

SOBRE LA CONCURRENCIA PARA COMETER DELITOS TRIBUTARIOS: El inciso b) de la Ley 24.769

Cr. Jorge Fernando Fushimi

Contador Público. UNC.
Abogado. UNC.
Especialista en Sindicatura Concursal (UNC).
Especialista en gobierno corporativo
de las soc. mercantiles (UCLM)
Docente Investigador Universidad
Nacional de La Rioja.

Palabras Clave:

*Ley penal tributaria,
delitos tributarios
,crítica, técnica legal.*

Key Words:

*Criminal Tax Law, critic,
legal technique.*

Resumen

Este trabajo tiene por finalidad el análisis dogmático de la figura contenida en el artículo 15 inciso b) de la Ley Penal Tributaria Número 24.769. Criticamos la terminología empleada por ser ajena a la doctrina penal argentina. Luego tratamos de discernir si -en rigor- se trata de una agravante de una figura penal ya existente, o si bien se trata de un delito autónomo, para concluir -de manera acorde con la doctrina nacional- que se trataría a priori de una agravante cuya validez constitucional es dudosa. Concluimos el trabajo con una crítica a la técnica legal empleada.

Abstract

This paper intends to develop a dogmatic analysis of the legal concept included in section 15 subsection b) of the Criminal Tax Law Nº 24.769. We here criticize the terminology involved as we consider it is foreign to the Argentine legal doctrine. We then try to determine whether – strictly speaking – it is an aggravating circumstance of an existing crime or a crime in itself. Finally, we come to the conclusion that – according to the Argentine national doctrine - it is, a priori, an aggravating circumstance of doubtful constitutional validity. We conclude with a criticism to the legal technique employed.

1. Introducción.

La ley 25.874 sancionada el 17 de diciembre de 2003 y publicada en el Boletín Oficial el día 22 de enero de 2004 modificó el texto del artículo 15 de la Ley Nº 24.769 (Ley Penal Tributaria, en adelante por las siglas LPT), introduciendo dos figuras penales tributarias que más abajo analizaremos: la comisión de delitos tributarios en concurrencia de varias personas y la asociación ilícita en materia penal tributaria.

En este trabajo analizaremos la agravante contenida en el inciso b) del artículo 15 de la LPT, atento a las especiales características que éste posee en lo que debiera ser un sistema armónico en lo penal.

2. El Marco Legal:

El actual texto del citado artículo 15 de la LPT, dice:

"El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

- b) Concurrere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión.**
- c) Formare parte de una organización compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.**

El texto anterior del artículo 15 de la LPT decía:

"El que a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena".

Con lo cual resulta claro que el actual inciso a), es la misma hipótesis penal que contemplaba el viejo artículo 15 de la LPT, mientras que son novedosas las figuras introducidas por los incisos b) y c).

3. Análisis del inciso b) del Artículo 15 L.P.T.

Agravamiento de la pena por concurrencia de autores.

3.1. La cuestión terminológica.

A lo largo del Código Penal (CP), la expresión **concurrencia** es utilizada para referirse al concurso de actos, hechos o circunstancias. En la parte general, artículos 54 a 58 del CP, se trata sobre el concurso de delitos y hace referencia a *"Cuando concurrieren varios hechos independientes..."* (Arts. 55 y 56 CP, ambos *ab initio*). No cambia la utilización de la expresión concurrencia o concurso en la

parte especial, particularmente en los casos en que concurren circunstancias agravantes o atenuantes. Por ejemplo en el caso del artículo 82 del Código Penal que atenúa el homicidio calificado cometido en contra de ascendiente, descendiente o cónyuge utiliza la expresión "*cuando.... concurriese alguna de las circunstancias*". Igualmente, los artículos 92 y 93 del Código Penal, para la figura de lesiones, comienzan ambos (para agravar y atenuar la figura, respectivamente) con la expresión "*Si concurriere alguna de las circunstancias....*" (Art. 92 CP) o "*Si concurriere la circunstancia enunciada....*". (Art. 93 CP). - El Artículo 105 del C.P. (agravamiento o atenuación de la figura de Abuso de Armas) "*Si concurriera alguna de las circunstancias....*"

Queda claro, pues, que la expresión "concurrencia" se emplea entonces para el concurso de delitos, de hechos o de circunstancias específicamente, no para la participación de varios sujetos en la comisión de un delito.

Cuando el Código Penal se refiere a la intervención de más de una persona, utiliza la expresión "**participación**" que implica la pluralidad de sujetos en la comisión de un delito. En la parte general, se legisla sobre la participación criminal desde los artículos 45 a 49, mientras que en la parte especial, algunas figuras que requieren para su consumación la necesaria intervención de más de un sujeto, como el artículo 95 CP (homicidio o lesiones en riña) que requiere que "*tomaren parte más de dos personas*" o el duelo (Art. 97 CP) "*Los que se batieren a duelo, con intervención de dos o más padrinos....*", o el caso de la asociación ilícita simple o agravada (Arts. 210 y 210 bis del CP) que comienzan "*... el que tomare parte en una asociación o banda.....*" (Art. 210 CP) y "*...al que tomare parte, cooperare o ayudare a....*".

Queda demostrado así que para la comisión de un delito cometido por una pluralidad de sujetos se emplea el término "participación".

Podemos, pues, afirmar que los sujetos participan (toman parte) en la comisión de un delito, mientras que los hechos (en sentido genérico y amplio) concurren. Esta utilización apropiada terminología hace no sólo a una cuestión de purismo dogmático, sino que hace también al principio de legalidad o de reserva legal y a una mejor sistematización del sistema penal.

Como vimos, el nuevo texto del artículo 15 de la LPT (que es tributaria, pero es derecho penal principalmente), en su inciso b), dice: "*Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión*". Lo que implica una errónea utilización de la terminología penal, ya que evidentemente la figura resulta aplicable a la comisión de los delitos penales tributarios con intervención de más de un agente. Sin embargo la impropia utilización del término, aún cuando pareciera ser sólo una cuestión semántica, introduce dudas a la figura, ya que si se hubiese empleado la expresión "con la participación de dos o más personas" inmediatamente nos remitiríamos al título 7 del Libro Primero del Código Penal, sabiendo que existe una convergencia intencional para cometer el delito y que existen diversos grados de participación: autor, co autor, instigador, cómplice necesario o encubridor.

Cuando se dice "concurriere con dos o más personas", la circunstancia agravante exige al menos la participación de tres personas: el autor y "los concurrentes" que deben ser dos o más. Sin embargo, no queda claro quienes son los concurrentes.

Quizá el panorama se aclara un poco cuando la agravante requiere un dolo específico al decir "*para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley*".- Es decir, todos los agentes concurrentes (incluyendo al autor) deben tener clara conciencia que la concurrencia es con una finalidad puntual y concreta: la comisión de delitos fiscales o previsionales.

Lo que en los hechos pareciera pretender punir es al delito penal tributario cometido mediando participación criminal. Pero un análisis exegético del artículo no resulta tan claro, porque el agravamiento se produce sólo para "El que a sabiendas concurre con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados...." De tal modo que la pena se agrava para el autor por requerir él la concurrencia de dos o más personas para la comisión de un delito, pero no resulta claro si la pena se agrava para los concurrentes, salvo que éstos fuesen co autores o instigadores del delito, en cuyo caso éstos también actuarían a sabiendas y con el fin de cometer delitos penales tributarios o previsionales. Nos preguntamos qué ocurriría si el autor cometiera el delito penal tributario a sabiendas y con ese fin específico, pero en ignorancia de los concurrentes o sin la intención dolosa de éstos, o aún cuando éstos sólo fuesen partícipes (necesarios o no) pero de otro delito (v.gr. falsificación de instrumento público) sin tener intención de cometer delitos tributarios, o actuare a sólo título de encubridor, pues la agravante de la hipótesis bajo análisis sólo recaería sobre el autor. No sobre estos cómplices.

3.2. ¿Delito autónomo o agravante?:

Mientras el inciso a) del artículo 15 de la LPT establece una agravante de los delitos regidos por ella, incrementando la sanción de inhabilitación, el inciso c) crea un delito autónomo (la asociación ilícita tributaria).

¿Cuál es, pues, la situación de la figura bajo análisis del inciso b del Art. 15 LPT? Se trata, pues, de una agravante para los delitos penales tributarios que sean cometidos mediante la participación (concurrencia) de tres o más personas. Es esta una posición unánime en la doctrina sostenida entre otros (por citar

algunos) por Orce y Trovato ¹ quienes manifiestan que se trata de una agravante genérica, al igual que Riquert ² y Folco, Abrales y López Biscayart³.-

Así, esta agravante genérica aumenta el mínimo de cualquiera de las penas previstas por la ley por la mera concurrencia del autor y dos o más

La posición de sostener que se trata de una agravante no es menor y acarrea importantes consecuencias:

- a) En primer lugar, no se trata de sancionar actos preparatorios. En efecto el mero concurrir para cometer delitos tributarios no es punible (como no lo es ningún acto preparatorio que no constituya un delito autónomo).
- b) En segundo lugar, aunque el tipo legal expresa "para cometer delitos tributarios", se requiere la consumación de éstos para que pueda aplicarse la agravante.
- c) En nuestra opinión, los delitos penales tributarios no admiten tentativa, ya que todos exigen la consumación del hecho para atribuirlo, o bien están estructurados bajo la forma de delito de peligro. Villegas ⁴ sostiene en una primera instancia que son aplicables a los delitos todas las consideraciones relacionadas a la tentativa. Sin embargo, más adelante, agrega que se torna imposible la tentativa en la ley penal tributaria, al menos en varias de sus figuras⁵. Por ello, la mera

¹ ORCE, Guillermo; TROVATO, Gustavo Fabián: "DELITOS TRIBUTARIOS – ESTUDIO ANALÍTICO DEL RÉGIMEN PENAL DE LA LEY 24.769", pág. 254, Ed. Abeledo Perrot, Bs. As. 2008: "*Este inciso del art. 15 contiene, como se ve, una agravante genérica para el caso de la concurrencia de dos o más personas en cualquiera de los delitos de la LPT. Nuevamente, se trata al menos de una técnica legislativa criticable. Por empezar, no se alcanza a comprender por qué la agravante...*"

² RIQUEERT, Marcelo A. "CUESTIONES DE DERECHO PENAL Y PROCESAL PENAL TRIBUTARIO" (2da. Edición ampliada y actualizada), pág. 331. Ed. Ediar, Bs. As. 2004.

³ FOLCO, Carlos María; ABRALDES, Sandro F.; LÓPEZ BISCAYART, Javier: "ILÍCITOS FISCALES – ASOCIACIÓN ILÍCITA EN MATERIA TRIBUTARIA – ley 25.874", pág. 148. Ed. Rubinzal Culzoni Editores, Bs. As. 2004

⁴ VILLEGAS, Héctor B. "REGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO". Ed. Depalma, Bs. As. 1993, pág. 79.

⁵ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 80: "*Es de destacar que casi todos los tipos de la ley 23.771 están contruidos como delitos de peligro, lo cual torna imposible la tentativa, salvo las figuras de los arts. 2, 3 y 8. Pero ocurre, a su vez, que tampoco habría tentativa de la evasión fiscal del art. 2,*

concurrencia no constituye –per sé– un delito autónomo, y no puede admitirse que se la trate como tentativa de evasión fiscal o situación similar. La agravante sólo rige en caso de que se haya cometido el delito fiscal pertinente.

3.3. Sobre la naturaleza de la agravante.

Siguiendo a Edwards⁶ y Folco, Abraldes y López Biscayart⁷ decimos que en los delitos de evasión el bien jurídico protegido es la hacienda pública en sus términos más amplios. García Vizcaíno⁸, directamente explica que el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria, es *"la actividad financiera del Estado Nacional (fiscal y extrafiscal) en materia de recaudación y gasto público (v.gr., en subsidios), y específicamente la seguridad social nacional en cuanto a las obligaciones respectivas a este ámbito"*, y en idéntico sentido lo hace Villegas⁹.

Marrocco, Oddone, Trabazo y Tuya¹⁰ sostienen que el inciso b) del artículo 15 LPT, agrava los delitos tributarios *"por el hecho de ser cometido por tres o más personas. Se refiere, pues, a un supuesto que podría denominarse "Comisión de los delitos por una pluralidad concurrente de sujetos"*.

Ahora bien, las diversas agravantes del derecho penal, generalmente están fundadas en el estado de indefensión de la víctima (si el bien jurídico protegido es la actividad financiera del Estado Nacional, la víctima es el Estado

porque los actos tendientes a evadir impuestos que simplemente dificulten la fiscalización por el órgano recaudatorio, ya configuran el delito del art. 1 ..."

⁶ EDWARDS, Carlos Enrique: "REGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEYES 24.765 Y 24.769". Ed. Astrea, Bs. As. 1997, pág. 26: *"En nuestra opinión, el bien jurídico protegido por la nueva ley es la hacienda pública que, en su sentido jurídico, consiste en la actividad financiera del estado."*

⁷ FOLCO, Carlos María; ABRALDES, Sandro F.; LÓPEZ BISCAYART, Javier: Ob. cit, pág. 160. Ed. Rubinzal Culzoni Editores, Bs. As. 2004: *Sin duda que si se toma como bien jurídico tutelado la función financiera del Estado, concepto que abarca al de "hacienda pública" pero desde una óptica dinámica, es decir, entendida como el sistema de ingresos y realización del gasto público, vale aclarar que la actividad guarda relación con el destino que exige el tipo objetivo del delito analizado.*

⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: "DERECHO TRIBUTARIO" (3ra. Edición ampliada y actualizada). Ed. Lexis Nexis. Bs. As. 2006. Pág. 624.

⁹ VILLEGAS, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 266. *"El valor jurídico que protege esta figura penal, así como también los demás tipos penales contenidos en la ley penal tributaria 23.771, es la actividad financiera del estado"*.

¹⁰ MARROCCO, Alejandro P.; ODDONE, M. Lourdes; TRABAZO, Rodolfo A. TUYA, Bibiana M. "Asociación Ilícita Tributaria. Algunas reflexiones sobre la modificación del artículo 15 de la ley 24.769". Doctrina Tributaria Errepar (DTE) – Tomo XXV-Mayo 2004.

Nacional), o bien por ser gravemente ultrajante, o por aumentar el padecimiento de la víctima, o por el grado de parentesco, o por la especial función del agente (v.gr. los delitos agravados al ser cometidos por funcionarios públicos). García Vizcaíno¹¹, por ejemplo, sostiene que *"la concurrencia de, al menos tres personas, constituyen un agravante por la mayor peligrosidad en el accionar"*.

La mera pluralidad de sujetos en la comisión de un delito no siempre es una agravante en el derecho penal, lejos de ello, en determinadas hipótesis, la pluralidad de sujetos actúa como atenuante, tal el caso del homicidio o las lesiones en riña¹², mientras que en otros casos actúa como agravante. Así, en el homicidio, el concurso premeditado de dos o más personas agrava el delito (art. 80 inc. 6 CP), como también ocurre con el abuso sexual (art. 119 inc. d) del CP) o el robo en banda (Art. 166 inc. 2 y 167 inc. 2, ambos del CP), o el CP). También, la pluralidad de sujetos puede configurar un delito autónomo, tal el caso de la asociación ilícita (Art. 210 CP), la asociación ilícita que contribuya a poner en peligro la vigencia de la Constitución Nacional (Art. 210 bis CP) o la asociación ilícita tributaria (Art. 15 inc. c. LPT).

Por lo tanto, la pluralidad de sujetos en la comisión de un delito agrava las penas que se aplican cuando en bien jurídico protegido ha sido puesto en un peligro mayor, o coloca a la víctima en una situación de indefensión frente a la pluralidad de sujetos. García Vizcaíno¹³ continúa explicando: *"La particularidad del inc. b del ar.t. 15 consiste en que el mayor reproche radica en que el sujeto activo concurre (es decir, logra concierto doloso) con dos o más personas (participación criminal ...) para cometer un delito determinado previsto por la ley 24.769"*. También sostiene algo similar Edwards¹⁴ al sostener que la

¹¹ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Ob. Cit. Pág. 673.-

¹² El art. 95 del CP establece que cuando en riña o agresión en que tomen parte más de dos personas resultare muerte o lesiones de las determinadas en los artículos 90 y 91, sin que constare quienes las causaron, se tendrá por autores a todos los que ejercieron violencia sobre la persona del ofendido, y se aplicará reclusión o prisión de dos a seis años en caso de muerte y de uno a cuatro en caso de lesión.

¹³ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Ob. Cit. Pág. 673.

¹⁴ EDWARDS, Carlos Enrique. "La Nueva Agravante y la Asociación Ilícita en la Ley Penal Tributaria y Previsional" – LL.2004-B pág. 1386.

participación de más de dos sujetos *"garantiza una mayor posibilidad de éxito en el logro de dichas conductas delictivas"*.

Ahora, si el bien jurídico protegido es la hacienda pública, aún tomada como un concepto dinámico como ya expresamos, resulta difícil de comprender cómo es posible que se pueda poner en mayor peligro o en una situación de indefensión frente a la pluralidad de sujetos.

Idéntica pregunta nos formulamos respecto de la víctima. Si el Estado Nacional es la víctima, ¿pueden tres o más personas que participan para la comisión de un ilícito tributario, colocarlo en una situación de indefensión, o de mayor peligro?

Bien cierto es que la figura requiere un dolo específico¹⁵: es decir que los intervinientes concurren para cometer delitos tributarios, descartándose así la posibilidad de aplicar esta agravante a título de culpa o dolo eventual. La predisposición específica de los autores requiere el conocimiento concreto de que se concurre para cometer delitos tributarios y no otros.

Sin embargo, la agravante pareciera estar diseñada para el agente, no para los partícipes ya que la misma no hace referencia a quienes participaren o tomaren participación para cometer delitos tributarios, sino a aquel que a sabiendas concurre con dos o más personas. Aquí nos encontraríamos con situaciones prácticas paradójicas:

- El autor del delito tributario conoce la finalidad de la concurrencia y los partícipes, no. Entonces se aplicaría la agravante al autor, pero no podría procederse igual con los partícipes, por cuanto éstos carecerían del dolo específico requerido para configurar el delito.

¹⁵ NUÑEZ, Ricardo: MANUAL DE DERECHO PENAL – PARTE GENERAL (Marcos Lerner editora Córdoba, Córdoba, 1984, pág. 228. *"A veces el tipo delictivo exige como elemento subjetivo especial del delito, un conocimiento o una intención especial (dolo específico o elemento subjetivo del tipo). Esta especialización del dolo excluye la imputación del mismo delito a título de culpa o, cuando consiste en una intención especial, la imputación a título de dolo eventual"*.

- El autor del delito tributario conoce la finalidad de la concurrencia y los partícipes concurren pero para la comisión de otros delitos. Luego, tampoco podría aplicársele la agravante a los partícipes, por la falta de dolo específico.
- El agente que tiene la finalidad de cometer otro delito, v.gr. delito de balance falso, y alguno de los partícipes comete delito tributario valiéndose de ese otro delito, no podría ser sancionado con la pena agravada, por cuanto no tuvo el dolo específico requerido, mientras que el partícipe que se apoyó en la comisión del primer delito, sí podría ser penado con la sanción agravada¹⁶.

La mera concurrencia de dos o más personas, por más dolo específico que se requiera, se aproxima muchísimo más a un acto preparatorio cuya naturaleza no es punible por definición, o bien a un agravamiento de las penas extensivo a los partícipes del delito. Fabris ¹⁷ sostiene que "*La desproporción punitiva se configura por la mayor pena que recae sobre las personas (dos o más) que como cómplices efectúan un aporte subjetivo u objetivo para la comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley penal tributaria*". Por su parte, Orce y Trovato ¹⁸ aclaran que "*no hay una diferencia esencial entre estos tipos penales básicos por la que la multiplicidad de autores pudiera tener una relevancia*".

En rigor, no hay justificaciones para la agravante del inciso b) del artículo 15 de la LPT. Se trata de aplicar una mayor sanción, aparentemente, para cuando el delito tributario ha tenido la participación de múltiples sujetos (más de dos). Claramente lo explica así Soler ¹⁹ cuando explica que "*El inciso b) pretende sortear las dificultades derivadas de la discusión doctrinaria acerca de si es*

¹⁶ FABRIS, Cristian E. "La ley penal tributaria y la participación criminal tributaria agravada". Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales", Revista N° 4 – Año 2006. Editorial Errepar. Pág. 41. *En efecto, a esas personas (los partícipes) se les podría sancionar con una pena mínima (cuatro años) mayor que la prevista para el autor de delito impositivo, único sujeto pasivo tributario (y activo del delito).*

¹⁷ FABRIS, Cristian E. "ob. cit."

¹⁸ ORCE G.; TROVATO, G.F. Ob.cit. pág. 255

¹⁹ SOLER, Osvaldo.H. "DERECHO TRIBUTARIO – Económico, Constitucional- Sustancia – Administrativo – Penal". 2da. Edición actualizada y ampliada. Ed. La Ley. Bs. As. 2005. Pág. 505.

admisible la concurrencia de dos o más personas en la comisión de delitos tributarios o, en cambio, no lo es por tratarse de delitos "de propia mano", es decir de aquellos que solo pueden ser cometidos por los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria".- Pero, resulta que además de zanjarse dicha discusión, la ley introduce un agravante, cuando las reglas de la participación criminal del código penal sólo fijan la distribución de responsabilidades y las penas que se aplican que serán similares o menores que las del autor.

El incremento de las penas por la participación criminal, la mera participación sin ánimo de conformar una asociación ilícita tributaria, no puede configurar una agravante, porque en rigor no reúne ninguno de los requisitos necesarios para que se justifique. No hay mayor riesgo, no hay estado de indefensión de la víctima, ni ninguna de las otras causales ya expuestas.

Por otra parte, bien lo señalan Soler y también Fabris, la aplicación de mayores penas puede llevar al absurdo que el autor del delito tributario –aquel que realmente lesionó el bien jurídico- tenga una menor sanción que los partícipes, lo que repugna a toda garantía constitucional. Tampoco nos seduce la alternativa de que, en lugar de fijar un mínimo punitivo de cuatro años, se hubieran fijado incrementos en los mínimos y máximos de las penas o fuese proporcional a cada tipo penal, como lo sostienen Orce y Trovato²⁰.

3.4. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA AGRAVANTE.

La doctrina es conteste en afirmar que la agravante vulnera principios constitucionales básicos. Por una parte, resulta irrazonable que un partícipe – aún secundario- de un delito tributario pueda recibir pena mayor que el autor material del mismo hecho. Ello implica quebrantar el principio constitucional de igualdad ante la ley (art. 17 de la C.N.), y al mismo tiempo se rompe el principio

²⁰ ORCE. G; TROVATO, G.F. ob.cit. pág. 254: "Una mayor técnica legislativa habría consistido, entonces, en que la agravante fuera proporcional para cada tipo penal. La redacción, no inusual cuando se buscan estos efectos, podría haber rezado algo así como "se aumentará en un tercio el mínimo de la escala penal en los casos en los que concurren dos o más personas..."

de proporcionalidad de la pena, variación también de aquel principio y del artículo 18 CN que garantiza el debido proceso.

La única verdadera intención es incrementar el mínimo de las penas de los delitos tributarios a cuatro años, cuando se haya cometido por más de dos personas y de esa manera mantener a los imputados en prisión preventiva, al no darse el supuesto para que se conceda la excarcelación o la exención de prisión. Esta herramienta permitiría a la parte acusadora imputar al autor y a dos o más supuestos partícipes y mantenerlos en prisión preventiva durante la instrucción y la sustanciación del proceso, quebrantándose así la regla del estado de inocencia al obligar permanecer al imputado privado de su libertad, no habiéndose descartado tal estado. Es decir, aun siendo inocente, el imputado purga una pena privativa de la libertad. En tal sentido, debemos recordar que la regla procesal general es la libertad del imputado, no la restricción a la libertad ambulatoria y sólo cuando se estime que existen riesgos que el imputado podrá tratar de eludir la acción judicial o de destruir elementos probatorios, podrá aplicarse la restricción preventiva de la libertad.

Al fijarse este minimum irrazonable, todo imputado de un delito tributario en participación con dos o más sujetos, permanecerá privado de la libertad, lo que implica un quebrantamiento al principio de inocencia y de libertad ambulatoria de los sujetos imputados.

4. CONCLUSIONES:

Como bien señalara Soler, la figura analizada trató de superar un debate doctrinario acerca de la responsabilidad de los partícipes en los delitos tributarios, creando para ello una agravante genérica que actúa cuando el delito sea cometido con la participación de dos o más personas.

El mero valerse de dos o más personas, agrava la figura delictiva.

Sin embargo, la solución encontrada ha sido poco feliz. En primer lugar porque hay una serie de desajustes e imprecisiones que dejan a la figura librada a la interpretación judicial, lo que en modo alguno es admisible tratándose de figuras penales que no admiten la aplicación de la analogía ni de la sanción por meras presunciones.

En segundo lugar, porque al incrementar el mínimo de la pena, todos los partícipes quedarán excluidos del beneficio de la excarcelación o de la exención de prisión.

En tercer lugar porque rompe la armonía del sistema penal en general y aún del penal tributario, produciéndose la paradoja de que quien cometa un delito de menor gravedad (v.gr. evasión simple) reciba una pena mayor que aquel que cometa un delito de mayor gravedad (v.gr. evasión agravada) por el mero hecho de haber sido cometido por más de un sujeto

Si el objetivo de la ley penal tributaria es sancionar a quienes realmente atentan contra la actividad financiera del estado, no se debería tratar de buscar privar de la libertad ambulatoria a cualquiera que pueda estar involucrado. Es más, ni siquiera se justifica el incremento punitivo para los delitos agravados, al sólo efecto de privar a los imputados de los beneficios de la libertad ambulatoria. Siempre la ley penal tributaria ha generado el temor en la doctrina nacional de que sea utilizada como herramienta de terror fiscal o de extorsión fiscal, lo cual es absolutamente impropio del estado de derecho.

No nos resulta ajeno que el evasor de tributos, dado el efecto multiplicador que genera al traducirse en gasto público, genera un daño no sólo a la actividad financiera del estado, sino –de manera indirecta- a la comunidad toda al privar al estado de recursos que siempre son volcados a ella. Sin embargo, también ataca al erario público, y por ende a la actividad financiera del estado, quien comete malversación de caudales públicos (Art. 261 del C.P.) y sin embargo la pena mínima es de dos años.

El sistema penal debiera ser armónico y tener en cuenta el bien jurídico tutelado, la proporcionalidad de la pena, y jamás perder de vista el objetivo final, que no puede ser nunca la privación de la libertad de las personas, sino disuadir a las personas para que cometan esta clase de delitos.

Todo parece indicar que la disuasión proviene del mero incremento de las penas, lo cual –se ha demostrado– en general no disuade al delincuente, quien no tiene en mente el quantum de la pena al momento de cometer el hecho, sino el beneficio que se obtiene y el riesgo de ser condenado.

La actividad financiera del estado no es más importante que los derechos y garantías de los individuos y no puede justificar el incremento de las penas por ser la víctima el Estado Nacional (recordemos que tampoco está protegida por la LPT, la actividad financiera de los estados provinciales o municipales). De hecho el Estado Nacional no sólo es más poderoso que cualquier otra víctima, sino que posee los medios, los recursos y la oportunidad para evitar la evasión tributaria y reprimirla en su justa medida, sin necesidad de recurrir a figuras que vulneran el orden constitucional.

Cita de este artículo:

FUSHIMI, J (2011) "Sobre la concurrencia para cometer delitos tributarios" *Revista OIKONOMOS [en línea] 12 de Septiembre 2011, Año 1, Vol. 2.* pp.26-40. Recuperado (Fecha de acceso), de <http://oikonomos.unlar.edu.ar>