

Derecho penal tributario y 40 años de democracia

Por María José Leiva¹

Palabras clave: derecho penal tributario, constitución nacional, democracia, obligación tributaria, evasión, bien jurídico, penas

Resumen:

El sistema tributario y la democracia, se hallan unidos tanto por la raíz constitucional de la materia, como por la esencia de la obligación tributaria; en esa línea, partiendo de la concepción del pago de tributos como un deber democrático de aportar al sostenimiento de la Nación, se expone cómo ha tratado el derecho el incumplimiento a este deber en los últimos 40 años. Así, se efectúa un racconto del avance del derecho penal tributario desde sus primeras expresiones, hasta la actualidad, poniendo el foco en los criterios de política criminal que se esconden tras ellos.

I. Tributos y democracia: vínculos constitucionales

Comenzaremos este trabajo señalando que es posible advertir una íntima relación entre los tributos y la democracia, desde dos órdenes diferentes, pero que convergen: por un lado, al resaltar que el principio de legalidad y reserva de ley, uno de los mayores pilares del derecho tributario, requiere de modo ineludible, el ejercicio de la democracia y de la forma republicana de gobierno; de otra parte, si miramos a la naturaleza misma de la tributación, podemos caracterizar al deber tributario, como el cumplimiento de un deber democrático de sostenimiento de la Nación.

1 Abogada (Universidad Nacional de La Plata), Especialista y Maestranda en Derecho Penal (Universidad de Buenos Aires), Especialista en Derecho Tributario (Universidad de Belgrano), posgraduada en Derecho Penal Tributario (Universidad de Belgrano), Docente de Derecho Penal I en la Universidad Nacional de La Plata. Email: levia.ma.jose@gmail.com



Sobre el primer punto, habremos de aclarar que según Casás², en doctrina extranjera se establece alguna diferencia entre los conceptos de legalidad y reserva de ley - -a diferencia de lo que entre nosotros ocurre, donde comúnmente se les da un tratamiento conjunto-. Según aquella distinción foránea, el principio de legalidad, desde un aspecto normativo, implica que los tributos sólo pueden ser fijados por ley, actuando como un valladar a la potestad tributaria, con el clásico apotegma “no hay tributo sin ley previa que así lo establezca”; a la par que, desde un aspecto de aplicación práctica, este principio significa que la Administración en todo su actuar se debe someter a la ley, cuestión necesaria y propia de todo Estado de derecho. En tanto, el principio de reserva de ley significaría que todo lo referido a la materia tributaria tiene que regularse por ley, y está reservado sólo al poder legislativo - a nivel nacional, provincial y municipal- , ello por mandato constitucional.

Sobre éstos principios, también es posible rastrear su origen hasta la Carta Magna inglesa de 1215, en la que se plasmó la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo - *no taxation without representation*-, que fue receptada en la Constitución de los Estados Unidos de 1787 y en el artículo 14 de la Declaración de los Derechos del Hombre de 1789. Todas estas influencias fueron receptadas en nuestro país, hasta ser plasmadas en nuestra norma fundamental.

Así, el artículo 19 de la Constitución dispone que “ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley...”. Por su parte, el artículo 52 de la Carta Magna confiere a la Cámara de Diputados la iniciativa de las leyes sobre contribuciones, y el artículo 75 en sus incs. 1) y 2), que atribuye al Congreso la facultad de imponer derechos aduaneros y contribuciones directas e indirectas, respectivamente.

Con sustento en normas de tal jerarquía, la Corte Suprema ha reconocido que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial a la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano de gobierno³.

Se trata aquí del clásico apotegma *nullum tributum sine lege*, que señala la necesidad del dictado de una ley, para que pueda nacer legítimamente la obligación tributaria.

2 CASAS, J. O., “Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria”, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 214, nota al pie, N° 4.

3 CSJN, Fallos 159:293; 182:411.



Desde la segunda óptica propuesta, se puede advertir una vinculación clara entre tributos y democracia, a poco que se reconoce que aquéllos constituyen la manifestación perfecta y clara de cómo todos los ciudadanos, en pie de igualdad, debemos aportar al sostenimiento de nuestra nación.

Tulio Rosembuj, señala que el impuesto es la expresión elemental del deber democrático de todos los ciudadanos de contribuir al gasto público, para obtener de tal modo un beneficio que es compartido por todos⁴.

En nuestra Constitución Nacional podemos ver plasmadas estas ideas, cuando ya en su artículo 4 señala que los tributos - en rigor de verdad se utiliza la palabra “contribución”, propio de la época que no distinguía técnicamente entre las especies de tributos, como sí solemos hacer puntillosamente quienes nos dedicamos a esta temática-, son parte de los fondos del Tesoro nacional con los cuales se atenderá a los gastos de la Nación.

La doctrina especializada, al definir los tributos, pone el foco también en el fin de aquéllos. Así Villegas expone, citando a Sáinz de Bujanda, que tributo es “...*toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia norma determine, y que se encuentra dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos le estén encomendados*”⁵.

Así, se suelen exponer como notas distintivas de los tributos, que se tratan de prestaciones económicas, exigidas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, que tiene por finalidad satisfacer las demandas de las necesidades públicas. Sobre este último aspecto, no se desconoce que no se trata únicamente un fin “fiscal” el que puede motivar la tributación, pues bien existen tributos con fines “extrafiscales”, ajenos a la mera obtención de ingresos y que se vinculan con alcanzar un objetivo, promover o desalentar ciertas actividades o conductas, finalidad que el Estado considera social o económicamente relevante (v.gr. desalentar el consumo de cigarrillos por sus efectos adversos a la salud, con un impuesto que recae exclusivamente sobre éstos; o proteger mercados internos, con tributos más graves a los bienes y servicios que provengan del exterior).

Sentando el concepto de tributo, su raíz constitucional y la propuesta de concebirlos como deber democrático de los ciudadanos, habremos de detenernos ahora a analizar cómo reacciona el derecho frente al incumplimiento de este deber.

4 ROSEMBUJ, Tulio, “IMPUESTO, LEGALIDAD Y DEMOCRACIA. El orden democrático de la legalidad tributaria”, 3 de junio de 2022, disponible en <http://elfisco.com/articulos/el-impuesto>

5 VILLEGAS, Héctor B. “Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario”, La Ley, Buenos Aires, 2021, págs. 109-111.





Hablaremos así del derecho penal tributario, y de cómo éste se ha ido modificando a lo largo de estos 40 años de democracia.

II. El derecho penal y la materia tributaria: evolución en estos 40 años de democracia

i. Legitimidad del derecho penal tributario

Para comenzar este análisis, es preciso remarcar que no hablamos aquí del reproche penal ante el incumplimiento de obligaciones tributarias visto desde una óptica estrictamente económica; sino que partimos de la legitimación del derecho penal tributario en función del bien jurídico que protege y que excede a la mera recaudación tributaria en términos económicos o matemáticos.

Como sostiene la teoría, el Régimen Penal Tributario protege el bien jurídico hacienda pública, en un sentido dinámico; es decir, la actividad financiera del Estado destinada a obtener recursos y aplicarlos al gasto público, con la finalidad de asegurar los derechos y garantías constitucionales.

Se trata éste de un bien jurídico de carácter macrosocial y económico: con el término hacienda pública se pretende individualizar la actividad económica-financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye mediante la recaudación tributaria y el gasto público⁶.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación, sino que exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal, y se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales y las normas tuteladas por los tipos penales, constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de la circulación de bienes (Fallos 314:1376; 320:1962).

6 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 'Amorena, Horacio Juan s/recurso de casación', sentencia del 17/11/1995, citada en C.N.A.P.E., Sala "B", Reg. N° 695/2008.





La función redistribuidora del tributo, legitima el reproche penal sobre aquellos que, valiéndose de diferentes ardides, se sustraen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias; siendo trasladadas a la categoría de delito, precisamente, aquellas conductas que por la cuantía de lo evadido implican una lesión tal al bien jurídico, que el legislador considera de relevancia, según la política criminal vigente.

ii. Régimen Penal Tributario actual - Ley 27430-

Sentada la legitimidad del derecho penal tributario, habremos de comenzar deteniéndonos en el Régimen Penal Tributario previsto en el art. 279 de la Ley 27430 -publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017-, cuerpo normativo vigente que prevé la represión de las conductas delictivas que afectan al sistema tributario argentino.

Allí se tipifican los delitos de evasión de tributos y de los recursos de la seguridad social -arts. 1 y 5-, como la conducta de aquél obligado al pago que mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, por acción u omisión -enumeración que a la postre funciona como una fórmula que amplía el abanico de modos comisivos-, evadiere total o parcialmente el pago de tributos -art. 1- o de recursos de la seguridad social -art.5, que refiere a aportes y contribuciones-. Esto, siempre y cuando el monto evadido supere el indicado por el tipo penal: \$1.500.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, en la evasión tributaria; y \$200.000 por cada mes en las evasiones a los recursos de la seguridad social⁷.

Cabe resaltar que a través de este régimen, se tutela no solo al fisco nacional, sino también a los provinciales y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; esta tutela a las haciendas locales, se sostiene desde la sanción de ley 26.735 que introdujo tal modificación a la ley penal tributaria anterior -24.769-.

Además de las figuras básicas de evasión ya reseñadas, se prevé un aumento de la pena para los supuestos calificados -arts. 2 y 6-, casos de evasión agravados entre otras circunstancias por el monto evadido, la interposición de personas o por la utilización de facturación apócrifa.

7 No nos detendremos aquí en la discusión acerca de la naturaleza jurídica de este monto, como condición objetiva de punibilidad, que únicamente funcionaría como un límite entre delitos e infracciones, o como elemento del tipo penal, pues se aleja del objetivo de este artículo.





Asimismo, se incluyen otros delitos como la obtención o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, la simulación dolosa de cancelación de obligaciones, la apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social, la alteración dolosa de registros y la asociación ilícita tributaria.

También se prevé que, para el caso que los delitos fueran cometidos en nombre o beneficio de una persona jurídica, la pena privativa de libertad se aplique sobre determinadas personas humanas responsables del ente -art. 13- que hubieran intervenido en los hechos punibles; previsión ésta última que salvaguarda cualquier objeción que pudiera esgrimirse por afectación al principio de culpabilidad o cualquier ataque con fundamento en una responsabilidad objetiva. A la par, se dispone la posibilidad de aplicar sanciones a las personas jurídicas, cuya entidad va desde la multa, como sanción clásica, hasta la cancelación de su personería, como la más importante.

Sin ánimos de detenernos en demasía en los pormenores de este régimen penal tributario, sólo habremos de agregar que en él se prevén también regulaciones de tipo procesal: la oportunidad de la formulación de la denuncia y la posibilidad de su dispensa por parte del organismo recaudador -arts. 18 y 19-, la extinción de la acción penal por pago -art. 16-, la ausencia de prejudicialidad con relación a la vía administrativa -art 20-, y la facultad de solicitar medidas de urgencia, previas a la denuncia, para el resguardo de elementos de prueba.

Ahora bien, expuestas las principales líneas del Régimen Penal Tributario vigente, nos proponemos ir hacia atrás y ver cómo ha sido este camino de protección de la hacienda pública.

iii. Los inicios del derecho penal tributario

Las primeras manifestaciones de la reacción punitiva ante las conductas que implican la evasión en el pago de los tributos, pueden hallarse en la ley 3.764 sobre impuestos internos -sancionada el 16/01/1899-, en la cual se preveía pena de arresto para los casos de “defraudación” en el pago de aquellos impuestos.

Más cerca en el tiempo, la ley 16.656 -sancionada el 30/12/1964- introdujo modificaciones a la ley nacional de procedimiento fiscal 11.683, y entre ellas, incorporó la pena de multa y prisión a los casos de omisión de depósito de tributos retenidos, por parte de las agentes de retención, cuando luego de vencidos los plazos en que debieron ingresarlos, no lo hubieran hecho.





Posteriormente, podemos observar una seguidilla de normas con previsiones penales en materia tributaria. Comenzando por la Ley 20658, publicada en el Boletín Oficial el 22 de abril de 1974 durante la presidencia de Juan Domingo Perón, que podría ser vista como la primera manifestación del derecho penal tributario tal como hoy lo conocemos, al decir de Chiara Díaz⁸.

A través de esa norma y con una estructura similar a la del régimen penal tributario vigente, se tipificó a la evasión tributaria como la conducta de aquel sujeto que, mediante ocultamiento malicioso o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño evadiere total o parcialmente obligaciones tributarias de percepción a cargo de la Dirección General Impositiva por un monto superior al determinado por aquella norma – suma dineraria que podía medirse de manera anual, pero también se establecía que si se supera un monto determinado en el lapso de cuatro años, igualmente la conducta era delictiva-.

Se preveía además ya la agravante por la utilización de estructuras societarias ficticias o interpuestas, documentación falsa, y un tipo penal que reprímia supuestos de insolvencia provocada por el contribuyente, para sustraer su patrimonio del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Además, de modo similar al actual régimen penal tributario, aquella ley tipificaba la conducta de los agentes de retención y percepción que omitían el ingreso del impuesto retenido o percibido dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo para su ingreso.

Continuando con la reseña de esta ley, nos detenemos en un tipo penal que, a nuestro juicio, merece destacarse por su singularidad en relación a los delitos tributarios. El art. 4° de la ley mencionada, penalizaba la conducta de “el que por amenazas de imputar a otro los delitos previstos en la presente ley le obligue a poner a su disposición o a la de un tercero, cosas, dinero, documentos o cualquier otro bien o destruir o suscribir documentos de obligación o de crédito”, agravando la pena para el caso que el autor se tratare de un funcionario público.

Se trataba, claramente, de conductas que poco tenían que ver con la lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido por los delitos tributarios, y que bien podría ser visto como una extorsión (art. 168 CP), exacciones ilegales o concusión (art. 266 CP); destacándose la puesta en el foco de atención de la conducta de los funcionarios públicos, como manifestación de lucha contra la corrupción.

8 CHIARA DÍAZ, Carlos A. *Ley penal tributaria y previsional N° 24769*, Ed. Rubinzal Culzoni, 1997, pág. 99



Asimismo, puede resaltarse que en esta norma, ya se introducía la posibilidad de que los delitos fueran cometidos en nombre o beneficio de una persona jurídica, previendo en tal caso, que la aplicación de la pena privativa de libertad se haría efectiva sobre sus miembros o autoridades.

La ley 20.658, fue derogada por la ley 21.313 del 02/07/1976 -en el gobierno de facto de Jorge Rafael Videla- sin haberse registrado siquiera una sola sentencia por los delitos que ella preveía, tal como señala Catania⁹. El mensaje de elevación del proyecto de ley de derogación, señalaba que se estimaba que "este tipo de legislación debe estar reservado a comportamientos marginales, situación que no es la actual, época en la que la evasión fiscal existe en magnitudes relevantes e inclusive, con caracteres crónicos. Como paso previo a tales criterios penales en materia fiscal, se hace necesario una toma de conciencia de los responsables sobre la justicia del sistema tributario, así como del deber de solidaridad que significa el pago de tributos".

Además, se refería a la necesidad de la recuperación de la producción, el saneamiento de los precios, la mejora del sector externo y la moneda sana, entre otras circunstancias, como paso previo a poder pensar en aplicar un régimen penal como el previsto por la ley 20.658¹⁰.

Vemos así cómo, en este período de la historia argentina, se prefería fomentar el crecimiento económico del país, resignando la lucha contra el crimen económico, aún cuando se lo reconocía como plenamente extendido en nuestra sociedad y cuando se aceptaba que el cumplimiento de las obligaciones tributarias era la manifestación del principio de solidaridad social.

Posteriormente, aún durante la última dictadura cívico-militar, se sancionó la ley 21.858 - el 15/08/1978-, cuyo objetivo, entre otros, fue "agravar el régimen de sanciones en el ámbito fiscal con penas privativas de libertad y aumento de las sanciones pecuniarias en busca de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias..."- cfr. el mensaje de elevación del proyecto de ley, suscripto por José A. Martínez de Hoz y Julio A. Gómez-.

9 CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, ed. Del Puerto, 2005, p. 51.

10 Sin embargo, sí se mantenía la penalización con pena privativa de libertad a las figuras de apropiación indebida de tributos retenidos y a las relacionadas con la insolvencia fiscal provocada.



Para ello, se introdujeron modificaciones en las penas previstas para las infracciones en la ley 11.683, añadiendo pena privativa de libertad a las pecuniarias ya existentes; ésto, principalmente en aquellas figuras que hoy conocemos como infracciones materiales: presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas, sujeto a parámetros de reincidencia y montos que debían superarse.

En esta ley también se mantuvo el criterio de la 21.313 sobre la penalización con pena privativa de libertad de la conducta de los agentes de retención -por la omisión de depósito-, y de la insolvencia patrimonial provocada. Además, se preveía que para el caso de que los infractores se trataran de personas jurídicas, la aplicación de las penas de prisión recaería sobre sus directores, administradores, miembros -entre otros-, que conforme las normas aplicables, fueran responsables por el cumplimiento de las obligaciones tributarias del ente; lo que bien podría ser visto como la utilización de un criterios de responsabilidad objetiva¹¹.

Asimismo, en esta norma se previó la posibilidad de publicar las sentencias en los casos de relevancia, haciendo constar los datos identificatorios de los infractores “con lo cual se pretende fortalecer el aparato sancionador de la ley” -cfr. mensaje de elevación del proyecto-; expresión ésta, como otras volcadas en el mismo mensaje y que hemos destacado en párrafos anteriores, que revelan un rotundo cambio de criterio de política criminal o económica que, contrastado al que se expuso en la ley 21.313 al justificar la derogación de la ley 20.658, dos años antes, al menos se muestra como llamativo.

iv. La ley 23771

Tal como consta en el diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la reunión 44a¹², el 14/05/1989 al celebrarse las elecciones presidenciales de las que resultó ganador Carlos Saúl Menem, el entonces presidente saliente, Raúl Alfonsín, le reclamó especialmente al parlamento que diera tratamiento a dos temas de gran relevancia que acechaban a la Argentina de ese momento: los ilícitos financieros y los delitos tributarios.

Desde la sanción de la ley 11.683, solo dos procesos penales en el año 1986,

11 CATANIA, op. cit., p. 52.

12 p. 6802 del diario de sesiones de la Cámara de Diputados del 24 y 25/01/90.





se habían iniciado por el delito de evasión, lo que mostraba la nula eficacia del régimen represivo de tales conductas¹³.

Así, el 07/02/1990 ya durante la presidencia de Menem, se sancionó la ley 23.771, una ley complementaria al Código Penal que preveía diferentes ilícitos tributarios.

Entre los puntos salientes de esta norma, podemos destacar la previsión de una figura básica o residual que comprendía la conducta de aquel que, a través de una serie de modalidades enumeradas en la norma -no taxativas- modificaba, ocultaba o disimulaba su la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, en aquellos casos en que pudiera existir un perjuicio al fisco y siempre que no fuera un delito más severamente penado -art. 1-. Esta figura, fue ampliamente criticada por considerar que se trataba de un delito de peligro, e incluso, de la criminalización de un acto preparatorio, lo que condujo a su derogación en la ley 24.769, a la que luego nos dedicaremos.

Retomando, esta ley 23.771 tipificaba también como una figura con mayor amenaza de pena, a la evasión total o parcial de recursos de la seguridad social -art. 3-, o de tributos o al aprovechamiento de beneficios fiscales indebidos -art. 2-, llevados a cabo a través de las maniobras indicadas en el art. 1, siempre que superaran los montos dinerarios allí establecidos.

Preveía esta ley además que, cuando se tratase de personas jurídicas, las penas de prisión se aplicarían sobre las personas humanas que hubieran intervenido en el hecho, respetando el principio de culpabilidad y salvando la omisión de la ley previamente comentada.

Asimismo, la ley contemplaba conductas que hoy, al menos de modo liminar y siempre que no se encontraran otros elementos en el caso en concreto para advertir la existencia de una maniobra delictual, se reservarían al campo infraccional: la omisión de actuar como agente de retención, la falta de inscripción y, la falta de presentación de declaraciones juradas.

13 Del discurso del Diputado Caviglia, en el Diario de sesiones de la Cámara de Diputados, del 19 y 20/12/1989 - Reunión 41a, p. 6430.



Por último, mencionaremos como punto diferenciador de esta ley, el hecho de que preveía la extinción de la acción penal por pago, pero sometida al cumplimiento de los requisitos para la procedencia de la condena de ejecución condicional.

De la lectura de los diarios de debate de la ley¹⁴, se extrae que la valoración más gravosa de las conductas reprimidas en esta norma -que hasta entonces, como se señaló, estaban sancionadas únicamente en la ley 11.683-, reflejó la preocupación de los legisladores por transformar aquellas conductas en delitos, y no dejarlas en meras infracciones administrativas; con ello, recalcaron que no hay diferencia ontológica entre infracción y delito, sino únicamente cuantitativa. Para ilustrar este punto, se refirió expresamente la injusticia que entrañaba otorgarles a estas conductas el tratamiento de una infracción, cuando a otras figuras como el hurto, y con una lesividad por lejos menor que la evasión, se les reprime con pena de prisión.

Este nuevo paradigma en la persecución de los delitos tributarios, también se vio reflejado en el art. 16 que instauró la ausencia de prejudicialidad de la sede penal con relación a la administrativa: a través de ello, los legisladores pretendían evitar la prescripción de la acción penal, en atención a la demora que implicaba tener que agotar la instancia administrativa de la determinación de la obligación tributaria, lo que a la postre, termina por contribuir a la impunidad de aquellos delitos.

Para concluir, debemos resaltar que esta norma explicita ya en sus antecedentes parlamentarios, el bien jurídico que protege: la hacienda pública, bien jurídico macrosocial, dado por la recaudación de ingresos y la realización del gasto público para la satisfacción de las necesidades del Estado¹⁵.

v. La ley 24.769 y sus modificaciones

El 15/01/1997, también bajo la presidencia de Carlos S. Menem, se dictó la ley 24.769 -antecedente inmediato del régimen penal tributario vigente-, que reemplazó la ley 23.771.

14Diario de sesiones de la Cámara de Diputados, del 24 y 25/01/1990, p. 6800

15Diario de sesiones de la Cámara de Diputados del 24 y 25/01/1990 - Reunión 44a, p. 6792 - Dictamen de la mayoría.





Manteniendo una misma política criminal que la de su antecesora, la ley 24769 vino a efectuar una serie de precisiones y modificaciones a los tipos penales y a las normas procesales previstas por la ley 23.771, pretendiendo sostener la lucha contra los delitos tributarios. Así, no desincriminó los delitos previstos por la norma derogada, con la salvedad efectuada en relación a la figura del art. 1 de la ley 23.771, por su cuestionamiento constitucional.

Del análisis de su debate en el Congreso de la Nación, surge manifiesto que con esta norma se pretendió mejorar la técnica legislativa de la ley 23.771, ordenando los artículos en títulos diferentes según se tratara de delitos tributarios, contra los recursos de la seguridad, delitos comunes, disposiciones generales o procesales -técnica que persiste a la actualidad-.

Pero también, se pretendió cubrir todos los aspectos posibles de la delincuencia tributaria que afectan a los ingresos estatales, resaltando que la delincuencia económica provoca graves trastornos financieros que repercuten negativamente en toda la población, al imposibilitar al Estado cumplir con el sostenimiento adecuado de los bienes y servicios públicos¹⁶.

La ley 24.769 también aumentó los mínimos de las escalas penales para las figuras agravadas de evasión y la de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, fijándolos en tres años y seis meses, lo que hacía su pena de inexorable cumplimiento efectivo -criterio que se mantiene en el régimen actual-. Éste punto, contrastado con otros de la norma como la extinción de la acción por pago, suscitó un amplio debate tanto en la Cámara de Diputados como de Senadores, ya que se discutía cuál era el verdadero objetivo del régimen penal tributario: ¿se privilegia la recaudación permitiendo la extinción de la acción penal por el pago de lo debido, o se prioriza el castigo de estos delitos, con escalas penales que prevén penas de cumplimiento efectivo y que podrían conducir inclusive al rechazo de una excarcelación durante la tramitación del proceso penal?

Estos interrogantes no han sido resueltos ni en el debate de esta ley, ni en el de la 27.430, y aún hoy forman parte de la clásica discusión sobre la naturaleza, legitimidad y fines del régimen penal tributario.

16 Diario de sesiones de la Cámara de Senadores del 19/12/1996, 85ª reunión, p. 8350.





En el año 2004 por medio de la ley 25.874, se incorporó a la ley 24.769 la figura de la asociación ilícita fiscal, como parte del paquete de leyes antievasión anunciado por el Poder Ejecutivo, en el gobierno de Néstor Kirchner, que había prometido poner “traje a rayas a los evasores”¹⁷. En esa línea, al elevar el proyecto de ley al Congreso de la Nación, se justificó la necesidad de la tipificación de esta figura, en el fenómeno de la existencia de organizaciones delictivas cuyo fin era coadyuvar a la comisión de delitos tributarios, aportando medios técnicos logísticos e intelectuales para ello.

Finalmente, luego de un largo camino en el Congreso Nacional, que involucró intentos de incluir a la figura en el propio Art. 210 del CP y luego, como un artículo 15 bis de la ley 24.769, se sancionó la ley 25.874 que introdujo el tipo penal en cuestión como un inciso más del Art. 15, y cuyo texto es prácticamente igual al vigente conforme el Régimen Penal Tributario instaurado por la ley 27.430. Las únicas diferencias entre el tipo penal agregado por la ley 25.874 y el texto vigente, son que en éste último se han agregado como verbos típicos, además de "cometer", los de "colaborar" y "coadyuvar". Además, la figura vigente señala como objeto de la asociación, el cometer "ilícitos" tipificados en esta ley, cuando la primigenia refería a "delitos".

Posteriormente, en el año 2011 y durante el gobierno de Cristina Fernández de Kirchner, se sancionó la Ley 26.735, también modificatoria de la ley 24.769, a través de la cual, entre otros aspectos, se elevaron los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, se introdujo el tipo penal de alteración dolosa de registros y se incluyó la protección de las haciendas locales.

En el mensaje de elevación del proyecto al Congreso, el Poder Ejecutivo señala que la actualización de los montos dinerarios, pretende mantener una razonable proporción entre las distintas figuras delictivas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto, lo que a la par contribuye a disminuir el flujo de causas en trámite en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión.

17 JUÁREZ BURGOS, Alejandro José, Asociación Ilícita fiscal, Revista Pensamiento Penal, 06/04/2018, <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/46452-asociacion-ilicita-fiscal>



Asimismo, por esta norma se introdujeron las sanciones aplicables a las personas jurídicas, fruto de reconocer su responsabilidad penal; y, entre lo más relevante, se incorporó el último párrafo del art. 76 del Código Penal que declara improcedente la suspensión de juicio a prueba para los delitos tributarios y aduaneros.

Sobre este punto, el proyecto de ley que elevara el Poder Ejecutivo al Congreso, explicita que la exclusión de la suspensión del juicio a prueba respecto a los delitos de las leyes nros. 22.415 y 24.769 y sus modificatorias, tenían por fin “acrecentar el riesgo penal”, lo que permite denotar el criterio de política criminal que impulsó la inclusión de esta cláusula, y que fue visto en la opinión pública también como un intento de limitar las salidas alternativas al proceso penal en esta materia.

Este texto final de la ley 24.769, fue el que se mantuvo casi sin modificaciones relevantes, en la vigente ley 27430. Con ello, concluimos esta revisión sobre los últimos años del régimen penal tributario.

III.- Palabras finales

Hemos comenzado este trabajo señalando los vínculos entre la democracia y la obligación tributaria, y hemos conducido así nuestro análisis a reseñar cómo el derecho penal ha protegido el cumplimiento de aquel deber.

La relevancia del bien jurídico protegido por el derecho penal tributario, no puede ser soslayada, desde que su inserción constitucional con base en el art. 4 nuestra Carta Magna¹⁸, citado al inicio, es innegable.

La comisión de cualquiera de las conductas previstas en el régimen penal tributario, ocasionan un perjuicio al Fisco Nacional, que repercute de manera clara en la sociedad toda y, en especial, en los sectores más débiles, por la incidencia que en ellos tiene la realización del gasto público.

En el sentido que aquí proponemos, se ha señalado que la evasión tributaria es una de las causas “...de la imposibilidad actual del Estado de ejecutar los planes de redistribución del ingreso nacional y de cumplir con sus grandes cometidos básicos en materia de seguridad, educación, justicia, defensa y salud pública...”¹⁹, de allí la importancia de su prevención y la necesidad de su juzgamiento eficaz.

18 MACCHI, Miguel Ángel, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998, p. 169.

19 CHIARA DÍAZ, op. cit., p. 135-136.





Es imposible rehuir a los cuestionamientos respecto a las políticas criminales en la materia que, como se ha expuesto a lo largo del recorrido legislativo, muchas veces han cambiado y han resultado inconsistentes. Se trata de la eterna dialéctica entre la persecución penal efectiva de estos delitos, y el fomento -o la necesidad- de incrementar la recaudación, situación que se agrava si agregamos la variable de las leyes de amnistía fiscal, lo que requeriría que abramos muchos más puntos de reflexión.

Lo dicho no hace más que remarcar la necesidad de una política criminal coherente, que delimite los elementos necesarios para una prevención y represión eficiente de estos delitos, lo primero, poniendo el foco en el fomento de la cultura tributaria y lo segundo, instando el juzgamiento eficaz de esta forma de delincuencia económica.

IV. Bibliografía

CASAS, J. O., "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente a partir del principio de reserva de ley en materia tributaria", Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.

CATANIA, Alejandro, Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, ed. Del Puerto, 2005.

CHIARA DÍAZ, Carlos A. Ley penal tributaria y previsional Nº 24769, Ed. Rubinzal Culzoni, 1997.

JUÁREZ BURGOS, Alejandro José, Asociación Ilícita fiscal, Revista Pensamiento Penal, 06/04/2018, <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/46452-asociacion-ilicita-fiscal>

MACCHI, Miguel Ángel, Sistema penal tributario y de la seguridad social, ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, 1998.

ROSEMBUJ Tulio, "IMPUESTO, LEGALIDAD Y DEMOCRACIA. El orden democrático de la legalidad tributaria", 3 de junio de 2022, disponible en <http://elfisco.com/articulos/el-impuesto>

VILLEGAS, Héctor B. "Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario", La Ley, Buenos Aires, 2021.

