

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

**LA LEY 23771 "PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL", SUS ANTECEDENTES,
TRÁMITE Y DEBATE PARLAMENTARIO (*) (1) (PRIMERA PARTE)**

(Pulse el [título](#) para ver continuación)

JOSÉ OSVALDO CASÁS

1. Objeto y contenido del trabajo

En este artículo trataremos de abordar algunos antecedentes nacionales en materia de aplicación de pena corporal por delitos tributarios, en la medida en que los mismos han podido servir de antecedente a la recientemente sancionada ley 23771(1)(2). Al mismo tiempo pasaremos breve revista al trámite parlamentario de la ley 23697(2)(3) de Emergencia Económica, y en particular a su Capítulo XXVIII, el que resultó vetado por el Poder Ejecutivo Nacional, para detenernos, por último, en los pasos seguidos en el Congreso dirigidos a obtener la sanción de la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional.

Advertimos desde ya que este trabajo tiene fundamentalmente en vista un limitado objetivo, y él es brindar divulgación a los dictámenes producidos por las Comisiones Legislativas, que se acompañan como anexo, y a las opiniones vertidas durante el debate parlamentario de la norma que aquí se comenta, sin abundar, consiguientemente, en los aspectos doctrinales de la cuestión, más allá de lo que sobre el particular expresaron los diputados y senadores intervinientes en la fundamentación y discusión generadas al tratar la iniciativa del Poder Ejecutivo. Es por tal razón que quienes deseen avanzar sobre el tema encontrarán aquí sólo una aproximación al mismo, acotado a la iniciativa y su trámite en el Congreso, debiendo recurrir a las obras generales de derecho penal, y a los ensayos que desde el campo del derecho tributario han abordado orgánicamente los ilícitos y las sanciones tributarias. En este último sentido, debemos recomendar el trabajo del doctor José García Vizcaíno(3)(4); la tesis doctoral del profesor cordobés Héctor B. Villegas(4)(5); el estudio producido por el tributarista, también de esa provincia mediterránea, Jacinto R Tarantino(5)(6), fundamentalmente influido por las reformas introducidas en el orden fiscal nacional por conducto de la ley 21858(6)(7); y la obra del académico Horacio A. García Belsunce(7)(8), que se convierte, dentro de los tratamientos sistemáticos anteriores a la actual ley penal tributaria, en el más actualizado y completo análisis sobre derecho penal tributario producido en la Argentina.

Debemos a su vez prevenir, en orden a los debates que tuvieron lugar en ambas Cámaras al tratar la iniciativa llamada a convertirse en la ley 23771, que nos hemos valido de las versiones provisionales de los respectivos cuerpos de taquígrafos, las que probablemente serán materia de correcciones antes de la impresión definitiva de sendos diarios de sesiones; a lo que cabe agregar que no hemos podido obtener las inserciones solicitadas por algunos legisladores y autorizadas por las Cámaras, las que serán recogidas recién con la confección del texto oficial que se publique.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

2. Antecedentes de la ley 23771

En el comprimido tratamiento que brindaremos en este artículo de los antecedentes nacionales sobre aplicación de pena corporal a delitos tributarios, pasaremos breve revista a la figura incorporada por la ley al 16656(8)(9) al delito previsto en la ley sobre obligaciones previsionales 17250(9)(10); a las innovaciones aportadas a la Ley de Procedimientos Tributarios en esta materia, por la ley 20046 (10)(11) a la regulación penal tributaria sancionada en 1974 mediante la ley 20658(11)(12); a las disposiciones subsistentes antes de la entrada en vigencia de la norma en tratamiento en la ley 11683 - t. o. 1978, mediante decreto 2861 de ese año (12)(13), y sus modificaciones - ; sumando la consideración de un proyecto originado en la Cámara de Diputados con trámite parlamentario vigente, y la referencia al vetado Capítulo de la Ley de Emergencia Económica a que ya hicimos mención.

También corresponde recordar que desde sus orígenes, la Ley de Impuestos Internos tuvo prevista la aplicación de pena de prisión, cosa que asimismo se mantiene en su actual redacción, ordenada por el decreto 2682/79 (13)(14), Título I, Capítulo I: Disposiciones generales, artículo 10 - grave defraudación, reincidencia o concurso de infracciones - , que contempla la aplicación de prisión de tres meses a un año; y en su Capítulo III: Alcoholes, artículo 39 - fraude con alcohol etílico - , que provee pena de prisión de tres meses a dos años.

Otro tanto debe consignarse en materia de delito de contrabando, figura incriminada en la actualidad por el Código Aduanero, sancionado por la ley 22415(14)(15), con las modificaciones de la ley 23353(15)(16) - ver en particular Sección XII: Disposiciones penales, Título I: Delitos aduaneros - , que consagra penas de seis meses a ocho años para la figura simple (arts. 863 y 864); de dos a diez años (art. 865); de tres a doce años, e incluso con un aumento de un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, cuando concurrieren determinadas circunstancias (art. 866); y de cuatro a doce años (art. 867), en los tres últimos casos, para los tipos agravados.

2.1. Antecedentes mediatos

2.1.1. La ley 16656

Con motivo de la reforma introducida a fines del año 1964 por la ley 16656 a distintas regulaciones tributarias, se sustituyó un párrafo del artículo 45 del entonces texto vigente de la ley 11683, el que pasó a quedar redactado en los siguientes términos:

"Serán reprimidos con igual multa y, además, con prisión de un mes a seis años, los agentes de retención que mantengan en su poder el impuesto retenido después de vencidos los plazos en que debieron ingresarlo".

De tal modo pasó a quedar incriminada en la legislación tributaria nacional, alcanzándola con pena de prisión, la conducta de los agentes de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

retención que no ingresaran los importes retenidos obrantes en su poder al vencimiento de los plazos fijados al efecto.

Corresponde recordar aquí la anterior regulación vigente en la ley 11683, según texto ordenado por el decreto 9744/60(16)(17), que modificó la antes referida ley 16656, sustituyendo su último párrafo. Su artículo 45 preceptuaba:

"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multa de tres hasta diez veces el impuesto en que se defraudó al fisco o se haya pretendido defraudarlo, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por los delitos comunes, los contribuyentes, responsables y terceros que realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o maniobra que tenga por objeto producir o facilitar la evasión total o parcial de tributos".

"Con igual pena serán reprimidos los agentes de retención que mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieran hacerlo ingresar".

2.1.2. La ley 17250

Por la ley 17250 del año 1967 se establecieron los requisitos que debían satisfacer los obligados con las Cajas Nacionales de Previsión, al tiempo que se fijaban las sanciones para quienes incumplieren tales normas.

Así las cosas, en materia de aportes jubilatorios, el mensaje remitido al presidente de la Nación por el ministro del ramo, consignaba que el deber legal de su ingreso, se fundaba en razones de estricta justicia y de beneficio para la comunidad para luego señalar: "Por lo tanto es necesario reprimir severamente a quienes omiten dicha obligación y provocan así toda clase de dificultades para el sector pasivo de la población, que se ve privada de una retribución digna y suficiente para cubrir sus necesidades elementales"; concluyendo en el párrafo siguiente:

"Tampoco es posible olvidar que la falta de depósito de los aportes retenidos configura un delito común, que como tal debe ser sancionado en forma inexorable" (sic, el subrayado no obra en el texto original).

En consonancia con el mensaje, y siguiendo los pasos iniciados en materia tributaria por la ya apuntada ley 16656, al incriminar la conducta de los agentes de retención que no ingresaran las sumas retenidas, por el artículo 17 de la ley 17250 se dispuso en el orden previsional:

"Será reprimido con prisión de un mes a seis años el obligado que no depositare los aportes retenidos al personal que presta servicios en relación de dependencia, dentro del plazo de 15 días de intimado mediante notificación personal practicada por empleado o funcionario de la Caja, o en su defecto, mediante telegrama colacionado, dirigido al último domicilio denunciado por el responsable ante la Caja, o al domicilio real del deudor".

2.1.3. La ley 20046

Una nueva reforma fiscal, en este caso sancionada y promulgada en diciembre de 1972 mediante la ley 20046, reformuló el artículo 45 de la Ley de Procedimientos Tributarios, mejorando la caracterización del delito

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

antes tratado que alcanzaba a los agentes de retención, involucrando de igual modo en la figura a los agentes de percepción e incorporando un nuevo tipo también pasible de pena de prisión, comprensivo de la conducta de provocación de la insolvencia patrimonial fraudulenta.

El artículo en sus párrafos segundo, cuarto y quinto quedó así redactado: "Dichos agentes de retención o percepción, además, si no ingresaran los importes correspondientes, estando firme la intimación que se les efectuara estarán sujetos a la pena de prisión de un mes a 6 años"...

"No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier otro modo".

"También serán reprimidos con pena de prisión de 1 mes a 6 años los contribuyentes y demás responsables que consumaren el fraude fiscal mediante la provocación de insolvencia patrimonial tendiente a evitar el pago de tributos".

2.1.4. La ley 20658 y su derogación

Con fecha 28 de marzo de 1974 el Congreso de la Nación sancionó la Ley Penal Tributaria 20658. En la misma se definían varios tipos penales, se incorporaban regulaciones sobre el sumario administrativo de prevención y el proceso judicial, todo ello juntamente con algunas disposiciones complementarias.

Por el primero de los tipos se incriminaba con pena de prisión de un mes a cuatro años a quien mediante el ocultamiento malicioso o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño evadiera total o parcialmente obligaciones tributarias a cargo de la Dirección General Impositiva, por un monto superior a 100.000. - pesos ley en un año, o 150.000. - pesos de igual moneda, en lapsos de hasta cuatro años.

El segundo de los tipos comprendía la conducta de los agentes de retención y percepción que no ingresaran el impuesto retenido o percibido dentro de los 30 días corridos inmediatos siguientes al vencimiento de los plazos establecidos para el pago, prescribiéndose para este supuesto pena de prisión de uno a seis años.

A su vez, una tercera figura agravada contemplaba la aplicación de prisión de uno a seis años cuando para cometer el delito de evasión, por los montos antes señalados, se recurriera al empleo de figuras societarias simuladas o personas interpuestas, a documentos simulados o falsos para justificar pasivos ficticios o se simulare la existencia de inversiones con el objeto de obtener franquicias sobre desgravaciones impositivas.

Igual pena a la indicada en el párrafo anterior se preveía para quienes, a fin de frustrar en todo o en parte el pago de impuestos evadido, gravaren, inutilizaren, destruyeren, dañaren o de cualquier manera hicieren desaparecer bienes o disminuyeren su valor.

Finalmente un último tipo reprimía con pena de prisión de tres a nueve años a quien, por amenazas de imputar a otro los delitos previstos en la ley, lo obligare a poner a su disposición o a la de un tercero, cosas,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

dinero, documentos o cualquier otro bien o destruir o suscribir documentos de obligación o de crédito. La pena aplicable se elevaba de cuatro a diez años de prisión si el autor del hecho previsto en el artículo fuera funcionario público.

La norma penal tributaria antes referida fue derogada por la ley de facto 21344(17)(18), con sanción y promulgación el 2 de julio de 1976.

En nota elevando al Poder Ejecutivo el proyecto, suscripta por el ministro de Economía, se señalaba que legislación represiva como la descripta debía estar reservada a comportamientos marginales, mientras que a esa época la evasión fiscal existía en magnitudes relevantes, inclusive con caracteres crónicos, al tiempo de agregar que un paso previo a utilizar severos criterios fiscales hacía necesaria una toma de conciencia por los responsables sobre la justicia del sistema tributario, buscar el saneamiento de los precios, la recuperación de la producción, la mejora del sector externo, una moneda sana, etcétera; para concluir recalcando que recién alcanzados dichos fines, y con una actividad intensa a la administración fiscal en las tareas que le son específicas, podía pensarse sobre la posibilidad de aplicar un régimen como el de la ley 20658 o de características similares.

2.1.5. La ley 21858 y el texto de la Ley de Procedimientos Tributarios vigente hasta su sustitución por la actual reforma penal tributaria

La ley 21858, sancionada y promulgada el 15 de agosto de 1978, introdujo profundas modificaciones en el procedimiento de aplicación, percepción y fiscalización de los impuestos nacionales. incorporando al mismo tiempo un nuevo régimen de sanciones y penas privativas de libertad.

En materia de incumplimiento de ciertos deberes formales - falta de presentación de declaraciones juradas, incomparecencia a citaciones efectuadas por la Dirección General Impositiva, no exhibición de comprobantes y justificativos, falta de expedición de facturas o documentos equivalentes - , se estableció, que sin perjuicio de la aplicación de la respectiva multa, se impondría la sanción de arresto hasta treinta días, regulando al mismo tiempo el procedimiento, la competencia y la apelación con efecto suspensivo ante los jueces en lo Penal Económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

A su vez, se incorporó la pena de prisión de un mes a dos años en tres supuestos.

El primero, en caso de perjuicio al fisco mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa en tanto mediare reincidencia; o se evadiera durante un ejercicio fiscal obligaciones tributarias por un monto superior a 10.000.000 de pesos ley.

El segundo supuesto contemplaba la conducta de los agentes de retención o percepción que mantuvieran en su poder el impuesto después de los plazos en que debían ingresarlo, estando firme la intimación fehaciente que se les efectuara para hacerlo.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

El tercer tipo incriminaba a aquel que maliciosamente provocara la insolvencia patrimonial propia o ajena, perjudicando al fisco al impedir el cobro de los tributos adeudados.

Debemos agregar que en los dos primeros casos descriptos la pena de prisión no obstaba a la procedencia concurrente de la aplicación de una multa de dos veces a diez veces el impuesto no ingresado.

Las regulaciones antedichas, en lo que hace sólo a la sanción de arresto, fueron suprimidas de la Ley de Procedimientos Tributarios, como consecuencia de la sanción de la ley 23314(18)(19), la que la sustituyó por la de clausura de los establecimientos, mientras que la aplicación de la pena de prisión para los tres tipos ya descriptos se mantuvo en tal ordenamiento hasta la entrada en vigencia de la ley 23771, conservando la caracterización de los ilícitos y las escalas penales originarias.

2.2. Antecedentes inmediatos

2.2.1. El proyecto Cortese - Rodríguez del año 1988

Por expediente N° 2570/88 se ingresó a la Cámara de Diputados de la Nación un proyecto elaborado por los diputados Lorenzo Juan Cortese, presidente de la Comisión de Legislación Penal, y Jesús Rodríguez, presidente de la Comisión de Presupuesto y Hacienda, ambos legisladores de la Unión Cívica Radical. La apuntada iniciativa adquirió estado parlamentario en la sesión del 21 de setiembre de 1988(19)(20).

En sus fundamentos reconocía como su antecedente un anterior proyecto de ley remitido por el Poder Ejecutivo e ingresado a esa Cámara en octubre de 1986, el que caducó en su trámite al no ser tratado dentro de los plazos reglamentarios fijados al efecto.

El proyecto en consideración sustituía íntegramente el Capítulo VII, del Título I, de la ley 11683 (t.o. 1978). Así se penalizaba con arresto de 8 a 60 días, sin perjuicio de la multa y clausura de los establecimientos, a quienes dificultaren o tornaren de resultado incierto la fiscalización o percepción de tributos a cargo de la Dirección General Impositiva mediante la comisión de alguno de los hechos que se describían en cuatro puntos con que se completaba el artículo referente a esta infracción.

A su vez, el quebrantamiento de clausura impuesta por sentencia firme daba lugar a pena de prisión de uno a seis meses, con más una nueva clausura por el doble del tiempo de la anterior. Si además se hubiesen violado los sellos o precintos para hacerla efectiva o asegurar su cumplimiento, se contemplaba pena de prisión de seis meses a dos años. En materia de defraudación fiscal, si bien se reducía la multa de una a cinco veces el tributo evadido, se prescribía aplicación de pena de prisión de un mes a seis años, en los siguientes supuestos: a) cuando mediare reincidencia, siempre que una de las evasiones superase el monto de Australes 30.000; - b) en todos los casos a partir de la segunda reincidencia; y c) cuando se evadiesen durante un ejercicio fiscal obligaciones tributarias por un monto superior a Australes 35.000.

Los agentes de retención o de percepción que no ingresaran los importes

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

correspondientes, estando firme la intimación que se les efectuare, además de la multa de uno a cinco años, eran pasibles de pena de prisión de un mes a seis años.

El proyecto, según se explica en sus fundamentos, importaba la derogación del artículo 48 de la ley 11683 (t.o. 1978) ya que, según sus autores, se pretendía arrastrar la previsión relativa a la insolvencia fraudulenta a las disposiciones tipificadas en el Código Penal.

La iniciativa a la que nos estamos refiriendo fue girada a las Comisiones de Justicia, de Legislación Penal, de Economía y de Presupuesto y Hacienda.

2.2.2. El proyecto del Poder Ejecutivo acompañando el mensaje 367/89

El presidente de la Nación, doctor Carlos Saúl Menem, remitió al Poder Legislativo, mediante mensaje 367 del 24 de julio de 1989, un proyecto de Ley de Emergencia Económica. El referido mensaje fue refrendado en acuerdo general de ministros por sus integrantes y por el Secretario General de la Presidencia(20)(21).

Su Capítulo XXVIII preveía un "Régimen Penal Tributario y Previsional", regulado por los artículos 65 a 80, ambos inclusive.

El tratamiento parlamentario se inició en la Cámara de Senadores, ello a pesar de contener el proyecto diversas disposiciones de contenido tributario, contraviniendo, en el criterio de muchos hombres de derecho, el mandato establecido por el artículo 44 de la Constitución Nacional, en cuanto por dicha norma se establece: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas".

Sobre las impiccancias constitucionales relativas al ingreso de la iniciativa del Poder Ejecutivo a través de la Cámara Alta resultan de particular interés, sobre todo para quienes han orientado sus estudios y especialización profesional en el derecho constitucional o en el derecho tributario, las consultas evacuadas en una anterior ocasión y sobre un tema análogo, durante el año 1984, a requerimiento del senador Fernando de la Rúa, en ese entonces presidente de la Comisión de Asuntos Constitucionales del Senado de la Nación, por los doctores Alberto A. Spota, Pablo A. Ramella, Germán T. Bidart Campos, Carlos María Bidegain, Miguel M. Padilla, Segundo V. Linares Quintana y Héctor Pedro Fassi y que obran insertados en el Diario de Sesiones del apuntado cuerpo(21)(22).

El proyecto del Poder Ejecutivo se caracterizaba por la severidad de las penas, que contemplaba incluso sanción corporal para el incumplimiento de deberes formales genéricos - prisión de quince días a tres años - , y por la no excarcelabilidad de los delitos tipificados, ya que la misma sólo se autorizaba cuando las circunstancias del caso lo hicieran conveniente a criterio del magistado de la causa bajo caución real, nunca inferior al doble de la suma en que aparecieren, en principio, damnificadas las rentas públicas.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

2.2.3. La ley 23697 de Emergencia Económica, su Capítulo XXVIII, de Régimen Penal Tributario y Previsional, y el veto del Poder Ejecutivo

El trámite parlamentario se inició, como queda dicho, en la Cámara de Senadores, la que luego de aprobar una moción de preferencia impulsada por el senador justicialista por la provincia de San Luis, Alberto J. Rodríguez Saá(22)(23), produjo dos dictámenes, en mayoría, y en minoría, de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda de Economía, de Asuntos Administrativos y Municipales, de Trabajo y Previsión Social y de Legislación General(23)(24), los que fueron tratados en la sesión del 8/9 de agosto de 1989, en general y en particular(24)(25), arribándose a la respectiva sanción (25)(26).

La Cámara de Diputados sobre el proyecto de ley en revisión produjo, con intervención de las Comisiones de Presupuesto y Hacienda, de Legislación Penal, de Industria y de Legislación del Trabajo, dictámenes de mayoría, en disidencia total y en disidencia parcial(26)(27). En las sesiones del 23/24, 24, 25, 29/80 y 30 de agosto de 1989(27)(28) la Cámara Baja debatió la iniciativa dándole su sanción, y en atención a las modificaciones introducidas la devolvió al Senado en revisión(28)(29).

El Senado de la Nación consideró las modificaciones introducidas por la Cámara de Diputados en la sesión del 31 de agosto de 1989(29)(30), aprobándolas parcialmente (30)(31).Regresado el proyecto a la Cámara de Diputados, la misma lo abordó en la sesión del 31 de agosto/1° de setiembre del mismo año(31)(32), y conforme al resultado de la votación practicada, quedó definitivamente sancionada la ley, a tenor del texto que resultara de la aceptación parcial por el Senado de las enmiendas introducidas por la Cámara Baja(32)(33).

La redacción concretada finalmente como Capítulo XXVIII sobre Régimen Penal Tributario v Previsional de la denominada Ley de Emergencia Económica, tuvo como punto de partida un texto consensuado por los bloques de Senadores del Partido Justicialista, de la Unión Cívica Radical y del Pacto Autonomista Liberal de Corrientes.

El mismo importó una modificación sustancial del proyecto tal cual había sido remitido por el Poder Ejecutivo. Se suprimieron varios de los delitos originariamente previstos; las escalas penales se redujeron; se asignó contrario sensu a todas las figuras carácter doloso; se limitó la formación de causa a la querrela de la autoridad administrativa encargada de la recaudación del tributo o gravamen; se fijó un procedimiento sumario de sustentación administrativa anterior a la intervención, judicial; y se eliminaron las restricciones a la excarcelación y eximición de prisión.

Dentro de las disposiciones que no tuvieron posterior acogida en la actual Ley Penal Tributaria y Previsional, es menester señalar los artículos 73 y 74, que disponían respectivamente:

"Art. 73. - Las penas previstas en este capítulo se incrementarán en un tercio de su mínimo y de su máximo cuando el obligado desarrollare con carácter principal una actividad financiera no autorizada".

"Art. 74. - La sentencia condenatoria por alguno de los delitos previstos en

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

este capítulo será publicada en un periódico de circulación general en el lugar de comisión del hecho, a costa del condenado".

Con relación al restante articulado de esta norma, se lo comentará al analizar los preceptos de la ley 23771, efectuando la comparación pertinente.

Cabe agregar que el Capítulo en cuestión fue motivo de veto por el Poder Ejecutivo Nacional el 15 de setiembre de 1989, mediante el decreto 769(33)(34), en cuyos considerandos se señaló que las regulaciones eran motivo de reparo insalvable en esa instancia "por razones que van desde su coherencia lógica y sustantiva con la demás legislación aplicable a la materia hasta abarcar cuestiones atinentes a su operatividad práctica" (sic).

3. Gestación de la ley 23771

A los fines de un mejor seguimiento de la suerte que corrió la iniciativa, y como un medio de comprender más acabadamente el alcance de las disposiciones finalmente sancionadas por la ley 23771, hemos elaborado un cuadro comparativo, que se acompaña como anexo del presente artículo. que permite confrontar las prescripciones en el contenido en distintas columnas, partiendo de las originarias del proyecto del Poder Ejecutivo, con las resultantes de los dictámenes de mayoría, en minoría y el consensuado por los bloques justicialista y radical de la Cámara de Diputados de la Nación.

3.1. El proyecto del Poder Ejecutivo acompañando el mensaje 1103/89

El presidente de la Nación, doctor Carlos Saúl Menem, remitió al Poder Legislativo, mediante mensaje 1103 del 30 de octubre de 1989, un nuevo proyecto de Ley Penal Tributaria y Previsional aprobado en acuerdo general de ministros (34)(35).

La Ley Penal Tributaria y Previsional fue incluida en el temario de sesiones extraordinarias por el punto cuarto, del anexo al decreto 1090(35)(36), de fecha 18 de octubre de ese mismo año.

La iniciativa contaba con veinte artículos y diez tipos penales.

Sobre las características del proyecto, en el mensaje se apuntaba:

"a) La ineficacia sancionadora de la anterior legislación encuentra entre sus motivos más importantes la obligada prioridad de las normas procesales tributarias, respecto de la intervención jurisdiccional. En tal sentido se ha desvinculado la legislación específicamente penal y su proceso de la previa tramitación administrativa;"

"b) Se distinguen las contravenciones o infracciones tributarias aplicables en el ámbito administrativo de los delitos penales contemplados en los distintos tipos que constituyen esta ley que por ello se integra al Código Penal;"

"c) Se ha buscado la congruencia valorativa entre las figuras que componen los delitos tributarios y aquellas ya integradas al Código Penal

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

en los que se sancionaran conductas, que afectan a la administración pública;"

"d) Se ha optado por ciertos tipos penales de peligro con la finalidad de abarcar comportamientos que por sí mismos afectan el normal desenvolvimiento económico y la adecuada tarea de control tributario y previsional por parte del Estado;"

"e) Se ha dispuesto que la determinación del tributo no sea exigencia necesaria y previa para la iniciación de acciones por conductas de defraudación fiscal, dejando ésta librada a la prueba con la que se rigen todas las restantes defraudaciones;"

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

"g) Finalmente, los delitos tributarios serán competencia de la Justicia Federal en el caso de tributos nacionales, y en el ámbito de la Capital Federal actuará la Justicia en lo Penal Económico".

"En cuanto a los delitos previsionales, se ha dispuesto mantener la Justicia Federal atendiendo a que ha sido este fuero el que ha investigado tales ilícitos hasta el momento".

3.2. Dictamen de Comisiones en la Cámara de Diputados

La Cámara baja con la intervención de sus Comisiones de Legislación Penal, de Presupuesto y Hacienda y de Previsión y Seguridad Social, produjo sendos dictámenes de mayoría y minoría el 10 de enero de 1990(36)(37), el primero de ellos suscripto por los integrantes de la bancada justicialista y el segundo por los legisladores del bloque radical.

Con motivo de las febriles gestiones realizadas por altos funcionarios del gobierno con las autoridades de las bancadas y los diputados firmantes de los informes, y como medio para garantizar que apartándose de las prescripciones estrictas del Reglamento de la Cámara, se pudiera comenzar, en consonancia con lo resuelto por la Comisión de Labor Parlamentaria, el tratamiento el 24 de enero del corriente año del Orden del Día N° 8, sobre "Régimen Penal Tributario y Previsional", se consensuó un proyecto unificado de los dos bloques mayoritarios, cuyo texto fue repartido horas después de la originariamente fijada para el comienzo de la sesión sobre las bancas de los legisladores.

Tal procedimiento motivó reparos, expresados con variado énfasis, de los diputados Nicolás Alfredo Garay, liberal, de la provincia de Corrientes; Jorge Oscar Folloni, renovador, de la provincia de Salta; Jorge Horacio Gentile, demócrata cristiano, de la provincia de Córdoba; Fernando López Zavalía, Fuerza Republicana, de la provincia de Tucumán; María Cristina Guzmán, Movimiento Popular Jujeño, de la provincia de Jujuy; a los que se sumaron las observaciones, en este caso vertidas en tono menos severo, de los legisladores Rafael Martínez Raymonda, demócrata progresista, de Capital Federal; Francisco de Durañona y Vedia, UCD, de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

la provincia de Buenos Aires; y Simón Alberto Lázara, Socialismo Unificado, de la Capital Federal.

Así se señaló que el tratar en general el proyecto sobre la base de los dictámenes reglamentariamente expedidos y registrados en el Orden del Día N° 8, cuando en realidad el debate se orientaba al despacho consensuado, importaba una abstracción, o lisa y llanamente una ficción que convertía a la Cámara en una Babel en que cada uno hablaba de cosas distintas, desnaturalizando la discusión, en el entendimiento de que las cuestiones procesales resultaban baladíes, cuando en realidad el respeto de las normas institucionales era indispensable para que el sistema y el Estado de derecho funcionaran adecuadamente.

Por su parte el presidente del bloque justicialista, diputado José Luis Manzano, de la provincia de Mendoza, intentando cumplir con el Reglamento insistió en que para el tratamiento en general se tuvieran en vista los dictámenes de mayoría y minoría, sin perjuicio de que, en la consideración en particular, se votara el texto consensuado.

De todos modos, conforme a la versión provisoria del cuerpo de taquígrafos, correspondiente a la sesión del 25 de enero de 1990, se resolvió afirmativamente aprobar en general "en sustitución de los dictámenes mencionados, el proyecto de ley que es del conocimiento de los señores diputados y cuyo texto se incorpora al Diario de Sesiones a esta altura del desarrollo de la sesión" (sic), o sea la iniciativa en los términos del entendimiento arribado por justicialistas y radicales.

En este aspecto de la cuestión, en nuestro parecer, corresponde descartar de plano la posibilidad de éxito de una eventual articulación de nulidad de la ley por vicios en su trámite, en tanto la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirma la no judiciabilidad del proceso adoptado en la formación y sanción de las leyes, principio que sólo cede en el caso de demostrarse la falta de concurrencia de los requisitos mínimos e indispensables que condicionan el desenvolvimiento del Poder Legislativo, cosa que en el sub examine no ha ocurrido. Ello así, ya que es una regla elemental de nuestro derecho público que cada uno de los tres altos poderes que forman el Gobierno de la Nación aplica e interpreta la Constitución por sí mismo cuando ejerce las facultades que ella les confiere respectivamente.

3.2.1. Dictamen de mayoría

El dictamen de mayoría, antes reseñado, fue acompañado de un informe(37)(38), suscripto por el diputado justicialista de la provincia de Buenos Aires, Franco A. Caviglia.

El proyecto en su versión parlamentaria contuvo modificaciones sobre la iniciativa del Poder Ejecutivo. Así se observaba una reducción de las penas en los tipos contemplados por los artículos 1º, 2º, 3º y 4º.

La figura del artículo 1º quedó complementada con un componente subjetivo. A la evasión tributaria y previsional se la incriminó en tanto superara determinado monto. Se incluyeron dentro de la tutela, además de los aportes y contribuciones con los organismos nacionales de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

seguridad social, las asignaciones familiares a obras sociales o a fondos especiales cuyo descuento estuviera legalmente autorizado, incluso los resultantes de convenios de corresponsabilidad gremial. Fue receptado un nuevo tipo, comprensivo de las facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto en materia de importación o exportación, cuyo fin estuviera dirigido a percibir beneficios o exenciones impositivas. Se resolvió por el artículo 11 la situación de las personas jurídicas, frente a la comisión de delitos con pena de prisión. Se decidió suprimir la asociación ilícita especial. Y finalmente se incluyó una norma derogatoria expresa de los artículos dejados sin efecto de las leyes 11683 (t.o. 1978) y 17250.

3.2.2. Dictamen de minoría

Al dictamen de minoría, ya aludido, accedía un informe(38)(39), bajo la firma del diputado radical Lorenzo Juan Cortese, conteniendo una parte introductoria, para luego señalar en forma analítica los puntos en los cuales la iniciativa se apartaba del proyecto del Poder Ejecutivo.

Estimamos que lo más útil es remarcar tan sólo los contrastes de este dictamen con el impulsado por la bancada justicialista, ya que como hemos visto este bloque superó en su propuesta muchas de las observaciones que se habían formulado a la primitiva redacción del proyecto en la versión original con que fue remitido al Congreso.

Así se discrepaba de la redacción del artículo 1º, por entender que los hechos descriptos debían ser considerados como infracciones, manteniéndolos en la ley 11683 (t.o. 1978), y no como delitos, al tiempo que se los penalizaba con multa, y, en determinados casos, con arresto de 8 a 60 días, sin perjuicio de la clausura de los establecimientos comerciales o industriales.

La evasión fiscal del artículo 2º pasaba a incriminar otros dos supuestos; el primero, cuando se evadiera más del 40 % de la obligación tributaria, si ese porcentaje superara un cierto importe; y el segundo, en el caso de dos condenas anteriores por infracción a dicho artículo, cualquiera que fuere su monto.

En materia de evasión total o parcial de aportes o contribuciones previsionales a los organismos nacionales de seguridad social, también se establecieron montos mínimos para la configuración del delito.

A la omisión de actuar como agente de retención o de percepción de tributos, se la sancionaba con multa en lugar de pena corporal.

En la figura por la que se penalizaba al agente de retención o percepción, que mantuviera en su poder el tributo, o los aportes o contribuciones previsionales después de vencidos los plazos para su ingreso, se agregó que no se admitiría excusación basada en la falta de existencia de retención, cuando ésta se encontrara documentada, registrada, contabilizada, comprobada o formalizada en cualquier modo.

Para el caso de personas jurídicas, la aplicación de la pena de prisión quedaba circunscripta a las personas físicas que se enumeraban, pero en cuanto hubiesen intervenido en el hecho, remarcando de tal modo el elemento subjetivo del tipo.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

La formación de causa por los delitos contemplados en la ley se restringía a la denuncia o querrela de los organismos recaudadores de los tributos o de las obligaciones de seguridad social.

A su vez, en los tributos nacionales, de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, o del Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, se había previsto un breve trámite previo en sede administrativa, con emplazamiento al presunto responsable para que formulara su descargo, todo ello previo a la promoción de la denuncia o querrela, o a la providencia, en caso contrario, que decretara el archivo de las actuaciones a que hubiere lugar. Las regulaciones precedentes no importaban, de modo alguno, mantener la prejudicialidad administrativa que expresamente se suprimía.

La excarcelación o la eximición de prisión quedaban sometidas a las regulaciones generales de dichos institutos, si bien debían concederse bajo caución real.

Finalmente, se eliminaba la incorporación de la ley al Código Penal, en el entendimiento, conforme lo sostenido por el diputado Lorenzo Juan Cortese en su informe, que tal medida resultaba innecesaria, sobre todo teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 4º de ese Código, conforme al cual: "Las disposiciones generales... se aplican a todos los delitos previstos en leyes especiales, en cuanto éstas no dispusiesen lo contrario".

3.2.3. Dictamen consensuado

Partiendo del dictamen de mayoría, se arribó, como antes lo expresamos, al dictamen consensuado, que receptaba en muchas de sus disposiciones una nueva formulación conciliatoria que tomaba en cuenta algunas de las posturas y reservas efectuadas por la bancada radical en su dictamen.

El articulado que experimentó modificaciones fue numeroso, y sólo mantuvieron invariable su redacción las prescripciones que en el nuevo texto figuran como artículos 1º, 9º, 10, 11, 15, 18 y 19.

De todos modos, la estructura general del proyecto se conservó inalterada en su orientación de política criminal, pasando los puntos centrales del acuerdo de bloques, en la reelaboración de las disposiciones concernientes, por los siguientes tópicos: a) la incorporación como elementos del tipo, de nuevos límites a la intervención del derecho penal por monto mínimo de evasión, como condición objetiva de punibilidad, eliminando los llamados delitos de bagatela; b) la afirmación del "principio de culpabilidad" o de responsabilidad subjetiva; c) las restricciones en materia de disponibilidad de la acción penal, supeditando el funcionamiento del instituto a que la pena aplicable por el delito imputado fuera susceptible de condena de ejecución condicional; d) la sustanciación de una breve actuación por la autoridad administrativa, la que, en el plazo de treinta días, debería elevar un informe al juez competente, sin perjuicio de la eliminación de la prejudicialidad vigente en el anterior régimen; y e) la admisión de la excarcelación o la eximición de prisión, en armonía con el sistema imperante para los restantes delitos,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

sin perjuicio de la exigencia de caución real correlacionada con el monto del perjuicio, cuando las damnificadas fueran rentas fiscales o previsionales de la Nación.

3.3. Tratamiento parlamentario

3.3.1. Sanción por la Cámara de Diputados

Como ya lo indicamos, la Cámara de Diputados de la Nación debatió la iniciativa en general sobre la base del dictamen preconsensuado, en la sesión del 24/25 de enero de 1990.

Informó, tomando en cuenta el dictamen de mayoría, el diputado justicialista Franco Agustín Caviglia; haciendo otro tanto, sobre la base del dictamen de minoría, el diputado radical Lorenzo Juan Cortese.

Posteriormente hicieron uso de la palabra Miguel Angel Ballestrini, Frejupo, provincia de Córdoba; José María Ibarbia, UCD, provincia de Buenos Aires; Jorge Oscar Folloni, renovador, provincia de Salta; Rafael Martínez Raymonda, demócrata progresista, Capital Federal; Jorge Horacio Gentile, demócrata cristiano, provincia de Córdoba; Juan Carlos Sabio, Partido Blanco de los Jubilados, provincia de Buenos Aires; y Simón Alberto Lázara, Socialismo Unificado, Capital Federal; todos los cuales, con algunas reservas, anticiparon su voto favorable a la iniciativa.

Posiciones de una marcada reserva al proyecto hicieron oír en el recinto los legisladores Alberto Aramouni, demócrata cristiano, provincia de Buenos Aires; y Nicolás Alfredo Garay, liberal, provincia de Corrientes.

Finalmente el diputado Luis Fernando Zamora, MAS, provincia de Buenos Aires, concluyó su exposición adelantando su voto negativo a la iniciativa en análisis.

En la sesión del 25 de enero del año en curso el proyecto fue aprobado en general y luego del tratamiento en particular la Cámara brindó la media sanción respectiva.

Merecieron intervenciones de los legisladores los artículos 1º, 7º, 8º, 9º, 12, 14, 15 y 19; votándose sin observaciones los artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 10, 11, 13, 16, 17, 18 y 20. En cuanto a los artículos que variaron su texto, del dictamen consensuado, a la redacción definitiva de la ley, ellos fueron el 1º, 8º, 12 y 14.

3.3.2. Sanción por la Cámara de Senadores

La Cámara de Senadores de la Nación trató la iniciativa en revisión, tanto en general como en particular, en su sesión del 7 de febrero del corriente año, aprobándola sin modificaciones.

Informaron el proyecto, por la bancada justicialista, el senador Juan Carlos Romero, por la provincia de Salta, y del bloque radical el senador Luis T Brasesco, de la provincia de Entre Ríos.

En el debate participaron además los siguientes legisladores: Carlos A. Juárez, justicialista, provincia de Santiago del Estero; José A. Romero Feris, autonomista, provincia de Corrientes; Oraldo N. Britos, justicialista, provincia de San Luis; Juan R. Aguirre Lanari, liberal, provincia de Corrientes; Eduardo Menem, justicialista, provincia de La Rioja; Juan

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Trilla, radical, Capital Federal; Adolfo Gass, radical, provincia de Buenos Aires; y Eduardo A. Posleman, bloquista, provincia de San Juan.

Finalmente la Cámara autorizó dos inserciones; la primera, consistente en un informe del senador, a la fecha del debate ausente del país, Hipólito Solari Yrigoyen, radical, provincia del Chubut; y la segunda, del legislador Juan Trilla, ya individualizado, consistente en un trabajo sobre jurisprudencia comparada.

3.4. Promulgación, publicación y vigencia de la Ley 23771

La ley 23771 fue promulgada el 22 de febrero de 1990 mediante el decreto N° 350/90, y publicada en el Boletín Oficial el día 27 del mismo mes y año(39)(40).

A falta de previsión expresa sobre la fecha de entrada en vigencia de la ley, ha resultado de aplicación lo prescripto por el artículo 2º, último párrafo, del Código Civil, según texto modificado por la ley 16504(40)(41), en cuanto dispone en referencia a las leyes: "Si no designan tiempo, serán obligatorias después de los ocho días siguientes al de su publicación"; con lo cual la nueva norma Penal Tributaria y Previsional, entró a regir el 8 de marzo de 1990.

4. Análisis de la ley 23771

4.1. Naturaleza de la norma y ámbito de aplicación

Es bien sabido que las leyes dictadas por el Congreso de la Nación pueden ser locales, comunes o federales.

El criterio para distinguirlas ha sido puntualizado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversas causas, pudiendo ser citado aquí el pronunciamiento in re "Pedro Oberti c/ Santiago Panziraghi", sentencia del 22 de diciembre de 1960(41)(42), donde señaló:

"1º) Que, conforme a reiterada jurisprudencia las leyes comunes de la Nación son aquellas que sanciona el Congreso con arreglo a las previsiones del art. 67, inc. 11, de la Constitución Nacional. Entre ellas figuran, pues, los códigos allí mencionados - que legislan de manera general y estable con relación a todo el territorio de la República - y las leyes que se declaran incorporadas a esos códigos, así como las que, no mediando tal declaración, los integran, modifican o amplían (confr. Fallos: 126:315 y 325; 136:131;184:42; 188:8; 189:182; 191:170 y otros)".

"2º) Que, desde luego, el Congreso está facultado también para sancionar leyes de naturaleza local, en los términos del art. 67, incs. 14 y 27, de la Constitución Nacional; y leyes de orden federal, con fundamento en los demás incisos del mismo art. 67... "

Es por tanto de especial interés determinar si la ley 23771 es una ley común o una ley federal, ya que si se acepta como válida la primera de las alternativas, los tipos contemplados en este articulado alcanzarán también a las conductas que comprometan a las haciendas públicas

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

locales, abarcando por tanto en su aplicación a los tributos provinciales y municipales.

Anticipamos nuestra opinión en el sentido de que la ley aprobada contiene disposiciones de derecho común, como ley complementaria del Código Penal - en materia de tributos nacionales, provinciales y municipales - ; de derecho federal - en lo atinente a contribuciones y aportes de seguridad social, por ser las contempladas exclusivamente nacionales - ; y de derecho local - en orden a algunas disposiciones procesales, como las relativas a la presentación de los entes recaudadores como parte querellante y a los beneficios de excarcelación o eximición de prisión, en las actuaciones que se sustancian ante el fuero Federal o Penal Económico de la Capital Federal - , ello en consonancia con la doctrina del Alto Tribunal, que ha reconocido en numerosos precedentes la existencia de leyes en cuyo articulado coexisten normas comunes, federales y locales, tal como lo reseñan, aportando variados ejemplos, en su obra sobre apelación extraordinaria, Esteban Imaz y Ricardo E. Rey(42)(43).

Abonan el temperamento que sustentamos el antecedente inmediato de la ley, su propio texto, el informe de mayoría producido en la Cámara de Diputados de la Nación, y las opiniones vertidas en el recinto, tanto en la Cámara baja como en el Senado.

Seguidamente pasaremos revista a los fundamentos señalados en el párrafo precedente, que analizaremos en forma separada para lograr una mayor claridad expositiva, y que respectivamente son:

a) El antecedente inmediato de la actual Ley Penal Tributaria y Previsional lo encontramos como ya se vio, en el Capítulo XXVIII de la Ley de Emergencia Económica 23697, cuyo artículo 81, al regular las distintas competencias judiciales, efectuaba una especial mención de los tribunales intervinientes cuando estuvieren en juego tributos correspondientes a la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, al Territorio Nacional de la Tierra del Fuego, o a los Estados provinciales.

b) Del texto de la ley 23771, si bien no surge en forma manifiesta que se encuentran comprendidos los tributos provinciales y municipales ello se infiere: 1º) en tanto en materia de evasión total o parcial de pago de aportes o contribuciones hay un acotamiento preciso a aquellas que perciben los organismos nacionales de seguridad social, considerándose incluidos los que correspondan al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales, o fondos especiales cuyo descuento esté legalmente autorizado, comprendidos los provenientes de convenios de corresponsabilidad gremial; mientras que en lo atinente a tributos no se efectúa restricción ni limitación alguna, por lo que concluimos que las previsiones son abarcadoras de los tributos establecidos por cualquiera de los niveles de gobierno. Ello así desde que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la inconsecuencia o la falta de previsión no se supone en el legislador y por eso se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

destruyendo las unas por las otras, y adoptando como valedero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto(43)(44); 2º desde que el artículo 18, al definir la competencia, indica que corresponde a la Justicia Federal entender en los procesos por los delitos tipificados en la ley, cuando los tributos correspondan al gobierno nacional o cuya recaudación esté a su cargo, lo que no sólo implica admitir que los delitos puedan consumarse por el incumplimiento de obligaciones tributarias provinciales y municipales, sino que al no definir la competencia en este caso, se guarda congruencia con la organización política estatuida por la Constitución Nacional, que adoptó la forma federal, reservando a las provincias el dictado de los pertinentes Códigos de rito, que serán en definitiva los que deberán regular la materia; y 3º) en razón de que el artículo 17 al tratar la excarcelación o eximición de prisión, si bien se refiere a rentas fiscales o previsionales nacionales; y el artículo 18 in fine, cuando regula la posibilidad de que los organismos nacionales a cuyo cargo esté la recaudación de los tributos o de los aportes al régimen nacional de seguridad social. podrán asumir en los procesos la función de parte querellante en los términos del artículo 170 del Código de Procedimientos en lo Criminal y Correccional de la Nación, nada dice de las dependencias provinciales y municipales a cargo de igual cometido; tales prescripciones guardan nuevamente consecuencia, ya que por la forma de Estado adoptada por la Ley Fundamental, otro alcance de las normas importaría una invasión a los poderes reservados por las provincias al hacerles extensivas prescripciones que deben ser tratadas por sus propias regulaciones adjetivas.

c) El informe suscripto por el diputado justicialista Franco A. Caviglia, acompañando el dictamen de mayoría, contenía un último párrafo en que se expresaba literalmente:

"Queda así signada una línea legislativa que consagra al bien jurídico «Hacienda Pública» en la legislación de fondo, habilitando de este modo la eventual actividad de persecución penal en las jurisdicciones provinciales o municipales al ser afectadas por conductas disvaliosas en orden a la percepción fiscal que les compete"(44)(45).

d) Durante el debate parlamentario en la Cámara de Diputados de la Nación, el miembro informante por la minoría Lorenzo Juan Cortese señaló, refiriéndose a la oportunidad y conveniencia de aprobar el proyecto en consideración, que "es necesario que como cuerpo orgánico sancionemos una norma específica y de contenido general, más allá de lo que establezca la ley 11683, en que se contemplen todas estas conductas sea cual fuere el ámbito en el que se las practique, es decir, sea federal o provincial" (sic).

A su vez ante la inquietud planteada por el diputado Pedro Figueroa, del Movimiento Popular Jujeno, legislador de la expresada provincia, frente al tratamiento dispar que acarrearían las conductas engañosas en materia de seguridad social nacional. inculminadas por la ley, y las provinciales, excluidas del campo de penalización, la respuesta del diputado Lorenzo Juan Cortese resume el distingo que en el tratamiento normativo quedó

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

plasmado entre lo tributario y lo previsional. Así el legislador radical apuntó:

"El sistema previsional argentino a nivel nacional tuvo por parte de quienes propusieran esta iniciativa una evaluación muy directa y concreta que llevó a la conclusión que el régimen de penalidades tributarias debía extenderse al sistema de la previsión y seguridad social nacional".

"Sin embargo, la evaluación no era la misma con respecto a la situación de los sistemas previsionales provinciales, ya que en muchos casos la realidad era más compleja porque demostraba determinadas insuficiencias económicas".

"Por esa razón consideramos conveniente mantener el criterio de no incluir los sistemas provinciales y municipales, como el de la ciudad de Rosario".

"Por lo tanto, esto queda para una instancia posterior"... "Hoy sería sumamente peligroso que implementemos una norma penal sobre temas de los que no disponemos suficiente información, habida cuenta que ab initio no debe existir un solo intendente en todo el país que no quede incurso en esa normativa".

Por otro lado al informar el proyecto por la mayoría en la Cámara alta el legislador justicialista por la provincia de Salta Juan Carlos Romero indicó:

"En la sanción de la ley 23697 por el Honorable Senado, ley de emergencia económica, quedaba claro que se contemplaban como sujetos a la sanción penal los impuestos provinciales y municipales, además de los nacionales. Hay que recordar que el artículo 18 del proyecto remitido a la Cámara de Diputados por el Poder Ejecutivo dispone la incorporación de estas sanciones al Código Penal".

"Si bien la sanción de la Cámara de Diputados guarda silencio acerca de la inclusión de esta norma en el Código Penal, la Corte Suprema de Justicia, en distintas oportunidades y con respecto a otras leyes sancionadas por el Congreso, siguiendo la norma del artículo 67 de la Constitución Nacional ha entendido que forman parte del derecho común de la República, por ser sancionadas de acuerdo con lo establecido por el inciso 11 del artículo 67 de la Carta Magna".

"Entendemos, entonces, que tanto los impuestos nacionales y provinciales como los municipales quedan comprendidos en la presente ley; no así el sistema de seguridad social, dado que como expresamente determina el articulado, solamente queda incluido lo atinente al orden nacional. Esto es así porque el artículo 3º se refiere solamente al régimen nacional de previsión social o a los aportes o contribuciones a organismos nacionales de seguridad social (artículo 7º) .

"Bajo tales condiciones, entendemos que la sanción de la Cámara de Diputados integraría el derecho común de la República, en tanto que en materia de ilícitos de la seguridad social, estaríamos en presencia de una ley federal que, por ende, reprime exclusivamente delitos contra el sistema nacional de seguridad social. En igual sentido la Corte ha reiterado que para que una ley sea considerada derecho común del país no es necesario que esté incorporada al código correspondiente.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

También resulta de importancia la intervención en el debate del senador Eduardo A. Posleman, bloquista por la provincia de San Juan, quien al votarse el artículo 17 del proyecto recalcó que el último párrafo del precepto, en cuanto se refería a rentas fiscales o previsionales nacionales, no debía inducir a error, remarcando "a los fines de que sirve para la interpretación de la ley" (sic), tal giro de ningún modo importaba excluir a los recursos tributarios pertenecientes a las provincias, afirmación que fue corroborada por el miembro informante de la mayoría, senador Juan Carlos Romero.

Debe destacarse que no constituye tampoco un argumento valedero en contrario, el hecho de no haberse incorporado la ley 23771 al Código Penal, conforme lo contempló inicialmente el proyecto del Poder Ejecutivo y al que se arribó en el dictamen de la mayoría en la Cámara de Diputados, sobre todo si se tiene en cuenta que la razón por la cual se llega a la exclusión en el dictamen consensuado, la encontramos, como ya se indicó, en el informe producido por el diputado Lorenzo Juan Cortese, acompañando el dictamen de minoría, donde remarcó refiriéndose al artículo 18 del proyecto remitido por el Poder Ejecutivo: "Consideramos que el mismo resulta innecesario sobre todo teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 4° del Código Penal en cuanto las disposiciones generales se aplican a todos los delitos previstos en leyes especiales, en cuanto éstas no dispusiesen lo contrario" - sic -(45)(46).

Otra reflexión sobre este aspecto nos conduce a recordar que el tipo penal previsto por el artículo 174, inciso 5°, del Código Penal, que incrimina el fraude en perjuicio de la administración pública, disposición muy tenida en cuenta por los legisladores a fin de morigerar las escalas penales inicialmente previstas por el proyecto del Poder Ejecutivo, en vista a establecer una suerte de paralelismo con su mínimo y su máximo en varias de las nuevas figuras incorporadas, no permite efectuar distingo alguno en orden a su tutela, entre administración pública nacional y administraciones públicas locales.

Finalmente no debe perderse de vista que conforme lo expresa una calificada doctrina, y lo ha ratificado la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo (Fallos: 147:29; 149:54; 156:20; 184:223; 186:531; 190:121; 197:260 entre otros), "la facultad de dictar los códigos de fondo conferida al Congreso de la Nación por el art. 67. inc. 11, de la Constitución, reviste los caracteres de un poder exclusivo y no puede ser compartido en su ejercicio por las autonomías provinciales correspondiendo solamente a aquél apreciar las ventajas e inconvenientes de las instituciones que haya sancionado, dejándolas subsistentes o promoviendo su reforma"(46)(47), de lo que resulta que en materia de delitos será sólo el Poder Legislativo Nacional el que pueda establecerlos, por ser materia propia del Código Penal. En tales circunstancias, resulta más que atinado que la función preventiva de alcance general que cumplen los nuevos tipos penales sancionados haya de orientarse a tutelar sin distingos, que no contiene la ley, a las haciendas públicas de los diversos fiscos de la República.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

4.2. Caracterización de los ilícitos

La ley que estamos tratando no contiene una caracterización general de sus tipos como dolosos, a diferencia de lo que ocurrió en la Ley de Emergencia Económica, la cual, por su artículo 75, disponía: "La comisión culposa de los hechos tipificados en este capítulo sólo acarreará las sanciones que establecen las leyes tributarias y previsionales"; con lo cual quedaba remarcado a contrario que las figuras legisladas resultaban en todos los casos dolosas.

Sin perjuicio de ello, la formulación de la mayoría de los tipos de la ley 23771 permite asegurar que se está en presencia, en orden al elemento subjetivo, de delitos dolosos. Ello resulta claro en las figuras contempladas por los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 9º y 10, ya que requieren de ardid o engaño.

A su vez, el senador Juan Carlos Romero, informante por la mayoría, recalcó que se estaba tratando un "proyecto de ley que en general establece el castigo de la conducta dolosa" (sic); mientras que por su parte el senador Adolfo Gass puntualizaba que los comportamientos previstos en sus distintas variantes suponían necesariamente la voluntad defraudatoria, ejemplificando con los tipos contenidos en los artículos 1º, 2º, 3º, 4º, 8º, 9º y 10, donde con claridad se precisaban maniobras concretas realizadas con el fin aludido.

Desde nuestro punto de vista, si bien podrían subsistir dudas en los delitos descritos por los artículos 5º y 7º, estimamos que la actitud contumaz de omisión de inscripción o de presentación de declaraciones juradas aporta igualmente el elemento subjetivo en grado de dolo; y que otro tanto ocurre con las figuras contenidas en los artículos 6º y 8º sobre retenciones y percepciones, ya que en el primer caso de otro modo carecería de justificación el mantenimiento como ilícito en el orden nacional de la conducta de omitir de retener o percibir, regulada por el artículo 45 de la ley 11683 (t.o. 1978), que en este caso es culposa y que se la sanciona con multa graduable del 50 % a una vez del impuesto no retenido o percibido; y en lo referente al tipo de artículo 8º, bueno es destacar que la intervención del senador Juan Carlos Romero, antes transcrita, justamente fue vertida al contemplar tal ilícito, todo lo cual nos afirma en la convicción de que también aquí el delito es doloso, como en las restantes figuras de la ley.

4.3. Consideración de su articulado

Artículo 1º

Esta norma se convierte en el principal instrumento de la ley como receptora residual de todas las conductas disvaliosas que no puedan ser recogidas en los restantes tipos que se definen en su articulado.

Originariamente sirvió para concebir un delito de peligro abstracto, con lo cual, sobre la base de la mera probanza de la materialidad de los hechos, pretendía arribarse a una sentencia condenatoria.

El precepto, en el curso de los dictámenes de Comisiones, fue objeto de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

distintas modificaciones que alteraron su redacción primigenia.

Ya en el proyecto elaborado en el despacho de mayoría en la Cámara de Diputados, se le efectuó un agregado en el sentido de que las acciones descritas en el tipo debían estar orientadas a "dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos...". Como consecuencia de tal añadido el delito sufrió un cambio en su estructura, que permitiría ubicarlo dentro de la categoría de delitos de peligro concreto, si bien la distinción entre los ilícitos de peligro abstracto y concreto se encuentra actualmente controvertida en el campo de la doctrina del derecho penal.

A su vez, ya en el recinto de sesiones de la Cámara de Diputados, durante el debate en particular, de resultados de una propuesta impulsada por el legislador Alberto Gustavo Albamonte, UCD, Capital Federal, se efectuó un nuevo agregado para caracterizar la conducta incriminada, en los siguientes términos: "siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al fisco", lo que restringió aún más el tipo, incluso concebido como un delito de peligro concreto.

En su informe por la mayoría, el diputado justicialista Franco A. Caviglia puso de relieve que los delitos de peligro son un recurso técnico para incriminar a aquellos comportamientos típicos que potencialmente puedan afectar al bien jurídico tutelado sin necesidad de que el daño se produzca, pues el delito se concreta y perfecciona con la mera posibilidad de lesión.

Agregó el legislador antes referido que tal técnica jurídica se está generalizando de modo particular en el ámbito de los delitos socioeconómicos, ya que por un lado facilita la prueba, y por otro favorece la tutela de bienes jurídicos macrosociales, permitiendo la persecución de una delincuencia no convencional, particularmente la criminalidad económica, o también llamada de cuello blanco.

Mencionó que el XIII Congreso de la Asociación Internacional de Derecho Penal, celebrado en El Cairo en 1984, puso de resalto en su novena recomendación que los delitos de peligro configuran un medio válido para combatir los ilícitos económicos y de la empresa, en tanto el comportamiento incriminado esté definido por la ley y la prohibición se refiera a bienes claramente identificados.

En el caso de la Argentina, añadió el legislador, basándose la recaudación de los tributos en mecanismo de determinación mediante declaraciones juradas practicadas por los propios contribuyentes, resultaba imprescindible sancionar los procedimientos ardidosos, que subvierten el principio de confianza que el sistema deposita en ellos comprendiendo en la figura penal los actos que potencialmente conllevan un peligro cierto para el bien jurídico protegido o tutelado que es la hacienda pública.

Por su parte, el otro miembro informante por la mayoría, en este caso, en la Cámara de Senadores, el legislador Juan Carlos Romero, agregó que la figura de peligro del artículo 1º, en tanto contemplaba comportamientos lesivos a la fiscalización o percepción del tributo venía a reconocer un tipo subjetivo doloso que exige la voluntad tendiente a ocultar o no revelar los presupuestos económicos y patrimoniales sobre los cuales se materializa

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

el hecho imponible.

El debate en particular en la Cámara baja también fue propicio para efectuar otros ajustes a la figura.

Ya en el tratamiento en general del proyecto el diputado Jorge Horacio Gentile, demócrata cristiano, de la provincia de Córdoba, había advertido con relación a este tipo penal:

"Además se crean obligaciones que no establece ninguna ley, como la de tener que entregar facturas o documentos equivalentes. De tal manera, probablemente, cuando vayamos a comprar el diario en el kiosco de la esquina, si no nos dan una factura estaremos frente a un delito con pena superior a la del hurto" (sic).

Para salvar tal despropósito en la descripción de los comportamientos comprendidos en el tipo, a continuación de la referencia a "la no emisión de facturas o documentos equivalentes", se agregó en el texto sancionado: "cuando hubiere obligación de hacerlo".

En otro orden, se precisó en mayor medida el sujeto imputado por el delito. al consignarse en lugar de "el que mediante...", un nuevo giro donde se hacía referencia a "el responsable por deuda propia o ajena que mediante...".

Finalmente se aumentaron los verbos que conjugaban las acciones alcanzadas por la figura, ya que donde el dictamen consensuado prescribía: "ocultare o no revelare", el proyecto de ley votado pasó a rezar: "ocultare, modificare, disimulare o no revelare...".

El miembro informante por la bancada radical en Diputados Juan Carlos Cortese se opuso a la aprobación del artículo, en atención a dos diferentes consideraciones: la primera, que a su ver "las conductas de peligro que en materia económica se detallan con trascendencia fiscal en la propuesta del oficialismo, no pueden tener en nuestro esquema de derecho penal liberal una categorización que justifique su incorporación como figura delictiva", agregando que una legislación específica en materia de penalidades tributarias debía receptar como bien jurídico tutelado, más que a la hacienda pública, a las rentas públicas, lo que reclamaba de la existencia de daño; y la segunda, que los comportamientos descriptos eran propios de ser inculcados y sancionados por regulaciones de tipo contravencional, y no delictual, con lo cual se operaba mediante la ley nacional un avance sobre las facultades y competencias que constitucionalmente se reservaron las provincias al momento de concretar la organización política e institucional en 1853.

Luego de algunas de las modificaciones operadas en el artículo primero, la efectividad del mismo quedó en cierto modo menguada, de lo que ya dio cuenta la intervención del diputado Nicolás Alfredo Garay, liberal, de la provincia de Corrientes, cuando señaló: "el artículo 1° pierde absolutamente su eficacia al incorporar un elemento subjetivo mediante la expresión: con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos".

Por su parte, el ya varias veces citado diputado Lorenzo Juan Cortese,

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

finalizando el debate en particular, en sentido concordante interpreto: "que la aceptación de la propuesta de la bancada de la Unión del Centro Democrático ha inutilizado el artículo sugerido por el propio Poder Ejecutivo, ... Esto quedará para un análisis posterior cuando la jurisprudencia se pronuncie diciendo que los comportamientos que se quisieron atrapar no constituyen delito.

A su vez, en la Cámara alta, el senador Luis A. T Brasesco, Unión Cívica Radical, por la provincia de Entre Ríos, puso de manifiesto su deseo de que el texto legal sancionado con la imperfección de la creación humana, pudiera ser útil en vista al fin perseguido, para agregar: "De lo contrario, será simplemente una pieza jurídica para que en una universidad un titular de cátedra apruebe o aplase a un estudiante de abogacía".

En nuestro criterio particular, la redacción definitiva del artículo 1° no esteriliza ni anula el propósito tenido en cuenta al impulsarlo, dejando un amplio margen de acción para su aplicación efectiva, asegurando al mismo tiempo, mediante el componente subjetivo del tipo, la finalidad buscada por las conductas disvaliosas del imputado, y la aptitud requerida de los comportamientos para poder generar un perjuicio patrimonial al fisco, las mayores garantías a los posibles encartados, en armonía con el sistema tutelar de las libertades individuales que consagra la Ley Fundamental.

En cuanto al antecedente inmediato del precepto, según lo manifestado por el diputado Franco A. Caviglia, el mismo se encuentra entroncado con la legislación penal española. Sobre el particular, Juan Carlos Ferré Olivé(47)(48) recuerda que en el año 1977 la Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal introdujo un renovado delito fiscal en el art. 319 del Código Penal. Las esperanzas centradas en tal disposición ,se vieron desmentidas en los hechos en tanto no se dictaron condenas a los evasores tributarios, alcanzando los incumplimientos impositivos índices alarmantes.

En el año 1985 se acometió en el apuntado país una nueva e importante reforma en materia de delitos contra la hacienda pública, la que fue vertida en los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal. En cuanto a la figura de peligro que aquí interesa, ella quedó contemplada en el artículo 350 bis de tal ordenamiento, el cual dispuso:

"Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales:

"a) incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias";

"b) lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa";

"c) no hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas";

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

"d) hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias".

"La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico".

De los incisos precedentemente transcritos se encuentran ubicados claramente en el terreno del delito de peligro los consignados bajo las letras a) y b) en cuanto no reclaman reflejo alguno de resultado ni cuantificación de éste.

Artículo 2º

El tipo descrito en el artículo segundo es de comisión y resultado. En el se requiere ardid o engaño, como en la figura anterior, y que la evasión total o parcial de tributos, o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales durante un ejercicio o período fiscal supere: a) Australes 10.000.000; o b) más del 40 % de la obligación tributaria si ese porcentaje superase la suma de Australes 500.000.

En el precepto se agrega que la misma pena se aplicara a aquel que registrare dos condenas anteriores por infracción a esa norma, cualquiera que fuere el monto evadido.

Los importes consignados ,se encuentran sujetos a actualización mensual conforme a la variación del índice de precios mayoristas nivel general elaborado por el INDEC, tomando como base los valores de diciembre de 1989.

Los montos y porcentajes referidos se convierten en condiciones objetivas de punibilidad, adoptando una técnica ya utilizada en forma corriente en delitos económicos contra las rentas públicas, en tanto por razones de política criminal se decide reducir el campo de acción de los ilícitos.

En cuanto a la fijación de un piso para la configuración del delito de evasión, reprimido con pena corporal, en orden a precedentes nacionales. tal temperamento fue el adoptado, como ya se vio, por la ley 20648 (año 1974), y por las reformas introducidas a la Ley de Procedimientos Tributarios por intermedio de la ley 21858 (año 1978).

En los precedentes de la legislación española, el artículo 349 del Código Penal tiene prescripto:

"El que defraudare a la hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía".

"A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y, si éste fuere inferior a doce

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás tributos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que el hecho imponible sea susceptible de liquidación".

"Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años".

Una cuestión que fue motivo expreso de tratamiento durante el debate parlamentario, es la atinente a si la fijación de estos mínimos, que descartan la punibilidad de los comportamientos de menor relevancia, afectan el principio constitucional de igualdad ante la ley, en tanto el Estatuto Fundamental de la República dispone, por el segundo enunciado del artículo 16: "Todos sus habitantes son iguales ante la ley...; lo que reclama asimismo un tratamiento igualitario de parte de las regulaciones sancionadas por el Congreso.

Respondiendo a tal interrogante, el senador Juan Carlos Romero trajo a colación el significado del principio de igualdad ante la ley en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recordando la doctrina reafirmada en la causa "Valdez Cora, Ramón, recurso de hecho en el proceso sobre homicidio"(48)(49), sentencia del 28 de noviembre de 1938, donde en sus considerandos se dejó sentado:

"Que, en efecto, es jurisprudencia reiterada y firme de esta Corte - conf. repertorio de la colección de sus Fallos, t. 5, verbo "Garantías constitucionales, Nos. 57 a 72 - que el principio de igualdad que consagra el art. 16 de la Constitución Nacional sólo requiere que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros, en idénticas circunstancias, mas no impide que la legislación contemple en forma diferente, situaciones que considere distintas, cuando la discriminación no es arbitraria, ni responde a un propósito de hostilidad contra determinados individuos o clases de personas o encierre indebido favor o privilegio, personal o de grupo (conf. Fallos: 180:39; 181:203)".

Agregó en este aspecto el antes referido senador Juan Carlos Romero, que el requisito de monto mínimo establecido en la figura no resultaba inconstitucional "sino que responde al propósito de incriminar cierta clase de conductas que, por su referencia a sumas de dinero de cierta entidad o magnitud, asume contornos marcadamente antisociales, claramente contrarias a la solidaridad que se debe demostrar siempre, pero sobre todo, en los momentos de crisis"; apuntando por su parte que razones de política criminal aconsejan "que la ley recaiga sobre los grandes evasores", siguiendo la experiencia española, con lo cual "se evita que la pequeña evasión distraiga la actividad jurisdiccional y administrativa", en detrimento de la persecución de maniobras de mayor envergadura.

Desde el ángulo de la pena recogida en el proyecto llamado a convertirse en ley, el informe de minoría de la Cámara de Diputados, que lleva la firma del legislador Lorenzo Juan Cortese, consigna: "Fijamos la pena en la escala de 2 a 6 años, siguiendo el criterio del Código Penal para los

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

fraudes en perjuicio de alguna administración pública - artículo 174, inciso 5° del Código Penal"(49)(50).

De todos modos una nota distintiva del ilícito del artículo 2°, si se lo confronta con el fraude en perjuicio de alguna administración pública del Código Penal, fue bien puntualizada por el senador Juan Carlos Romero, quien señaló:

"El tipo penal aquí previsto es distinto al de la defraudación a la Administración Pública, ya que en el fraude al fisco no existe un desprendimiento económico de éste sino un desapoderamiento de lo que ha de percibir".

Otro punto en el que se extendió el senador Eduardo Menem, justicialista, provincia de La Rioja, fue en el de insistir:

"En primer lugar, hay que aclarar perfectamente que no se está estableciendo la prisión por deudas. Creo conveniente poner énfasis en este aspecto, porque he visto que, tras ingresar este proyecto de ley en la Cámara de Diputados, algunos titulares de diarios anunciaron que se había presentado un proyecto de ley que establecía la prisión por deudas. Flota en el ambiente el convencimiento de que nosotros estamos sancionando el delito de no pago de impuestos a la Administración Pública".

"Esto es, por supuesto, totalmente falso. Aquí no estamos sancionando al que no paga a la Administración Pública, al que no lo hace porque no puede, sino que pretendemos hacerlo con aquellos que no pagan impuestos en virtud de cometer un fraude, maniobras, ardidés o artificios tendientes a evitar el pago o el cumplimiento de la obligación tributaria...".

"Por lo demás, está claro que el proyecto de ley no reprime la simple falta de pago del impuesto. También resulta claro de la redacción de los artículos 2° y 3° de este proyecto de ley - y aun del 1° - que se trata de la existencia de ardidés o maniobras fraudulentas. La ley no recae contra quien deje de pagar por dificultades patrimoniales, sino sobre el que se vale del fraude para evitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias".

Dos aspectos en los cuales el artículo bajo comentario reclama precisiones, ello como consecuencia de las dudas que deja pendientes su redacción, se refieren, de un lado, a establecer el significado que adquiere el ámbito temporal de la figura, en cuanto se consigna "un ejercicio o período fiscal"; y de otro, si a los efectos de tener por cumplida la condición objetiva de punibilidad debe considerarse cada tributo singularmente o el concurso de los tributos que pudieran llegar a ser evadidos por el sujeto de los deberes impositivos, esto es, todos los nacionales, provinciales y municipales, que sobre él recaigan.

En orden al primer punto, el decreto reglamentario de la Ley de Procedimientos Tributarios, según texto aprobado por el decreto 1397/79(50)(51), y sus modificaciones, consignaba en su artículo 47, relativo a evasión fiscal penalizada con prisión en función del monto, que: "en el caso de impuestos que no se liquidan por períodos fiscales anuales, a fin de determinar el monto de las obligaciones tributarias

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

omitidas, se computarán los correspondientes a cada año calendario, cuando se trate de contribuyentes o responsables que practiquen balance anual, los correspondientes a cada ejercicio"; agregando en el párrafo siguiente: "El monto previsto en dicha norma que deberá considerarse en cada caso será el aplicable al período al que correspondan las obligaciones omitidas, y se entenderá referido al importe del impuesto exclusivamente".

Tal precepto reglamentario ha quedado de todos modos derogado como consecuencia de la abrogación dispuesta por el artículo 19 de la ley 23771 de los artículos de la ley 11683 (t.o. 1978), que contenían regulaciones referentes a delitos pasibles de pena de prisión. Por tal circunstancia, en el orden federal, como en los locales, queda por resolver la situación que se derive frente a gravámenes que tienen períodos fiscales mensuales, en correspondencia con otros en los cuales la determinación se efectúa por ejercicios anuales.

En este aspecto el considerar singularmente cada uno de los períodos mensuales en forma separada, para confrontarlo con la causal objetiva de no punibilidad en función de monto, podría llevar a la exclusión de muchos de los supuestos ilícitos que se produzcan, del campo de acción del tipo penal. Pero en otros casos tal línea de razonamiento puede conducir a tener por configurada la comisión de varios delitos de evasión sucesivos por cada uno de los meses en que desborde el importe cuantitativo fijado para la evasión; lo cual, por aplicación del Libro I; Título Noveno, del Código Penal, referente a "Concurso de delitos", daría lugar a que no jugara el instituto de la extinción de la acción penal, regulado por el artículo 14 de la ley 23771, como tampoco el acceso al beneficio de excarcelación o eximición de prisión, en cuanto la condena a que pudiera llegar a ser acreedor el encartado, por su monto, no habilite su modalidad de ejecución condicional.

En el segundo aspecto, la literalidad del artículo induce a equívoco, en tanto en el supuesto del inciso a) nos habla de "Obligaciones tributarias por un monto..."; mientras que en el inciso b) restringe el concepto a "Más del cuarenta por ciento (40 %) de su obligación tributaria..."; lo que requerirá definir si los tributos deben ser individualmente considerados o corresponde sumarlos, en cuanto revistan naturaleza análoga, no obstante que los legislen y perciban distintos planos de gobierno.

Los dos interrogantes sobre aspectos ni siquiera insinuados durante el trámite y debate parlamentario motivarán, sin duda, que se sustenten los más variados criterios interpretativos por quienes comenten los alcances de la ley hasta tanto la jurisprudencia precise los aspectos oscuros de la norma en la aplicación concreta de la figura penal a los casos ocurrentes.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Endnotes

1 (Popup)

Primera parte del trabajo publicado en Doctrina Tributaria Errepar t. X, correspondiente a julio 1990.

2 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, Boletín Informativo N° 5, año 1990, págs. 1 y sigtes.

3 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLIX-C, págs. 2458 y sigtes.

4 (Popup)

García Vizcaíno, José, El delito de evasión fiscal, Abeledo - Perrot, Buenos Aires, 1961.

5 (Popup)

Villegas, Héctor B., Derecho Penal Tributario, Lerner Ediciones, Buenos Aires, 1965.

6 (Popup)

Tarantino, Jacinto R., Las penalidades tributarias, Editorial Astrea Buenos Aires, 1983.

7 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXVIII - C, págs. 2437 y sigtes.

8 (Popup)

García Belsunce, Horacio A., Derecho Tributario Penal, Ediciones Depalma, 1985.

9 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXIV - C, págs. 2141 y sigtes.

10 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXVII - A, págs. 238 y sigtes.

11 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXIII - A, págs. 65 y sigtes.

12 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXIV - B, págs. 970 y sigtes.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

13 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXVIII - D, págs. 3476 y sigtes.

14 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXIX - D, págs. 3741 y sigtes.

15 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLI - A, págs. 1289 y sigtes.

16 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLVI - C, pág. 2653.

17 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XX - A, págs. 642 y sigtes.

18 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXVI - C, págs. 1992 y sigtes.

19 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLVI - B, págs. 1124 y sigtes.

20 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1988, 27ª reunión; 14ª sesión ordinaria, setiembre 21 de 1988, Sumario: asuntos entrados, punto 11, apéndice, proyectos de ley IX, numeral 31, págs. 4764 a 4774.

21 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 1ª Reunión, 9ª sesión ordinaria; julio 26/27 de 1989. Sumario: punto 4, asuntos entrados: numeral 11, mensaje y proyecto de ley del Poder Ejecutivo sobre emergencia económica (PE - 66/89), págs. 1267 a 1278.

22 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 12ª Reunión, 10ª sesión ordinaria (continuación), 8/9 de agosto de 1989, Sumario: apéndice, punto 2, inserciones II, págs. 1638 a 1649.

23 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 10ª reunión, 9ª sesión ordinaria; julio 26/27 de 1989, sumario: punto 5, págs. 1287 y 1288.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

24 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 12ª reunión, 10ª sesión ordinaria (continuación); 8/9 de agosto de 1989, sumario: punto 1, págs. 1456 a 1473.

25 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 12ª Reunión, 10ª sesión ordinaria (continuación), 8/9 de agosto de 1989, sumario: punto 1, págs. 1473 a 1620. El tratamiento en particular del Capítulo XXVIII, "Régimen penal tributario y previsional" corre de págs. 1611.

26 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 12ª Reunión, 10ª sesión ordinaria (continuación), 8/9 de agosto de 1989, sumario: punto 2, I Sanción del H. Senado, págs. 1621 a 1636.

27 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 12ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación); 23/24 de agosto de 1989, sumario: punto 4, págs. 2505 a 2535.

28 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 19ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación); 23/24 de agosto de 1989, sumario: puntos 4 y 6, págs. 2551 a 2566 y 2567 a 2580; 20ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación), 24/25 de agosto de 1989, sumario: punto 4, págs. 2583 a 2675; 21ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación), 25 de agosto de 1989, sumario punto 3, págs. 2683 a 2696; 22ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación) 29/30 de agosto de 1989, sumario: puntos: 2, 5, 7, 9, 13, 16 y 20, pág. 2700, págs. 2701 a 2757, pág. 2758, págs. 2759 a 2760, págs. 2763 a 2769, págs. 2770 a 2773, y págs. 2776 a 2801; 23ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación), 30 de agosto de 1989, sumario: puntos 1 y 5, págs. 2805 a 2820, y págs. 2821 a 2846.

29 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 23ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación), 30 de agosto de 1989, sumario: punto 5, apéndice A, sanción de la H. Cámara de Diputados, págs. 2846 a 2857.

30 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 15ª reunión, 13ª sesión ordinaria, 31 de agosto de 1989, sumario: punto 2, págs. 1804 a 1831.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

31 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Senadores de la Nación, año parlamentario 1989, 15ª reunión, 13ª sesión ordinaria, 31 de agosto de 1989, sumario: punto 10, apéndice I, sanciones del H. Senado, págs. 1836 a 1852.

32 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 25ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación); 31 de agosto - 1º de setiembre de 1989, sumario: puntos 4 y 5, págs. 3040 a 3054.

33 (Popup)

(32) Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 25ª reunión, 5ª sesión ordinaria (continuación); 31 de agosto - 1º de setiembre de 1989, sumario: punto 10, apéndice A, sanciones de la H. Cámara de Diputados, págs. 3058 a 3074.

34 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLIX - C:, págs. 2458 y sigtes.

35 (Popup)

Diario de Sesiones Cámara de Diputados de la Nación, año parlamentario 1989, 35ª reunión, 1ª sesión extraordinaria, 23 de noviembre de 1989, sumario: punto 15, apéndice B, asuntos entrados, numeral 5, mensaje y proyecto de ley del Poder Ejecutivo sobre régimen penal tributario y previsional (41 - P.E. - 89), págs. 4780 a 4782.

36 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XLIX - D, págs. 3815 y sigtes.

37 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989, orden del día N° 8, págs. 27 y sigtes., y 32 y sigtes.

38 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989 orden del día N° 8, págs. 31 y sigtes.

39 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989 orden del día N° 8, págs. 37 y sigtes.

40 (Popup)

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Boletín Oficial de la República Argentina N° 26832, 1° sección págs. 1 y sigtes. En la misma publicación, pág. 2, se encuentra reproducido el decreto de promulgación.

41 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXIV - C, págs. 2015 y sigtes.

42 (Popup)

Fallos: 248-781.

43 (Popup)

Imaz, Esteban y Rey, Ricardo E., El recurso extraordinario, 2ª edición, págs. 93 y sigtes., Ediciones de Derecho y Economía Nerva, Buenos Aires, 1962.

44 (Popup)

Fallos: 297:142; 300:1080; 301:460, entre muchos otros.

45 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989 orden del día N° , págs. 31 y sigtes.

46 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989, orden del día N° 8, pág. 40.

47 (Popup)

Fallos: 235:296.

48 (Popup)

Ferré Olivé, Juan Carlos, Los delitos contra la hacienda pública en el derecho español, doctrina penal, teoría y práctica en las ciencias penales año 1988, N° 44, págs. 601 y sigtes., Depalma, Buenos Aires, 1988. De este ensayo se extraen los textos obrantes en el trabajo de los artículos 349, 350 y 350 bis del Código Penal español.

49 (Popup)

Fallos: 182 - 355.

50 (Popup)

Cámara de Diputados de la Nación, sesiones extraordinarias 1989, orden del día N° 8, pág. 40.

51 (Popup)

Anales de Legislación Argentina, t. XXXIX - C, págs. 2501 y sigtes.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal