

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO
RAMIRO M. RUBINSKA
(Coordinadores)

DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Tomo I

AUTORES

Gabriel ADRIASOLA	Fernando M. LISICKI
Luis M. ALONSO GONZÁLEZ	Javier LÓPEZ BISCAYART
Alejandro C. ALTAMIRANO	Antonio LÓPEZ DÍAZ
Ricardo A. BASÍLICO	Santiago MARTÍNEZ
Mariano H. BORINSKY	Gustavo D. MEIROVICH
Mirta B. CACCIOLATO	Ingrid MEISCHENGUISER
Marcos J. CASSANI	Patricia R. MIERES
Alejandro J. CATANIA	Claudio R. NAVAS RIAL
Raúl CERVINI	Marta NERCELLAS
Natalia C. CREDE	Carolina OBARRIO
Hernán DE LLANO	Santiago OTTAVIANO
Oscar A. FERNÁNDEZ	Daniel PÉREZ
Mariana A. FERNÁNDEZ AMALLO	Lorena A. PÉREZ
Diego N. FRAGA	Hernán PREPELITCHI
Juan P. FRIDENBERG	Juan R. PULCINI
César J. GALARZA	Nicolás RAMAYÓN
Juan P. GALVÁN GREENWAY	Carolina L. I. ROBIGLIO
Diego GARCÍA BERRO	Juan M. RODRÍGUEZ ESTÉVEZ
Percy GARCÍA CAVERO	Ramiro M. RUBINSKA
Matías H. GARCÍA DEMATTEIS	Lucio SIMONETTI
César GARCÍA NOVOA	Norberto E. SPOLANSKY
Nancy B. GARÇÓN	Jorge E. STORNELLI
Marcos A. GRABIVKER	Pablo N. TURANO
Marcos G. GUTMAN	Pablo S. VARELA
Roberto E. HORNOS	Mario A. VILLAR
Guillermo A. LALANNE	Alex VAN WEEZEL
Mario H. LAPORTA	Guillermo J. YACOBUCCI

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES

2008

ÍNDICE

	Pág.
TOMO I	
ABREVIATURAS.....	13
PRESENTACIÓN	
<i>Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska</i>	15
I. INTRODUCCIÓN AL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	
Perspectiva legitimadora	
EL REPROCHE PENAL DE LOS DELITOS FISCALES Y PREVISIONALES	
<i>Marcos A. Grabivker</i>	21
PRINCIPIOS DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO.	
<i>Raúl Cervini</i>	41
LA CONCRETA APLICACIÓN DE LAS GARANTÍAS RECONOCIDAS EN MATERIA PENAL Y TRIBUTARIA	
<i>Antonio López Díaz</i>	63
Perspectiva dogmática	
LA CONDUCTA TÍPICA EN LA EVASIÓN TRIBUTARIA (UN PROBLEMA DE INTERPRETACIÓN NORMATIVA)	
<i>Guillermo J. Yacobucci</i>	91
PROBLEMAS DOGMÁTICOS DERIVADOS DEL DELITO TRIBUTARIO. EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO	
<i>Claudio R. Navas Rial</i>	127
EL ERROR EN EL DELITO TRIBUTARIO	
<i>Alex Van Weezel</i>	167
LA OMISIÓN COMO TIPO PENAL EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	
<i>Gabriel Adriasola</i>	185
DELITOS TRIBUTARIOS Y CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD	
<i>Norberto E. Spolansky</i>	201

Perspectiva político legislativa

LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN (VINCULACIONES ENTRE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LA LPT) <i>Alejandro C. Altamirano</i>	207
CONCEPTO DE PERÍODO FISCAL EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA <i>Marcos G. Gutman</i>	239
EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO <i>Carolina Obarrio</i>	249
LA TRIBUTACIÓN DE LOS ACTOS ILÍCITOS <i>César J. Galarza</i>	257

II. DELITOS TRIBUTARIOS

Delito de evasión tributaria

TENTATIVA DE EVASIÓN TRIBUTARIA <i>Patricia R. Mieres y Natalia C. Crede</i>	289
LA EVASIÓN TRIBUTARIA DE LAS SALIDAS NO DOCUMENTADAS <i>Juan P. Galván Greenway</i>	309
CONSECUENCIAS PENALES DE LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES NO JUSTIFICADOS <i>César García Novoa</i>	337
EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SU INCIDENCIA EN EL PROCESO PENAL <i>Mariano H. Borinsky</i>	369
TRAMAS ORGANIZADAS EN EL DELITO DE EVASIÓN EN EL IVA. <i>Luis M. Alonso González</i>	403
LA OMISIÓN DE PRESENTAR LA DECLARACIÓN JURADA DE IMPUESTOS COMO COMPORTAMIENTO EVASIVO <i>Mario H. Laporta</i>	431
LA OMISIÓN DE INGRESAR TRIBUTOS Y SU VINCULACIÓN CON LA EVASIÓN TRIBUTARIA <i>Mirta B. Cacciolato</i>	465
LAS PRESUNCIONES DE DOLO DEL ART. 47 DE LA LEY 11.683 Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA <i>Pablo S. Varela</i>	481

Otros delitos tributarios

LA OBTENCIÓN FRAUDULENTO DE BENEFICIOS TRIBUTARIOS Y SU APROVECHAMIENTO INDEBIDO <i>Guillermo A. Lalanne</i>	513
---	-----

	Pág.
LOS DIFERIMIENTOS TRIBUTARIOS EN LA LPT <i>Nicolás Ramayón y Jorge E. Stornelli</i>	539
EL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE TRIBUTOS <i>Ingrid Meischenguiser</i>	565
LA INSOLVENCIA FISCAL FRAUDULENTE. SU ESTADO DE DISCUSIÓN Y VISIÓN CRÍTICA <i>Mario H. Laporta</i>	579
LA SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO <i>Alejandro J. Catania y Nancy B. Garçon</i>	627
LA ALTERACIÓN DOLOSA DE REGISTROS <i>Alejandro J. Catania y Nancy B. Garçon</i>	641

Delitos relativos a los recursos de la seguridad social

LA EVASIÓN DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL <i>Daniel Pérez</i>	655
EL DELITO DE APROPIACIÓN INDEBIDA DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL <i>Hernán Prepelitchi</i>	701

TOMO II

Figuras delictivas agravadas

AGRAVANTES DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA. MODALIDADES COMUNES EN LA INTERPOSICIÓN DE PERSONAS. <i>Hernán de Llano</i>	727
LA ASOCIACIÓN ILÍCITA EN MATERIA TRIBUTARIA <i>Matías H. García Dematteis</i>	743
LA CONCURRENCIA DE PERSONAS COMO AGRAVANTE DEL DELITO TRIBUTARIO <i>Juan R. Pulcini</i>	777
PROBLEMAS DE CONSTITUCIONALIDAD EN LAS AGRAVANTES DEL ART. 15 DE LA LPT <i>Marta Nercellas</i>	795

III. LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

Determinación de la autoría

EL OBLIGADO EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA <i>Alejandro C. Altamirano</i>	835
EL ACTUAR EN LUGAR DE OTRO EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA <i>Percy García Caveró</i>	851

	Pág.
CRITERIOS DE IMPUTACIÓN EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO	
<i>Pablo N. Turano</i>	867
EVASIÓN TRIBUTARIA E IMPUTACIÓN OBJETIVA	
<i>Mario A. Villar</i>	885
Responsabilidad accesoria	
RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR DE EMPRESA	
<i>Juan M. Rodríguez Estévez</i>	905
RESPONSABILIDAD DE LOS FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS PÚBLICOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA	
<i>Ricardo A. Basílico</i>	933
Responsabilidad penal de las personas jurídicas	
EL REPROCHE PENAL AL ENTE DE EXISTENCIA IDEAL	
<i>Carolina L. I. Robiglio</i>	947
LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. ¿IMPUTACIÓN OBJETIVA COMO ALTERNATIVA?	
<i>Gustavo D. Meirovich</i>	993
IV. CUESTIONES PROCESALES	
Límites constitucionales al proceso penal tributario	
LOS DERECHOS HUMANOS Y EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	
<i>Santiago Ottaviano</i>	1007
LA RESTRICCIÓN DE LA LIBERTAD DURANTE EL PROCESO (ESPECIAL REFERENCIA A LOS DELITOS TRIBUTARIOS)	
<i>Diego García Berro</i>	1031
COEXISTENCIA DE PENAS Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA: ¿ES INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 17 DE LA LPT POR AFECTACIÓN A LA GARANTÍA DE <i>NE BIS IN IDEM</i> ?	
<i>Fernando M. Lisicki</i>	1051
LA GARANTÍA DE LA NO AUTOINCRIMINACIÓN EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA. SU RELACIÓN CON EL DEBER DE COLABORACIÓN	
<i>Pablo S. Varela</i>	1065
Determinación de deuda tributaria y proceso penal	
LAS DENUNCIAS POR DELITOS PREVISTOS EN LA LEY PENAL TRIBUTARIA	
<i>Roberto E. Hornos</i>	1135

	Pág.
LA DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA Y SU ENTIDAD PARA FUNDAR DENUNCIAS PENALES <i>Ramiro M. Rubinska</i>	1173
ROL DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA DEUDA TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL PROCESO PENAL TRIBUTARIO <i>Juan P. Fridenberg</i>	1189
GARANTÍAS CONSTITUCIONALES COMPROMETIDAS EN LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA MATERIA TRIBUTARIA POR MEDIO DE PRESUNCIONES. <i>Oscar A. Fernández</i>	1207
 Rol del Fisco Nacional y del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios 	
LA FACULTAD DE LA AFIP PARA QUERELLAR EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS O LA REAL CONCRECIÓN DEL PELIGRO «TODOS CONTRA EL IMPUTADO» <i>Santiago Martínez</i>	1253
MEDIDAS DE URGENCIA Y PROCESO PENAL TRIBUTARIO <i>Mariana A. Fernández Amallo</i>	1269
LAS ACTUACIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO EN LA INVESTIGACIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS Y CONTRABANDO <i>Marcos J. Cassani</i>	1305
LA VIOLACIÓN DEL SECRETO FISCAL Y SUS IMPLICANCIAS PENALES <i>Diego N. Fraga</i>	1315
 Formas de culminación del proceso penal tributario 	
LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR PAGO EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO <i>Javier López Biscayart</i>	1347
LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO <i>Lucio Simonetti</i>	1367
SUSPENSIÓN DEL JUICIO A PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO <i>Lorena A. Pérez</i>	1385
APÉNDICE NORMATIVO	1411
ÍNDICE.....	1417

PRESENTACIÓN

La gestación de esta obra tuvo lugar a fines del año 2005, oportunidad en la que desde el Departamento de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Austral impulsamos las VI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, cuyo tema fue el Derecho Penal Tributario. A partir de ese momento comenzó la minuciosa tarea de elegir la metodología de análisis de las variadas y relevantes cuestiones que la ley penal tributaria nos ofrece. Hemos intentado individualizar de la forma más omnicomprendensiva posible los temas que consideramos suscitan mayor inquietud intelectual de jueces, operadores jurídicos, estudiosos del tema y contribuyentes en general. Con ese horizonte acometimos esta tarea que enlazó a dos sectores del Derecho —el penal y el tributario— amalgamados en una rica y pujante disciplina que se ha ido diseñando en torno a la ley 24.769, en la cual se interconectan los principios comunes de ambas disciplinas.

La tarea demandó el trabajo de numerosos autores. El resultado lo encuentra el lector en la obra que tiene en sus manos. Las diferentes perspectivas de enfoque auspician el debate y enriquecimiento de los temas analizados, pues tal diversidad le imprime a las instituciones de la ley una impronta propia, variada y multicolor. El trabajo se encaró considerando que el Derecho es un saber práctico, de forma que se satisfagan dos intereses no antagónicos y menos opuestos: esto es, que el lector interesado e inquieto pueda encontrar algunas pistas que amplíen y ordenen sus conocimientos sobre el tema y que el lector necesitado de respuestas concretas para la solución de un caso pueda encontrarlas o, cuanto menos, lo aproximen a ella. En otros términos hemos ponderado una clara aseveración que dice que la mejor práctica se asienta en una buena teoría.

Nuestro país cuenta con un régimen penal tributario que criminaliza determinados ilícitos sirviendo de instrumento útil para elaborar el reproche que la conciencia jurídica del país demanda para evitar el comportamiento antisocial e injusto de la evasión fiscal. Habiendo transcurrido varios años desde la sanción de la primera ley penal tributaria en 1990, siguen existiendo muchos interrogantes junto a las múltiples respuestas que la creciente jurisprudencia y la doctrina aportan a esta disciplina. Se puede afirmar que muchas de las cuestiones aún no resueltas o que conmueven transitan, fundamentalmente, por el punto de tensión que aparece cuando se enfrentan algunas instituciones del Derecho tributario al entrar en contacto con el Derecho penal.

La obra intenta puntualizar estos casos de fricción resultantes de la interacción de ambos sectores del Derecho y se propone revisar todos los temas inherentes a esta especialidad, aunque somos conscientes que, aún con la rigurosidad y cuidado del trabajo realizado, tales temas no se agotan en este libro. Sin perjuicio de ello estamos convencidos de que sí logramos un punto de inflexión del cual se bifurcarán senderos que cooperarán con el estudio de esta formidable cuestión penal tributaria.

*La estructura metodológica que hemos adoptado permite al lector encontrar, en cuatro capítulos, un compendio exhaustivo de la mayoría de los temas que modelan el Derecho Penal Tributario en su faz sustantiva y procesal. En el primer capítulo, denominado **Introducción al derecho penal tributario**, se aborda el inicio desde una triple perspectiva de temas. La perspectiva legitimadora, que analiza el reproche penal de los delitos tributarios como también los principios y garantías aplicables. La perspectiva dogmática, que se ocupa de la interpretación de la conducta típica; los problemas dogmáticos generales fundamentalmente el error, las condiciones objetivas de punibilidad, la omisión como tipo penal. Cerrando este primer capítulo, la perspectiva política legislativa, en donde nos ocupamos de las derivaciones penales de la planificación fiscal, el concepto de período fiscal, el principio de oportunidad y la tributación de los actos ilícitos.*

*El segundo capítulo lleva por título **Delitos de la ley penal tributaria**. En éste hemos agrupado los delitos tributarios tipificados en la ley. Así se analiza la tentativa de evasión; las consecuencias penales de las salidas no documentadas y de los incrementos no justificados de patrimonio; las tramas organizadas en el delito de evasión del IVA; las presunciones fiscales y sus efectos penales y la omisión de ingresar tributos como modalidad delictiva. En este mismo capítulo se agrupan los restantes delitos tributarios previstos en la ley, que son la obtención fraudulenta de beneficios tributarios; los diferimientos tributarios antifuncionales; la apropiación indebida de tributos; la simulación dolosa del pago y la alteración dolosa de registros. Un agrupamiento metodológico específico merece, en este capítulo, los delitos contra la seguridad social como también las figuras delictivas agravadas, tales como la interposición de personas para delinquir, la asociación ilícita y la concurrencia de personas como agravantes. Asimismo en este punto la obra se ocupa de las figuras delictivas agravadas en punto a la evasión tributaria, a la asociación ilícita, a la concurrencia de personas y a los problemas de constitucionalidad en las agravantes previstas en la ley.*

*El capítulo tercero se ocupa de la **Responsabilidad en el derecho penal tributario**, fundiendo en el mismo a las figuras del obligado, la del actuar en lugar de otro, los criterios de imputación, la imputación objetiva y las múltiples vertientes de la responsabilidad accesoria que involucra a una multiplicidad de sujetos por su especial condición con el contribuyente, esto es, la responsabilidad de asesor de la empresa, la de los funcionarios públicos y la responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas.*

*Finalmente, el capítulo cuarto se refiere a las variadas **Cuestiones procesales**. En este punto el proceso ha sido minuciosamente revisado con el propósito de ofrecer un panorama amplio de estas trascendentes cuestiones. La vasta cantidad de temas procesales nos sugieren una metodología agrupada en cuatro aspectos. En primer lugar,*

el de los límites constitucionales al proceso penal tributario, en donde nos ocupamos de los derechos humanos en el proceso penal tributario; en las alternativas de la restricción de la libertad durante el proceso; en la coexistencia de penas y sanciones administrativas en el contexto del non bis in idem; en la garantía de no autoincriminación. En segundo lugar, el conflictivo tema de la relación entre la determinación de la deuda tributaria y el proceso penal tributario. Este aspecto cuestionable de la ley implica el análisis de las denuncias por delitos previstos en la ley; la determinación de oficio sobre base presunta y su potencialidad para fundar (o no) denuncias penales; el rol de la determinación de oficio como acto administrativo frente al proceso penal; en la garantías constitucionales comprometidas en esta cuestión. En tercer lugar nos ocupamos del rol del Fisco Nacional y del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios, en donde analizamos la facultad del Fisco nacional para querellar en los delitos tributarios; en las medidas de urgencia en el proceso penal tributario, en las actuaciones del Ministerio Público en la investigación de los delitos tributarios y en las implicancias penales de la violación del secreto fiscal. En cuarto y último lugar en este capítulo, la obra se ocupa de las formas de culminación del proceso penal tributario. Así se analiza la extinción de la acción penal por pago, la prescripción de la acción penal y la suspensión del juicio a prueba (probation) en materia tributaria.

No podemos soslayar nuestro especial agradecimiento al prof. Mario H. Laporta, quien con su generoso trabajo, críticas agudas y buenas sugerencias cooperó en la arquitectura final de esta obra y en la revisión de los borradores, y a D. Juan José Pons por la confianza y aliento brindado para la concreción de esta obra, que como hito marca el inicio en Argentina de la actividad editorial de la prestigiosa Marcial Pons.

Anhelamos que este libro sirva y coopere con el desarrollo constante del Derecho penal tributario generando inquietudes, dando respuestas y motivando nuevas iniciativas sobre esta disciplina.

Alejandro C. ALTAMIRANO
Ramiro M. RUBINSKA
(Coordinadores)

EL REPROCHE PENAL DE LOS DELITOS FISCALES Y PREVISIONALES

Marcos A. GRABIVKER ¹

SUMARIO: 1. ALGUNOS ANTECEDENTES SOBRE EL ORIGEN DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO.—2. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO.—3. LOS SUJETOS ACTIVOS DE LOS DELITOS ECONÓMICOS.—4. ¿«ESTADO DE NECESIDAD» ANTE LA REALIZACIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS O PREVISIONALES?—5. LOS BIENES JURÍDICOS TUTELADOS EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA.—6. LA «EVOLUCIÓN» DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO EN LA ARGENTINA.—7. CONCLUSIÓN.

1. ALGUNOS ANTECEDENTES SOBRE EL ORIGEN DEL DERECHO PENAL ECONÓMICO

El inicio de esta normativa, particularmente específica, se remonta a disposiciones dictadas en los Estados Unidos de América a fines del siglo XIX y a principios del XX, relativas a la sanción de conductas constitutivas de trusts, monopolios y otros comportamientos cuya finalidad consistía en la restricción del comercio y de la producción ².

En Alemania, una disposición algo anterior al nazismo, cuya finalidad era la protección de la libre concurrencia y la morigeración de la concentración ³, también podría considerarse como antecedente. Lo destacable de esta norma es que fue útil para determinar que el interés general consistente en el respeto por la libertad en los mercados debía ser atendido por los productores.

Si bien existieron algunos aportes doctrinarios tendientes a la protección de los intereses económicos como respuesta a la crisis de 1929 ⁴, todo el ordenamiento penal alemán quedó descalificado por la irrupción del nazismo ⁵. La profusión de normas sobre temas económicos de carácter público durante aquel régimen ha sido

¹ Juez de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico.

² En esencia, la Sherman Act (ley federal sancionada en 1890), la Clayton Act y la Federal Trade Comissions Act (ambas de 1914); los tres ordenamientos tuvieron modificaciones posteriores.

³ La Ordenanza contra el abuso de posiciones de poder económico (de 1923).

⁴ Como, por ejemplo, el de M. GRÜNH, mediante el *Homenaje al Tribunal del Reich*, de 1929.

⁵ El abundamiento mayor sobre este punto es innecesario.

invocada para argumentar que el Derecho penal económico se relaciona con situaciones de guerra⁶ y para atribuir a aquél la característica de autoritario⁷. Afortunadamente, estas dos líneas de pensamiento han sido rebatidas adecuadamente, explicándose que el autoritarismo fue propio de la totalidad del derecho⁸ nazi⁹.

Finalizada la Segunda Guerra, el énfasis de la normativa¹⁰ estuvo centrado en diluir la cartelización extrema, pero aquellas disposiciones se dejaron de aplicar a partir de 1949.

Desde entonces se comenzó a recuperar la economía de libertad de mercado, remarcándose el aspecto social, con cierta intervención del Estado a fin de que no se incurriera en excesos en el ejercicio de aquella libertad. De este modo, se entendió que mediante el delito económico se vulneraba el interés estatal en el mantenimiento y en la indemnidad del sistema económico.

En 1954 se dictó una nueva normativa de tipo liberal¹¹, con la idea de que la situación económica se habría regularizado. En 1957 se reguló la defensa de la competencia sustrayéndose los aspectos sancionadores del ámbito penal en sentido estricto, y aplicándose el concepto de infracción y de sanción de tipo administrativo.

Alrededor de quince años después, con el objetivo de evitar la concentración excesiva, se comenzaron a controlar aquellos procesos si éstos tenían magnitud, y se procuró favorecer a la pequeña y a la mediana empresa.

2. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO

El bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico consistiría en el denominado orden económico, constituido por bienes jurídicos supraindividuales propios de la economía social de mercado. Al aludirse al calificativo «social» se está haciendo referencia al valor solidaridad, como contrapuesto al individualismo a ultranza¹² (en especial, en materia económica y social); es decir, se considera fuertemente la idea de prevalencia del bienestar general¹³. Con esta visión, se pretende permitir o, más aún, se procura garantizar el ejercicio de la libertad real de las personas, sin que la libertad quede reducida a una idea meramente formal y desprovista de contenido concreto. En efecto, esto es así porque quienes carecen de

⁶ L. JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado de Derecho Penal*, t. I, Buenos Aires, Losada, 1963, p. 57.

⁷ M. BAJO FERNÁNDEZ, *Derecho Penal Económico, aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, Civitas, p. 38.

⁸ Si se lo puede llamar así.

⁹ E. RIGHI, *Derecho Penal Económico comparado*, Madrid, Edersa, 1991, p. 40.

¹⁰ Dictada por los países vencedores (*Ley americana*, núm. 46, *Ordenanza británica*, núm. 46 y *Ordenanzas francesas*, núms. 95 y 96).

¹¹ La Ley para la Simplificación del Derecho penal económico.

¹² Caracterizado por la ausencia patológica de equilibrio entre el egoísmo y el altruismo.

¹³ En lo pertinente y concordante, E. RIGHI, *Los delitos económicos*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2000, p. 122 (con cita de W. BOTTKÉ, en «Sobre la legitimidad del derecho penal económico en sentido estricto y de sus descripciones típicas específicas», en *Hacia un derecho penal económico europeo*, Madrid, Universidad Autónoma de Madrid, 1995).

posibilidades mínimas podrían ser formalmente «libres», en cuanto a que ningún derecho les sea formalmente negado por determinado ordenamiento jurídico; pero mal podrían acceder a aquellos derechos, de manera efectiva, y ejercerlos, si el acceso a las posibilidades resulta imposible de hecho. La libertad no es, tan sólo, la «declarada» normativamente: la libertad es la libertad real, de acceso a las posibilidades, de decisión y de acción¹⁴.

En esta línea de pensamiento, se impone tener presente que la sanción de cualquier ley tiene, como fin último, la protección del bienestar de la comunidad. En este sentido, el establecimiento de normas mediante las cuales se tutela la protección del orden económico, no tiene como objetivo la protección de determinadas actividades como fines en sí mismas ni la tutela de los intereses de determinados agentes de la economía o de un sector de ésta; es decir, ni aquellas normas, ni aquellas actividades, ni la protección de aquellos agentes, o de un sector de la economía, constituyen fines en sí mismos. En efecto, de manera diferente, aquellas disposiciones sólo son medios o instrumentos para tutelar aquel bienestar de la comunidad toda que, en los términos fundacionales de la organización político-institucional argentina, es uno de los modos de alcanzar el propósito de los constituyentes de «...promover el bienestar general»¹⁵.

En concordancia, mayor jerarquía se ha adjudicado, aún, al bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico, al expresarse que aquél consiste en el orden público económico, cuya importancia hace que aquél merezca la protección jurídica máxima, que es la sanción de tipo penal¹⁶.

Todos estos conceptos no implican compartir el criterio que el Estado se caracterice por el paternalismo, o que sea de tipo benefactor, o proveedor o, incluso, fuertemente asistencial; pero sí significan la erradicación de la idea de un Estado ausente de hecho, o retirado a una expresión tan mínima que se permita que el liberalismo a ultranza, mencionado al inicio de este punto, sea el modo de vida imperante en la sociedad.

A partir de las consecuencias de la denominada «Gran Depresión» (1929), de las producidas al concluir la Segunda Guerra Mundial, de las modificaciones geopolíticas resultantes de la caída del muro de Berlín (1989, con el supuesto fin de la Guerra Fría), y del fuertemente acelerado desarrollo de la tecnología durante las distintas etapas de todo este lapso¹⁷, los delitos económicos adquirieron, no sólo existencia, sino también una presencia y una magnitud especiales. Todo esto se ha potenciado, particularmente, a partir de la denominada globalización.

¹⁴ De manera concordante, CNAPE, Sala «B», pronunciamiento del Reg. núm. 1055/2000, voto mayoritario, considerando 19.º séptimo párrafo.

¹⁵ Preámbulo de la Constitución Nacional argentina.

Y, en lo pertinente y aplicable, CNAPE, Sala «B», pronunciamiento del Reg. núm. 1055/2000, voto mayoritario, considerandos 21.º último párrafo y 24.º

¹⁶ E. R. AFTALIÓN, *Tratado de Derecho Penal Especial*, E. R. AFTALIÓN (dir.), Buenos Aires, La Ley, 1969, t. I, pp. 99/100.

¹⁷ En especial, en materia de telecomunicaciones e informática durante los últimos treinta años, aproximadamente.

En efecto, se puede deducir que los delitos económicos han sido una consecuencia no deseada del avance vertiginoso de la tecnología y de los cambios trascendentes que se han venido produciendo en materia social, económica y política a partir de fines de la segunda década del siglo pasado y que, a su vez, se han incrementado fuertemente a partir de la segunda mitad de aquel siglo (aproximadamente)¹⁸.

De esta manera, por el simple devenir cronológico de los hechos, se advierte que quienes fueron creando y formando el Derecho penal no pudieron haber tenido en cuenta aquellas existencia, presencia y magnitud que se acaban de mencionar.

Por tanto, la dificultad que existe para dar solución a la problemática de los delitos económicos mediante la dogmática penal que podría ser caracterizada como clásica no sólo es bien conocida, sino que impone el diseño, *ex post*, de teorías muy específicas para procurar ofrecer alternativas que, en principio, no surgirían espontánea y fácilmente de aquella concepción clásica¹⁹.

Es más: al pretenderse impedir el reconocimiento o, si se quiere, la existencia misma de las características distintivas de la delincuencia económica²⁰, se ha intentado argumentar que la conceptualización del delito económico es «...falsa...» porque no está «...construida sobre la noción de bien jurídico...»; y, en alusión al Derecho penal económico, que preocupan «...los considerables estropicios que esa bestia suele causar... porque si lo seguimos nombrando es seguro que irá cobrando existencia y aumentando su poder...», razón por la cual se debía insistir en que «...ese animal no existe...»²¹.

Afortunadamente, aquellas manifestaciones fueron replicadas de forma debida y oportuna, al expresarse: «...llega un momento en que la realidad de las cosas siempre se impone sobre los conceptos que pretenden encubrirla. A tal punto es así que... nada menos que la CSJN no haya vacilado en referirse, *expressis verba*, a la “delincuencia económica” considerándola como un valor entendido, como un concepto recibido que no necesita ya otra aclaración (*in re*: “Aserradero Clipper S.R.L., CSJN del 2 de marzo de 1961”))»²².

Por las razones descriptas, se advierte fácilmente que los delitos económicos (según la conceptualización expresada hasta aquí²³) no han formado, ni forman parte,

¹⁸ CNAPE, Sala «B», pronunciamiento del Reg. núm. 944/2006, voto mayoritario, considerando 46.º

¹⁹ Como, por ejemplo, D. BAIGÚN ha hecho inteligentemente en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas (*La responsabilidad penal de las personas jurídicas*, Buenos Aires, Depalma, 2000).

²⁰ Como si se pudiera impedir la existencia de la realidad misma. En verdad, sólo se puede pretender «negar» la realidad (y enfrentar, posteriormente, las consecuencias de aquella negación), pero nunca «impedir que exista».

²¹ S. SOLER, *Exposición de la Sesión de Clausura de las Primeras Jornadas Nacionales de Derecho sobre el Derecho y la Inflación*, San Nicolás, versión de *La Razón* del 26 de julio de 1964, Bs. As.; cita de E. R. AFTALIÓN, *op. cit.*, t. I, p. 104. «El llamado derecho penal económico», en *Revista Mexicana de Derecho Penal*, 4.ª época, núm. 17, México, 1975, p. 34; cita de E. RIGHI, *Los delitos económicos*, Buenos Aires, Ad Hoc, 2000, pp. 35, 112 y 113).

²² E. R. AFTALIÓN, *op. cit.*, t. I, pp. 108/109.

²³ Que es la que cabe tener en cuenta cada vez que por el presente se mencione a los delitos económicos.

del cuerpo del CP²⁴, sino que han venido siendo establecidos por distintas leyes complementarias de aquél²⁵. Pero no por esta imposibilidad de previsión oportuna del legislador antiguo del CP cabría minimizar la gravedad de los delitos económicos y, en particular, de los tributarios.

3. LOS SUJETOS ACTIVOS DE LOS DELITOS ECONÓMICOS

Un tema que es particularmente destacable y relevante en lo atinente a los delitos económicos es el de las características y peculiaridades de los sujetos activos de aquéllos.

Estos sujetos activos suelen ser bien diferentes de la visión que suele tener el hombre común, integrante de la mayoría de las sociedades en las cuales se aplica la economía de mercado, relativa a quien incurre en transgresiones de tipo penal.

En este sentido, la doctrina elaborada a partir de la década de los sesenta sobre la «delincuencia de cuello blanco» es conocida²⁶.

Quienes cometen esta clase de transgresiones suelen ser personas de buena (o muy buena) posición social y económica; no necesariamente son «profesionales del delito», sino que los actos ilícitos que suelen desarrollar se entremezclan con la actividad lícita que también llevan adelante. En consecuencia, esta última actividad suele ser un elemento apto y útil para la cobertura y la disimulación de la anterior.

Hasta los primeros tiempos en los cuales este tipo de delincuencia, y de delincuentes, comenzó a detectarse y a estudiarse de manera específica, lejos de generar rechazo social, la personalidad de aquéllos producía cierta clase de admiración en el hombre común. En efecto, los sujetos activos que se vienen mencionando eran considerados «hábilis hombres de negocios», dado que aquella suerte de capacidad delictiva que los caracteriza se apreciaba como una «aptitud» para lograr ventajas económicas que otros no podían conseguir. Sin embargo, dado el auge de la actividad reprochable que se viene comentando, en los últimos tiempos se aprecia que, en alguna medida, aquel «consenso» y «admiración» sociales vienen tornándose en censura bastante generalizada, porque se ha comenzado a ponderar el daño social que se produce por aquella actividad ilícita.

²⁴ Cuyo diseño original es sumamente antiguo y no ha sido modificado hasta el momento de la elaboración del presente; esto, no obstante las numerosas reformas que se han realizado a aquel cuerpo normativo.

²⁵ Como, por ejemplo, las leyes de Agio, Especulación y Abastecimiento (núm. 12.591), de Represión de Monopolios y Trusts (núm. 12.906), de Abastecimiento (núm. 20.680), de Defensa de la Competencia (núms. 22.262 y 25.156), de Aduanas (núm. 810) y del Código Aduanero (ley 22.415 y modificatorias), del Régimen Penal Cambiario (ley 19.359, t.o. por dec. 480/95 y complementarias), de la LPT (núms. 23.771, 24.587 —en lo pertinente—, 24.769, 25.874, 26.063), del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (núm. 24.241, Título V —Penalidades— Capítulos I a VIII). Como es sabido por demás, «Las disposiciones generales del presente código [el CP argentino] se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario» (art. 4 del Código del cual se trata). Esta disposición no resulta óbice para advertir, con facilidad, que los delitos económicos no se tomaron en cuenta al diseñarse el CP argentino.

²⁶ E. H. SUTHERLAND, *El delito de cuello blanco*, Caracas, Universidad Central de Venezuela, 1969.

En consecuencia, la percepción de la gravedad (como regla general) de los delitos económicos por parte de la sociedad (e, incluso, también por parte de observadores calificados), siempre ha estado y está dificultada por las características peculiares de los sujetos activos de aquéllos²⁷.

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 que aquél constituya Derecho penal de acto y no de autor, lo cierto es que cabe tomar en cuenta las características de personalidad de los sujetos activos de los delitos económicos, a fin de evaluar la atribución de aquella responsabilidad de manera adecuada y proporcionada. Esto 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 penal²⁸.

En este orden de ideas, así como la personalidad del sujeto activo debe ser considerada para la determinación de la pena a aplicar²⁹, también es apropiado tomar en cuenta aquella personalidad para el establecimiento de la responsabilidad mencionada.

En efecto, como se expresó con anterioridad, en general, quienes incurrir en los delitos comentados son personas que gozan de una ubicación socioeconómica que se encuentra posicionada claramente por encima del común denominador, por un lado³⁰ y, por otro, también suelen poseer un nivel de instrucción elevado (muchas veces, terciario). Esto, naturalmente, en tanto y en cuanto no se tratara de quienes, sin poseer aquellas características, intervienen en los hechos ilícitos a instancias de los verdaderos «realizadores», por un «bajo costo» para estos últimos, muchos veces como «prestanombres» en sociedades comerciales, como accionistas o administradores de aquéllas. Esta situación ha venido constatándose en los últimos años en

²⁷ CNAPE, Sala «B», pronunciamiento del Reg. núm. 944/2006, voto mayoritario, considerando 37.º

²⁸ Máxime, en la etapa de instrucción.

²⁹ P. S. ZIFFER, *Lineamientos de la determinación de la pena*, 2.ª ed. inalterada, Buenos Aires, Ad. Hoc, 1999, p. 137.

³⁰ Se ha sostenido que de acuerdo a un estudio de la Universidad de las Naciones Unidas basado en datos del año 2000, casi 14.000.000 de personas son millonarias (es decir, poseen u\$s 1.000.000,00, o más). De esta cantidad, casi 13.548.000 personas poseen u\$s 1.000.000 y casi 452.000, más de u\$s 10.000.000,00).

El estudio se realizó considerando «riqueza» a la propiedad del capital, es decir, según el importe de los activos menos los pasivos físicos y financieros. Por tanto, se tomaron en cuenta la tierra, los edificios y «otras propiedades tangibles» (E. J. STOLAR, «Cómo se reparte la riqueza en el mundo», www.lanacion.com.ar, Buenos Aires, 19 de enero de 2007).

Cabe tener presente que, hacia el año 2000, la población mundial era, aproximadamente, de poco más de 6.000.000.000 de personas. En consecuencia, solamente el 0,2333 por 100 de la población mundial sería millonaria (según la terminología del trabajo citado por el párrafo anterior). De este porcentaje, el 0,2258 por 100 del total de los seres humanos tendría «sólo» u\$s 1.000.000,00; el 0,007533 por 100 restante poseería más de u\$s 10.000.000,00.

Sería muy factible considerar que los sujetos activos a los cuales se viene aludiendo estarían, en una buena cantidad (por lo menos) o, muy probablemente, en una clara mayoría (de la totalidad de aquellos sujetos activos), dentro del 0,2333 por 100 de excepción mencionado por el párrafo anterior.

Aunque pudiera parecer que está de más recordarlo, no viene mal: por supuesto que nada de malo tiene ser millonario, si esta característica se ha alcanzado de manera lícita.

Argentina, especialmente en los casos de organizaciones delictivas destinadas a la «producción» de facturas apócrifas que no corresponden a servicios realmente prestados. Mediante aquellas facturas se pretende disminuir la base imponible de contribuyentes. Como paso previo a la emisión de las facturas, las organizaciones mencionadas constituyen formalmente aquellas sociedades, cuyo objeto social suele ser de extremas e inusuales amplitud y laxitud, y las inscriben ante el órgano administrativo de control y ante el ente recaudador. En verdad, las sociedades carecen de actividad alguna y se limitan a emitir aquellas facturas. La actividad real es la «comercialización» de las facturas. En calidad de jefes y/u organizadores de las asociaciones ilícitas dedicadas a la «actividad» descrita, o como partícipes necesarios de las organizaciones ilegales mencionadas, judicialmente se ha dictado el procesamiento de abogados, contadores públicos y escribanos, entre otros³¹.

Es destacable que el modo de delinquir sustentado en la «producción» de facturas apócrifas no es una «creación» exclusivamente argentina³².

En el ordenamiento civil existe una disposición particularmente ponderable, que siempre debería ser tomada bien en cuenta a los fines de la determinación de la responsabilidad penal: «Cuando mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor será la obligación que resulte de las consecuencias posibles de los hechos»³³. Precisamente, tener el «...pleno conocimiento de las cosas...», tanto de las «cosas de hecho» como de las «cosas de derecho», es una característica común de la personalidad de los sujetos activos de los cuales se trata, precisamente por las peculiaridades socioeconómicas y de instrucción destacadas con anterioridad; de este modo, dadas aquellas características distintivas, «...mayor será la obligación (es decir, la responsabilidad de aquéllos) ...que resulte de las consecuencias posibles de los hechos». Por tanto, a pesar que pudiera parecer una paradoja, atento al cúmulo de capacidades y posibilidades de aquellas personas, cúmulo que es superior al término medio, se puede llegar a permitir mejor el esclarecimiento de los hechos y de las circunstancias relativas al delito; y, mediante la aplicación de los sistemas procesales previamente recordados, con pleno resguardo de las garantías constitucionales involucradas, es factible establecer judicialmente a quién o a quiénes cabe la responsabilidad penal por el acto contrario a derecho, mediante un proceso de razonamiento en el cual las reglas de la lógica, de la experiencia y del sentido común ocupan una posición primordial al momento de la definición.

³¹ Como, por ejemplo, en el caso del pronunciamiento del Reg. núm. 932/03, de la CNAPE, Sala «B».

³² En España se ha descubierto un fraude que ha sido calificado como el mayor del cual se ha tenido noticia hasta fines de 2006, conocido como «Operación Medina», cuyo monto involucrado sería de 400.000.000 de euros. Sin embargo, se ha considerado que sería una suma pequeña si se la compara con el fraude de IVA de toda la Unión Europea, que algunos estiman en pérdidas de recaudación de 100.000.000.000 de euros anuales (no es un error material: son cien mil millones de euros por año). No obstante, autoridades públicas habrían afirmado que la pérdida anual por el concepto mencionado sería de 250.000.000.000 de euros (nuevamente: no es un error material). La defraudación relacionada con el IVA sería tan antigua como el establecimiento mismo de aquel tributo en Francia y en otros países europeos, hace poco más de cincuenta años. Toda esta actividad ilícita se llevaría a cabo mediante la utilización de facturas apócrifas (confr. L. M. ALONSO GONZÁLEZ, «Las "truchas", un botín de 100.000 millones», diario *Cinco Días*, Barcelona, 5 de diciembre de 2006, sección Opinión, p. 24.

³³ Art. 902 del Código Civil argentino.