

Ley penal tributaria: Una mirada crítica y análisis de su artículo 9° en relación con el delito de evasión tributaria y previsional

Sofía Racco

SUMARIO: I.- Introducción. II. Desarrollo. II. a) Breves características de los delitos tributarios. Análisis de los artículos 10° y 9° de la vieja y nueva ley penal tributaria. **II. b)** Antecedentes históricos sobre el fraude fiscal. Su tipificación en España. **II. c)** Su relación con la evasión tributaria y previsional, y la insolvencia fraudulenta contenida en el artículo 179, 2° párrafo del Código Penal. Algunas consideraciones al respecto. **III. Conclusión.**

I. Introducción

El presente trabajo tiene por objeto el análisis del artículo 9° de la nueva ley penal tributaria, y su consecuente relación con el delito de evasión tributaria y previsional.

A tal fin se efectuará un primer estudio respecto de la ley 24.769, su posterior modificación y el delito de insolvencia fiscal fraudulenta allí receptado. Para ello efectuaré un breve análisis de los artículos 10° y 9° de la vieja y la nueva ley penal tributaria, y se explicarán los elementos del tipo objetivo y subjetivo de dicho delito fiscal.

Asimismo, expondré la relación existente entre dicho artículo y el delito de evasión tributaria y provisional, para lo cual se hará una pequeña referencia también a los elementos que conforman dichos tipos penales.

Por otro lado, realizaré un análisis del artículo 179 del Código Penal, particularmente en lo que refiere a su segundo párrafo, y las diferentes acepciones que giran en torno a esta relación -implícita si se quiere-, entre ambos tipos delictivos.

II. Desarrollo

II. a) Breves características de los delitos tributarios. Análisis de los artículos 10° y 9° de la vieja y nueva ley penal tributaria

La ley 24.769, sancionada el 19 de diciembre de 1996 y promulgada el 13 de enero de 1997, sustitutiva de la anterior 23.771, determina los delitos tributarios y previsionales.

Fue modificada posteriormente y publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017, siendo el texto vigente aquel contenido en la ley 27.430.

Con la sanción de esta ley se busca proteger el orden económico, ya que se reprimen irregularidades en la fiscalización tributaria y en los aportes previsionales, protegiendo de esta manera la Hacienda Pública.

Este cuerpo normativo se divide en cinco Títulos. El Título I recepta los llamados “delitos tributarios”, en lo que a este artículo interesa, el delito de evasión tributaria.

Por su parte, el Título II contiene aquellos delitos relativos a los recursos de la seguridad social, y contiene el delito de evasión provisional, entre otros.

El Título III se compone de los conocidos “delitos fiscales comunes”, a saber: obtención fraudulenta de beneficios fiscales, insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de cancelación de obligaciones, y alteración dolosa de registros.

Por último, los Títulos IV y V se componen de las disposiciones generales y de los procedimientos administrativo y penal.

Entre los delitos fiscales que prevé nuestra legislación nacional encontramos el delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

Cabe mencionar que mediante este Título III son cuatro las conductas identificadas como “delitos fiscales comunes”.

A diferencia de los delitos tributarios –también contenidos en la Ley Penal Tributaria- los delitos fiscales comunes no requieren una calidad especial en el sujeto activo. Mientras que los anteriores exigían que el autor fuera el obligado, tributario o provisional, o el agente de retención o percepción, éstos no lo requieren¹.

En el caso particular de la insolvencia fiscal fraudulenta, no resulta posible establecer algún tipo de característica especial de la autoría de un modo indirecto ya que se puede causar tanto la insolvencia propia como la de un tercero². Como consecuencia de esto, la ley no exige que el autor tenga algún tipo de particularidad especial o esté relacionado de algún modo específico con el fisco.

Asimismo, es importante remarcar que aquellas conductas pueden producirse tanto en el ámbito tributario como en el régimen de la seguridad social, y por ende, ellos pueden afectar tanto el bien jurídico “hacienda pública” como el de “seguridad social”³.

Sobre éste último punto, vale recordar lo sostenido por Alejandro Catania en cuanto a que la Ley Penal Tributaria tutela la hacienda pública, en sentido dinámico. Con esto se refiere a la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público.

Otra característica que diferencia a los delitos fiscales comunes de los tributarios, es que en ningún caso requieren superar determinado monto que cuantifique el perjuicio efectuado –condición objetiva de punibilidad- o que pudo efectuarse sobre los bienes jurídicos puestos en crisis.

Por último, otra particularidad que presentan es que en estos delitos, receptados en el Título III, las conductas allí reprimidas ya encontraban su adecuación típica en otros delitos contenidos en el Código Penal, por ejemplo, -en

¹ Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan Pedro; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo Nicolás; “*Régimen Penal Tributario y Provisional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*”; Rubinzal Culzoni Editores, 1° ed. Santa Fe; pg. 135

² Catania, Alejandro; “*Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*”; Editores del Puerto S.R.L., 1ª ed. 2005, Buenos Aires; pgs. 196/7.

³ Borinsky, Mariano Hernán; Pablo Nicolás Turano; ob. Cit.; pg. 135.

el caso que nos ocupa- en el delito de insolvencia fiscal fraudulenta (art. 179, 2° párrafo del C.P.).

La mayoría de estos delitos son delitos de peligro y en ninguno de ellos se exige una afectación cuantificable por determinado monto. Sin embargo, estos delitos poseen (a excepción del artículo 11 de la actual ley penal tributaria) idéntica pena que los delitos de evasión tributaria y previsional simple, que son delitos de lesión y como consecuencia de ello, requieren de un daño efectivo al bien jurídico protegido⁴.

El artículo 9° de la Ley 27.430 establece que “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

Esta figura busca penar a aquel que provoca o incrementa un estado de impotencia patrimonial que frustre el cumplimiento de las obligaciones cuya relevancia penal se encuentra condicionada a que se haya producido la iniciación de un procedimiento tendiente a la determinación o cobro de aquéllas⁵.

De esta forma, se delimitan las conductas por las cuales se frustra el cobro de una obligación que está siendo exigida (o que podrá serlo, en los casos de determinación) ya sea por vía del reclamo administrativo o judicial.

La ley 24.769, sustitutiva de la anterior 23.771, incorporó la posibilidad de que aquella conducta esté dirigida a frustrar el cobro de obligaciones tributarias y provisionales no sólo del fisco nacional sino también provincial o de la ciudad de Buenos Aires.

Así es que “La redacción original de este tipo penal reconoce como antecedente inmediato el artículo 9° de la ley 23.771, el que –a su vez- tiene como

⁴ *Ídem*; pg. 136.

⁵ TOPen. Econ. N° 3, 6-5-2005, “Silverman”, causa 836, reg. 104.

antecedente, exclusivamente en cuanto a obligaciones tributarias al artículo 48 de la ley 11.683 ”⁶.

Posteriormente, con la última modificación efectuada sobre la ley penal tributaria siendo el texto vigente el de la ley 27.430, publicada en el Boletín Oficial el 29 de diciembre de 2017, se ubicó en el artículo 9° (ex artículo 10°) el delito de insolvencia fiscal fraudulenta.

Se ha sostenido que existen muy pocos antecedentes jurisprudenciales de este delito, probablemente porque muchas veces este delito queda “opacado” si se quiere, en un complejo de maniobras defraudatorias.

En lo que refiere al tipo objetivo, ya hemos dicho que se trata de un delito común, es decir que no requiere una calidad especial en el autor a diferencia de los delitos tributarios que exigen que el sujeto activo sea el obligado, tributario o previsional, o el agente de retención o percepción.

En este sentido, corresponde señalar que la referencia a “el que” a la que hace uso el artículo 9° de la LPT es conclusiva al respecto, toda vez que el legislador ha utilizado dicha expresión para el caso de los delitos comunes tanto en el Código Penal como veremos más adelante, como en el resto de las leyes complementarias como resulta la ley bajo análisis en cuestión.

De este tipo penal se desprenden dos acciones típicas, la de “provocar” o la de “agravar” la insolvencia. Y así, de estas dos acciones típicas, se provocan dos resultados simultáneos: desde el punto de vista del deudor, será la provocación o el agravamiento de su insolvencia, desde el punto de vista del acreedor, la frustración total o parcial del cumplimiento de aquellas obligaciones.

La LPT no ha definido de manera alguna cuales son aquellas maniobras destinadas a provocar aquella insolvencia. Sí lo ha hecho la jurisprudencia de manera casuística, concluyendo en “la existencia de actos de esa naturaleza en el caso de desapoderamiento de bienes tanto de la empresa como del propio imputado, ante la enajenación de máquinas y transferencia de personal y la cesión de la forma a sus titulares ”⁷.

⁶ Borinsky, Mariano Hernán; Pablo Nicolás Turano; ob. Cit.; pg. 137.

⁷ *idem*; pg. 138.

En consecuencia, la acción típica de este delito consiste en desarrollar un actuar por medio del cual se produzca la insolvencia o por medio del cual se intensifique o haga más grave la insolvencia que ya existe de antemano.

En este sentido, el diccionario de la Real Academia Española define el verbo provocar como “Hacer que una cosa produzca otra como reacción o respuesta a ella...Facilitar, ayudar”; y agravar como “Hacer algo más grave o molesto de lo que era...”⁸.

Ahora bien, para lograr comprender esta figura resulta necesario establecer el contenido acerca de qué entendemos por insolvencia. La insolvencia ha sido definida como un estado patrimonial en el cual un sujeto no posee la capacidad de hacer frente a sus deudas⁹.

Asimismo, cabe remarcar que este delito, es un delito de resultado, ya que el mismo tiene como fin frustrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, conforme se desprende del artículo 9º “...frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

Así es que el tipo penal exige que la frustración de aquellas obligaciones fiscales (sean tributarias, o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias) debe concretarse por medio de la provocación o agravamiento de la insolvencia. Es decir que, debe existir entre aquéllas una relación causal, siendo estas últimas las causas generadoras de aquel resultado.

Entonces el delito de insolvencia fiscal fraudulenta queda consumado cuando se frustra el cumplimiento de las obligaciones. Sobre éste último punto cabe preguntarse, ¿Cuándo se tiene por frustrado dicho cumplimiento? Lo cierto es que la doctrina ha sostenido que se frustra cuando “la obligación exigible no puede ser realizada por el estado de insolvencia; entonces, provocada o agravada la insolvencia se frustra el cumplimiento de las obligaciones preexistentes”¹⁰.

⁸ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 22º ed., Espasa, Madrid, 2001.

⁹ Catania, Alejandro; ob. cit; pg. 194.

¹⁰ Borinsky, Mariano Hernán; Pablo Nicolás Turano; ob. Cit.; pg. 139.

La jurisprudencia ha referido que se considera como un elemento normativo a la existencia de la obligación cuya realización en el hecho deberá ser comprobada por el juez penal¹¹.

En lo que refiere al tipo subjetivo, el tipo penal requiere del conocimiento por parte del autor del hecho de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o al cobro de algunas obligaciones. Dicho conocimiento determina la necesidad de dolo en la conducta del sujeto activo.

Villegas sostiene que si el procedimiento es judicial debe haber intimación al pago o estar dada la oportunidad de oposición de excepciones y si se inició procedimiento ordinario, deberá estar notificado de la demanda; mientras que si se trata de procedimiento administrativo debe haberse notificado la vista de la determinación de oficio o debe haberse dado conocimiento de las actas previsionales que cuantifican la deuda pretendida.

En el caso de las sanciones se requiere que se haya notificado la posibilidad de defensa mediante el descargo pertinente.

Por otro lado, el tipo subjetivo requiere el dolo de llevar adelante las acciones tendientes a lograr la insolvencia del obligado y de frustrar el cumplimiento de las obligaciones a las que se hizo referencia por medio de aquellos procedimientos; es decir, imposibilitar el cobro de las obligaciones sindicadas por la ley¹². Sin embargo, respecto del grado de dolo exigido, se presentan diferentes posturas encontradas.

Así es que la doctrina se divide entre quienes requieren la notificación formal en el procedimiento respectivo y quienes permiten construir ese conocimiento por cualquier vía.

II. b) Antecedentes históricos sobre el fraude fiscal. Su tipificación en España

En España existe una distinción de los fraudes en relación con el sujeto pasivo afectado. Si el delito afecta el patrimonio particular, se tipifica como estafa en el art. 248 del Código Penal español, que está previsto en el título XIII, denominado “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico”. Este artículo es

¹¹ CNCas. Pen., Sala I, 22-3-2006, “Müller”.

¹² Villegas, Héctor; “Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Desalma, Buenos Aires, 2002, pg. 600.

similar en muchos aspectos a la disposición 263 St. Gb de la legislación penal alemana. Las similitudes se centran en que tanto la doctrina española como la alemana, exigen como elementos constitutivos de la estafa el engaño, el error, el acto de disposición, el perjuicio patrimonial, y en el tipo subjetivo junto al dolo, el ánimo de lucro¹³.

Asimismo, si se compara dicha estructura con la prevista en el art. 172 de nuestro C.P, se observa que estos elementos mencionados son prácticamente similares a los que se encuentran previstos en el sistema adoptado por la legislación penal argentina. En cambio, si la defraudada es la hacienda pública el delito se tipifica en el art. 305 del Código Penal español correspondiente al título XIV que se denomina “De los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social”.

En cuanto al origen histórico del “delito fiscal” en España, el mismo no fue concebido como tal sino hasta el Código Penal de 1870, sin perjuicio de lo cual en el Código Penal de 1822 encontramos el primer antecedente de una disposición relativa al fraude, más precisamente en el art. 574 que establecía que “El que cometiere algún fraude para no pagar la cuota a que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo sus bienes, rentas o utilidades, pagará además de dicha cuota, una suma equivalente al importa de la que hubiera relajada u ocultado para disminuir aquella”.

Del texto del digesto de 1870, de cuyo texto pasó a los posteriores, hasta que en el Código Penal español de 1944 se le dedicó el art. 319, en el capítulo VI del título III del libro II, bajo el rótulo “De la ocultación fraudulenta de bienes o de industria”. El mismo fue sustituido mediante la ley 50/1977 del 14 de noviembre de 1977 por el de “Delito fiscal”.

Posteriormente, la Ley Orgánica 2/1985 del 29 de abril de 1985, ha derogado tanto el capítulo VI como el art. 319, trasladando la infracción al título VI del libro II del Código Penal bajo la rúbrica “Delitos contra la Hacienda Pública”, en un solo capítulo que comprende los arts. 349, 350 y 350 bis. La principal modificación consistió en que se quitó al delito fiscal de las falsedades al que afecta la hacienda pública, y se eliminaron las presunciones de ánimo de defraudar¹⁴.

¹³ Borinsky, Mariano Hernán; ob. cit.; pg. 93.

¹⁴ *Ídem*; pg. 97.

Luego con la reforma de la Ley Orgánica 6/1995, del 29 de junio, pasaron a formar parte del Código Penal, y seguidamente en la Ley Orgánica 10/1995 del 23 de noviembre. La sanción del delito de fraude tributario se lleva a cabo así mediante delitos (arts. 305 y 310 del CP, además de los previstos en los arts. 305.3 y 306) e infracciones (arts. 77 ss., Ley General Tributaria); a esta dualidad se le suma desde 1995 la posibilidad de castigar como falta en caso de defraudaciones a los fondos de las Comunidades Europeas (arts. 627 y 628)¹⁵.

Así es que, la defraudación tributaria quedó tipificada en el art. 305 del Código Penal español conforme Ley Orgánica 10/1995 del 23 de noviembre que reproduce su antecedente, el art. 349 según redacción Ley Orgánica 6/1995, del 29 de junio, con una sola modificación relevante: la inclusión de las Comunidades Europeas como bien se ha dicho antes, entre los sujetos pasivos del delito de defraudación tributaria y la previsión de la nueva estructura de las penas y su aplicación.

II. c) Su relación con la evasión tributaria y previsional, y la insolvencia fraudulenta contenida en el artículo 179, 2° párrafo del Código Penal. Algunas consideraciones al respecto

Entre los delitos tributarios que prevé nuestra legislación nacional encontramos la evasión tributaria y la previsional.

El delito de evasión tributaria simple se encuentra establecido en el artículo 1° de la ley 27.430 y establece que “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

Por otro lado, el artículo 2° de dicho cuerpo normativo establece la llamada “evasión tributaria agravada” y prevé cuatro diferentes agravantes del tipo básico del art. 1°. Este artículo sostiene que “La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o

¹⁵ *Ídem.*

jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000) ”.

Por su parte, el delito de evasión previsional se encuentra decepcionado en el artículo 5° de dicha normativa y establece que “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes”. Y, al igual que en el caso de evasión tributaria, su artículo 6° establece las tres agravantes a saber “La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5°, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000); c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superase la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000)”.

La evasión ha sido definida como “la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de determinados medios ardidosos o engañosos procura ocultar su real capacidad contributiva con el objeto precisos de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por

ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena”¹⁶. En este sentido, la presencia del ardid o engaño es lo que nos llevan a concluir que nos encontramos frente a una verdadera maniobra defraudatoria.

Asimismo, este ardid o engaño debe ocasionar un perjuicio patrimonial al Fisco para tener por configurada la conducta reprimida en la norma.

Respecto de la relación preexistente entre dichos tipos penales y la insolvencia fiscal fraudulenta receptada en el artículo 9° de la LPT que nos encontramos analizando, la doctrina sostiene que ésta última pretende frustrar el cumplimiento de obligaciones tributarios o previsionales, por lo cual podría darse el caso de que aquellas obligaciones hayan sido previamente evadidas y el Fisco haya tenido que determinarla de oficio en cuyo caso la insolvencia se presenta como un suceso posterior al acto evasivo, los que concurrirían materialmente entre sí¹⁷.

Para Catania, la evasión tributaria no contiene el engaño-resultado de la estafa, ni requiere bajo ningún punto de vista, una disposición patrimonial por parte del Estado; por lo tanto, considera que no puede trazarse un paralelo interpretativo útil entre la figura de la estafa y la de la evasión tributaria, que por sus características propias conforma un núcleo delictivo propio y diferenciado. Asimismo, estas diferencias, Catania las extiende del delito de defraudación a la administración pública que no deja de ser una figura calificada del delito de estafa¹⁸.

Contrariamente a esta posición, se manifestó la Sala III, de la Cámara Nacional de Casación Penal, en el precedente “Carrera” de fecha 23/04/2002, en el cual sostuvo que la defraudación impositiva comprende verdaderas formas fraudulentas dotadas de todas las características de la estafa.

Asimismo, corresponde señalar también “media”, si se quiere, una relación existente entre la insolvencia fiscal fraudulenta de la Ley Penal Tributaria y la prevista en artículo 179, 2° párrafo del Código Penal. Este último artículo establece que “Será reprimido con prisión de seis meses a tres años, el que durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria, maliciosamente destruyere, inutilizare, dañare, ocultare o hiciere desaparecer bienes de su patrimonio o fraudulentamente

¹⁶D’Alessio Andrés José y Divito Mauro A.: “Código Penal de la Nación. Comentado y Anotado”, t. III, 2da Edición actualizada y ampliada, Ed. La Ley; pg. 1403.

¹⁷ Borinsky, Mariano Hernán; Pablo Nicolás Turano; ob. Cit.; pg. 144.

¹⁸ Borinsky, Mariano Hernán; “Fraude Fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico”, Ediciones Didot, 2013; pg. 344.

disminuyere su valor, y de esta manera frustrare, en todo o en parte, el cumplimiento de las correspondientes obligaciones civiles”. Así, se observa que en esta figura y en aquella prevista en el artículo 9° de la Ley Penal Tributaria, se reprime a quien frustre el cumplimiento de obligaciones.

Por otro lado, mientras que en el delito del artículo 179, 2° párrafo del Código Penal, en lo que refiere al aspecto subjetivo, el dolo quedará constituido por la específica conducta hacia la frustración del derecho de cualquier acreedor, en el caso de la insolvencia fiscal fraudulenta de la LPT el acreedor será el Fisco. Son dos las grandes diferencias que se observan en las estructuras típicas para determinar la conducta prohibida en uno y otro tipo.

En la figura prevista por el Código Penal se deben frustrar, total o parcialmente, el cumplimiento de obligaciones civiles, mientras que la LPT exige que se frustre total o parcialmente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de aportes o contribuciones de la seguridad social nacional o derivados de la aplicación de sanciones pecuniarias, motivo por el cual poseen resultados diferentes.

Además esta referencia al tipo de obligación, mientras que el tipo contenido en el segundo párrafo del artículo 179 del CP hace mención a específicas maniobras comitivas y grado de dolo (directo), aquella estructura típica receptada por el artículo 9° de la LPT no establece restricción alguna al respecto.

De esta forma, la doctrina ha sostenido que en determinados casos de frustración del cumplimiento de obligaciones fiscales por insolvencia podría presentarse un supuesto de concurso aparente de leyes, en el cual el delito fiscal desplazaría por consunción al delito ordinario, sin embargo, podría presentarse también un concurso ideal en el caso de que se haya intentado frustrar el cobro de diferentes obligaciones, entre ellas las adeudadas al Fisco nacional ¹⁹.

D’Alessio ha manifestado que la similitud entre ambos tipos penales es manifiesta: la acción típica del delito previsto en el art. 179 del CP consiste en insolventarse, en forma aparente o real, de modo de hacer imposible la ejecución. Esto ha llevado a que un sector de la doctrina entienda que no era necesaria la redacción de un tipo especial de insolvencia fiscal fraudulenta como el del art. 9 de la LPT bajo análisis.

¹⁹ Borinsky, Mariano Hernán; Pablo Nicolás Turano; ob. Cit.; pg. 144.

En efecto, Orce y Trovato han expresado que “el artículo 179, CPen. Exige que lo que se frustre sea el cumplimiento, total o parcial, de una obligación civil. El art. 515, CCiv. clasifica a las obligaciones en civiles o meramente naturales; “Civiles son aquellas que dan derecho a exigir su cumplimiento”. Por lo tanto, las únicas obligaciones no comprendidas por el tipo penal prevista por el art. 179, párrf. 2°, CPen. Son las obligaciones naturales, es decir, aquellas que no dan derecho a exigirse cumplimiento. El cobro de un tributo, de un aporte o de una contribución de la Seguridad Social nacional confiere un derecho al organismo recaudador que le permite exigir su cumplimiento; en consecuencia, estamos en presencia de obligaciones civiles, y por lo tanto se encuentran incluidas en el tipo penal previsto por el párra. 2° del 179, CPen. No existía ninguna “laguna de punibilidad” que hiciera necesario incluir un tipo especial de insolvencia fraudulenta fiscal, más allá de la tendencia a multiplicar tipos penales (criticable, por cierto) de los últimos años”.

Así es que, coincidentemente con esta postura, D’Alessio entiende como innecesaria la inclusión del tipo penal del art. 10. Incluso el tipo normado en el art. 179 del código de fondo adolece de una mejor técnica legislativa por cuanto establece de forma clara, los posibles medios comisivos de la insolvencia fraudulenta²⁰.

Asimismo, desde un punto de vista temporal, algunos autores proyectan encontrar discrepancias entre estos delitos pues en un caso se prevé “durante el curso de un proceso o después de una sentencia condenatoria...”, y en el otro “habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial...”. No obstante, teniendo en cuenta que la figura prevista por el Código Penal requiere un obrar malicioso, se desprende de esto que el sujeto activo del delito debiera haber conocido previamente la existencia del proceso de la sentencia condenatoria.

Por otro lado, conforme sostiene el Dr. Alejandro Catania, sí pueden existir diferencias en cuanto a los sujetos activos de uno y otro delito “...el sujeto activo del delito previsto por el art. 179, segundo párrafo, del Código Penal es la persona contra quien se sigue el proceso o que fue condenada, mientras que en el delito previsto por el art. 10 de la ley 24.769, puede ser tanto la persona contra quien se sigue el proceso como cualquier tercero. En los casos de superposición, esto es que el sujeto cumpla con los requisitos del sujeto activo de la insolvencia fraudulenta y

²⁰ D’Alessio Andrés José y Divito Mauro A.; ob. cit; pg. 1458.

que por un mismo actuar se frustren tanto obligaciones civiles como las previstas por la ley penal tributaria deberá resolverse como un caso de concurso ideal²¹.

Para Bardón la diferencia sustancial entre la defraudación fiscal y la estafa convencional pasa por el “error”, presente en esta última y ausente en la primera. De esta forma, la autora sostiene que el “error” no está contenido literalmente en el tipo penal de estafa sino que allí están descriptos los medios comisivos y también el verbo típico, pero no el error. Para ella, “error”, en el tipo penal de estafa, deviene del propio significado del verbo típico defraudación, y a partir de ahí sostiene surge la relación de causalidad entre el error y la defraudación que exige el tipo penal.

En cambio, en el tipo penal de evasión, el verbo típico es otro, evadere, y sea cual fuere la interpretación que de él se realice, es evidente que no puede sostenerse que de dicho término se desprende la necesidad de un error en la víctima. En consecuencia, el “error” es un elemento que no aparece mencionado en ninguno de los tipos penales bajo análisis, pero su necesidad para la configuración del tipo sólo se deriva de la defraudación. Para Bardón es el elemento “error” el que diferencia un tipo penal de otro y por ello, un tipo penal que no lo requiere, como lo es el de la LPT, no puede ser considerado una estafa de tributos. Y concluye que la estructura típica de la evasión tributaria prevista en el art. 1 de la LPT no resulta idéntica a la prevista en el delito de estafa toda vez que la estafa –defraudación- requiere de la existencia de un “error” mientras que la evasión no exige dicho error²².

Otro punto que imparcialmente establece diferencias entre la estafa convencional y el fraude fiscal aunque nada exprese sobre la índole del delito es que de resultar el fraude fiscal una especie de la estafa convencional, “permitiría criminalizar las defraudaciones a las administraciones públicas provinciales o municipales, que por principio, estarían excluidas del bien jurídico protegido por la evasión fiscal (hacienda pública nacional)”²³.

Finalmente tenemos los llamados “delitos aduaneros” regulados en la Ley 22.415. La Sección XII, se divide en dos títulos y abarca los delitos e infracciones aduaneras. El primero de ellos se refiere a los ilícitos penales aduaneros mientras que el segundo comprende los ilícitos administrativos aduaneros.

²¹ Catania, Alejandro; ob. cit; pgs. 198/9.

²² Borinsky, Mariano Hernán; Ob. cit.; pgs. 345/6.

²³ *Ídem*; pg. 347.

En lo que al presente artículo interesa, el artículo 863 del Código Aduanero nos introduce en un tema bastante controvertido. Se trata de la relación existente entre el delito de contrabando e insolvencia fiscal fraudulenta de la LPT. Así es que el art. 863 del CA establece que “Será reprimido con prisión de dos (2) a ocho (8) años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones”.

Sobre este punto, cabe remarcar que si bien la Corte en el precedente “Legumbres” ha sostenido que el legislador tuvo intención de concebir al delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, ya que lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de la aduana, también sostuvo que dentro de esta concepción las funciones aduaneras comprenden las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación²⁴.

Así es que la afectación a dicho control que importe el pago de menores tributos podría configurar el delito de contrabando previsto en el artículo 863 del Código aduanero, y por ende, suponer una afectación a la actividad financiera del Estado y los tributos aduaneros. Sin embargo, la doctrina sostiene que “por su percepción en la fuente, aparece sólo como posible el frustrar el pago de tributos aduaneros previamente evadidos a través de la comisión de una infracción o delito aduanero. Por ende, el delito de insolvencia fiscal fraudulenta aparece como un delito posterior e independiente, con el que concurre materialmente”²⁵.

III. Conclusión

Es una realidad que los delitos tributarios nunca han tenido si se quiere una recepción “natural” por parte de los legisladores. Basta con observar que los mismos se encuentran por fuera del Código Penal, y pretenden cierta autonomía funcional a partir de la inclusión de distintos institutos para su juzgamiento.

Esto ha derivado en una incontenible problemática en torno a la conveniencia de la intervención o no del Estado en la economía y a la selectividad

²⁴ *Ídem*; pg. 144.

²⁵ *Ídem*; pg. 145.

con que opera el sistema penal en un ámbito donde las conductas lesionan intereses vitales del Estado. Recordemos que los bienes protegidos por la LPT trascienden la esfera de lo económico para convertirse en bienes jurídicos que tutelan el orden “socioeconómico”.

Si se tiene en cuenta el sistema economicista, como dice el Dr. Alejandro Catania, que rige el mundo donde la acumulación de capitales conlleva el control del poder, y la posibilidad de intervención en economías estatales e incluso regionales, es innegable que determinados manejos económicos que perturban al Orden Público Económico del Estado directamente, y a la posibilidad de cumplir con sus deberes esenciales, de manera indirecta terminan por atravesar el plano netamente comercial, y merecen de una mayor protección por parte del Estado.

Teniendo esto en cuenta, no podemos dejar de remarcar que en la actualidad, tanto la evasión como el fraude fiscal son conductas que se encuentran “invisibles” para ciertos sectores de la sociedad, siendo incluso delitos muy difíciles de probar y por ende, de castigar.

Esta necesidad de una mayor protección por parte del Estado a la que me refiero, solventando su génesis en la importancia del valor social tutelado, amerita la utilización de la última ratio, con el fin de eliminar abusos del sistema que no dejan de manifestarse en forma sucesiva, contraria y perjudicial al Bienestar Social. Ése es el ámbito donde debe ponerse un freno a estas actividades que no llevan a otro camino más que al perjuicio de la propia sociedad.

El problema del fraude fiscal, si bien no representa en sí una novedad en el campo del Derecho Penal Tributario teniendo en cuenta que resulta casi una consecuencia necesaria del propio sistema tributario, su importancia cuantitativa y la generalización con que estas maniobras se perpetran a lo largo del tiempo conllevan a que el tema conserve su presencia y su consecuente validez promoviendo la necesidad de la profundización de su estudio.

Son muy pocas las poblaciones a nivel global con suficiente “conciencia tributaria” que induzcan a la mayoría de los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades fiscales. Y esto tiene que ver con saber identificar de antemano la cuantía del daño comunitario que pueden provocar los delitos contra el orden económico y financiero.

Los gobiernos pueden aplicar distintas iniciativas para prevenir el fraude, como por ejemplo, crear la policía fiscal, o una oficina natural antifraude, o reformar el régimen sancionador de la Ley Penal Tributario.

Sin embargo, nunca podrá superarse este obstáculo sin una buena educación política, de la utilidad y eficiencia de los servicios públicos, de la estabilidad del sistema tributario, de la conciencia de los gobernantes y administrados públicos, y, como sostiene Catania, “de todo aquel elemento que conduzca a considerar la honestidad tributaria como uno de los aspectos que reflejan la moralidad del ciudadano y donde el evasor es censurado por la opinión pública”²⁶.

²⁶ Catania, Alejandro; ob. cit; pgs. 145.