

Fraude fiscal

Un estudio histórico, comparado, de derecho penal,
tributario, económico y sociológico

Mariano H. Borinsky

Colección *Tesis doctorales*

Directores

Dr. Edmundo S. Hendler

Dr. Ignacio F. Tedesco



ediciones**Didot**

Índice

Prólogo de Javier De Luca	13
Nota preliminar	23
Introducción	25
1. Delimitación del objeto del trabajo	25
2. Metodología	30
Título I. Una mirada sociológica-criminológica	49
I.1. La criminalidad económica. Intervención del Estado en la economía	49
I.1.1. La selectividad del sistema penal	64
I.1.2. Los delitos contra el erario público como categoría de los delitos económicos	69
I.2. La importancia de la evasión fiscal en el contexto social	72
I.3. Una aproximación sociológica y psicológica del fraude fiscal	76
Título II. Análisis histórico-comparado	89
II.1. Principales antecedentes históricos sobre fraude fiscal. El derecho romano y la edad media	89
II.2. Tipificación del fraude fiscal en países del sistema europeo continental	92
II.3. El fraude fiscal en el <i>common law</i>	151
II.4. Las normas supra-nacionales europeas relacionadas con la defraudación	163
II.4.1. El Proyecto Alternativo del Derecho Alemán (1977)	163
II.4.2. La protección de los intereses financieros de la Comunidad Europea	165
II.4.3. El <i>Corpus Iuris</i>	167
II.4.4. Posiciones alternativas (los “eurodelitos”). El tratado de Lisboa	173
II.5. Evolución de las leyes penales tributarias argentinas	184
II.5.1. El cambio de paradigma de la Ley Penal Tributaria n° 23.771 (1990) a la 24.769 (1997)	208
II.5.2. La reforma de la ley 26.735 (2011)	221

Título III. Bien jurídico protegido y coerción penal	225
III.1. La hacienda pública, desde un plano jurídico	225
III.2. La seguridad social como integrante de la hacienda pública	245
III.3. La hacienda pública desde el plano económico-tributario	249
III.4. Las limitaciones constitucionales a la imposición	260
III.5. La hacienda pública en la era de la globalización. Economía internacional e integración regional	268
III.6. La justificación utilitaria del castigo. Prevención general positiva	273
Título IV. Tipos penales específicos	287
IV.1. La estafa como punto de partida del fraude fiscal	287
IV.1.1. Origen histórico de la estafa	287
IV.1.2. Análisis comparado de la estafa	294
IV.1.3. La estafa y la defraudación en el Código Penal argentino	306
IV.1.4. Elementos típicos del delito de estafa	310
IV.1.4.1. Ardid, engaño y error	310
IV.1.4.2. Disposición patrimonial perjudicial	320
IV.1.4.3. Titularidad del patrimonio afectado	332
IV.1.4.4. Aspecto subjetivo. Ánimo de lucro	333
IV.1.4.5. Consumación y tentativa	336
IV.2. Fraude tributario y de fondos previsionales en Argentina	336
IV.2.1. Comparación entre el fraude (evasión) fiscal y la estafa	339
IV.2.2. Aspecto subjetivo	353
IV.2.3. Delitos y contravenciones. Evasión, elusión fiscal y economía de opción	356
IV.2.4. La apropiación indebida de aportes de la seguridad social	368
IV.2.5. Naturaleza jurídica del monto evadido	379
IV.2.6. Autoría y participación. El delito de evasión tributaria como delito de infracción de deber	394
IV.3. Fraude en el comercio exterior (contrabando)	398
IV.4. La defraudación a la administración pública. Comparación con el fraude fiscal	406
IV.5. El delito de lavado de dinero y la relación con la evasión fiscal	421
Título V. Aspectos de la dogmática penal aplicada al fraude fiscal	429
V.1. La antijuridicidad y la culpabilidad	429
V.1.1. Error sobre la antijuridicidad y sobre la condición objetiva de punibilidad	433
V.2. Concurso con otros delitos	437

Índice

V.2.1. Concurso con otros delitos de evasión	437
V.2.2. Concurso con fraudes a terceros distintos del fisco	440
V.3. La participación en el delito	445
V.3.1. El asesor	445
V.3.2. Incidencia de la personificación de los entes ideales en el fraude fiscal	448
V.4. Las causas que cancelan o excluyen la punibilidad. Alternativas a la criminalización: la justicia restaurativa	462
V.4.1. El levantamiento de pena en el derecho comparado	465
V.4.2. La extinción por pago en el ámbito nacional	470
Título VI. Temas de derecho procesal relacionados con el fraude fiscal	503
VI.1. Procesos administrativo y penal. Cuestiones previas	503
VI.2. Organización de tribunales especializados	507
VI.3. El ejercicio de la acción penal. La actuación del Ministerio Público	514
VI.3.1. Las unidades fiscales de investigación	522
Addenda. El secreto fiscal como limitador de la persecución penal	534
Título VII. Cuestiones del derecho tributario y de la economía a valorar en el fraude fiscal	543
VII.1. La determinación administrativa del tributo y su eficacia para el proceso penal	543
VII.2. Los paraísos fiscales como fuente de evasión fiscal	577
VII.3. Relación presión fiscal-evasión fiscal-crecimiento económico	585
VII.4. Análisis económico del fraude fiscal	590
VII.5. Aspectos que inciden en los montos mínimos no imponibles y en las condiciones objetivas de punibilidad	597
Addenda. El deber de colaboración del contribuyente frente a la garantía constitucional contra la no autoincriminación	619
Título VIII. Corolario	625
VIII.1. Resumen	625
VIII.2. Conclusiones	674
Bibliografía	685

Prólogo

Me toca la hermosa pero difícil tarea de prologar una obra jurídica descomunal. Los lectores se encontrarán aquí no solamente con una tesis doctoral, sino con el estado actual de todas las discusiones y temas fundamentales de los delitos tributarios. Es como esas obras que resumen el conocimiento de un área del saber hasta un determinado momento.

Me animaré a conversar con Borinsky sobre algunos pocos temas muy generales.

Siempre he observado que la creación legal de los delitos tributarios, es decir, la incriminación de las conductas que los componen, es antipática para los penalistas. Una especie de mal necesario. No ocurre lo mismo con otros delitos económicos, como los de “cuello blanco”. De ahí que muchos autores les presten poca atención o les dirijan críticas furibundas y propicien su desincriminación.

Subyace la idea del Estado poderoso que esquilma a los ciudadanos. Esta concepción se basa en una verdad relativa, consistente en que el Estado podría necesitar mucho menos dinero para hacer mucho más, si dejara de ser corrupto e ineficiente. Con ello, toda política tendiente a preservar y asegurar los ingresos es deslegitimada.

Pero en los últimos tiempos esa idea se ha transformado en una verdad relativa porque la corrupción no proviene del sistema tributario, sino de los delitos de los particulares y funcionarios que desvían las políticas de gobierno. Además, los Estados ya no tienen el poder que otrora, sino que son los grandes grupos económicos quienes cuentan con mayor poder para minimizar su carga tributaria o directamente eludir el pago de los tributos.

En los últimos años, la globalización mundial ha generado un incremento de la reglamentación de un sinnúmero de actividades económicas y financieras con el propósito de uniformar políticas, de modo que los Estados ya no son enteramente soberanos para decidir sobre

su política económica y criminal. En consecuencia, en las materias que estudia esta tesis no será mucho lo que se podrá cambiar y deberemos ser realistas a la hora de explicarlas y criticarlas.

En ese cometido, entiendo que la explicación con mayor capacidad de rendimiento es la que considera que el bien jurídico ofendido en los delitos tributarios es el patrimonio colectivo de todos los habitantes, administrado por la persona jurídica Estado para sus fines específicos y que es lesionado cada vez que se realizan algunas de las conductas que generalmente describen los delitos tributarios. A mi modo de ver, esta es la idea que está detrás del fenómeno, con independencia de su *nomen iuris* (renta, hacienda pública, erario, fisco, etc.) y de que, claro está, desde el punto de vista formal, el Estado es titular de un patrimonio separado del de los habitantes.

Se pueden explicar mejor así algunas omisiones de ingresar los dineros correspondientes, porque existe lesión al bien jurídico tanto con la detracción como con el no ingreso de los montos para conformar ese patrimonio (vid. CSJN, Fallos: 271:297; 320:2271 y sus citas). Es el principio de legalidad y no el de ofensividad, el que exige la descripción de la conducta punible que, además, debe respetar otro principio, el de la prohibición de consagrar supuestos legales de prisión por deudas (art. 7.7. Convención Americana sobre Derechos Humanos). La diferencia entre fraude fiscal y mera evasión o incumplimiento, debe ser remarcada, pese a que muchas veces son confundidas porque en ambos existe lesión a aquel bien jurídico y, desde el punto de vista moral, constituyen un demérito de las virtudes cívicas, más allá de lo que sostengan los predicadores del no pago de impuestos. Vuelvo sobre este asunto, porque subyace una importante dosis de hipocresía y demagogia en estas posturas que, paralelamente, exigen que los hospitales públicos estén en orden, que la educación pública sea de primer nivel y que los docentes estemos muy bien pagos, que el poder judicial tenga los recursos suficientes para tramitar los casos de manera rápida, que se mantengan los planes sociales, que limen las desigualdades, etcétera.

La exigencia de diferenciación entre el fraude fiscal y el mero incumplimiento de las obligaciones fiscales, se debe encontrar en la letra de la ley, por la cual delitos serán solamente las conductas que allí se prevén y no cualquier incumplimiento de las leyes tributarias. De modo que

la diferencia a la que hacemos referencia no puede ser explicada con éxito por la teoría de los delitos de infracción al deber y los modelos que prescinden del dominio del hecho. El asunto tiene su origen en la comprobación de que ambas conductas lesionan la hacienda pública y violan los deberes que derivan de las “virtudes cívicas” que se exige a los ciudadanos de una república. Esas posiciones parten de la base de considerar que todos los injustos penales son de omisión, incumplimientos de deberes, donde la ilicitud penal se monta sobre deberes de garantía para con los derechos de terceros que surgen de la mera asunción de un rol. Al disolverse el concepto de dominio del hecho y adoptarse la noción normativa de competencia, ello conduce a un concepto extensivo y único de autor, que resulta extensivo de la punibilidad. Como autor es simplemente quien omite o incumple deberes que derivan de su rol (de contribuyente, de agente de retención, etcétera), se torna sumamente dificultosa la delimitación segura de aquellos que deben ser excluidos de la autoría de un acontecimiento y se cae en el terreno de la arbitrariedad. Todo aquel que no cumpla los deberes que surgen del rol (sus obligaciones tributarias), de su posición institucional, es un candidato a ser autor por haber violado sus deberes de garante.

Asimismo, la construcción dogmática que hace equivalente la omisión a la acción, se desentiende de la estricta legalidad porque los tipos penales exigen algo más que una infracción al deber de tributar. La aplicación de este constructo teórico a todos los casos posibles, conduce a una ampliación inconmensurable del radio de actuación de las normas penales. Esto no es sostenible desde una mirada de intervención mínima o de última ratio del derecho penal. Mediante esta concepción basada en el incumplimiento de un deber, la posibilidad de encuadrar conductas en la ley penal pasa a ser infinita, porque no sólo serán punibles las conductas prohibidas, sino que lo serán todas las demás distintas a la debida. La cuestión es similar a la diferencia entre las estafas o los abusos de confianza y los incumplimientos de contratos.

Esta diferencia no es banal, porque de ella derivan otras que conducen a distintos caminos. Una de las consecuencias es la distinción entre los delitos tributarios y las infracciones a todas las normas de naturaleza administrativa instauradas para verificar el cumplimiento del pago de los tributos y su control o fiscalización.

De ella surge otra nítida distinción entre la legítima exigencia de presentar la documentación que acredite el cumplimiento de las obligaciones tributarias y una exhortación indebida a producir prueba en contrario que demostrará la comisión de un delito (cláusula contra la autoincriminación compulsiva, art. 18 CN. Ver CSJN, Fallos: 314:1376; 316:687; 320:1221; 325:669, entre otros).

Las autoridades actúan legítimamente con potestades legales de contralor cuando requieren la exhibición o el aporte de la documentación correspondiente a la actividad tributaria de quien se trate –aunque posteriormente esa conducta resulte incriminante– y el incumplimiento de esa requisitoria genera una sanción (ley 11.683). Cosa muy distinta es la utilización de la vía compulsiva para procurar la prueba de un delito. El tema es viejísimo, tiene profusa jurisprudencia en la Corte de los Estados Unidos y de los tribunales supremos de los países europeos. En todos los casos, se parte de la siguiente aclaración: la consecuencia del no aporte de la documentación requerida por la autoridad, en virtud de una ley que regula una determinada actividad, no es la incriminación de un delito, sino la sanción por esa infracción formal consistente en no llevar en regla la documentación. Ello es así porque los que participan de determinadas actividades administrativas, tributarias, comerciales, riesgosas o profesionales que se encuentran reguladas, aceptan voluntariamente ser sometidos a un régimen de control estatal establecido, se obligan al cumplimiento de los recaudos legales y cargan con las sanciones dispuestas para su incumplimiento. La consecuencia del incumplimiento de esa carga, no es la prueba de un delito. Y el que se ampara en la garantía de no declarar contra sí mismo para no aportar la documentación, no justifica su incumplimiento de manera legítima en lo que atañe a su eventual responsabilidad por la infracción a las normas de control. La “coacción” que pudiera sufrir por verse en la alternativa de aportar documentación que en un proceso penal puede incriminarlo y la consecuencia de su incumplimiento, si bien puede ser real, no es jurídica y, como tal, no puede ser invocada. Si alguien conduce su automóvil con documentación falsa, y cuando la autoridad le requiere su exhibición (la ley le confiere esa potestad) se niega porque se ampara en la garantía contra la autoincriminación compulsiva (a no aportar prue-

ba de la comisión de un delito de su parte), igualmente será infractor de la norma que obliga a llevar esa documentación consigo y en regla.

Desde un punto de vista técnico jurídico, los delitos tributarios deberían llenar otro capítulo en la historia de la naturaleza del castigo penal, porque se admiten las amnistías, las moratorias, el aumento de los montos para que los hechos sean punibles, el pago de la pretensión fiscal para declarar extinguida la acción penal, la actualización de montos de las penas de multa y de las condiciones objetivas de punibilidad, y se instaura una actividad administrativa previa a la causa penal, que opera como una verdadera cuestión prejudicial, se admite la responsabilidad (¿penal?) de las personas jurídicas, etcétera. No se logra entender muy bien si hablamos de derecho penal o hablamos de otra cosa. Por eso el Anteproyecto de Código Penal de 2006 autonomizó el fraude fiscal de todas esas cuestiones y le dio el tratamiento de cualquier otra estafa o defraudación, aunque debe ser leído conjuntamente con varias disposiciones de la parte general que reciben el principio de oportunidad, a resoluciones económicas del conflicto penal y a penas alternativas a la prisión. Me remito a su texto y fundamentos¹.

¹ Anteproyecto de Código Penal 2006. ARTÍCULO 9°. Exención o reducción de la pena. El juez podrá determinar la pena por debajo de los mínimos previstos e inclusive eximir de pena, cuando el peligro o daño causados sea de escasa significación. Del mismo modo se podrá eximir o reducir la pena, cuando las consecuencias del hecho hayan afectado gravemente al autor o partícipe.

ARTÍCULO 18. Penas alternativas a la privación de la libertad. Las penas alternativas a la prisión que podrán ser aplicadas como consecuencia del hecho punible son:

- a) La detención de fin de semana;
- b) La prestación de trabajos a la comunidad;
- c) la obligación de residencia;
- d) La prohibición de residencia y tránsito;
- e) El arresto domiciliario;
- f) El cumplimiento de las instrucciones o reglas judiciales;
- g) La multa reparatoria.

ARTÍCULO 26. Del reemplazo de la pena de prisión que no excede de TRES (3) años. El juez podrá reemplazar la pena de prisión impuesta que no exceda de TRES (3) años por igual tiempo de detención de fin de semana, trabajos para la comunidad, limitación o prohibición de residencia, sometimiento a instrucciones o multa reparatoria no superior a CIENTO OCHENTA (180) días. Los sustitutos serán aplicados de conformidad a lo previsto en el artículo 8° de este Código Penal, separada o conjuntamente y pueden ser modificados durante la ejecución. El reemplazo podrá ser cancelado y se

cumplirá la prisión si el penado cometiese un nuevo delito sobre el que haya recaído sentencia condenatoria firme o desobedeciese las penas sustitutivas; no obstante, podrá disponerse un nuevo reemplazo si la evolución posterior del penado fuera favorable y revelase predisposición para el acatamiento de los sustitutos.

ARTÍCULO 49. Ejercicio de la acción pública. Las acciones penales son públicas o privadas. El Ministerio Público Fiscal tendrá la obligación de ejercer, de oficio, la acción penal pública, salvo en los casos donde sea condicionante la instancia de parte interesada. También podrá hacerlo la víctima del hecho en las condiciones establecidas por las leyes procesales. No obstante, el Ministerio Público Fiscal podrá fundadamente no promover la acción o desistir de la promovida ante el juez o tribunal hasta antes de la fijación de fecha para el debate oral, en los siguientes casos:

a) Cuando se trate de hechos que por su insignificancia, no afecten gravemente el interés público, salvo que fuesen cometidos por un funcionario público en el ejercicio o en razón de su cargo;

b) Cuando las consecuencias del hecho sufridas por el imputado sean de tal gravedad que tornen innecesaria o desproporcionada la aplicación de una pena, salvo que mediaren razones de seguridad o interés público;

c) Cuando la pena en expectativa carezca de importancia con relación a la pena ya impuesta;

d) Cuando exista conciliación o acuerdo entre las partes y el imputado haya reparado los daños y perjuicios causados en los hechos delictivos con contenido patrimonial cometidos sin violencia o intimidación sobre las personas, o en los delitos culposos, salvo que existan razones de seguridad o interés público. En los supuestos de los incisos a) y b) será necesario que el imputado haya reparado los daños y perjuicios ocasionados, en la medida de lo posible. La presentación fiscal será notificada a la víctima, quien deberá ser oída, pudiendo formular oposición. El juez o tribunal remitirá las actuaciones al fiscal de grado superior competente, cuya resolución será vinculante. Admitido el criterio de oportunidad, la acción pública se convertirá en acción privada. La víctima tendrá el derecho y el Estado el deber de asegurarle el asesoramiento jurídico necesario cuando no pudiese afrontar los gastos en forma particular. La querella deberá presentarse dentro del término de SESENTA (60) días hábiles desde la notificación de la resolución de conversión. Vencido el término, la acción penal quedará extinguida para el autor o partícipe en cuyo favor se aceptó el criterio de oportunidad, salvo el supuesto del inciso a), en que los efectos se extenderán a todos los partícipes.

ARTÍCULO 52. De la suspensión del proceso a prueba. El imputado de uno o más delitos de acción pública, reprimido con pena de prisión que no exceda de TRES (3) años en su mínimo, que no registre antecedentes condenatorios, podrá solicitar por única vez y hasta la citación a juicio, la suspensión del proceso a prueba. Del pedido, previa vista a la víctima, deberá requerirse opinión fundada al representante del Ministerio Público Fiscal, la cual será vinculante si resulta negativa. Si fuere favorable y el juez o tribunal no estuvieren de acuerdo en otorgarla, deberán requerir dictamen al fiscal de grado superior, el que se convertirá en vinculante. El imputado deberá asumir la reparación de los

daños causados, en la medida de sus posibilidades, sin que esto pueda ser tomado como confesión o reconocimiento de responsabilidad civil. El juez o tribunal actuante decidirá en resolución fundada, oída la víctima, acerca de la razonabilidad del ofrecimiento realizado. Si el trámite del proceso se suspendiere, la víctima tendrá habilitada la acción civil, sin resultar aplicables las reglas de prejudicialidad de los artículos 1101 y 1102 del Código Civil, sin perjuicio de las sanciones administrativas y disciplinarias que pudieran corresponder. El imputado deberá abandonar en favor del Estado los bienes que correspondería decomisar en caso de condena [...].

TÍTULO VII. Delitos contra la propiedad y el Orden Económico. CAPÍTULO XII. Delitos Tributarios y previsionales. ARTÍCULO 190. Defraudación tributaria. Se impondrá prisión de UN (1) mes a seis (6) años al que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, evadiere el pago de tributos, o aprovechara indebidamente de subsidios, reintegros, recuperos, devoluciones, exenciones, desgravaciones o diferimientos de naturaleza tributaria.

ARTÍCULO 191. Defraudación previsional. Se impondrá prisión de UN (1) mes a seis (6) años al que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, evadiere el pago de aportes o contribuciones de naturaleza previsional o de obra social. ARTÍCULO 192. Retención de tributos. Se impondrá prisión de UN (1) mes a seis (6) años al que abusare de la obligación de retener o percibir tributos adeudados por otro, omitiendo entregarlos a la autoridad de recaudación en los plazos correspondientes.

ARTÍCULO 193. Retención de aportes o contribuciones. Se impondrá prisión de UN (1) mes a SEIS (6) años al que abusare de la obligación de retener o percibir aportes o contribuciones de naturaleza previsional o de obra social, omitiendo entregarlos a la entidad de recaudación en los plazos correspondientes.

Fundamentos de la Comisión Elaboradora: En el Título figuran también los delitos tributarios. Al igual de lo que ocurre con los aduaneros, la ubicación lógica parece ser el ámbito del orden económico, ya que la hacienda pública –bien directamente afectado– no es más que un subsistema del orden económico. Con una nueva redacción se mantienen las incriminaciones de los comportamientos principales previstos en la ley actual. En esta materia debe advertirse que la redacción de la ley n° 24.769, tanto en la descripción de los tipos básicos como en la de los casos de agravación, está concebida de manera que sus incriminaciones giran alrededor de la idea del incumplimiento de la obligación. Ello no resulta congruente ni con principios constitucionales ni con la economía de la ley penal, en la que el hecho que interesa a los fines de la represión, es el engaño fraudulento o el abuso. Se utiliza el giro tributos sin acotarlo a los tributos nacionales, como ocurre en la ley vigente. No existe razón por la que debiera establecerse distinto criterio, sobre todo, a partir de que no se trata del legislar acerca del poder de imponer el tributo, sino del castigo de los hechos de fraude incurridos cualquiera sea el Estado –nacional, provincial o municipal– que resulte perjudicado. Se suprimen los condicionamientos objetivos por la cantidad adeudada que son inevitablemente heterodoxos en un sistema penal regido por el principio de culpabilidad.

En cualquier caso, persisten las confusiones de planos entre las normas del derecho administrativo tributario y las penales, lo cual conduce a la equivocada creencia de que las segundas son un refuerzo de las primeras. La confusión proviene dado que una misma conducta es atrapada por los dos planos. Pero ello no debería generar las consecuencias que se le asignan. Desde siempre, la satisfacción de los perjuicios económicos no borra las acciones criminales y, viceversa, la pena no elimina la obligación de ingresar los tributos impagos. Sólo existe un instituto que encaja como una cuña entre ambos universos, que viene de la vieja ley 23.771 y ha sido mantenido en la 24.769, actualizada por la 26.735. Se trata de una solución de política legislativa consistente en la extinción de la acción penal por el pago de la deuda tributaria. Pero la excepción no debe hacer confundir los principios que los distinguen y que confirman la regla.

A esa forma de extinción de la acción penal le ha sido asignada diversa naturaleza. Unos sostienen que se trata de una renuncia del Estado a la persecución del delito o un premio o un perdón, fundado en que el fin de la ley es recaudar lo máximo y más rápido posible y porque el Estado ahorra gastos y riesgos judiciales. Con esa concepción no sería posible discutir el monto de la pretensión, ya que la idea es que se acepte y pague al inicio o antes del inicio del proceso. La situación no podría prolongarse en el proceso, pues se produciría el efecto contrario de tardía recaudación y dispendio jurisdiccional.

También se ha sostenido que este instituto es una manifestación del principio de oportunidad. Sin embargo, ello ofrece algunos problemas, porque el instituto no deja un margen de discrecionalidad al órgano

El hecho de que el monto indicado en el artículo 1° de la ley n° 24.769 se encuentre referido a “cada tributo y cada ejercicio anual” delata la ya señalada confusión del hecho de fraude con la obligación tributaria, y resulta de dudosa legitimidad frente a los tratados internacionales suscriptos por nuestro país e incorporados a la Constitución, que prohíben la prisión por deudas. De esta manera se establece un criterio más riguroso, ya que el castigo se impone cualquiera sea el monto. En compensación, se reduce la escala penal llevándola a los mismos límites que los previstos para el delito de defraudación. La orientación acogida en este proyecto se manifiesta también en los hechos de retención, que están previstos de forma de resaltar que se trata de un abuso de confianza, manteniéndose el rigor de la incriminación en caso de conductas omisivas. La alternativa del empleo en provecho propio indica que también se incurre en el delito por vía de apropiación, sin necesidad de aguardar ningún plazo.

estatal correspondiente (la administración, el fiscal o el juez) y depende de la voluntad y actividad del imputado que debe aceptar y obrar.

Otros consideran que se trata de un allanamiento, porque no es igual a otras causales extintivas de la persecución penal que no dependen de la voluntad del autor. Sin embargo, sí existen causales extintivas de la acción penal que dependen de la voluntad del imputado, como el pago del monto máximo de la multa para los delitos reprimidos con esa pena (art. 64 del Código Penal). De todos modos, creo que no se trata técnicamente de un allanamiento porque no se exige por parte del imputado un reconocimiento de los hechos y del derecho del estado.

Es muy probable que constituya una excusa absolutoria, pero esta clasificación dice poco acerca de su naturaleza e impide predecir todas sus consecuencias. Las excusas absolutorias son de variada índole y generan efectos diferentes.

Pareciera que el asunto del viejo artículo 14 de la ley 23.771 y del actual artículo 16 de la Ley Penal Tributaria constituye una cuestión más pequeña: si el imputado está dispuesto a dar algo de su parte para beneficiarse con un perdón.

Debe recordarse que nuestra Ley Penal Tributaria no trata ningún caso de prisión por deudas (prohibidas por la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 7, n° 7, de jerarquía constitucional, art. 75, inc. 22, CN), porque no existe ningún supuesto de simple omisión de ingresar el tributo o importe previsional. La llamada “deuda” es una consecuencia de un acto de imperio del Estado y de una situación de hecho prevista legalmente en la que se coloca el contribuyente. En algunos tipos penales de la Ley Penal Tributaria ocurre algo similar al delito de retención indebida (art. 173, inc. 2°, del Código Penal) donde el sujeto no es considerado el titular del patrimonio retenido y por ende, no le es facultativo disponer de él. No se trata de un incumplimiento contractual.

En nuestro país, desde la antigüedad se abolió la prisión por deudas (vid. ley 514 de junio de 1872), de modo que desde el derecho positivo se dio solución a un reclamo del derecho penal liberal que lo había incluido como uno de sus principios. Es bueno recordar que el Estado argentino al momento de ratificar la Convención Americana sobre Derechos Humanos –habilitado para ello por la ley 23.054– formuló una declaración interpretativa de la aludida disposición (art. 7, inc. 7°) en el

Javier Augusto De Luca

sentido de “que la prohibición de la ‘detención por deudas’ no comporta vedar al Estado la posibilidad de supeditar la imposición de penas a la condición de que ciertas deudas no sean satisfechas, cuando la pena no se imponga por el incumplimiento mismo de la deuda sino por un hecho penalmente ilícito anterior independiente” (ver instrumento de ratificación del Poder Ejecutivo Nacional del 14 de agosto de 1984).

Hoy corren los tiempos del delito de “lavado de dinero”, el cual debería ser mirado y aplicado con muchas precauciones, porque: 1) pese a la exigencia legal, no siempre se comienza por exigir la comprobación de que el dinero viene de un delito y no de la presunción o de la sospecha de un delito (art. 303 y ss. CP); 2) porque su instauración viene funcionando como un título o marco que legitima o autoriza a las autoridades públicas a generar una profusa reglamentación de control de todas las actividades imaginables de los habitantes, como una suerte de “gran hermano” que, para peor, ha sido delegada en bancos, entidades financieras y otras personas jurídicas privadas que terminan conociendo aspectos de nuestras vidas que jamás habíamos pensado en comunicarles y condicionando, sin ley que lo avale, todas las operaciones de derecho privado que nos place hacer; 3) porque la selectividad del sistema punitivo se hace presente también en este ámbito y las consecuencias del control preventivo devienen absurdas e injustas. La vuelta al Martín Fierro y la telaraña que sólo atrapa a los pequeños y rompen los grandes. No logro avizorar a dónde iremos a parar con este sistema, y por eso me limito al terreno del derecho penal, que desaconseja su empleo para resolver asuntos sociales.

Que lo disfruten.

Buenos Aires, primeros días de diciembre de 2012.
Javier Augusto De Luca²

² Doctor en Derecho, UBA; Titular Asociado de Derecho Penal y Procesal Penal, UBA; ex Presidente de la Asociación Argentina de Profesores de Derecho Penal.