

# **Aristas latentes de la condición objetiva de punibilidad en el Régimen Penal Tributario**

## ***Latent edges of the objective condition of punishability in the Criminal Tax Regime***

Leandro T. Zanitti

### **RESUMEN**

Resulta indispensable el esfuerzo que debe afrontar el Estado para velar por un ordenamiento razonable que contemple, en su faz integral, la situación de los contribuyentes. Para ello, es menester formular políticas públicas en las que se cuente con la presencia de profesionales de diversos ámbitos. Podemos entrever los problemas latentes que se relacionan con la falta de criterios que nos permitan juzgar, de manera precisa y justa, situaciones concretas que se puedan presentar, con la finalidad de evitar sentencias condenatorias abusivas.

### **ABSTRACT**

*The effort that the State must face to ensure a reasonable order that contemplates in its integral face, the situation of taxpayers, is indispensable. To this end, it is necessary to formulate public policies with the presence of professionals from various fields. We can glimpse the "latent" problems, which are related to the lack of criteria that allow us to judge precisely and fairly specific situations that may arise, in order to avoid abusive convictions.*

### **PALABRAS CLAVE**

Régimen penal tributario – punibilidad

### **KEYWORDS**

*Criminal tax regime – punishability*

## **I - Introducción**

Conforme es de público conocimiento, la carga del pago de los tributos tiene diversas finalidades. La más relevante y visible es la de satisfacer las necesidades que el Estado demanda. Es decir, a través del pago de los tributos, se pueden desarrollar diversas funciones –muchas de ellas, fundamentales para el funcionamiento de la gran maquinaria estatal–.

Si bien la tributación se perfila como un instrumento necesario para satisfacer las necesidades estatales, el pago de los impuestos conlleva también una obligación para el contribuyente, que perfecciona el hecho imponible del tributo en cuestión. En relación a ello, resulta interesante resaltar que prestigiosa doctrina ha sostenido que “El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley”<sup>1</sup>.

En sentido similar al antedicho, se ha proclamado el Dr. Villegas, quien ha sostenido que los tributos son “prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”<sup>2</sup>.

En función de lo expuesto anteriormente, no resulta descabellado razonar que

---

<sup>1</sup> García Vizcaíno, Catalina. “Manual de Derecho Tributario. – 1º ed. – Ciudad Autónoma de Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2014.

<sup>2</sup> Villegas, Héctor. “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. – Editorial Astrea, 2005.

ninguno de nosotros puede pensar en un Estado que carezca de seguridad o de acceso a la salud pública; y es por ello que el mismo Estado es el encargado de proveer dichas necesidades.

He aquí cuando entendemos la razón por la cual es el propio Estado el encargado de velar por el pago de tributos, como así también de idear regímenes especiales para cumplir con los deberes tributarios, ya que necesariamente precisa llegar, de manera eficaz, a su fin inmediato: la recaudación.

Ahora bien, conforme se puede observar, el incumplimiento de los deberes tributarios formales o materiales por parte de los contribuyentes no obedece simplemente a una lógica netamente presupuestaria, sino que deben analizarse diversas cuestiones que escapan a lo manifiesto.

A continuación, se analizarán diversas aristas latentes que encuentra la condición objetiva de punibilidad establecida en el Régimen Penal Tributario, a saber:

## II – Política tributaria

Con frecuencia se dice que el Régimen Penal Tributario no es de utilidades o, mejor dicho, que no tiene aplicación efectiva.

Si analizamos la punición tributaria, que no tiene en cuenta las condiciones económicas personales de los contribuyentes, encontramos que se puede llegar a condenar a quien incumple lesionando en mucha menor proporción el bien jurídico protegido de la ley que a otros que lo hacen en mayor proporción. Ello en virtud de que no es similar –y, en nuestra opinión, no debería condenarse de la misma manera– la evasión de \$1 500 000 por parte de una empresa multinacional que la de un contribuyente que, en el normal desenvolvimiento de sus actividades, trabaja con montos de ganancias/ingresos considerablemente inferiores.

La situación descrita *ut supra* es *prima facie* violatoria de diversos derechos consagrados en nuestra carta magna (principalmente de los derechos de razonabilidad y de igualdad).

En particular, la comprensión del principio de igualdad<sup>3</sup> resulta indispensable a los efectos de entender acabadamente la temática abordada.

En este sentido, resulta muy valioso el aporte de la Dra. García Vizcaíno, quien ha sostenido que “Este principio no alude a la igualdad numérica [...], lo cual traería las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad contributiva (comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida que sea razonable); **excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas**” (el destacado me pertenece)<sup>4</sup>.

Asimismo, prestigiosa doctrina ha señalado que “**la igualdad jurídica, tanto formal como sustancial, puede ser definida como igualdad en los derechos fundamentales**. Los derechos fundamentales son, en efecto, las técnicas mediante las cuales la igualdad resulta en ambos casos asegurada o perseguida; y es la diversa naturaleza de los derechos sancionados en los dos casos lo que permite explicar su diverso modo de relación con las desigualdades de hecho” (el destacado me pertenece)<sup>5</sup>. De lo expuesto, se desprende que la igualdad encuentra su debida correlación con el cumplimiento de los derechos

---

<sup>3</sup> Artículo 16 de la Constitución Nacional: La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 269

<sup>5</sup> Ferrajoli, Luigi. “Derecho y razón – Teoría del garantismo penal”. 4º Edición., Madrid: Editorial Trotta, 2000.

fundamentales que, en el caso concreto, son los derechos establecidos en nuestra carta magna.

Ahora bien, consideramos que en caso de que no se aplique y actualice racionalmente –es decir, sin ningún tipo de distingo injusto– el UVT (unidad de valor tributaria), establecido mediante Ley 27.430, se generará una gran situación de desigualdad en tanto el monto objetivo de punibilidad será actualizado conforme a un criterio netamente inflacionario.

Lo expuesto se correlaciona con la alta presión tributaria contemplada en nuestro país, lo que constituye un factor determinante para muchos individuos que quieran afrontar un negocio. Posiblemente una persona que desee montar una empresa se hará dos preguntas: 1) ¿Es rentable vender este producto u ofrecer este servicio?; 2) ¿Cuáles son todos los costos que debo afrontar para emprender el negocio?

La respuesta a la segunda de las preguntas suele ser más engorrosa y, en muchos casos, se requiere de la ayuda de un profesional especializado en el tema, lo cual constituye una “piedra más en el camino”.

Asimismo, debemos manifestar que los llamados costos laborales en Argentina son los más altos de la región. Cuenta de ello dan los cálculos realizados por especialistas, quienes han precisado que, por cada \$100 que recibe el empleado, el empleador debe abonar \$150.

A efectos introductorios, corresponde advertir que el término costos laborales se entiende como la sumatoria de diversos conceptos: el salario bruto que abona el empleador, el sueldo anual complementario, las vacaciones del empleado y demás costos establecidos por los convenios colectivos de trabajo. Sin embargo, gran parte de las erogaciones en cabeza de las empresas viene dada por el sistema de seguridad social vigente, cuyas contribuciones patronales son realmente elevadas.

En virtud de lo expuesto, no resulta desorbitado razonar que es el propio Estado el que, al carecer de políticas públicas concretas y no reducir costos a las empresas, no solo fomenta tácitamente la disminución de puestos laborales, sino que también dicho accionar, por efecto colateral, conlleva a un aumento de empleo laboral no registrado.

En este contexto, entonces, podría deducirse que las conductas expuestas en el párrafo anterior incidirán en la postura conservadora de las empresas y personas particulares que decidan incorporar personal a su negocio, en virtud de las penalidades contempladas en el Régimen Penal en relación a los recursos de la seguridad social.

La falta de publicidad de los alcances de las normas tributarias se observa desde antaño, más precisamente desde la década de los años 90, cuando la población no disponía de información suficiente para interiorizarse respecto de las normas tributarias por falta de acceso a bases informáticas. Esta situación, aparentemente, no ha mutado demasiado en el tiempo, aun cuando los medios informáticos se han desarrollado a ritmos vertiginosos<sup>6</sup>.

### III – Marco antropológico-cultural

La presente arista contempla la desproporción entre la evasión por parte de una empresa en comparación con la de un contribuyente en cuanto al monto

---

<sup>6</sup> Antecedente parlamentario de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación Argentina de fechas 24 y 25 de enero de 1990: “La deficiente elaboración de las leyes tributarias (que se refleja en la mala redacción de sus textos y en su oscuridad, producto de expresiones ambiguas e imprecisas) y el cúmulo de normas que definen el sistema tributario de nuestro país hacen que sea casi imposible para el contribuyente más puntilloso conocer su situación frente al fisco”.

condición objetivo de punibilidad. Ello genera incertidumbre en la población, en tanto no se conoce con precisión por qué se le otorga un valor preponderante a una cifra económica (actualmente \$1 500 000) por sobre la situación concreta y específica de un contribuyente.

En aras de profundizar dicho análisis, es de mención obligada la Resolución 18/2018 de la Procuración General de la Nación (dictada con posterioridad de la ley 27.430), mediante la cual se instruyó a los fiscales con competencia en materia penal que debían oponerse a la aplicación retroactiva del Régimen Penal Tributario anterior (Ley 26.735), en virtud de disponer el aumento del monto condición objetivo de punibilidad de los delitos tributarios.

Es menester aclarar que similar sentido se brindó al momento de la reforma de la ley penal tributaria 24.769, por la cual, a través de la Ley 26.735, se incrementaron los montos objetivos de punibilidad. De esta manera, la Procuración General de la Nación había dictado la Resolución 5/2012 que su alcance era similar a la Resolución precitada.

Como bien sabemos, y en virtud de los aportes doctrinarios y jurisprudenciales vinculados a la temática, la misma Procuración se encargó de dictar la Resolución 1467/2014, mediante la cual se dejó sin efecto la Resolución antes expuesta. Siguiendo ésta lógica, parece que la Resolución 18/2018 gozará de la misma suerte<sup>7</sup>.

Ahora bien, en función de la pretensión de la Procuración de dictar las mentadas resoluciones por razonar que mediante la actualización de la norma en cuestión no se pretendió expresar un cambio en la valoración social, parecería que nos encontramos ante un problema en el cual hay una pugna entre la aplicación de un principio que goza de jerarquía constitucional (“ley penal más benigna”) y la madre de todos los principios generales del derecho, que no es ni más ni menos que el sentido de justicia.

No obstante, la Cámara Federal de Casación Penal (Sala III) ha sostenido que “la modificación del monto de la deuda punible responde a una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado de mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo”<sup>8</sup>.

Lo expuesto parecería razonable toda vez que se pone exclusivo énfasis en el bien jurídico tutelado del derecho penal tributario<sup>9</sup>, no así al hecho de perseguir la conducta defraudatoria del contribuyente. Se evidencia que en el texto de la ley, *a priori*, no se ha gestado un cambio de valoración social, sino que el desinterés del Estado viene arraigado al monto evadido, lo que responde a una lógica netamente financiera.

Calificada doctrina ha sostenido que “la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que **la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes**”<sup>10</sup> (el destacado

---

<sup>7</sup> En este sentido, la Cámara Nacional en lo Penal Económico (Sala A) en autos “Club Alemán de Equitación (y otros) s/ Infracción Ley 24.796” ha resuelto revocar el procesamiento de los imputados, en función de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

<sup>8</sup>Fallo “P., G. L. s/Recurso de casación” (07/04/2017).

<sup>9</sup> La doctrina mayoritaria ha sostenido que el bien jurídico protegido en el Régimen Penal Tributario es la hacienda pública en su faz dinámica, la cual consiste en la actividad financiera del Estado tendiente a obtener recursos a los fines de destinarlo al gasto público, entendiendo a ésta como el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la estabilización y distribución de la renta nacional.

<sup>10</sup> Borinsky, Mariano H... [et. al.]. “Régimen Penal Tributario y Previsional: Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735, 1ª ed., Rubinzal Culzoni, Santa Fé 2012.

me pertenece).

Si bien es de notorio y público conocimiento que un contribuyente que evadió más de \$400 000 en el 2012 obtuvo igual beneficio que el que evade \$1 500 000 en el año corriente, es la misma ley la que entiende al monto como el aspecto objetivo de la punibilidad del contribuyente. Ello conlleva a desincriminar la conducta desplegada, situación que muchos contribuyentes no entienden de manera precisa.

A su vez, consideramos que resulta sumamente dificultoso poder explicarle a la población que no tiene conocimientos legales profundos que, mediante un principio que goza de jerarquía constitucional, sea posible desincriminar o condenar conductas, máxime cuando no se lo hace en función de un cambio de paradigma social o cultural, sino por cuestiones inflacionarias. Cuenta de ello dan las investigaciones efectuadas por consultoras, en las cuales se arrojó que el 82,1 % de la población tiene “poca” o “nula” confianza en la justicia<sup>11</sup>. Además de lo expuesto en el párrafo anterior, en tanto gran parte de la población no confía en la justicia, en el sentir de una importante parte de la población se ha instalado la afirmación: “En este país nadie va preso”. Posiblemente, los mismos que han hecho, y quienes hemos oído dichos comentarios, somos quienes sufrimos la alta presión tributaria.

Tal como fue expuesto al inicio del primer acápite, se necesitan recursos financieros a los fines de sufragar necesidades públicas. En nuestro país existe un elevado nivel de evasión –más alta que en los países desarrollados–, razón por la cual se debe recaudar más de los que efectivamente cumplen con sus obligaciones tributarias. Esto dificulta la aplicación de políticas públicas para evitar que suceda.

A modo corolario, resulta relevante analizar uno de los elementos considerados por la teoría del delito para la configuración del delito, es decir, la antijuricidad. Sobre dicho tópico, el Dr. Mir Puig ha sostenido que “el primer requisito de la antijuricidad penal es la tipicidad penal. Un hecho es penalmente típico cuando se halla previsto por la ley como constitutivo de una especie o figura (tipo) de delito, como el asesinato, el robo, la estafa, la falsificación de documento público, etc. Ello asegura la relevancia penal del posible hecho antijurídico, pues no todo hecho antijurídico tiene carácter penal, sino sólo los que realizan un tipo de delito. (...) El segundo requisito de la antijuricidad penal es la **ausencia de causas de justificación**. El hecho que realiza un tipo penal (por ejemplo, un homicidio) no es antijurídico cuando se efectúa bajo el amparo de una causade justificación”<sup>12</sup>.

Sobre dicha temática, especialistas en la rama penal tributaria han sostenido que “En algunos casos en los cuales se configura el supuesto típico, por ejemplo, de la apropiación indebida, tanto en la faz objetiva como en la subjetiva, también **se demostró que el contribuyente obligado tuvo que efectuar una opción entre cumplir con sus obligaciones tributarias y mantener abierta la empresa**. No toda la doctrina es concordante con respecto a cómo tratar estos casos. Algunos lo tratan como un supuesto de estado de necesidad disculpante, otros como un estado de necesidad justificante. [...]. Sin embargo, en ciertos casos, el estado de necesidad también puede operar como causa de justificación pues no se trata solo de comparar bienes en conflicto, sino de enjuiciar si el sacrificio de uno de ellos para salvar el otro era la única vía adecuada. Entran en juego dos consideraciones de significativa importancia. En primer lugar, un margen discrecional que deben conservar los jueces para adecuar sus decisiones a la multiplicidad de situaciones que la ley no está en

<sup>11</sup> Alvarez Echazú, María Belén (09-10-2017) “La justicia aparece como el poder con peor imagen”. <https://www.lanacion.com.ar/2070544-la-justicia-aparece-como-el-poder-con-peor-imagen>.

<sup>12</sup> Mir Puig, Santiago. “Derecho Penal – Parte General”. 10° ed. Madrid, Editorial B de F, 2016.

condiciones de contemplar; en segundo lugar, el reconocimiento del propósito legal se sentido utilitario de favorecer lo que contribuye al bienestar general”<sup>13</sup> (el destacado me pertenece).

De esta manera, vemos imprescindible valorar exhaustivamente el aspecto subjetivo del tipo contemplado en el mentado régimen, resaltando la importancia del precedente “Lambruschi”. No basta únicamente que acaezca el cumplimiento del tipo objetivo, sino que es imprescindible la presencia del elemento subjetivo, en virtud del principio rector que establece que puede ser reprimido únicamente aquel a quien la conducta punible le pueda ser atribuida tanto en la faz objetiva como en la subjetiva<sup>14</sup>.

#### IV – Aspecto ético-social

A los fines de inmiscuirnos en la presente arista, debemos tener presente que diversas fuentes periodísticas pronosticaron que, mediante la reforma tributaria que tuvo lugar en el mes de diciembre de 2017, se archivaría el 40 % de las causas en curso<sup>15</sup>.

En consonancia con el gran avance tecnológico, y la influencia de poder del cual goza el periodismo, no resulta apresurado razonar que el pronóstico expuesto llegaría rápidamente a conocimiento de gran parte de los contribuyentes.

En dicha inteligencia, nos encontramos obligados a pensar que esta situación perjudica directamente al bien jurídico protegido en el Régimen Penal Tributario, ya que si bien los legisladores, a través del dictado del tipo penal, exponen la conducta típica violatoria del orden jurídico, a efectos de preservar aquellos valores éticos y sociales que la sociedad pretende resguardar, la gran difusión de la información no hace sino evidenciar en la población que al régimen en análisis puede ser sorteado en función de los tiempos judiciales, administrativos e inflacionarios imperantes en el país.

Ello es así, dado que no solo los contribuyentes que se encuentran presuntamente inmersos en la esfera del régimen penal tributario, sino que la población en general tiene conocimiento acerca de lo engorroso que son los trámites frente al Estado y, más pronunciadamente, de los tiempos judiciales (a estos plazos se suman los de inspección y fiscalización por parte de los organismos recaudadores de los tributos, la dificultad de comprobar la conducta ardida –más allá de contar con el auxilio de la tecnología–, la existencia de regímenes especiales de blanqueo de capitales en los cuales se eximen de reproche penal a los evasores, entre otros factores). Por esa razón, la población es consciente de que se encuentra ante la existencia de una norma vaga, que no establece mecanismos que permitan investigar con eficacia el delito.

Es relevante resaltar que “El derecho penal es una forma de control social que ha sido monopolizada por el Estado, debido a las importantes consecuencias que importa su operatividad para un sistema social dado. Por esta razón **es función también del Estado limitar su poder con relación al ciudadano en cuanto éste debe estar a salvo de cualquier ejercicio irracional del poder punitivo emergente del sistema penal**”<sup>16</sup> (el destacado me pertenece).

---

<sup>13</sup> Ibídem, p.102.

<sup>14</sup> Fallos 320:2271.

<sup>15</sup> Gilardo, Hernán (15-12-2017). “Reforma impositiva: por cambios en Penal Tributaria se archivará el 40% de las causas en curso”. <http://www.iprofesional.com/notas/260364-afip-impuestos-reforma-tributaria-reforma-laboral-alberto-abad-Reforma-impositiva-por-cambios-en-Penal-Tributaria-se-archivara-el-40-de-las-causas-en-curso>.

<sup>16</sup> Borinsky, Mariano H... [et.al.]. “Régimen Penal Tributario y Previsional: Ley 24.769 con las

En función a lo expuesto en el párrafo anterior, resulta indispensable el esfuerzo que debe afrontar el Estado por velar de un ordenamiento razonable, que contemple, en su faz integral, la situación de los contribuyentes. Para ello, debe formular políticas públicas con presencia de profesionales de diversos ámbitos.

Finalmente, y por todo lo expuesto en este somero análisis podemos entrever los problemas latentes que se relacionan con la falta de criterios que nos permitan juzgar de manera precisa y justa situaciones concretas que se puedan presentar, con la finalidad de evitar sentencias condenatorias abusivas.





