



**Facultad de Ciencias Jurídicas**

**Universidad del Salvador**

**DOCTORADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**



**Doctorando: Juan Manuel Álvarez Echagüe**

**Director: Horacio Guillermo Corti**

Profesor Titular de la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Usal

USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 25 de octubre de 2017

***Naturaleza jurídica de los mecanismos extintivos de la acción penal  
tributaria.***

***Pasado, presente y propuestas para el futuro***

## **Síntesis**

El Régimen Penal Tributario argentino, desde su primera ley y hasta la actualidad, ha establecido, con diversas modalidades, mecanismos eximentes de responsabilidad penal, aunque siempre se ha discutido sobre su naturaleza jurídica y, por ende, respecto de sus alcances.

A partir del análisis de cada uno de ellos, procuro establecer la ontología de estos con la finalidad no solo de poder precisar las aristas del actualmente vigente instituto de la regularización espontánea previsto en el art. 16 de la Ley 24.769, sino de efectuar propuestas que podrán ser tenidas en cuenta por el legislador para la futura reforma del Régimen.

En la introducción, planteo mi visión constitucional del derecho penal tributario y del derecho penal en general. Allí explico por qué, desde mi perspectiva, el derecho penal es, ante todo, derecho constitucional. Como consecuencia de ello, seguidamente analizo el bien jurídico tutelado y los particularismos que posee el derecho penal tributario (DT), que hacen que sea un derecho penal especial, pero imbuido de los caracteres propios del derecho tributario sustantivo, por lo que el DPT debe ser interpretado con esas especiales perspectivas.

Ahondando ya en el objeto específico de esta tesis, repaso los dos mecanismos que han existido en las normas derogadas, que establecían (con diferencias) mecanismos extintivos de la acción penal por pago, que no requerían espontaneidad ni voluntariedad, es decir, podrían darse posteriormente al accionar del fisco y/o de la Justicia. En ambos casos, repaso sus diversos aspectos, las discusiones que se dieron en la doctrina y la jurisprudencia, para definir la naturaleza jurídica de cada uno de ellos y sus consecuencias.

Antes de analizar el Régimen en vigor, realizo una revisión de los beneficios de exención de pena por delitos penales tributarios instituidos en leyes

especiales, la mayoría de ellos establecieron regímenes de blanqueo de capitales y/o moratorias, sin dejar de precisar lo acontecido con la *probation* en materia penal tributaria, así como lo que entiendo sucederá con la inconstitucional limitación establecida por la ley 26.735 que impide su aplicación a los delitos tributarios.

El vigente sistema de regularización espontánea se asienta en dos pilares: (i) arrepentimiento absolutamente voluntario y espontáneo, sin motivación por el accionar del fisco o la Justicia, y (ii) el pago de lo adeudado y la regularización de la documentación fiscal. Resuelta su naturaleza jurídica como una excusa absolutoria de carácter objetivo, que derrama sus beneficios sobre *intraneus* y *extraneus*, advierto sobre una inaplicabilidad en la realidad cotidiana, pues el delinciente tributario no se arrepiente sin que exista un accionar, usualmente del fisco, por lo que queda reservada, por ende, esta modalidad eximente de pena a casos en los que concurre alguna causal excluyente de culpabilidad (dolo) que no estaba alcanzada por la Ley 24.769.

No podría efectuar un análisis completo y actual sin repasar las características de la extinción de la acción penal por reparación integral que se incorporó al art. 59 inciso 6º del C.P. desde hace poco tiempo, la que se encuentra plenamente operativa y considero es plenamente aplicable a los delitos penales tributarios, coexistiendo con el instituto de la reparación integral.

Termino este trabajo con la realización de muy sucintas conclusiones y con dos propuestas bien diferentes.

## Índice

<b>Abreviaturas .....</b>	<b>9</b>
 <b>Capítulo I. Introducción</b>	
<b>I. Postulados (muy) generales .....</b>	<b>11</b>
<b>II. El derecho penal tributario. Su vinculación con el derecho penal económico y los delitos de cuello blanco .....</b>	<b>14</b>
a. Los fines recaudatorios del derecho penal tributario argentino .....	23
<b>III. Incidencia del derecho constitucional sobre el sistema sancionador tributario.....</b>	<b>34</b>
a. Infracciones y delitos: su naturaleza jurídica .....	37
b. El bien jurídico tutelado .....	65
<b>IV. Los particularismos del derecho penal tributario como caracteres diferenciadores del delito fiscal .....</b>	<b>77</b>
 <b>Capítulo II. Desarrollo central de la investigación</b>	
<b>V. La dispensa de pena en el derecho penal .....</b>	<b>82</b>
<b>VI. La extinción de la acción en el Código Penal .....</b>	<b>85</b>
<b>VII. Las excusas absolutorias .....</b>	<b>89</b>
a. Condiciones objetivas de punibilidad .....	94
b. Arrepentimiento posdelictual .....	106
<b>VIII. Los diversos mecanismos extintivos de la acción penal tributaria por pago.....</b>	<b>114</b>
a. El art. 14 de la Ley 23.771 .....	119

i.	Que por la pena aplicable fuese posible una condena de ejecución condicional. El tema del plazo o etapa procesal para el ejercicio. Delitos alcanzados. Sujetos que podían utilizar el beneficio .....	122
ii.	Aceptación de la pretensión fiscal y el cumplimiento de dichas obligaciones.....	125
1.	Sobre la posible discusión de lo pretendido y el pago en cuotas .....	129
iii.	Previa vista al fiscal y al querellante (o damnificado) .....	134
iv.	El instituto podía utilizarse por única vez .....	134
v.	Cuestiones no previstas en la norma: el monto de la pretensión a pagar, la posibilidad de repetir lo pagado y las consecuencias de los pagos realizados extemporáneamente (pero antes de la denuncia) .....	135
b.	La fuga del proceso: art. 16 de la Ley 24.769 .....	138
i.	Los supuestos en que procede. ¿Es posible una interpretación extensiva?.....	141
ii.	Alcances de la aceptación de la liquidación o determinación .....	145
iii.	Regularización y pago: total e incondicional .....	146
1.	Sobre la regularización formal .....	147
2.	El requisito del pago total .....	149
3.	Los conceptos que integran la liquidación o determinación objeto de aceptación .....	156
4.	Sobre la incondicionalidad .....	158
iv.	Limitación del mecanismo extintivo a una “única vez” .....	163
1.	El principio de personalidad de la pena y la utilización del beneficio de la fuga del proceso por las personas físicas integrantes de entes de existencia ideal: ¿es válida la limitación de la norma? .....	167

v.	Otras cuestiones: sujetos que pueden efectuar el pago, a quién beneficia el instituto, el organismo a comunicar y el momento para el ejercicio .....	175
c.	Naturaleza jurídica .....	179
i.	Derivación del principio de oportunidad procesal .....	180
ii.	Extinción de la acción penal .....	181
iii.	Causal que cancela la punibilidad .....	182
iv.	Instituto con características propias .....	183
v.	Excusa absolutoria .....	184
<b>IX.</b>	Modalidades extintivas en otras normas .....	188
a.	La dispensa de pena en leyes especiales .....	188
i.	El art. 73 de la Ley 25.401 .....	188
ii.	La Ley 26.476 de 2008 .....	197
iii.	La Ley 26.860 de 2013.....	203
1.	Facturas apócrifas .....	205
2.	Asociación ilícita fiscal .....	208
3.	La trazabilidad de los fondos .....	212
iv.	La ley 27.260 de 2016 .....	216
v.	¿Prisión por deudas fiscales? .....	224
b.	El anteproyecto de Código Penal de 2014.....	228
<b>X.</b>	La <i>probation</i> en el proceso penal tributario a partir de la limitación establecida por la Ley 26.735 .....	231
<b>XI.</b>	El instituto en el derecho comparado .....	248
a.	España .....	249
b.	Alemania .....	251
c.	Italia .....	254
d.	Costa Rica .....	257

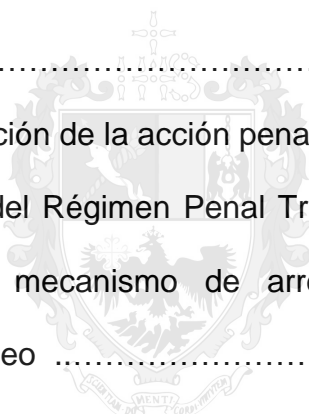


e.	México .....	259
f.	Perú .....	265
<b>XII.</b>	<b>El sistema vigente: la regularización espontánea .....</b>	<b>265</b>
a.	Esponaneidad: entendida como voluntariedad .....	275
i.	Inspección iniciada .....	280
ii.	Observación de parte de la repartición fiscalizadora.....	281
iii.	Denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con el obligado.....	283
b.	Regularización y cumplimiento de las obligaciones evadidas (y pago).....	290
i.	Intereses y pago en cuotas .....	291
ii.	Regularización parcial .....	295
iii.	Posibilidad de repetir lo pagado .....	296
c.	Delitos alcanzados: ¿abarca a los tipificados en los arts. 3º, 6º y 9º de la Ley Penal Tributaria? .....	297
i.	La posibilidad de extender el art. 16 al resto de los delitos de la Ley Penal Tributaria .....	302
d.	Sujeto activo del accionar espontáneo .....	305
e.	La naturaleza jurídica de la regularización espontánea y los sujetos alcanzados por el beneficio de la exención de responsabilidad penal .....	306
f.	Revisión crítica del instituto .....	318
g.	La regularización espontánea en las jurisdicciones locales .....	322
h.	La reparación integral como modalidad extintiva de la acción penal .....	327
i.	¿Se encuentra operativo el inc. 6º del art. 59? .....	330
ii.	La intervención de la víctima y del Ministerio Público .....	334
iii.	¿Es aplicable la extinción de la acción penal por reparación integral al ámbito penal tributario? .....	340

iv. ¿Se ha derogado tácitamente el art. 16 de la Ley Penal Tributaria? .....	342
v. ¿El art. 16 de la Ley Penal Tributaria prevalece y desplaza a la norma general del Código Penal? .....	346
1. Sobre el principio de especialidad .....	347
vi. Una interpretación basada en el principio pro homine, y en los derechos y garantías del derecho penal .....	353

### Capítulo III. Conclusiones y propuestas

<b>XIII.</b> Conclusiones .....	369
<b>XIV.</b> Propuestas .....	380
a. La vuelta a una extinción de la acción penal por pago .....	382
b. Revisión sustancial del Régimen Penal Tributario, en cuyo contexto tendría sentido un mecanismo de arrepentimiento posdelictual voluntario y espontáneo .....	384
<b>Bibliografía</b> .....	386



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR



## Abreviaturas

AAEF	Asociación Argentina de Estudios Fiscales
CABA	Ciudad Autónoma de Buenos Aires
CADH	Convención Americana de Derechos Humanos
C.N.	Constitución Nacional
<i>B.O.</i>	Boletín Oficial de la República Argentina
CCC	Código Civil y Comercial de la Nación
C.F.	Código Fiscal
CFF	Código Fiscal de la Federación Mexicana
CNCP	Cámara Nacional (Federal) de Casación Penal
CNPE	Cámara Nacional en lo Penal Económico
C.P.	Código Penal
CPF	Código Penal Federal Mexicano
CPPN	Código Procesal Penal de la Nación
CSJN	Corte Suprema de Justicia de la Nación
DP	Derecho Penal
DPT	Derecho Penal Tributario
DPE	Derecho Penal Económico
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LPT	Ley Penal Tributaria 24.769 y modif.
LPTP	Ley de Procedimiento Tributario 11.683 y modif.
P.E.N.	Poder Ejecutivo Nacional
P.L.	Poder Legislativo
TSE	Tribunal Supremo de España
TCE	Tribunal Constitucional Español

TFN	Tribunal Fiscal de la Nación
TOCF	Tribunal Oral en lo Criminal Federal
TOPE	Tribunal Oral en lo Penal Económico



USAL  
UNIVERSIDAD  
DEL SALVADOR

# Capítulo I

## Introducción

### I. Postulados (muy) generales

Esta investigación parte de algunas ideas fuerza generales pero centrales que, si bien serán desarrolladas luego, considero necesario esbozarlas en estas primeras líneas, pues son la esencia que permitirá abordar de un modo sistemático e integral el tema específico que es objeto de esta tesis:

✚ El derecho penal (tributario) no puede ser pensado sino en clave constitucional, esto es, el derecho penal<sup>1</sup> es, antes que nada, derecho constitucional. Dicho de otro modo, el análisis del DP debe efectuarse a partir de la Constitución Nacional<sup>2</sup> y de los principios, derechos y garantías que dimanán de esta.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> DP de ahora en más.

<sup>2</sup> De aquí en adelante C.N.

<sup>3</sup> Esta primera idea surge con mucha preponderancia en mi libro *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, ya que en él analizo el sistema sancionador tributario como un todo que tiene su origen (y límites, por ende), en los principios y garantías constitucionales del derecho penal. En el capítulo introductorio, sostuve: "... la plena aplicación de esos principios al sistema de sanciones tributarias y a los procedimientos administrativos y procesos judiciales tendientes a imponerlas. Es decir, me adherí, y lo sigo haciendo, a aquella postura que entiende que los principios constitucionales que rigen el derecho penal son los mismos que limitan el sistema de sanciones tributarias, tanto las denominadas infracciones que se hallan incorporadas en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, así como los delitos determinados por la ley 24.769 Penal Tributaria y Previsional. La idea del presente trabajo es, partiendo del desarrollo de esa postura, realizar un estudio exhaustivo de todos los principios constitucionales penales que rigen el sistema sancionador tributario. Esta tarea implicará definirlos, establecer sus distintos alcances, determinar su proyección sobre las normas que tipifican infracciones y delitos tributarios y regulan los procedimientos administrativos y judiciales para su aplicación, con el objetivo de establecer en qué casos esas normas afectan aquellos principios, motivo por el cual pueden ser tachadas de inconstitucionales". ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan M.: *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, p. 24.

✚ El derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal económico,<sup>4</sup> por lo cual no podemos dejar de analizar a aquel sino a partir de los principios generales construidos a lo largo de casi cien años en el DPE.

✚ El DPT es abarcativo de las infracciones y de los delitos tributarios y previsionales. Es decir, tanto las infracciones y sanciones previstas en la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario como los delitos regulados en la LPT son partes integrantes del derecho penal tributario, atento a que ambos subsistemas se rigen por los mismos principios (constitucionales del derecho penal).<sup>5</sup>

✚ Como obvia consecuencia de lo anterior, infracciones y delitos tributarios tienen la misma ontología o naturaleza jurídica.

✚ El DPT posee características distintivas que lo diferencian del derecho penal. Esto no implica que tenga autonomía, pues es claro que el DPT es derecho penal especial, pero con particularidades que son absolutamente propias del sistema sancionador tributario, que deben ser analizadas a partir de los principios generales del derecho tributario, especialmente en su faz sustantiva.<sup>6</sup> Así,

---

<sup>4</sup> DPE de ahora en más.

<sup>5</sup> He dicho que los límites constitucionales al sistema sancionador tributario "... son los siguientes: a) el principio de legalidad, el cual sirve para abordar la problemática de la analogía y de los efectos de la ley penal en el tiempo; b) el principio de culpabilidad, donde también se tratarán el principio de personalidad de la pena y el error como causal exculpante; c) la presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse; d) el derecho a la defensa en juicio; e) el principio de *ne bis in idem*, y f) los principios de proporcionalidad y razonabilidad, donde me ocuparé del principio de capacidad contributiva como criterio de graduación de las sanciones". ÁLVAREZ ECHAGÜE: *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, cit., p. 27.

<sup>6</sup>Al respecto, Sferco sostiene: "El derecho tributario tiene un núcleo dogmático —luego normativo— que concibe principios generales y leyes reguladoras de los pormenores del nacimiento, vida útil y extinción de la obligación tributaria, a partir del estudio del hecho imponible, sus elementos y sus derivaciones. Con fines académicos, dicha área se denomina 'derecho tributario material o sustantivo', en cuyo marco y como ya indicamos, ser sujeto obligado o responsable remite a una categorización legalmente trascendente que centra eje en el aspecto subjetivo del hecho imponible y que se concreta en los deberes de cuantificar y pagar los tributos en su exacta magnitud, habida cuenta de la existencia de un antecedente legal y real denominado 'hecho imponible'". SFERCO, José

por ejemplo, el típico principio de proporcionalidad de las penas del derecho penal se complementa en el DPT con el principio de capacidad contributiva, que es uno de los principios fundamentales del derecho tributario sustantivo.<sup>7</sup>

✚ Se considera como piedra angular fundamental del análisis el principio *pro homine*, que coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre. Constituye un criterio hermenéutico proveniente de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos; y visto desde el reverso del principio, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria.<sup>8</sup>

✚ El DPT fue, lamentablemente, pensado con una clara finalidad recaudatoria, y se ha alejado de la idea central del derecho penal. Este vicio de origen se ha ido arrastrando a lo largo de las sucesivas reformas al Régimen, y es posible sostener, sin temor a equivocarme, que este carácter fue una de las guías en

---

M.: “Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos. (Un emblema de derecho penal especial)”, en *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Errepar, Buenos Aires, marzo de 2015, p. 8.

<sup>7</sup> Ver, en este sentido, mi trabajo: *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, cit., p. 315 y siguientes.

<sup>8</sup> Este principio tiene recogida en numerosos tratados internacionales, entre ellos, el art. 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que es uno de los tratados constitucionalizados a partir de lo previsto en el art. 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, el cual señala:

ART. 29.— *Normas de interpretación.*

Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de:

- a) Permitir a alguno de los Estados Partes, grupo o persona, suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención o limitarlos en mayor medida que la prevista en ella;
- b) Limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra Convención en que sea parte uno de dichos Estados;
- c) Excluir otros derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno; y
- d) Excluir o limitar el efecto que puedan producir la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre y otros actos internacionales de la misma naturaleza.

cada modificación introducida al sistema, aun cuando se lo haya intentado disfrazar bajo otros objetivos. Por ello, pretender recaudar a través de la Ley Penal Tributaria violenta la esencia del derecho penal, lo que implica necesariamente constantes colisiones con los principios y garantías constitucionales.

## **II. El derecho penal tributario. Su vinculación con el derecho penal económico y los delitos de cuello blanco.**

Es de la esencia de la Constitución Nacional y de los tratados internacionales de derechos humanos que el Estado puede valerse de métodos violentos en determinadas circunstancias; es decir, el poder punitivo del Estado encuentra en esas normas su fundamento, aunque, claro está, encorsetado por los principios y garantías constitucionales, especialmente por el de *ultima ratio*,<sup>9</sup> el que constituye una regla de eficacia y un límite interno a la política criminal, debiendo utilizarse la menor cantidad posible de violencia para combatir las conductas que afectan bienes jurídicos tutelados.<sup>10</sup>

El derecho penal tributario, como sistema integral de tipificación delictual de la evasión tributaria, nace en 1990 con la ley 23.771. Anteriormente solo encontramos algunas normas penales en la Ley de Impuestos Internos, resultaban de aplicación las normas del C.P., y más concretamente los tipos de estafa y

---

<sup>9</sup> Cfr. BINDER, Alberto M.: *Derecho Procesal Penal*, 2 tomos, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2014, p. 353, en el que señala: “La política criminal tiene esa base constitucional difusa, lo que demuestra que no se trata de una política central: al contrario, la profusión de garantías y límites demuestra que en todo caso se trata de una política admitida, mas no alentada”.

<sup>10</sup> Recuerdo que este principio es básico y hace a la esencia misma del sistema republicano, por lo cual se encuentra en la inmensa mayoría de los textos constitucionales y ya se hallaba receptado en el art. 8° de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, según el cual: “La ley no debe establecer otras penas que las estrictamente y evidentemente necesarias”.

defraudación, sin que a raíz de ello hubieran existido condenas por evasión, sino solo algunos pocos procesos por fraudes en materia de devoluciones (reintegros).

Ahora bien, como postulé al inicio, es evidente que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal económico, el cual se ocupa de la protección de los intereses sociales vinculados al orden económico del Estado, y así debe ser analizado y entendido. Como señala Esteban Righi, las principales críticas al derecho penal económico surgen a partir de la supuesta ausencia de un bien jurídico por proteger.<sup>11</sup>

No solo en ello encontramos criterios que permiten distinguir al delito económico. También en lo vinculado a la teoría de la pena, pues la criminalización de la delincuencia económica no se fundamenta en la prevención especial, sino en criterios preventivos generales, más allá de las dificultades para investigar, someter a proceso y, eventualmente, castigar a los infractores, lo que, en definitiva, repercute negativamente en el efecto disuasivo de la sanción como la finalidad de dar vigencia segura al orden jurídico, ello por las particularidades o especificidades propias del delito económico.

El derecho penal económico, en palabras de Bacigalupo, es el conjunto de normas a través de las cuales el Estado pretende regular, dentro de un régimen fundado en la iniciativa privada, las condiciones de la vida económica.<sup>12</sup> Virgolini lo caracteriza del siguiente modo:

---

<sup>11</sup> Sostiene el prestigioso autor: "La ausencia de bien jurídico suele invocarse como argumento a favor de la no criminalización o en su caso despenalización de conductas, y es en ese plano donde la crítica debe ser entendida y de ser posible, contestada. Por ello la discusión debe girar en torno a si es posible reconocer, en este caso, intereses y estados sociales que, como el orden económico, merecen protección penal por parte del Estado". RIGHI, Esteban: *Los delitos económicos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2000, p. 36.

<sup>12</sup> BACIGALUPO, Enrique: *Derecho Penal. Parte general*, 2.<sup>a</sup> Ed., Hammurabi, Buenos Aires, 1999, p. 132.

Este agrupa una serie caótica, heterogénea e interminable de tipificaciones vinculadas con el ejercicio del poder estatal en la regulación y en el control de la economía, pero no obstante la variedad de sus contenidos ha pretendido construir una cierta autonomía en relación con el derecho penal o por lo menos constituirse en una de sus ramas especializadas. Ha habido, para ello, que sostener la existencia de una cierta homogeneidad de sus contenidos a partir de la afirmación de algún elemento unificador en materia del bien jurídico, que a su vez justificara el desarrollo de algunos principios jurídicos específicos.<sup>13</sup>

Como bien sostiene Rafael Miranda Gallino, puede definirse al “delito económico” como la conducta que produce una ruptura en el equilibrio que debe existir para el normal desarrollo de las etapas del hecho económico.<sup>14</sup> En palabras de Pérez del Valle, son los comportamientos que afectan y lesionan la confianza en el orden económico vigente en general o, de alguna de sus instituciones en particular, que ponen en peligro ese orden económico.<sup>15</sup>

El derecho penal económico y el penal tributario protegen bienes jurídicos supraindividuales. Es decir, el delito económico no solo lesiona bienes individuales, sino también bienes colectivos de la economía, es decir, el bien jurídico tutelado es el orden económico estatal en su conjunto.

---

<sup>13</sup> VIRGOLINI, Julio E.: *Crímenes excelentes. Delitos de cuello blanco, crimen organizado y corrupción*, Colección Tesis Doctoral, Editores del Puerto, 2008, p. 115. Acerca del DPE, este autor agrega lo siguiente: “No son pacíficas las cuestiones que suscita el derecho penal económico. En primer lugar, su misma existencia ha sido controvertida sobre la base de la difícil configuración de un bien jurídico cuya concepción se aparta de la tradicional construcción individual de los derechos subjetivos. Fue necesaria una evolución en el concepto y en la amplitud de los intereses que el Estado encuentra o se considera legitimado para proteger por vía penal, como los derechos supraindividuales, para poder luego vincularlos a un interés directo de los ciudadanos en el mantenimiento de las relaciones económicas que corresponden a la comunidad en su conjunto. A partir de ello, lo que se discutió fue su misma autonomía o su relación con el cuerpo de los principios reguladores de la corriente principal del derecho penal, y la propia fisonomía de las transgresiones, cuya naturaleza como delito o como meras infracciones administrativas o infracciones al orden fue vivamente debatida durante décadas. Sin embargo, de manera general existe acuerdo en que el derecho penal económico constituye, por lo menos, una especialidad del derecho penal, señalada por estar dirigida a la represión de las conductas atentatorias del orden económico”, p. 117.

<sup>14</sup> MIRANDA GALLINO, Rafael: *Delitos contra el orden económico*, Pannedille, Buenos Aires, 1970, p. 23.

<sup>15</sup> PÉREZ DEL VALLE, Carlos: “Introducción al Derecho Penal Económico”, en BACIGALUPO, Enrique (dir.): *Derecho Penal Económico*, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 35.



Se advierte que el punto de contacto con el DPT es muy evidente, a tal punto que Esteban Righi sostiene:

Siguiendo esa línea de orientación, con excepción de un sector doctrinario muy reducido, desde siempre las infracciones tributarias fueron consideradas delitos económicos, aun por quienes defendimos tesis restrictivas.

Es claro que, aunque en forma evidente, un fraude fiscal afecta la recaudación tributaria, por lo que resulta un acto lesivo al patrimonio estatal, lo que se consideró decisivo para reconocerlo como delito económico, es que afecta las medidas de política económica que el Estado no puede adoptar por falta de recursos.<sup>16</sup>

El DPE se conecta, necesariamente, con los denominados “delitos de cuello blanco” que nacen como parte de estudios sociológicos llevados adelante por Charles Wright Mills en relación con la sociedad norteamericana y con el rol de su clase media, aunque su divulgación en la materia fue realizada por Edwin Sutherland. Esta clase de delitos son los realizados por las clases más altas de la sociedad, las de más elevado poder económico, es decir, eran delitos desvinculados de las clases medias y bajas.

Edwin Sutherland define al “delito de cuello blanco” de una manera muy precisa: “...un delito cometido por una persona de respetabilidad y estatus social alto en el curso de su ocupación”. Más adelante, agrega: “Lo significativo del

---

<sup>16</sup> RIGHI, ob. cit., p. 108. Este autor agrega a renglón seguido: “Las obtenciones fraudulentas de créditos o subvenciones constituyen hechos punibles que permiten apreciar la forma como desde la perspectiva de la teoría del bien jurídico se utilizaban criterios de delimitación del ámbito del derecho penal económico”, p. 182.

Chiara Díaz entiende lo mismo: “Cualquiera que sea la noción que se quiera adoptar sobre el Derecho Penal económico, lo cierto es que dentro de su horizonte de proyección figuran los delitos fiscales y previsionales...”. CHIARA DÍAZ, Carlos, y FOLCO, Carlos M.: *La ley penal tributaria y previsional n° 24.759. El delito de evasión fiscal*, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 1997, p. 68.

delito de cuello blanco es que no está asociado con la pobreza, o con patologías sociales y personales que acompañan la pobreza”.<sup>17</sup>

Por esas características, existe una clara tendencia a que estos delitos esquiven la potestad punitiva estatal, lo que genera, en muchos casos, una aplicación diferenciada de la ley (más benevolente), dado el perfil de los autores de estos delitos, básicamente empresarios con un estatus elevado, a lo que se suma una falta de conciencia social sobre esta clase de delitos económicos.

Claramente el concepto “delito de cuello blanco” es en esencia un concepto sociológico, que se vincula ambiguamente con lo jurídico. Por el contrario, el delito económico, más allá de las diversas maneras de definirlo, es una clara expresión del derecho en el ámbito económico y solo existe como tal cuando se encuentra tipificado en normas vigentes.<sup>18</sup>

Todo lo que he venido señalando sobre el DPE y sobre los delitos de cuello blanco es plenamente aplicable al derecho penal tributario.

Sin embargo, lo que nació como una ley destinada a sancionar las evasiones más graves se ha transformado en una norma que persigue conductas que anteriormente eran consideradas meras infracciones administrativas.<sup>19</sup>

Actualmente parece normal, razonable y ajustado a las premisas constitucionales que el derecho penal se entremeta y regule todos los conflictos, deje de lado la premisa de *ultima ratio*, y permita, de ese modo, construir derechos penales

---

<sup>17</sup> SUTHERLAND, Edwin: *El delito de cuello blanco*, BdeF, Montevideo, 2009, pp. 13 y 14.

<sup>18</sup> Cfr. VIRGOLINI: *Crímenes excelentes. Delitos de cuello blanco, crimen organizado y corrupción*, cit., p. 116.

<sup>19</sup> Elio Lo Monte recorre el mismo sendero al explayarse sobre lo que acontece en Italia: “Basta recordar que el noventa por ciento de los procedimientos tributarios pendientes ante los jueces penales italianos estaba integrado por casos de figuras jurídicas de mínimo o nulo contenido económico: anotaciones omitidas por sumas exiguas, utilización de documentos falsos por importes mínimos como consecuencia de figuras incriminadoras fundadas en el mero peligro presunto. Todo ello repercutía en el plano de la verificación judicial, determinando una sensible desaceleración de la máquina procesal, que termina por distraer a los ámbitos judiciales de la persecución de casos criminosos de mayor relevancia social”. LO MONTE, Elio: *Principios de Derecho Penal Tributario*, BdeF, Buenos Aires, 2006, p. 65.

especiales, como el derecho tributario, con principios y reglas propios, alejados de las garantías constitucionales del DP.

Esto es lo que se denomina “inflacionismo penal”, es decir, la criminalización indiscriminada, que conlleva lo siguiente:

... 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 a 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.<sup>20</sup>

Ese inflacionismo penal, o expansionismo, en palabras de Miguel Bajo Fernández,<sup>21</sup> conlleva a definiciones poco precisas de los bienes jurídicos tutelados, o tan amplias que todo cabe dentro de ellas, violaciones al principio de legalidad a partir de no respetarse los subprincipios de tipicidad y certeza, leyes penales en blanco por doquier,<sup>22</sup> irrespeto al principio de culpabilidad a partir de escalas penales

<sup>20</sup> VIRGOLINI, Julio E., y SILVESTRONI, Mariano H.: “Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional”, en *Revista Pensamiento Penal*, 2013, p. 9., disponible en (<http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf>).

<sup>21</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel: “Los delitos económicos como manifestación característica de la expansión del derecho penal”, en BRUZZONE, Gustavo A. (coord.): *Cuestiones Penales. Homenaje al profesor doctor Esteban J. A. Righi*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2012, p.113. Allí sostiene: “El derecho penal económico habita una zona comprometida en la frontera con un derecho penal represivo y utilitarista. Es, quizás, uno de los exponentes más evidente de la llamada, en sentido negativo, ‘expansión del derecho penal’, expresiones que definen una peligrosa situación a la que definitivamente ha llegado el derecho penal de la democracia parlamentaria. Se ha denunciado al derecho penal moderno de expansivo en cuanto a que, por razones ajenas a la prevención o retribución, se afana por alcanzar todos los rincones del comportamiento antisocial”.

<sup>22</sup> Lo Monte refuerza esta idea al sostener: “En particular, la respuesta estatal contra el odioso fenómeno evasivo, que se iba articulando de esa manera, se ponía en marcado contraste con los principios de ofensividad, fragmentariedad, taxatividad, determinación de la figura jurídica penal, personalidad de la responsabilidad penal y proporcionalidad de la pena. La acción de lucha en materia de ilícitos tributarios se completaba, por último, con la utilización de indicios y presunciones, con el fin de conjeturar una abstracta capacidad contributiva del sujeto, sobre la cual fundar luego la concreta pretensión fiscal. Instrumentos presuntivos, como criterios selectivos radiómetro, coeficientes de congruencia, legitimaban el ingreso al sistema de variables difícilmente compatibles

absolutamente desproporcionadas, vulneración de la garantía de la no autoincriminación coactiva e, incluso, acercándose al derecho penal de autor, afectación a la garantía del debido proceso con la limitación indebida de beneficios previstos para otros casos de similar envergadura (por ejemplo, la *probation*).<sup>23</sup> Esa negativa inflación del derecho penal, especialmente del derecho penal económico, pretende expandirse sobre toda conducta contraria a lo socialmente admitido, como si con ello se pudiera dar solución acabada a esos comportamientos, lo que no solo no acontece, sino que contraviene los criterios preventivos y retributivos.<sup>24</sup>

De esta manera, el expansionismo implica que el *ius puniendi* se desentienda de su objetivo esencial, que es el de proteger bienes jurídicos, para transformarse en un derecho penal simbólico, es decir, cuando es utilizado con fines políticos y no punitivos. Por ello, coincido con quienes sostienen que el derecho penal en general, y el DPE especialmente, están ocupando el lugar del derecho administrativo, alejado de los principios y garantías constitucionales del derecho penal.<sup>25</sup>

Prueba de lo antes dicho es la mencionada tendencia a avanzar en un derecho penal de autor en materia penal tributaria. En este sentido, Grabivker sostiene:

---

con el respeto de la plena realización de las libertades individuales, y de manera mucho más incisiva dada la ausencia de remedios adecuados para llegar a una inmediata protección de los derechos expresamente sancionados por la carta constitucional”. LO MONTE: ob. cit., p. 64.

<sup>23</sup> Ver, en este mismo sentido, Virgolini y Silvestroni, quienes se expiden sobre ese “inflacionismo”. “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”. VIRGOLINI y SILVESTRONI: “Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional”, cit., p. 10.

<sup>24</sup> Elio Lo Monte grafica muy bien esta problemática: “En lo que concierne más directamente al ámbito penal tributario, los escasos resultados en el plano de la lucha a la evasión fiscal se deben atribuir, entre otros factores, a una normativa confusa y poco orgánica, que se caracteriza por una mayor extensión de punibilidad. También caen bajo el rigor de la previsión incriminadora —a pesar de la reciente reforma según el decreto legislativo 74/2000— momentos previos a la temida evasión, con la consiguiente violación de los principios de derivación constitucional (ofensividad, proporción, personalidad de la responsabilidad penal, función de la pena)”. LO MONTE: ob. cit., p. 7.

<sup>25</sup> BAJO FERNÁNDEZ: ob. cit., p. 117.

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 aquel 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.<sup>26</sup> (El destacado es agregado al original).

Es necesario repensar el DPT. Volver a delinearlo, dejándolo reservado para las grandes evasiones, como fue originalmente pensado,<sup>27</sup> lo que, evidentemente, hoy no sucede al establecerse penas privativas de libertad cuando se superan los \$400.000, que al tipo de cambio de hoy (\$17.40 = US\$1)<sup>28</sup> son casi US\$23.000, es decir, sumas realmente insignificantes para ser abarcadas por penas privativas de libertad. Pero no solo ese debe ser el objetivo al reconstruir el derecho penal tributario, sino especialmente repensarlo a partir de los principios y garantías constitucionales que surgen de la C.N. y de los tratados constitucionalizados; pues

<sup>26</sup> GRABIVKER, Marcos A.: “El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales”, en ALTAMIRANO, Alejandro C., y RUBINSKA, Ramiro M. (coords.): *Derecho Penal Tributario*, t. I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 26.

<sup>27</sup> Sostuvo el senador Romero en las discusiones parlamentarias de la ley 23.771: “Por razones de política criminal se ha fijado una causal objetiva de punibilidad con el fin de que la ley recaiga sobre los grandes evasores; de allí que en el segundo y tercer párrafo se establezcan montos mínimos a partir de los cuales se configura el delito.

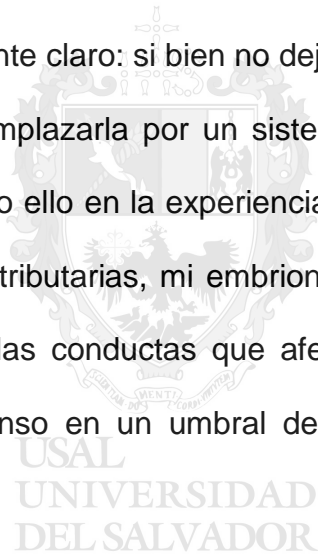
En este caso, se sigue la experiencia de la ley española en lo penal tributario y se evita que la pequeña evasión distraiga la actividad jurisdiccional y administrativa en detrimento de la persecución de los grandes defraudadores o evasores”. Cfr. *Diario de Sesiones*, Senado de la Nación, 7 de febrero de 1990, 34ª reunión, 11ª sesión extraordinaria, pp. 3756 y 3757.

<sup>28</sup> Cotización del Banco de la Nación Argentina, tipo vendedor, del 25 de agosto de 2017.

ello será un camino que conduzca a evitar las inconsistencias que he señalado antes y otras que iré puntualizando a lo largo de este trabajo.

En esta tarea que tenemos pendiente los operadores del derecho en general, y los del derecho penal tributario en particular, no puede soslayarse la posibilidad de desplazar el actual art. 14,<sup>29</sup> segundo párrafo de la LPT, en cuanto establece sanciones a las personas jurídicas, al ámbito donde creo pertenecen, esto es, a la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, donde considero tendrían un mayor valor por su eficacia, atento a que, en definitiva, a la delincuencia económica lo que más le duele es su bolsillo, por lo cual la idea sería golpear en ese lugar.

Quiero ser absolutamente claro: si bien no deja de seducirme la idea de eliminar directamente la LPT y reemplazarla por un sistema sancionador tributario más eficiente y eficaz, fundamentado ello en la experiencia resultante de más de 26 años de vigencia de leyes penales tributarias, mi embrionaria propuesta se vincula con reservar al ámbito de la LPT las conductas que afectan de modo realmente grave al bien jurídico tutelado (pienso en un umbral de punibilidad no inferior a




---

<sup>29</sup> ART. 14.— Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
  2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
  3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
  4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
  5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
  6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.
- Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

US\$150.000)<sup>30</sup> y la eliminación de las figuras que contienen delitos de peligro (que se han mostrado prácticamente inaplicables), complementado ello con el fortalecimiento del régimen infraccional y sancionatorio de la Ley de Procedimiento Tributario.

Complemento mis comentarios críticos al sistema vigente con lo que brevemente expondré en el apartado siguiente, que da cuenta de que las bases de nuestro sistema penal tributario se encuentran vinculadas a fines espurios desde el punto de vista constitucional.

#### a. Los fines recaudatorios del derecho penal tributario argentino

En este apartado, demostraré que el Régimen Penal Tributario nace viciado en su origen, pues la idea central que lo motivó fue la recaudatoria, lo que, lamentablemente, lo aleja del objetivo del derecho penal, que claramente no es recaudatorio, sino represivo de aquellas conductas que vulneran los bienes jurídicos tutelados.

Ahora bien, el objetivo recaudatorio no es exclusivo de las leyes penales tributarias existentes a partir de 1990. Dicho objetivo también está presente en normas anteriores, y puede citarse a modo de ejemplo la ley 21.858,<sup>31</sup> modificatoria de la Ley 11.683, que señalaba en su exposición de motivos que: “...mediante el proyecto que se propicia se persiguen fundamentalmente los siguientes fines: agravar el régimen de sanciones en el ámbito fiscal con penas privativas de libertad y aumento de las sanciones pecuniarias **en busca de un**

<sup>30</sup> En España, en la actualidad, es de 120.000 euros conforme al Código Penal, art. 304; mientras que en Costa Rica asciende a US\$400.000 aproximadamente (500 salarios base son la condición objetiva de punibilidad que establece el art. 92. —Fraude a la Hacienda Pública— del Código de Normas y Procedimientos Tributarios).

<sup>31</sup> Publicada en el *Boletín Oficial*, del 23 de agosto de 1978.

**mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias...**". (El destacado es agregado al original).

A fines de la década de los 80 del siglo pasado, aparecen los primeros proyectos para sancionar una ley penal tributaria con cierta sistematicidad. En ella, se incluía los delitos tributarios y las penas privativas de libertad con las que serían sancionados los autores de estos delitos.

Así, el 30 de octubre de 1989, se remite el Ejecutivo Nacional un nuevo proyecto de ley penal tributaria,<sup>32</sup> en el cual se señalaba:

Atendiendo a que una de las finalidades de la presente ley es mejorar el índice de recaudación, se ha constituido una figura que permita la finalización de las actuaciones cuando el infractor acepte la pretensión fiscal, siempre que no existan cuestiones graves y no se trate de un reincidente. Al respecto dicha aceptación obra como título ejecutivo.

Por su parte, en el *Diario de Sesiones* de la Cámara de Diputados encontramos las palabras del diputado Franco Caviglia, quien sostuvo en las discusiones que concluyeron con la sanción de la ley 23.771 lo siguiente:

Entiendo que es sumamente necesario que sea impulsado y aprobado cuanto antes, porque la evasión fiscal en definitiva significa la imposibilidad de que el Estado cuente con los ingresos que requiere para atender a aquellos sectores más necesitados de nuestra sociedad, sobre todo en esta situación de crisis y emergencia.<sup>33</sup>

---

<sup>32</sup> Mediante el mensaje 1103, conforme nos enseña el maestro Casás en su trabajo. CASÁS, José O.: "La ley 23.771, sus antecedentes, trámite y debate parlamentario", en *Doctrina Tributaria*, n° 124, Errepar, Buenos Aires, p. 118.

<sup>33</sup> *Diario de Sesiones*, Cámara de Diputados de la Nación, 19 y 20 de diciembre de 1989, 23.ª reunión, 3.ª sesión extraordinaria especial, p. 6430.



Esto denota claramente que, desde sus inicios, el Régimen Penal Tributario fue entendido como herramienta recaudatoria. Por otro lado, el senador Romero se expresó en un sentido muy similar, aunque lo interesante fue al defender la inclusión del art. 14 en esa ley:

Consideramos conveniente e importante esta institución que se incorpora a nuestro derecho penal, la cual por única vez extingue la acción penal y la pretensión punitiva, con un doble propósito: dar ejemplares señales al conjunto de la sociedad y **lograr la percepción del tributo, que es lo que en este caso interesa**, además, al sistema tributario y al de la seguridad social. (El destacado es agregado al original).<sup>34</sup>

En tanto, el senador radical por la provincia de Entre Ríos, Sr. Brasesco, afirmó:

Si nosotros no perfeccionamos nuestro sistema tributario logrando un perfeccionamiento ágil, dinámico y accesible de la materia impositiva, no recaudaremos por más que sancionemos el Código Penal Tributario. Y esto lo debemos tener en claro, perfectamente en claro. Se trata de una herramienta necesaria, pero no da la exclusividad para la percepción.<sup>35</sup>

Sobre estas normas penales tributarias, que entran en vigor en 1990, Esteban Righi explicaba:

<sup>34</sup> *Diario de Sesiones*, Senado de la Nación, 7 de febrero de 1990, 34.<sup>a</sup> reunión, 11.<sup>a</sup> sesión extraordinaria, p. 3754.

<sup>35</sup> *Diario de Sesiones*, Senado de la Nación, 7 de febrero de 1990, 34.<sup>a</sup> reunión, 11.<sup>a</sup> sesión extraordinaria, p. 3762. En el mismo sentido, pueden verse las palabras del senador radical Solari Yrigoyen, quien sostuvo que la sanción de la Ley Penal Tributaria: "...tiende a sanear las finanzas públicas en momentos en que el déficit fiscal constituye la fuente de numerosos males que afectan a nuestra sociedad, y que están en la base de la crisis que vivimos. Toda la sociedad se beneficiará con el mejoramiento de las finanzas públicas y con la eliminación del déficit fiscal" (fs. 3796).

Las innovaciones que se produjeron en la década pasada reconocen como causa la mayor importancia otorgada a la necesidad de lograr equilibrio fiscal, **lo que determinó que los mecanismos de recaudación impositiva constituyeran una prioridad de política económica. Esa fue la razón por la que se adoptó una moderna legislación de contenido penal tributario.** El nuevo escenario supuso un endurecimiento de la criminalización primaria, en un nuevo esquema que concebía a las infracciones fiscales como propias del ámbito del derecho penal criminal. (El resaltado es propio).<sup>36</sup>

A fines de 1996, se lleva adelante la discusión de la ley 24.769 que reemplaza al primer régimen penal tributario, aunque el sesgo recaudatorio de este se mantiene incólume, lamentablemente. El diputado por la mayoría, Dr. Eduardo Menem, sostuvo:

La pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional.<sup>37</sup>

A su turno, el diputado radical y distinguido penalista cordobés Cafferata Nores aportó con tono crítico que, incluso el aumento de los mínimos de las penas en las figuras agravadas que se definían en esta ley, tenían un claro sesgo recaudatorio:

<sup>36</sup> RIGHI, Esteban: *Los delitos económicos*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2000, p. 184.

<sup>37</sup> *Diario de Sesiones*, Cámara de Diputados de la Nación, 27 y 28 de noviembre de 1996, 48.<sup>a</sup> reunión, 21.<sup>a</sup> sesión ordinaria, p. 5635. La diputada Nilda Garré sostuvo la misma idea: “Estamos tratando un proyecto de ley muy importante que tiende a solucionar el problema de la evasión, de la recaudación insuficiente y el déficit presupuestario”. Y concluyó su intervención del siguiente modo: “No improvisemos en temas tan graves como la recaudación tributaria —aunque se trate de un fin del Estado— ya que también versa acerca de la libertad de las personas”, mismo *Diario de Sesiones*, pp. 5643 y 5646, respectivamente.

A lo mejor hubiera sido más idóneo para aumentar la recaudación impositiva no subir las penas para los evasores, sino establecer alguna pena para los funcionarios que omiten cumplir con su deber...<sup>38</sup>

En el Senado, el radical puntano Agúndez indicó que el proyecto de ley:

... ha merecido el consentimiento de la mayoría de los bloques únicamente en lo que respecta a la necesidad de que la Nación cuente con un instrumento idóneo a los efectos de buscar un aumento en la recaudación que le permita cumplir con el presupuesto de 1997.<sup>39</sup>

Sostiene, con su envidia característica, el profesor José María Sferco:

A tal efecto, el primer inconveniente que se presenta es que se trata de una rama del derecho penal argentino sobre la cual no estamos en condiciones de definir sus fundamentos, habida cuenta de que, si bien es cierto que tiene carácter punitivo, **es innegable que su impronta es ideológicamente recaudatoria**. Las fuentes doctrinarias acertadamente enfocan las graves manifestaciones de delincuencia económica, aunque sin precisar —a ciencia cierta— la finalidad de la pena inherente, o sea, el tipo de prevención que se persigue, atento a las especiales relaciones criminológicas involucradas.

**Suena muy mal, pero el objetivo explícito que anima la creación de las herramientas represivas de la especialidad es recaudar.** En particular las contenidas en las leyes 24.769 y 11.683 respecto de la tributación federal y en los Códigos Fiscales en cuanto a la tributación local. De hecho, la mayoría de las reformas legales producidas en el país en la materia (que incluyen lo infraccional) ha

<sup>38</sup> *Diario de Sesiones*, Cámara de Diputados de la Nación, 27 y 28 de noviembre de 1996, 48.<sup>a</sup> reunión, 21.<sup>a</sup> sesión ordinaria, p. 5641.

<sup>39</sup> *Diario de Sesiones*, Senado de la Nación, 85.<sup>a</sup> reunión, 2.<sup>a</sup> sesión extraordinaria (continuación), 19 de diciembre de 1996, p. 8352.

tenido por finalidad incrementar cada vez el elenco de conductas punibles, pero, casualmente, en coincidencia con necesidades recaudatorias. En el mejor de los casos podría asumírsele como un bloque legal al servicio de la política tributaria. (Las negritas me pertenecen.)<sup>40</sup>

No solo suena mal que haya un objetivo recaudatorio, tal como señala Sferco, sino que lo que está mal, es decir, lo que constitucionalmente es inadmisibles, es poner al sistema penal al servicio de la recaudación, lo que implica que los fundamentos mismos de la Ley Penal Tributaria sean conculcatorios de elementales principios constitucionales que rigen el derecho penal.

Y esta finalidad no solo se vislumbra en las leyes penales tributarias, sino también en los innumerables y constantes regímenes de blanqueos y moratorias, de lo que me ocuparé más adelante. Al respecto, Vicente Oscar Díaz con agudeza señalaba:

De ahí que cuando se realizan presentaciones espontáneas de secuencia cronológica válida, el legislador ve reflejada su aspiración de recaudar, y con ello agota el camino de la punición. No estamos diciendo ninguna novedad, porque algunos tribunales son los que han admitido en una familia numerosa de fallos que el objetivo primordial de toda Ley Penal Tributaria es recaudar antes que preservar el orden en los patrones del Derecho Penal común.<sup>41</sup>

Virgolini y Silvestroni convalidan con claridad lo que vengo afirmando cuando señalan:

---

<sup>40</sup> Sferco: "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos. (Un emblema de derecho penal especial)", cit., p. 1.

<sup>41</sup> DÍAZ, Vicente O.: "Causa extintiva del delito tributario", en *Revista de Derecho Penal – Derecho Penal Económico*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2010, p. 23.

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 estatal, [agregando más adelante que] 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.<sup>42</sup>

Lamentablemente, la jurisprudencia ha avalado estos fines y ha sostenido que la finalidad de la extinción de la acción, mediante el procedimiento indicado en el art. 14 de la Ley 23.771, junto a la obvia finalidad represiva, intenta “mejorar el índice de recaudación”, y no cabe duda de que ello es así por cuanto, satisfecha la pretensión del Estado representada por la Dirección General Impositiva, se extingue la acción penal, ya que el propio Estado, al ser satisfecha la deuda con él contraída, se desinteresa de continuar con la persecución penal; ello, sin perjuicio de que se encuentren reunidos los requisitos que menciona la norma en análisis.<sup>43</sup>

Al hacer referencia a la fuga del proceso prevista en el art. 16 de la Ley 24.769, sostuve que esta:

... cumple con el objetivo primordial y real que ha tenido en miras el legislador al sancionar la ley penal tributaria, que es el de maximizar la recaudación; aunque debe

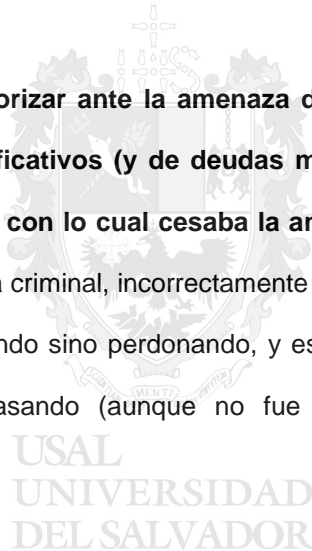
<sup>42</sup> VIRGOLINI y SILVESTRONI: *Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional*, cit., pp. 2 y 3.

<sup>43</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “Becher de Gillert, Nélica”, según sentencia del 2/12/92.

considerarse seriamente que, como ha señalado el STS alemán: 'Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal', condición que considero no se cumple en nuestra legislación penal tributaria, donde se ha puesto al derecho penal como mero instrumento recaudatorio, con lo cual se desvirtúa su esencia.<sup>44</sup>

Al analizar el art. 14 de la Ley 3771, Villegas sostiene:

**Lo que se quiso es atemorizar ante la amenaza de prisión, pero para que los contribuyentes más significativos (y de deudas mayores) terminaran pagando lo pretendido por el fisco, con lo cual cesaba la amenaza penal.** Es decir, por un erróneo concepto de política criminal, incorrectamente mezclado con política fiscal, se quiso recaudar no disuadiendo sino perdonando, y eso en breve tiempo erosionó el sistema que terminó fracasando (aunque no fue esta la causa principal). (El destacado es propio).<sup>45</sup>



No tengo dudas de que es la finalidad recaudatoria la que lleva a críticas tan severas acerca de los mecanismos previstos en las normas penales tributarias que permiten salir del proceso pagando lo adeudado. Acerca de esto, Catania sostiene:

Numerosos y prestigiosos autores han celebrado la consagración de esta cláusula que posibilita la exclusión de un sujeto del procedimiento penal por medio del pago de

<sup>44</sup> ÁLVAREZ ECHAGÜE: *Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales*, cit., p. 322.

<sup>45</sup> VILLEGAS, Héctor B.: *Régimen Penal Tributario Argentino*, 3.<sup>a</sup> Ed., La Ley, Buenos Aires, 2007, pp. 213 y 214.

una suma de dinero. De igual modo ha sucedido con su antecesora, prevista por el art. 14 de la Ley 23.771.

En efecto, si bien iré indicando con pretendida precisión los desaciertos de la instauración de este tipo de normas, y las falaces argumentaciones que intentan sostenerla, será conveniente dejar por sentado mi disconformidad con este tipo de cláusulas, a las que se deben considerar como una de las causas que permiten el desarrollo de las maniobras que se intentan reprimir, de consuno con los planes de regularizaciones tributarios.

La devastación de la conminación penal que representan las normas como las indicadas acentúa el carácter simbólico del derecho penal, más aun, en cuanto a derecho penal económico se trata. Por eso, mejor sería despenalizar estas conductas —si se piensa en que no deben aplicarse penas por estos delitos— que mantener una estructura punitiva mal construida y con cláusulas de escape que no solo desincentivan el cumplimiento en debido tiempo de los deberes, sino que, además, fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica (la hayan obtenido legalmente, o sea el producto de una exitosa trayectoria delictiva).<sup>46</sup>

No puedo dejar de coincidir con Catania en cuanto a la esquizofrenia del legislador, quien, por un lado, tipifica conductas como delitos sancionados con penas privativas de libertad para, posteriormente, admitir que se eviten los procesos penales mediante el pago de las sumas adeudadas<sup>47</sup> o con la implementación de

<sup>46</sup> CATANIA, Alejandro J.: *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, pp. 262 y 263.

<sup>47</sup> Lo Monte lo define muy bien con su teoría del bastón y la zanahoria: “El sistema represivo vigente —que se centra en duras sanciones limitativas de la libertad y en sanciones accesorias fuertemente invasivas—, creado por el legislador, se completa con las medidas premiales, según los arts. 13 y 14 del decreto legislativo 74/2000. Se trata de un mecanismo —que hemos definido como ‘el bastón y la zanahoria’— que oscila entre dos opuestos: rigurosas sanciones y fuertes descuentos de la pena. Los arts. 13 y 14 disciplinan, en efecto: ‘el pago de la deuda tributaria’ y la ‘reparación de la ofensa en el caso de extinción de la deuda tributaria’; ratio de esas normas es la de incentivar al contribuyente a cumplir con la deuda tributaria”. LO MONTE: ob. cit., p. 114.

regímenes de blanqueo y moratoria.<sup>48</sup> Esto fortalece la idea esbozada en el apartado anterior de reservar exclusivamente la LPT para las conductas que afectan de modo realmente grave el bien jurídico tutelado, las que no deberían contar con mecanismos de evitación de las consecuencias punitivas de su accionar.

Lucuy, comentando el fallo “Bakchellián”,<sup>49</sup> refrenda la idea que vengo desarrollando:

Esta posición, que sincera el eminente fin recaudatorio que lleva implícita la ley penal tributaria [argentina], cumplirá indudablemente con tales objetivos, siempre y cuando se cuente con la capacidad e inmediatez para reiniciar la persecución penal suspendida, en cuanto se constate la falta de cumplimiento de los pagos acordados con el Organismo Tributario. Habrá que ver cuál será la posición que al respecto adoptarán los Tribunales, y el efecto que ello ocasiona no solo en la recaudación

---

<sup>48</sup> Sostiene con claridad y precisión Hernán de Llano: “Sin embargo, a poco de transitado el camino de su vigencia, esa marcada tendencia inflacionaria se vio opacada por una decisión de política recaudatoria que resultó en la práctica un fenómeno reduccionista del derecho penal de carácter temporal por lo acotado de su vigencia, que ciertamente influyó en la suerte de numerosos casos tramitados ante la justicia. En concreto, el art. 73 de la ley 25.401 consagró una cláusula de escape del proceso penal tributario mediante el acogimiento a planes de regularización de las obligaciones tributarias o previsionales omitidas.

Luego de años de discusión judicial sobre el alcance de esa norma, se vislumbró un nuevo y vigoroso impulso expansionista de la política criminal mediante la sanción de los llamados ‘paquetes antievasión’ caracterizados en lo que nos ocupa por la anticipación de la tutela y rigurosas sanciones privativas de libertad. Este grupo de leyes que apuntó a la disminución de la evasión y el contrabando mediante la adopción de diversas herramientas legales implicó, en lo que atañe a las normas punitivas, la incorporación a la ley penal tributaria de las figuras de asociación ilícita fiscal y una agravante de pena por el concurso de tres o más personas en cualquiera de los delitos previstos en esa ley, como también un aumento en la escala penal de varias figuras de contrabando tipificadas en el Código Aduanero. En otras palabras, mediante la incorporación de esa nueva batería de figuras típicas caracterizadas por penas privativas de libertad de singular dureza, se pretendió hacer frente a la constatación de recurrentes fenómenos delictivos que, según se planteaba, no podían abordarse con los instrumentos existentes hasta ese momento.

No obstante el significativo avance de diversas investigaciones que apuntaron no solo a las estructuras organizadas, sino también a los contribuyentes usuarios de los servicios prestados por esos grupos, una vez más se hizo presente la cuestión recaudatoria a través de la aparición de la ley 26.476 de Regularización Impositiva, que habilitó a los contribuyentes denunciados por delitos tributarios y previsionales a presentarse a regularizar sus deudas y extinguir la acción penal una vez cumplimentados los extremos establecidos por esa ley”. DE LLANO, Hernán: “Paradojas de la persecución penal del fraude fiscal”, en el *Libro de las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario AAEF*, Errepar, Buenos Aires, 2016, p. 177.

<sup>49</sup> CSJN, “Bakchellián, Fabián y otros s/ infracción ley 24.769”, del 28/9/2004, sobre el que volveré más adelante.



tributaria (que hoy no parece amenazada), sino en los niveles de evasión fiscal y los mecanismos para su prevención.<sup>50</sup>

En las discusiones parlamentarias de la Ley 26.735, concretamente al discutirse la extensión de la tutela de la LPT a las jurisdicciones locales, el diputado Albrieu sostuvo:

De esta forma, respondemos al pedido formulado en tal sentido por administraciones provinciales, concediéndoles así una herramienta más para hacer efectivas sus acreencias tributarias.

Es increíble semejante confusión: el procedimiento de determinación de oficio o el de cobro judicial de las deudas fiscales son herramientas para recaudar, no la Ley Penal Tributaria, pero eso es lo que surge de las palabras del legislador, lo que denota no solo el absoluto desconocimiento de lo que se estaba sancionando, sino también que en forma permanente aparece el afán recaudatorio como objetivo de las normas penales tributarias en nuestro país.

Hernán de Llano y María Inés Restón, al referirse a la derogada extinción por pago del art. 16 de la Ley 24.769, también hacían hincapié en los objetivos recaudatorios de la LPT y, en particular, de ese instituto:

Los supuestos fines de política criminal, en especial los relativos al bien jurídico tutelado y al interés del Estado en acrecentar las arcas fiscales para hacer frente a las inversiones y a los gastos propios de los cometidos de bien común que tiene a cargo, parecerían no ser suficientes para legitimar el instituto, a los ojos de aquellos

---

<sup>50</sup> LUCUY, Carlos F.: “El principio de oportunidad y la dispensa de la obligación de denuncia. El fallo ‘Bakchelián’ y el decreto 1490/2004”, en *La Ley Checkpoint*.

que siempre lo encontraron endeble desde el punto de vista ético-social por las razones apuntadas en el párrafo anterior.<sup>51</sup>

Queda claro del repaso que he realizado sobre los antecedentes parlamentarios, doctrina y jurisprudencia que, son recaudatorios los fines más relevantes y casi exclusivos los que motivaron la creación de las normas penales tributarias. Se ha construido un sistema con cimientos inconstitucionales, subvirtiendo, de ese modo, la esencia del derecho penal. Lamentable, pero real.<sup>52</sup>

Por consiguiente, los análisis que se efectúen de la LPT y sus diversas secciones no podrán estar desprendidos de esos ilegítimos fundamentos.

### **III. Incidencia del derecho constitucional sobre el sistema sancionador tributario**

Voy a comenzar este apartado valiéndome de las palabras de Mariano Silvestroni, quien desarrolla una muy interesante teoría constitucional del delito:

La definición de pena es esencial para el derecho constitucional penal. Si hay pena, hay derecho penal, y si hay derecho penal, rigen sus garantías constitucionales. De la

<sup>51</sup> DE LLANO, Hernán, y RESTÓN, María I.: “¿El ocaso de las salidas alternativas al proceso penal tributario? A propósito de la reforma de la ley 26.735”, en *Revista de Derecho Penal Tributario*, Año XVIII, septiembre de 2012, p. 51.

<sup>52</sup> Ver, en este mismo sentido, LICHTMANN, Deborah: “La extinción de la acción penal por pago en los delitos tributarios: ¿política criminal o económica?”, en RUBINSKA, Ramiro M., y SCHURJIN ALMENAR, Daniel (coords.): *Derecho penal económico*, t. II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2010, p. 2085. En él sostiene: “Cabe preguntarse si es que acaso la aplicación del instituto en cuestión responde más a una política económica del momento —la necesidad de recaudar fondos— que a una política criminal. Con esto, no se pretende criticar la existencia de políticas económicas, pero sí destacar las confusiones que se generan a partir de la utilización de estas en ámbitos como los del derecho penal, en los que el esfuerzo debería estar enfocado en sancionar penalmente, de *ultima ratio*, las lesiones al bien jurídico protegido”. (Ver, en especial, p. 2102).

definición de pena depende, entonces, nada menos que la vigencia de las garantías.<sup>53</sup>

Las garantías que establece la C.N. son la herramienta que garantiza el goce del derecho a la libertad y al ejercicio más acabado de los derechos constitucionales. El derecho constitucional delinea garantías y principios<sup>54</sup> que condicionan la aplicación de la pena, es decir, delimitan la potestad punitiva del Estado, por lo cual dan marco cierto y preciso al derecho penal, en general, y obviamente, al derecho penal tributario, en particular. Sin dudas, los más elementales preceptos constitucionales que limitan el poder estatal sancionatorio son el de legalidad, el de lesividad, *ultima ratio*, el de culpabilidad, *ne bis in idem*, razonabilidad y personalidad de la pena.

El derecho penal, en definitiva, no es más que un acápite de la Constitución Nacional, esto es, una parte del derecho constitucional, el cual se ocupa con detalle y precisión de construir y delimitar el *ius puniendi* estatal. Existe un solo derecho penal, por más particularidades o especificidades que se reconozcan a algunas de sus expresiones, regido por las reglas que emanan de la C.N.<sup>55</sup> Y el legislador se encuentra conminado por la C.N. y las reglas, principios y preceptos que emanan de ella, incluidos los que surgen de los tratados internacionales constitucionalizados a partir de la reforma de 1994.<sup>56</sup>

<sup>53</sup> SILVESTRONI, Mariano: *Teoría Constitucional del delito*, Editores del Puerto, 2.<sup>a</sup> ed. actualizada, Buenos Aires, 2007, p. 81.

<sup>54</sup> Coincido con Silvestroni en que esta distinción académica entre principios y garantías no tiene sentido, pues todos los preceptos constitucionales de la pena son límites al poder del Estado y garantías para los ciudadanos que pueden valerse de estos a tales fines. SILVESTRONI: *Teoría Constitucional del delito*, cit., pp. 126 y 127.

<sup>55</sup> En el mismo sentido, VIRGOLINI y SILVESTRONI: "Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional", cit., p. 2.

<sup>56</sup> Sobre este tema del derecho penal y los derechos y garantías constitucionales, Rusconi sostiene: "En resguardo de esta preocupación, hay que recordar que no hay mejor aporte que el desarrollo de una dogmática jurídico-penal que construya sus cimientos en el sistema de protección de derechos fundamentales de la legislación internacional, regional y, en todo caso, nacional que proviene de los textos constitucionales: allí sí que hay un lenguaje común, más abajo no es tan claro que podamos

El profesor, y querido amigo, José María Sferco nos ilumina en este tema:

Ante todo, priman las mandas constitucionales. Luego rige el principio de unidad del orden jurídico. El estudio de la denominada “teoría general del derecho” tiene como centro de interés el análisis de la norma jurídica computando el entorno que la contiene, o sea, el conjunto de disposiciones del orden jurídico, y que la definición del derecho remite al análisis del ordenamiento y no de la norma aisladamente considerada, ya que los fenómenos jurídicos solo encuentran explicación adecuada desde el sentido de pertenencia. Es que el fundamento de validez de una norma se ubica, precisamente, en su pertenencia al sistema jurídico que la contiene, que le da validez y que la preserva vigente. Debe ser creada con arreglo a lo dispuesto en otra u otras de rango superior, para luego insertarse y regir en un conjunto de conexiones, dependencias y compatibilidades que deben ser coherentes y plenas. El sistema conforma una estructura gradual y jerárquica, en la que la validez de lo inferior se justifica en lo superior, hasta llegar a la Constitución fundante. Es relevante el concepto de “unidad” como presupuesto operativo y principio organizador. Luego surge la idea de “sistema”, es decir, dicha unidad en interrelación, por cuanto se trata de elementos normativos que idealmente debieran interactuar en forma jerárquica, cohesionada, coherente, consistente y completa, de acuerdo con criterios predispuestos, e integrada por niveles sucesivos de validez que, como indicamos, deben ser formal y materialmente coincidentes con otros superiores en jerarquía. De hecho, las regulaciones constitucionales configuran en sí un verdadero sistema que, al decir de Vigo, es un “todo lógico” que coordina normas, bienes jurídicos, principios y valores, bajo el propósito de que todos conserven su entidad, o lo que es equivalente, que ninguna de las partes de la Constitución —escritas o no— se vea privada de vigencia.<sup>57</sup>

---

entendernos”. RUSCONI, Maximiliano A.: *El origen constitucional de la imputación penal*, BdeF, Buenos Aires, 2016, p. 94.

<sup>57</sup> SFERCO: “Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos. (Un emblema de derecho penal especial)”, cit., p. 3.

Es esta idea de sistema la que me lleva, como lo hiciera en otras oportunidades hace ya bastante tiempo, a referirme a las infracciones y delitos como partes integrantes del Régimen Penal Tributario vigente en nuestro país, que en su integridad se encuentra regido por los principios que emanan de la Constitución Nacional.

**a. Infracciones y delitos: su naturaleza jurídica.**

En el conjunto de normas que rigen el sistema tributario, se distinguen dos especies de sanciones: (i) las civiles, como son los intereses por pago fuera de término de la obligación tributaria, y (ii) las sanciones penales, como son, por ejemplo, las multas, la clausura o las penas privativas de libertad.

Las civiles se caracterizan, como es sabido, por tender a restituir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito; en tanto que las de tipo penal no tienen naturaleza resarcitoria, sino represiva, ya que castiga la conducta antijurídica e intentan prevenir otras transgresiones al orden jurídico.<sup>58</sup>

En este análisis introductorio de lo que será el desarrollo central de la investigación, interesan estas últimas; pues necesariamente considero que el sistema sancionador tributario debe ser pensado y analizado como un todo, en el cual los derechos y garantías constitucionales son un límite en la aplicación de las sanciones ante infracciones y delitos.

A partir de esa idea de sistema único e integrado, aunque segmentado normativamente (Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, en la que encontramos las infracciones, y Ley Penal Tributaria 24.769, en la que se describen los delitos), es tan importante como necesario abordar la naturaleza jurídica de los delitos e infracciones para plantear en forma concisa las diferentes posturas adoptadas al

---

<sup>58</sup> Ver, en este sentido, DÍAZ SIEIRO, Horacio, y otros: *Procedimiento Tributario*, Macchi, Buenos Aires, 1993, p. 316 y sig.

respecto. Estas, básicamente, han girado en torno a si debe entenderse que existen diferencias meramente formales entre las infracciones y delitos (como es la idea de la que participo) o a si, por el contrario, como sostienen otros, las diferencias son de tipo sustancial, y arrojan conclusiones disímiles de adoptarse por una u otra de esas posturas.

Parece oportuno comenzar este análisis con las palabras del profesor costarricense Adrián Torrealba Navas, quien con mucha precisión enseña:

Es claro y aceptado que el delito tributario se diferencia de la infracción administrativa por el **órgano** que establece la sanción (el Juez o Tribunal Penal, en el primer caso; la Administración o un Juzgado Contencioso Administrativo, en el segundo); por el **procedimiento** que debe seguirse (el proceso penal, en el primer caso; el administrativo o judicial administrativo, en el segundo), y por el tipo de **pena** (posibilidad de pena privativa de libertad, en el primer caso; proscripción de este tipo de pena, en el segundo). La discusión se ha planteado más bien en cuanto a si estas diferencias son suficientes para que las infracciones administrativas deban sustraerse plenamente de los principios del Derecho penal o punitivo, para ponerse así en la función plena de los objetivos recaudatorios tutelados por el Derecho Tributario, o si, por el contrario, pese a tales diferencias, su régimen jurídico constitucional debe adecuarse a tales principios.<sup>59</sup>

Es por demás evidente que existen diferencias entre los delitos y las contravenciones, las cuales han sido bien establecidas por el Prof. Torrealba Navas. Pero más allá de ello, es de relevante importancia determinar si solo a los primeros les son aplicables los principios constitucionales y legales del derecho penal, o bien, si estos irradian su fuerza también sobre las infracciones tributarias, ya que adoptar

---

<sup>59</sup> TORREALBA NAVAS, Adrián: "Principios constitucionales del Derecho Tributario sancionador: su articulación técnica en el nuevo sistema de ilícitos tributarios en Costa Rica", en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, n° 3, Madrid, 1996, p. 706.

una u otra postura implica limitar o ampliar en forma sustancial los derechos del contribuyente dentro del proceso sancionador administrativo tributario.

Si bien he adelantado mi opinión, igualmente es importante reseñar brevemente las tres posiciones doctrinarias sustentadas en cuanto a la naturaleza jurídica de estas.

Para la teoría comúnmente denominada “administrativista”, existen diferencias ontológicas entre los delitos y las contravenciones, aunque varían los fundamentos para arribar a esa conclusión. Se enrolan en esta postura prestigiosos autores; entre ellos, Goldshmidt, Núñez y Andreozzi. Este último sostiene que los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa y que el bien jurídico tutelado por ellos es, ontológica y cuantitativamente, distinto del protegido por el derecho penal:

... las contravenciones, administrativas y tributarias, no deben estar en el derecho penal, sino formar parte del Derecho Administrativo penal o Derecho Tributario penal. Son violaciones que se castigan con sanciones que, para evitar confusiones, no deben ser designadas con el nombre de penas, aunque esta sea la palabra genérica que se usa en el sentido de castigo.<sup>60</sup>

El mayor precursor de esta posición en la doctrina fue Goldshmidt, para quien el derecho penal administrativo goza de autonomía funcional dentro del Derecho, y cuya finalidad es sancionar conductas que interfieran en el normal

---

<sup>60</sup> ANDREOZZI, Manuel: *Derecho Tributario Argentino*, t. II, TEA, Buenos Aires, 1951, p. 363. En similar sentido, se expresó Juan C. Lubary, al sostener que las sanciones tributarias no son idénticas a los delitos, sino que tienen naturaleza jurídica propia que las diferencia de aquellos. LUBARY, Juan C.: “Evolución del concepto de penalidad en la nomenclatura administrativa fiscal a través de la jurisprudencia de los tribunales superiores argentinos”, L.L. 65-825.

desarrollo de la Administración Pública.<sup>61</sup> Jescheck, refiriéndose a dicha postura, señalaba lo siguiente:

... él separaba el delito de justicia de la transgresión al orden administrativo según la calidad del injusto que tenían, puesto que consideraba que solo el primero tiene el carácter de una verdadera infracción al bien jurídico; por el contrario, a la última la concebía como una simple indiferencia del ciudadano en el cumplimiento del deber de colaboración en el funcionamiento regular de la administración.<sup>62</sup>

Consecuencia inevitable de esta postura es que existen ciertos principios del derecho penal que son inaplicables al derecho administrativo sancionador; por ejemplo, los de legalidad e irretroactividad, en tanto que hay otros que son aplicables, pero con diferencias o matices en uno y otro campo.

Otros, como el profesor español Ferreiro Lapatza, participan de esta teoría administrativista, pues para ellos lo determinante es el órgano que aplica las sanciones; y siendo que el encargado de sancionar es una parte de la Administración Pública, para ellos, las infracciones tienen naturaleza administrativa.<sup>63</sup>

Según el maestro Dino Jarach, esta posición de la doctrina es errónea en todas sus formas, ya que para él:

El derecho tributario no forma parte del derecho administrativo, salvo en la parte o capítulo que hemos denominado precisamente derecho tributario administrativo o formal. De ahí que solamente las infracciones a los preceptos del derecho tributario

---

<sup>61</sup> *Introducción filosófica al derecho - La teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes*, Depalma, Bs. As., 1967, p. 134.

<sup>62</sup> JESCHECK, Hans H.: "El derecho penal económico alemán", en *Cuadernos en los Institutos*, n° 74, Instituto Derecho Penal, Universidad Nacional de Córdoba, p. 79, cit. por ALTAMIRANO: ob. cit., p. 576.

<sup>63</sup> FERREIRO LAPATZA, Juan J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, 1990, pp. 591 y sig.