. Ya que para ellos, el lavado de dinero no perjudica al orden económico y financiero sino todo lo contrario. En este contexto, el lavado de bienes provenientes de la evasión tributaria produciría una paradoja porque por un lado afecta el patrimonio estatal cuando evade pero por el otro, lo beneficia cuando lo blanquea, debido a que en esa operación posterior se debe tributar (situación que estaría puesta de manifiesto por las leyes de blanqueamiento de capitales de nuestro país).

Además, indican que con el afán de criminalizar la conducta del autolavado se tipificó el hecho de recibir bienes provenientes de un ilícito penal. Pero marcan el límite exigiendo que el autolavado requiera que la recepción de dichos bienes sea como modo de colaboración con el autor del delito generador de la ganancia ilícita. Por lo tanto, arriban a la conclusión que el tipo penal sólo abarca la recepción dolosa, ya que lo contrario implicaría que los ciudadanos sean garantes del comportamiento lícito de los demás ciudadanos (invirtiendo así el principio de libertad consagrado en el art. 19 de la Constitución Nacional).

Por último, en lo referente a la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y ante la situación de que no existe una regulación general pero las leyes especiales contemplan supuestos en los que el delito puede ser cometido por éstas; se reflexiona sobre el viejo debate de la posibilidad teórica de este tipo de responsabilidad de los entes ideales. Terminan señalando los obstáculos para la dogmática penal y para la práctica que representan la imposible reconstrucción histórica de los hechos durante estos procesos penales y los componentes subjetivos de los delitos penales económicos.



Y concluyen, que la mejor técnica legislativa es la que aplique sanciones de multa e inhabilitación contra las personas jurídicas, como prototipo del abordaje penal de estos conflictos, en lugar de la pena de prisión.

Ante este cuadro de situación, los profesores proponen una interpretación alternativa al derecho positivo, una interpretación que lo aplique conforme los principios sustantivos que emanan de la Constitución Nacional. Es decir, un Derecho preventivo de intervención, donde se interprete a los tipos penales de modo restrictivo siguiendo las pautas trazadas por los principios constitucionales de necesidad, razonabilidad y última ratio.

Hay que destacar que Virgolini y Silvestroni ofrecen enfoques interesantes, principalmente en los análisis dogmáticos de los tipos penales y el examen constitucional al que los someten.