UNIVERSIDAD NACIONAL DEL NORDESTE

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS

DOCTORADO EN DERECHO

TESIS

TÍTULO

"El impacto del funcionalismo en el concepto de bien jurídico en el ilícito Tributario y Penal"

DOCTORANDO: AB. DARDO ERIBERTO SPESSOT

DIRECTOR: DR. JUAN MANUEL ALVAREZ ECHAGÜE

Agosto de 2025

DEDICATORIA

A mis padres Dardo y Rosario y a mis hermanos Luis y Blanca, quienes me han incentivado a seguir adelante en esta labor. A Marina por todo su cariño y apoyo.

AGRADECIMIENTOS

A Dios, quien me ha dado fortaleza en las adversidades.

A la Dra. Dora E. Ayala Rojas y al Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe por el constante apoyo y compartir la inquietud por esta rama de la Ciencia Jurídica.

A los Doctores Marcelo Merello y Malco Rossi, al Ingeniero Daniel Cerquetti, y a todo su equipo de médicos del FLENI, porque sin su asistencia no hubiera podido terminar esta Tesis Doctoral.

ÍNDICE PAGINADO

TÍTULO	PÁGINA
LISTADO DE ABREVIATURAS EMPLEADAS	10
TÍTULO	11
RESUMEN	12
ABSTRACT	14
CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN	16
I- PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	16
II- ESTADO DEL CONOCIMIENTO	19
III- MARCO TEÓRICO	22
IV- RELEVANCIA DEL TEMA	24
V- OBJETIVOS	25
A- GENERAL	25
B- PARTICULARES	25
VI- HIPÓTESIS	25
VII- METODOLOGÍA	26
CAPÍTULO II ALGUNOS DERECHOS DE INTERÉS	27
I- EL DERECHO PENAL-CONCEPTO	27
A- TEORÍAS DE LA PENA	31
1- Teorías Absolutas	32

TÍTULO	PÁGINA
2- Teorías Relativas	33
3- Teoría de la Prevención General Negativa	35
4- Teoría de la Prevención General Positiva	35
5- Teoría de la Prevención Espacial Positiva	38
6- Teorías de la Unión	39
B- LÍMITES AL PODER PUNITIVO DEL ESTADO	41
1- Principio de intervención penal como medio de protección	42
2- Principio de *Última Ratio*	43
3- Principio de protección de bienes jurídicos	43
4- Principio de culpabilidad	43
5- Principio de la proporcionalidad	46
6- Principio de humanidad	46
7- Principio de resocialización	47
II- DERECHO TRIBUTARIO	48
A- EL TRIBUTO	49
B- CARACTERES DEL DERECHO TRIBUTARIO	50
1- Coacción en la génesis del tributo	50
2- Coacción normada	51
a) Tipicidad del hecho imponible	51
b) Distinción de tributos en género y en especie	51
c) Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias	52
d) Analogía	52
e) Retroactividad	52

TÍTULO	PÁGINA
f) Indisponibilidad del crédito tributario	52
g) Finalidad de cobertura del gasto público	53
3- Capacidad contributiva	54
a) Elemento unificado	54
b) Elemento explicativo de la evolución de los tributos	54
c) Garantías sustanciales de los contribuyentes	55
d) Sustitución tributaria	55
e) Capacidad jurídica tributaria	55
f) Inmunidad tributaria	55
g) Impuestos directos e indirectos	55
4- La obligación jurídico-tributaria	56
5- El hecho imponible	58
a) Aspecto material	59
b) Aspecto personal o subjetivo	60
c) Aspecto espacial	61
d) Aspecto temporal	62
III- DERECHO PENAL ECONÓMICO	63
A- SUTHERLAND	66
B- DERECHO PENAL TRIBUTARIO	68
IV- CONCLUSIONES PARCIALES	79
CAPÍTULO III LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DEL BIEN JURÍDICO	81
I- BIRNBAUM	81

TÍTULO	PÁGINA
II- BINDING	87
III- VON LISZT	88
IV- EL MOVIMIENTO NEOKANTIANO	91
A- HONIG: LA FUNCIÓN TELEOLÓGICA DEL BIEN JURÍDICO	91
B- WOLF: EL BIEN JURIDICO COMO BIEN DE LA CULTURA	92
V- LA NEGACIÓN DEL BIEN JURÍDICO Y LA IRRACIONALIDAD DEL ESTADO NACIONALSOCIALISTA	95
VI- LA CONSTITUCIÓN DE BONN - EL RETORNO DEL NORMATIVISMO Y LA MEDIATIZACIÓN DEL BIEN JURÍDICO	97
A- MAYER	97
B- WELZEL	100
VII- EL ESTADO DE BIENESTAR Y EL RESURGIMIENTO DE LA POLÍTICA CRIMINAL	106
A- LAS TEORÍAS DEL BIEN JURÍDICO CON FUNDAMENTO SOCIOLÓGICO	108
B- AMELUNG	108
C- JAKOBS	111
D- ROXIN	113
VIII- CONCLUSIONES PARCIALES	116

TÍTULO	PÁGINA

CAPÍTULO IV
LA CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES JURÍDICOS-BIENES JURÍDICOS INDIVIDUALES Y COLECTIVOS 118

I- INTRODUCCIÓN 118

II- ANÁLISIS DOCTRINARIO 121

A- EL FUNCIONALISMO SEGÚN JAKOBS 121

B- EL FUNCIONALISMO SEGÚN ROXIN 124

C- BIENES JURÍDICO PENALES INDIVIDUALES Y COLECTIVOS 127

D- CONCEPCIÓN RESTRINGIDA 133

1- Inexcluibilidad y no-rivalidad 133

2- Indivisibilidad y no-distributividad 135

3- Titularidad colectiva e indisponibilidad 142

4- Naturaleza conflictual 144

E- CONCEPCIONES AMPLIAS 144

III- EL BIEN JURÍDICO EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO 149

IV- CONCLUSIONES PARCIALES 151

CAPITULO V
POLÍTICA CRIMINAL 154

I- INTRODUCCIÓN 154

II- POLÍTICA CRIMINAL ARGENTINA EN MATERIA DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS 159

III- ¿FINALIDAD RECAUDATORIA O PERSECUCIÓN PENAL? 164

TÍTULO	PÁGINA
IV- EL MONTO PUNIBLE COMO CRITERIO DE DISTINCIÓN ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO	174
V- ¿EL DERECHO PENAL PUEDE TENER UNA FINALIDAD RECAUDATORIA?	176
VI- PRISIÓN POR DEUDAS Y EL ILÍCITO TRIBUTARIO	184
A- ANTECEDENTES	184
B- LA PROHIBICIÓN DE LA PRISIÓN POR DEUDAS EN ARGENTINA	185
C- LA PRISIÓN POR DEUDAS EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO	187
D- OTROS ARGUMENTOS QUE SUSTENTAN LA FINALIDAD RECAUDATORIA	191
E- LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL	194
VII- CONCLUSIONES PARCIALES	197
CAPÍTULO VI EL BIEN JURÍDICO EN EL ILÍCITO TRIBUTARIO	199
I- BIENES JURÍDICOS DE LA LEY 11.683-INTRODUCCIÓN	199
II- EL BIEN JURÍDICO DEL ART. 46 DE LA LEY 11.683	206
III- LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA	206
A- TEORÍA “TRIBUTARIA”	206
B- TEORÍA “ADMINISTRATIVISTA”	208
C- TEORÍA “PENALISTA”	211
IV- EL BIEN JURÍDICO DEL DELITO TRIBUTARIO	213

TÍTULO	PÁGINA
A- INTRODUCCIÓN	213
B- EL BIEN JURÍDICO DEL DELITO TRIBUTARIO EN PARTICULAR	218
C- DELITO SIN BIEN JURÍDICO	220
D- DEBER DE COLABORACIÓN	223
E- ORDEN ECONÓMICO	226
F- DELITO CONTRA EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO	228
G- DELITO CONTRA LA FUNCIÓN TRIBUTARIA	229
H- ERARIO PÚBLICO	229
I- ACTIVIDAD ECONÓMICO FINANCIERA DEL ESTADO-LA HACIENDA PÚBLICA EN SENTIDO DINÁMICO	231
J- EL DELITO PENAL TRIBUTARIO COMO DELITO CONTRA EL PATRIMONIO - LA POSICIÓN CRÍTICA DE VIRGOLINI Y SILVESTRONI	237
V- EL ILÍCITO TRIBUTARIO-DELITOS CONTRAVENCIONES-TEORÍAS	240
VI- CONCLUSIONES PARCIALES	251
CAPÍTULO VII CONCLUSIONES	253
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	256

LISTADO DE ABREVIATURAS EMPLEADAS

DPT: Derecho Penal Tributario

RPT: Régimen Penal Tributario

LPT: Ley Penal Tributaria

CSJN: Corte Suprema de Justicia de la Nación

DUDH: Declaración Universal de Derechos Humanos

PIDCP: Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

CADH: Convención Americana de Derechos Humanos

DGI: Dirección General Impositiva

CNPE: Cámara Nacional en lo Penal Económico

UVT: Unidades de Valor Tributario

BJP: Bien Jurídico Protegido

TO: Texto Ordenado

BO: Boletín Oficial

ARCA: Agencia de Recaudación y Control Aduanero

CN: Constitución Nacional

TÍTULO

"El impacto del funcionalismo en el concepto de bien jurídico en el ilícito Tributario y Penal"

RESUMEN

Esta Tesis se realizó con el objetivo general de determinar el contenido conceptual de los bienes jurídicos en los ilícitos tributarios de la Ley Nº 11.683 para diferenciar los bienes jurídicos en ilícitos penales del Régimen Penal Tributario de la Ley Nº 27.430.

Sus objetivos particulares fueron: describir los supuestos en que el mismo bien jurídico protegido por el Derecho Tributario es protegido también por el Derecho Penal; comparar los bienes jurídicos que son protegidos simultáneamente en materia tributaria y penal; precisar el contenido del bien jurídico del ilícito tributario y penal desde la teoría funcionalista; determinar si existe superposición de conceptos en el ilícito tributario y en el penal.

La investigación fue de tipo cualitativa de análisis doctrinario, utilizando la teoría crítica. Se analizó el Derecho Penal, El Derecho Tributario y el Derecho Penal Tributario. Se trabajó el concepto de bien jurídico y su clasificación; el de política criminal, haciendo hincapié en el caso de Argentina y discutiendo la validez de la finalidad recaudatoria en el derecho penal, la legalidad de la prisión por deudas y la distinción entre infracción y delito tributario. Finalmente se analizó el bien jurídico en el ilícito tributario.

Se concluye que el contenido conceptual de los bienes jurídicos de los ilícitos tributarios de la Ley 11.683 (infracción) y de la Ley 27.430 (delito) es el mismo. La renta fiscal es indistinta de la hacienda pública en su faz dinámica, y ambas protegen el ingreso y egreso de dinero a las arcas del Estado. El criterio para distinguir si un bien jurídico se incluye dentro de lo penal (infracción o delito), se encuentra en función del monto dinerario a partir del cual la conducta es considerada más “grave”. Lo que ha establecido un sistema dual castigando la misma conducta como infracción y delito tributario, aplicando sanción de multa o de cárcel, que se suspende si aplica el art 16 de Extinción de la acción penal, o se acoge a alguna ley de moratoria o amnistía.

El problema es que se ha desvirtuado el fin del derecho penal al otorgarle una finalidad recaudatoria, lo que ha generado este doble sistema para perseguir conductas, por un lado la infracción tributaria del art. 46 de la Ley 11.683 de procedimientos fiscales y por otro lado un Régimen Penal Tributario Ley 27.430 que tipifica los delitos tributarios del art 1 y 2 inc. a).

Si este régimen penal tributario encubre una prisión por deudas sería claramente anticonstitucional, por lo que está expresamente prohibido en la Constitución Nacional argentina y en algunos Tratados internacionales.

A partir de estos argumentos, se puede afirmar que este Régimen Penal Tributario es recaudatorio, tiene una finalidad incompatible con el fin del Derecho Penal, además se violan principios constitucionales, como el *ultima ratio*, proporcionalidad, razonabilidad y necesidad y por último, de carácter simbólico, por lo que cabe admitir que es inconstitucional y debería ser derogado.

A este argumento se suma, en favor de su derogación, el hecho de que se ha torcido la finalidad del Derecho Penal Tributario a una función totalmente ajena, que es una función recaudatoria, para lo cual es más que suficiente con la ley 11.683 que le brinda al Estado todas las herramientas necesarias para sostenerse.

En caso de que se considerara que es necesario tener un Régimen Penal Tributario, deberá ajustarse a los principios y garantías constitucionales básicos de un Estado de Derecho, y cumplir con su "política criminal" de perseguir y encarcelar a los "grandes evasores" y de esta manera dejará de ser un derecho penal simbólico.

ABSTRACT

This Thesis was carried out with the general objective of determining the conceptual content of the legal assets in the tax offenses of Law No. 11,683 to differentiate the legal assets in criminal offenses of the Criminal Tax Regime of Law No. 27,430.

With the objectives of: describing the assumptions in which the same legal asset protected by Tax Law is also protected by Criminal Law; comparing the legal assets that are simultaneously protected in tax and criminal matters; specifying the content of the legal asset of the tax and criminal offense from the functionalist theory; determining if there is overlapping of concepts in tax and criminal offenses.

Qualitative research of doctrinal analysis was carried out, using critical theory. Criminal Law, Tax Law and Criminal Tax Law were analyzed. The concept of legal asset and its classification were worked on; that of criminal policy, emphasizing the case of Argentina and discussing the validity of the collection purpose in criminal law, the legality of imprisonment for debt and the distinction between infraction and tax crime. Finally, the legal asset in the tax offense was analyzed.

From the preceding analysis it has been possible to conclude that:

The conceptual content of the legal assets of the tax offenses of Law 11,683 (infringement) and Law 27,430 (crime) is the same. Tax income is indistinct from public finances in its dynamic aspect; both concepts protect the entry and exit of money to the State coffers. The criterion to distinguish whether a legal asset is included within the criminal category (infringement or crime) is based on the monetary amount from which the conduct is considered more "serious." A dual system has been established, punishing the same conduct as an infraction and a tax crime, applying (according to the amount) a fine or prison sentence, which is suspended if the taxpayer takes advantage of art 16 of Extinction of criminal action, or takes advantage of any moratorium or amnesty law.

The problem is that the purpose of criminal law has been distorted by giving it a collection purpose, which has generated this double system to pursue conduct, on the one hand

the tax infringement of art. 46 of Law 11,683 on tax procedures and on the other hand a Criminal Tax Regime Law 27,430 that typifies the tax crimes of art 1 and 2 inc. a).

If this penal tax regime conceals a prison for debt, it would be clearly unconstitutional, which is why it is expressly prohibited in the Argentine National Constitution and in some international Treaties.

From these arguments, it can be stated that this Criminal Tax Regime is tax collection, it has a purpose incompatible with the purpose of Criminal Law, in addition constitutional principles are violated, such as *ultima ratio*, proportionality, reasonableness and necessity and finally, of a symbolic nature, so it can be admitted that it is unconstitutional and should be repealed.

Added to this argument, in favor of its repeal, is the fact that the purpose of Criminal Tax Law has been twisted into a completely unrelated function, which is a collection function, for which Law 11,683 is more than sufficient, which provides the State with all the necessary tools to sustain itself.

If it is considered necessary to have a Criminal Tax Regime, it must adjust to the basic constitutional principles and guarantees of a State of Law and comply with its "criminal policy" of persecuting and imprisoning "major evaders" and in this way it will cease to be a symbolic criminal law.

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

I- PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

El tema central de esta Tesis es de interés del autor desde hace algunos años, a partir de la profundización de sus conocimientos sobre el Derecho Penal Económico y sobre el Derecho Penal Tributario.

La primera gran duda que surgió es si ¿existe superposición entre las figuras de la Defraudación Fiscal y de la Evasión Fiscal?, dado que ambas tienen casi idéntica redacción. ¿Es necesario este sistema dual?

La otra gran duda es sobre el bien jurídico protegido. ¿El contenido conceptual de la Renta Fiscal es el mismo que el de Hacienda Pública?

Existen infracciones fiscales y delitos que no tienen las problemáticas que se investigan en esta Tesis, por lo que en el desarrollo de esta investigación nos referimos específicamente a la Infracción Fiscal del artículo 46 de la Ley N° 11.683 y al Delito de Evasión Fiscal de los artículos 1 y 2 -inciso a) de la Ley N° 27.430.

La relevancia del tema reside en el riesgo de que el legislador, en su afán recaudatorio, pudo haber violado varios principios constitucionales importantes que, en caso de ser así, convertirían en inconstitucional el Régimen Penal Tributario.

Tal vez en su discrecionalidad se ha valido de la Política Criminal para forzar una Ley Penal, que debiera ser la *última ratio* para perseguir un fin recaudatorio, por ser una herramienta para perseguir a los contribuyentes que “evaden” sus obligaciones.

Es innegable que el legislador debe sancionar leyes que protejan la recaudación, y que le brinden al Estado las herramientas necesarias para perseguir y castigar el gran flagelo que supone la Evasión Tributaria. ¿Pero a qué costo?.

Durante esta investigación, solo se han encontrado sugerencias de la aparente superposición de las figuras de la Defraudación Fiscal y de la Evasión Fiscal.

La importancia del bien jurídico en el Derecho Argentino, especialmente en el Derecho Penal, en el Derecho Penal Económico y en el Derecho Tributario es crucial, dado que brinda fundamento a los diferentes ilícitos que podemos encontrar tanto en la Ley N° 11.683, en el Código Penal, en la Ley N° 27.430, en el Código Aduanero, en el Régimen Penal Cambiario, entre otros.

La principal dificultad radica en la construcción del concepto de esos bienes jurídicos y su impacto en el Derecho Penal y en el Derecho Tributario.

El problema que se plantea es, en algunos casos, que ese concepto resulta excesivamente amplio, impreciso o ambiguo, lo cual induce a no saber bien qué es lo que el legislador pretendió proteger, violándose de esta manera principios constitucionales básicos como los de legalidad y razonabilidad, entre otros.

En otros casos, podría haber superposición de figuras delictivas que parecieran proteger lo mismo, como podría ser el caso de la Evasión Fiscal como delito y de la Defraudación Tributaria como infracción.

Este trabajo parte de la teoría del funcionalismo moderado de ROXIN y bajo esa mirada se pregunta ¿cuál es el contenido conceptual del bien jurídico protegido en el ilícito tributario y en el ilícito penal?.

Para dar respuesta a esta pregunta central considera relevante trabajar sobre la idea de bien jurídico para la corriente funcionalista, el impacto del bien jurídico desde el funcionalismo moderado y la precisión conceptual de bienes jurídicos supraindividuales.

A lo largo de la Tesis se trata de responder a estos interrogantes planteados. Para ello, el Capítulo II, se inicia con el tratamiento del concepto de Derecho Penal, resaltando cuestiones de relevancia, luego se analiza el Derecho Tributario, para pasar a continuación al Derecho Penal Económico y finalizar con el desarrollo del Derecho Penal Tributario y sus particularidades.

En el Capítulo III, se desarrolla el concepto del "bien jurídico", desde su origen en BIRNBAUM, hasta el funcionalismo de ROXIN, cuya teoría es fundamental para esta Tesis.

En el Capítulo IV se hace referencia a la clasificación de los bienes jurídicos, teniendo en cuenta que los bienes jurídicos del ilícito tributario son considerados como supraindividuales o colectivos porque cuando se vulneran se afecta a un sin número de individuos.

Luego, en el Capítulo V se analiza la Política Criminal, especialmente en materias tributaria y penal tributaria.

En el Capítulo VI se trata el bien jurídico de la Defraudación Fiscal como Infracción y el bien jurídico de la Evasión Fiscal como Delito.

Finalmente, en el Capítulo VII, se desarrollan las conclusiones.

II- ESTADO DEL CONOCIMIENTO

La noción de los bienes proviene de la antigüedad, y se puede apreciar en distintos sentidos o aspectos según la rama del Derecho que se analice. Hay clasificaciones propias para el Derecho Civil, para el Derecho Penal y para el Derecho Tributario.

El concepto de bien fue introducido en la discusión jurídico-penal por BIRNBAUM en 1834, con la expresa finalidad de lograr una definición natural de delito, independiente del Derecho Positivo.

Una de esas categorías son los bienes jurídicos que tienen un impacto en las distintas ramas del Derecho, principalmente en el Derecho Penal y en el Derecho Tributario.

Los bienes jurídicos no son creados por el Derecho Penal, sino que provienen del Derecho Constitucional y del Derecho Internacional.

Se puede afirmar que el bien jurídico es, esencialmente, un interés vital que adquiere reconocimiento jurídico.

Esta cuestión en torno al bien jurídico es problemática y hay muchas discusiones en doctrina nacional y extranjera.

Existen a la fecha algunos trabajos sobre el problema del concepto de los bienes jurídicos, pero lo abordan desde un punto de vista más genérico y de modo parcial.

Respecto de este punto que se plantea, de aparente superposición del bien jurídico en el ilícito tributario y penal, no se ha encontrado ningún artículo que se refiera de modo específico a este tema.

Se han propuesto diversos contenidos al concepto de bienes jurídicos:

ROXIN (1997), desde el funcionalismo moderado, considera que *"*el bien jurídico, por tanto, es el bien ideal que se incorpora en el concreto objeto de ataque; y es lesionable solo dañando los respectivos objetos individuales de la acción*"*. (p. 63)

ZAFFARONI (1989), desde su posición finalista, lo define así: "...bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan*"*. (p. 289)

Dicho esto, los bienes jurídicos de los delitos económicos en materia Penal tienen características propias. Sin embargo, en algunos casos se entremezclan con los propios del Derecho Administrativo y del Derecho Tributario, a tal punto que se ha denominado a uno de esos bienes jurídico-penales como orden económico y financiero.

> Al respecto IBERICO CASTAÑEDA (2002), sostiene que en la dogmática penal actual a cada grupo de delitos económicos se le suele asignar un bien jurídico determinado, que es afectado de manera directa por la conducta delictiva. Estos bienes jurídicos vendrían a ser cada uno de los instrumentos del ordenamiento económico moderno: la libertad de competencia, el sistema crediticio, el sistema de inversión de capitales, el sistema de otorgamiento de subvenciones, etc. De esta manera queda claro que en el ámbito del Derecho Penal Económico, el bien jurídico tutelado de naturaleza mediata es el propio ordenamiento económico, y los bienes jurídicos inmediatos u objetos de protección con función representativa, estarían constituidos por cada uno de los sectores que integran y diseñan dicho ordenamiento.
>
> RIGHI (1991) sostiene que es difícil definir el delito económico (que protege). Desde esta perspectiva se lo define como el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción,

> distribución y consumo de bienes y servicios, lo que supone colocar la protección de los intereses patrimoniales en primer lugar, y sólo en segundo término la tutela de intereses colectivos relacionados con la regulación económica del mercado. Las consecuencias inevitables de esta concepción extensiva son las evidentes dificultades para delimitar el ámbito de la disciplina, y precisar la noción de lo que debe entenderse por delito económico. (p. 321)

Por el contrario, en su acepción restringida, el delito económico (y así el bien jurídico que porta) es caracterizado como aquellas normas jurídico-penales "que protegen el orden económico, entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal en la economía". (RIGHI, 1991, p. 321).

El avance punitivista pretende proteger bienes colectivos o sociales de carácter constitucional. Como refiere BALCARCE (2003): "desarrollo humano, progreso económico, productividad económica, justicia social, pleno empleo, mantenimiento del valor adquisitivo de la moneda, promoción industrial, importación de capitales extranjeros, y adopción de políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo de las provincias y regiones". (p. 138)

Como se expresó anteriormente, la importancia del bien jurídico en el Derecho Argentino, y especialmente en los Derechos Penal, Penal Económico y Tributario, es crucial, dado que fundamenta los diferentes ilícitos que podemos encontrar en la Ley N° 11.683, en el Código Penal, en la Ley N° 27.430, en el Código Aduanero, en el Régimen Penal Cambiario, entre otros.

El problema es la construcción del concepto de esos bienes denominados jurídicos y su impacto en el Derecho Penal, con injerencia, además, dentro del Derecho Tributario.

El problema que se plantea es que, en muchos casos es excesivamente amplio y no se sabe bien qué es lo que el legislador pretendió proteger.

En otros casos, como se expresó anteriormente, podría haber superposición de figuras delictivas que parecieran proteger lo mismo, como podría ser el caso de la Evasión Fiscal como delito y la Defraudación Tributaria, como infracción.

> VIRGOLINI y SILVESTRONI (2014) sostienen que el Derecho Penal Económico en su enfoque político criminal y en su contenido concreto es esencialmente inconstitucional. Vulnera los principios constitucionales de lesividad, *última ratio*, necesidad y razonabilidad, la pulverización de la noción de bien jurídico, la creación de un ámbito jurídico diferenciado del Derecho Penal común, mediante la creación de tipos (penales) incongruentes con los del Código Penal, y que castigan la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal bajo severísimas sanciones penales. (p. 63)

Como puede apreciarse, existe un problema con los conceptos de bien jurídico propuestos. Los autores citados abordan el problema desde distintas teorías y de un modo muy genérico y abstracto.

III- MARCO TEÓRICO

Los bienes son regidos desde distintas ramas del Derecho. Solo unos pocos logran formar parte de la categoría de jurídicos. Los bienes que adquieren la categoría de jurídicos deben respetar algunas reglas para ser válidos o constitucionales.

Las reglas que le dan validez provienen del Derecho Constitucional, que es a su vez el que reconoce a los bienes en cada sistema positivo.

Los bienes jurídicos deben respetar una serie de principios que provienen de la Constitución Nacional para darles seguridad, razonabilidad, legalidad, proporcionalidad, lesividad; de lo contrario la norma que los contiene podría ser tildada de inconstitucional.

Hay bienes jurídicos que pretenden tutelar o proteger objetos individuales, por ejemplo: la vida, el honor, la libertad, entre otros; o bien, pretenden tutelar o proteger objetos supra individuales o colectivos, por ejemplo: el orden económico y financiero, la hacienda pública, entre otros.

Para abordar este problema, es necesario comprender los conceptos de bien jurídico propuestos por ROXIN y su vinculación con la política criminal, que es la teoría de la cual se va a partir, y también de otros autores como ZAFFARONI.

ROXIN (1997), desde el funcionalismo moderado, considera que *"*el bien jurídico, por tanto, es el bien ideal que se incorpora en el concreto objeto de ataque; y es lesionable solo dañando los respectivos objetos individuales de la acción*"*. (p. 63)

ZAFFARONI (1989), desde su posición finalista, lo define así: "...bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan*"*. (p. 289)

Con respecto a los bienes jurídicos individuales no hay mayores inconvenientes, pues se refieren a la vida, al honor o a la libertad de cada individuo, que son rápidamente determinables. En cambio, los segundos, los bienes jurídicos colectivos, son más problemáticos porque no se conoce con certeza el objeto tutelado o protegido.

En otros casos pareciera haber una superposición de figuras ilícitas que protegen un mismo objeto pero son reguladas por diferentes ramas del Derecho.

El Estado Argentino en su afán de no ser sancionado por organismos internacionales como el Grupo de Acción Financiera Internacional, incluyó en nuestro Código Penal el Título XIII -"Delitos contra el orden económico y financiero"- dotándolo de un concepto amplio que podría llegar a ser considerado inconstitucional por no respetar principios constitucionales preestablecidos.

Por otro lado, también hay un grupo de figuras ilícitas, en leyes especiales de índole penal y administrativa, de cuestionada constitucionalidad, que podrían ser sancionadas por el Derecho Tributario, sin necesidad de crear delitos con conceptos excesivamente amplios, ambiguos, que no logran determinar con precisión el objeto protegido.

Esta Tesis brinda una propuesta interpretativa sobre el contenido de los bienes jurídicos cuando son atravesados por varias ramas del Derecho, como el Derecho Tributario y el Derecho Penal.

Y, además, pretende aportar propuestas a fin de mejorar el sistema legislativo, ajustado a las mandas constitucionales y a la realidad de la Argentina.

IV- RELEVANCIA DEL TEMA

El tema ha sido escasamente tratado en la bibliografía hasta el presente, razón por la cual resulta de interés del mundo académico. También es de incumbencia de los legisladores, debido a que permite aportar pautas para establecer diferencias en los bienes jurídicos entre el ilícito tributario y el penal. A la vez que propone soluciones para mejorar el sistema normativo argentino.

V- OBJETIVOS

A- GENERAL

Determinar el contenido conceptual de los bienes jurídicos en los ilícitos tributarios de la Ley Nº 11.683 para diferenciar los bienes jurídicos en los ilícitos penales del Régimen Penal Tributario de la Ley Nº 27.430.

B- PARTICULARES

1) Describir los supuestos en que el mismo bien jurídico protegido por el Derecho Tributario es protegido también por el Derecho Penal.
2) Comparar los bienes jurídicos que son protegidos simultáneamente en materias tributaria y penal.
3) Precisar el contenido del bien jurídico del ilícito tributario y del penal desde la teoría funcionalista.
4) Determinar si existe superposición de conceptos en el ilícito tributario y en el penal.

VI- HIPÓTESIS

El análisis del contenido conceptual del bien jurídico protegido en los ilícitos penales y tributarios de la Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario y de la Ley N° 27.430 del Régimen Penal Tributario, permitirá saber si cumplen con los estándares propuestos por el funcionalismo moderado de ROXIN y si se distingue una pauta rectora para saber cómo diferenciar los bienes jurídicos en ilícitos penales de los bienes jurídicos en las infracciones tributarias.

VII- METODOLOGÍA

La investigación que se llevó a cabo en esta Tesis fue de tipo cualitativa de análisis doctrinario, utilizando la teoría crítica.

Se realizó una búsqueda bibliográfica en la que se recolectaron opiniones doctrinales nacionales y extranjeras, a partir de libros, artículos, entrevistas, entre otros.

Los estudios se realizaron en tres etapas:

1) En una primera etapa se realizó la identificación, obtención, clasificación y cotejo de los trabajos relacionados con los bienes jurídicos en el ilícito tributario y penal.

2) Durante una segunda etapa se efectuó el análisis del material obtenido.

3) La tercera etapa estuvo centrada en la crítica desde la teoría del funcionalismo y la configuración del concepto de bien jurídico en el ilícito tributario y penal. También se analizó la existencia de superposición de esos conceptos, y en ese caso, el establecimiento de pautas de distinción.

CAPÍTULO II

ALGUNOS DERECHOS DE INTERÉS

I- EL DERECHO PENAL - CONCEPTO

MIR PUIG (2003) señala que, a fines del siglo pasado, VON LISZT propuso una definición de Derecho Penal que ha servido de base a la mayor parte de las formuladas con posterioridad: "Derecho Penal es el conjunto de las reglas jurídicas establecidas por el Estado, que asocian el crimen, como hecho, a la pena, como legítima consecuencia". (p. 7)

Sin embargo, desde hace ya tiempo esta definición se considera excesivamente *estrecha* porque no da cabida a *las medidas de seguridad,* que a lo largo de este siglo han ido ingresando en la mayor parte de los sistemas penales, entre ellos el español.

Por esta razón, las definiciones actuales de Derecho Penal suelen añadir a la fórmula de VON LISZT una referencia a las medidas de seguridad: el Derecho Penal es el conjunto de normas jurídicas que al delito como presupuesto asocian penas y (o) *medidas de seguridad* como consecuencia jurídica.

ZAFFARONI *et al*. (2007) lo define diciendo que “Es la rama del saber jurídico que, mediante la interpretación de las leyes penales, propone a los jueces un sistema orientador de decisiones que contiene y reduce el poder punitivo, para impulsar el progreso del estado constitucional de derecho”. (p. 24)

SOLER (1978) expresa que “El Derecho Penal es la parte del Derecho compuesta por el conjunto de normas dotadas de sanción Retributiva”. (p. 3)

> JESCHECK (1981) señala que el Derecho Penal determina qué contravenciones del orden social constituyen delito, y señala la pena que ha de aplicarse como consecuencia jurídica del mismo. Prevé, asimismo, que el delito pueda ser presupuesto de medidas de mejora y seguridad y de otra naturaleza. (p. 15)

WETZEL (1977) indica que el Derecho Penal "Es aquella parte del ordenamiento jurídico que determina las características de la acción delictuosa y le impone penas o medidas de seguridad". (p. 11)

> JIMÉNEZ DE ASÚA (1962) lo determina como conjunto de normas y disposiciones jurídicas que regulan el ejercicio del poder sancionador y preventivo del Estado, estableciendo el concepto del delito como presupuesto de la acción estatal, así como la responsabilidad del sujeto activo, y asociando a la infracción de la norma una pena finalista o una medida aseguradora. (p. 14)

> LASCURAÍN SÁNCHEZ (2019) establece que "El Derecho Penal es el sistema de normas jurídicas que a determinadas conductas previstas como delitos asocian penas o medidas de seguridad". (p. 28)

Por su parte, para ROXIN (1997) "El Derecho Penal se compone de la suma de todos los preceptos que regulan los presupuestos o consecuencias de una conducta conminada con una pena o con una medida de seguridad y corrección".

Entre sus presupuestos se cuentan ante todo las descripciones de conductas delictivas, como el homicidio, las lesiones, el hurto, pero también las disposiciones sobre error, capacidad de culpabilidad, legítima defensa, entre otras, de las que se deduce, en concreto, cuándo acarrea sanciones penales una conducta que coincide con una descripción delictiva. Entre las consecuencias se cuentan todos los preceptos sobre sanciones, que se ocupan de la determinación o configuración de la pena o de la imposición y cumplimiento de medidas de seguridad. (ROXIN, 1997, p. 41)

La pena y medida son por tanto el punto de referencia común a todos los preceptos jurídico-penales, lo que significa que el Derecho Penal en sentido formal es definido por sus sanciones. Si un precepto pertenece al Derecho Penal no es porque regule normativamente la infracción de mandatos o prohibiciones -pues eso lo hacen también múltiples preceptos civiles

o administrativos-, sino porque esa infracción es sancionada mediante penas o medidas de seguridad. (ROXIN, 1997, p. 41)

Sobre las penas que podemos encontrar en el Código Penal, ROXIN comenta que existen las penas privativas de la libertad (o corporales) y las multas, como penas principales. En nuestra legislación, el art. 5 del Código Penal Argentino dispone como penas a la reclusión, la prisión, la multa y la inhabilitación.

Siguiendo a ROXIN, existen dos categorías de penas: las principales: que serían la reclusión, la prisión y la multa; y las accesorias: que en nuestro caso sería la inhabilitación.

ROXIN (1997) sostiene que "La diferencia entre pena principal y accesoria consiste en que las penas principales pueden imponerse en su caso por sí solas, mientras que las penas accesorias sólo se pueden imponer junto con la condena a una pena principal". (p.41)

Por su parte, ZAFFARONI *et al*. (2007) explica la necesidad de establecer el concepto de pena para poder delimitar al Derecho Penal dentro del vasto campo del Derecho: el Derecho Penal se ocupa de la interpretación de las leyes penales; estas leyes habilitan poder punitivo, o sea, penas: por ende, la diferencia entre leyes penales y no penales finca en que las primeras habilitan penas. De este modo, resulta que la delimitación del campo del Derecho Penal respecto del resto del Derecho está siempre referido al concepto de pena. Si no precisamos este concepto no podremos delimitar el universo del derecho penal como saber jurídico. (p. 33)

Sin embargo, la cuestión en torno al concepto de pena no es pacífica porque no existe un concepto que sea general. Las respuestas varían dependiendo de la teoría de la cual se parta. Cada teoría le asignará al Derecho Penal una función y un límite diferente.

Es importante destacar, antes de desarrollar las teorías de la pena, que para que el Estado pueda penar, previamente se requiere que una persona haya delinquido.

BACIGALUPO (1999 b) sostiene que: En este sentido, función del Derecho Penal y teorías de la pena tienen una estrecha relación: toda teoría de la pena es una teoría de la función

que debe cumplir el Derecho Penal. De una manera simplificada, en el pensamiento clásico existen dos líneas de pensamiento que procuran una respuesta a estas cuestiones; por un lado, se sostiene que el Derecho Penal tiene una *función metafísica,* consistente en la realización de un ideal de justicia; por otro lado, que el Derecho Penal tiene una *función social,* caracterizada por la prevención del delito con miras a proteger ciertos intereses sociales reconocidos por el Derecho Positivo (bienes jurídicos). (p. 29)

La función del Derecho Penal está, a su vez, vinculada de una manera muy estrecha a las concepciones sobre su legitimidad. Si se piensa que es una función (legítima) del Estado realizar ciertos ideales de justicia, el Derecho Penal será entendido como un instrumento al servicio del valor justicia. Por el contrario, si se entiende que la justicia, en este sentido, como tal, o como valor, no da lugar a una función del Estado, se recurrirá a otras concepciones del Derecho Penal, en el que éste será entendido de una manera diferente. Por lo general, en este caso, se justificará el Derecho Penal como un instrumento *socialmente útil.* El valor que se asigne a estas funciones será el fundamento de la legitimidad del Derecho Penal. (BACIGALUPO, 1999 b), p. 30)

El enfrentamiento radical de estos puntos de vista dio lugar, a partir del último cuarto del siglo pasado, a la "lucha de escuelas", que no es otra cosa que una disputa en torno a los principios legitimantes del Derecho Penal. Mientras la Escuela Clásica mantuvo el criterio legitimante de la justicia a través de las "teorías absolutas" de la pena, la Escuela Positiva proponía como único criterio el de la utilidad, expresándolo por medio de las modernas "teorías relativas" de la pena. (BACIGALUPO, 1999 b, p. 30)

Esta oposición de fundamentos legitimantes vincula la cuestión de la pena con la concepción del Estado y con los poderes penales de éste. En general, se puede decir que la Escuela Clásica concebía los poderes del Estado de una manera más estrecha que la Escuela Positiva. La idea de "defensa social" permitía a esta última justificar la intervención del Estado

con el poder penal allí donde los clásicos carecían de la posibilidad de hacerlo. (BACIGALUPO, 1999 b, p. 31)

Cabe señalar que las "teorías" de la pena sólo son tales en la medida en que la expresión "teoría" se tome en sentido amplio. En realidad, no se trata de teorías, sino de principios o axiomas legitimantes, cuya función en la ciencia del derecho penal es la de fundamentarlo en último término. Por tanto, las "teorías" de la pena no responden a la pregunta ¿qué es la pena?, dado que el "ser" de la pena depende de la naturaleza que se le atribuya, sino a otra pregunta: ¿en qué condiciones es legítima la aplicación de una pena?. (BACIGALUPO, 1999 b, p. 31)

A- TEORÍAS DE LA PENA

Existen varías teorías de la pena: las absolutas, las relativas y las de la unión. A su vez dentro de éstas hay distintas corrientes.

El Derecho Penal se ocupa de la interpretación de las leyes penales; estas leyes habilitan poder punitivo, o sea, penas: por ende, la diferencia entre leyes penales y no penales finca en que las primeras habilitan penas. De este modo, resulta que la delimitación del campo del Derecho Penal respecto del resto del Derecho está siempre referido al concepto de pena. Si no precisamos este concepto no podremos delimitar el universo del Derecho Penal como saber jurídico. (ZAFFARONI *et al*., 2007, p. 33)

Respecto de la pena se han sostenido (y se sostienen) teorías positivas, es decir, que creen que el castigo es un bien para la sociedad o para quien sufre la pena. Se trata de posiciones que hacen acto de fe de alguna función manifiesta y en ella fundan la legitimidad de la pena y de ella deducen una teoría del Derecho Penal. Así, se dice que la pena tiene una función de prevención general (se dirige a quienes no delinquieron para que no lo hagan) o de prevención especial (se dirige a quien delinquió para que no lo reitere), lo que presupone que la pena es necesaria porque esa función lo es y, además, esa función colorea toda la teoría del derecho

penal que se deduce a partir de ella: quien sostenga la función de prevención general estará apuntando a la gravedad del hecho cometido, en tanto que quien se centre en la prevención especial preferirá atenerse al riesgo de reincidencia que haya en la persona. (ZAFFARONI *et al*., 2007, p. 34).

1- Teorías Absolutas

Señala BACIGALUPO (1999 b) que "La pena será legítima, según ellas, si es la retribución de una lesión cometida culpablemente. La lesión del orden jurídico, cometida libremente presupone un abuso de la libertad que es reprochable, y por lo tanto, culpable". (p. 31)

Explica este autor que el fundamento de la pena será exclusivamente la justicia o la necesidad moral.

> Las teorías absolutas, en consecuencia, legitiman la pena si ésta es justa. La pena necesaria, para estas teorías, será aquella que produzca al autor un mal (una disminución de sus derechos) que compense el mal que él ha causado libremente. (p. 31)
>
> La utilidad de la pena queda totalmente fuera del fundamento jurídico de la misma. Sólo es legítima la pena justa, aunque no sea útil. De la misma manera una pena útil, pero injusta, carecerá de legitimidad. Los representantes más caracterizados de esta concepción son KANT y HEGEL. (p. 31)

Este autor señala que los argumentos contra las teorías absolutas se basan en que: carecen de un fundamento empírico y son, por lo tanto, irracionales; y la supresión del mal causado por el delito mediante la aplicación de una pena es puramente ficticia porque, en realidad, el mal de la pena se suma al mal del delito. (p. 32)

Por cierto, el mal que acarrea la pena no necesariamente elimina el mal producido por el delito. Y la sanción penal en sí misma causa, a su vez, un mal.

En favor de las teorías absolutas se puede sostener, sin embargo, que impiden la utilización del condenado para fines preventivos generales, es decir, para intimidar a la generalidad mediante la aplicación de penas ejemplares al que ha cometido un delito (finalidad para cuya realización la pena no necesitaría guardar relación de proporcionalidad con la gravedad de este) y que, por tanto, no deben estar condicionadas por la tendencia general a delinquir a la que el autor del delito es ajeno. En otras palabras, impiden sacrificar al individuo en favor de la generalidad. (p. 32)

En la actualidad, las teorías absolutas sólo pueden ser defendidas sobre estas bases, es decir, por su sentido limitador de la gravedad de la pena aplicable. La necesidad de ejecución de la pena sin ninguna consideración de sus consecuencias sociales, por el contrario, choca con el sentimiento jurídico moderno. (p. 32)

2- Teorías Relativas

> Señala BACIGALUPO (1999 b) que: Las "teorías relativas" procuran legitimar la pena mediante la obtención de un determinado fin, o la tendencia a obtenerlo. Su criterio legitimante es la utilidad de la pena. Si este fin consiste en la intimidación de la generalidad, es decir, en inhibir los impulsos delictivos de autores potenciales indeterminados, se tratará de una "teoría" preventivo-general de la pena. Si, por el contrario, el fin consiste en obrar sobre el autor del delito cometido para que no reitere su hecho, estaremos ante una "teoría" preventivo-especial o individual de la pena. (p. 33)

A su vez, como explica ZAFFARONI *et al*. (2007), “dentro de las teorías relativas, la teoría de la Prevención especial y de la Prevención general, pueden ser a su vez, tanto positivas como negativas”. (p. 38)

Por su parte, BACIGALUPO (1999 b) sostiene que: la prevención general no es cuestionada, bajo ciertas circunstancias, en el momento de la amenaza de la pena: por ejemplo, cuando el Código Penal en su art. 138 amenaza con privación de libertad al que matare a otro. El problema es diferente en el momento de la individualización de la pena, cuando se debe fijar la pena merecida por el autor dentro del máximo y del mínimo; en este caso, las consideraciones preventivo-generales que conduzcan a una pena superior a la que corresponda por la gravedad del hecho carecen de legitimidad, según la opinión más acorde con los principios constitucionales [(1)]. (p. 33)

Sin embargo, hasta nuestros días no se ha demostrado empíricamente el efecto preventivo-general de las penas ejecutadas.

Explica BACIGALUPO (1999 b) que a FEUERBACH se lo conoce como el representante más caracterizado de las "teorías" preventivo-generales, y quien sostuvo que era una preocupación del Estado, que se hace necesaria por el fin de la sociedad, que aquel que tenga tendencias antijurídicas se vea impedido psicológicamente de motivarse según estas tendencias.

La amenaza de la pena tendría precisamente la función de disuadir. Pero ello permite, como se ha objetado, elevar las penas indefinidamente, pues, cuanto más grave sea el mal amenazado, más fuerte será el efecto intimidante. Por esto, la prevención general requiere, en todo caso, límites que no se pueden extraer de su propia lógica y que deben ser, por decirlo así, externos (por ejemplo, la culpabilidad del autor). (p. 33)

[1] Art. 138 del Código Penal Español.

3- Teoría de la Prevención General Negativa

ZAFFARONI *et al*. (2007) sostiene que la pena se dirige a quienes no delinquieron para que en el futuro no lo hagan. Ello basado en la intimidación que produciría la pena sobre el que fue seleccionado. Se parte de una idea del ser humano como ente racional que siempre hace un cálculo de costos y beneficios, o sea, que la antropología básica es la misma de la lógica de mercado (así como alguien hace un cálculo antes de hacer una operación comercial, se supone que consultaría el código penal antes de matar a su cónyuge, para saber cuánto le costará). (pp. 39-40)

4- Teoría de la Prevención General Positiva

ZAFFARONI *et al*. (2007) explica la evolución de la función otorgada al poder punitivo de la norma: Ante lo insostenible de la tesis anterior, en las últimas décadas se ha preferido asignarle al poder punitivo la función de prevención general positiva: produciría un efecto positivo sobre los no criminalizados, pero no para disuadirlos mediante la intimidación, sino como valor simbólico reforzador de su confianza en el sistema social en general (y en el sistema penal en particular). Se reconoce que el poder punitivo no cura las heridas de la víctima, ni siquiera retribuye el daño, sino que hace mal al autor, pero se afirma que este mal debe entenderse como parte de un proceso comunicativo (o ideológico, porque impone la creencia de que la pena es un bien para la estabilidad social o del derecho). El delito sería una suerte de mala propaganda para el sistema, y la pena seria la forma en que el sistema hace su publicidad neutralizante. O sea que las agencias del sistema penal se irían convirtiendo en agencias publicitarias de lo que es necesario hacer creer para que una sociedad basada en el conflicto no

cambie. Es una lucha por el dominio de las creencias de las personas sobre una parte de la realidad social. (pp. 42-43)

La idea central de esta teoría es la de atribuir a la pena el fin de mantener y reforzar la vigencia social de la norma, la cual, de alguna manera, es puesta en cuestión al cometerse el delito. Con la pena aplicada, se ratifica la norma infringida por el delincuente con su conducta criminal.

> Según JAKOBS (1996, citado por POLAINO NAVARRETE, 2005): La pena no repara bienes, sino confirma la identidad normativa de la sociedad. Por ello, el Derecho Penal no puede reaccionar frente a un hecho en cuanto lesión de un bien jurídico, sino sólo frente a un hecho en cuanto quebrantamiento de la norma. Un quebrantamiento de la norma, a su vez, no es un suceso natural entre seres humanos, sino un proceso de comunicación, de expresión de sentido entre personas.

La función del Derecho Penal reside, según JAKOBS, en la confirmación de la vigencia de la norma se trata, pues, de una función de garantía de la estructura o identidad normativa de la Sociedad. JAKOBS concibe al delito "como la afirmación que contradice la norma", y la pena "como respuesta que confirma la norma", de manera que "la prestación que realiza el Derecho Penal consiste en contradecir a su vez la contradicción de las normas determinantes de la identidad de una Sociedad. El Derecho Penal, por tanto, confirma la identidad social" es decir, "reestablece en el plano de la comunicación de la vigencia perturbada de la norma". (p. 90)

En definitiva, con la aplicación de la pena, se pretende afirmar y asegurar las normas fundamentales en una comunidad.

Como sostiene ZAFFARONI *et al*. (2007): Esta teoría se apoya en más datos reales que la anterior. Para ella, una persona sería criminalizada porque de ese modo tranquilizaría la opinión pública.

Una consecuencia de la prevención general positiva sería que como los crímenes de cuello blanco no alteran el consenso mientras no sean percibidos como conflictos delictivos su criminalización no tendría sentido. En la práctica, se trataría de una ilusión que se mantiene porque la opinión pública la sustenta, y que conviene seguir sosteniendo y reforzando porque con ella se sostiene el sistema social (el poder). (p. 43)

ZAFFARONI *et al*. (2007) argumenta que: Desde lo teórico la criminalización sería un símbolo que se usa para sostener la confianza en el sistema, de modo que también mediatiza (cosifica) a una persona, utilizando su dolor como símbolo, porque debe priorizar el sistema a la persona, tanto del autor como de la víctima. Las categorías de análisis jurídico se vaciarían, pues el sistema sería el único bien jurídico realmente protegido; desarrollado coherentemente, este pensamiento debiera concluir que el delito no sería un conflicto que lesiona derechos, sino cualquier conducta que lesione la confianza en el sistema, aunque no afecte los derechos de nadie. El derecho penal fundado en esta teoría debería proponer a las agencias judiciales que impongan penas por obras delictivas toscas, porque se conocen y por eso lesionan la confianza en el sistema social, pero que se abstengan de hacerlo en los casos que no se conocen, que es lo que en la práctica sucede. La medida de la pena para este Derecho Penal sería la que resulte adecuada para re normalizar el sistema produciendo consenso (tranquilizando a la gente), aunque el grado de su desequilibrio no dependa de la conducta del penado ni de su contenido injusto o culpable, sino de la credulidad del resto. (p. 44)

Se entiende que este es uno de los problemas que se plantean en el Derecho Penal Económico en general, y en particular en el Derecho Penal Tributario.

La prevención general positiva es muy seguida en la doctrina moderna, y parece preferible al no hacerse pasible de las críticas formuladas a las demás teorías, aunque teniendo muy presente la advertencia que formula BACIGALUPO (1999 a): “La decisión en favor de

la prevención general positiva requiere por lo tanto que, al mismo tiempo, no se cierre la discusión sobre el progreso de la idea de un derecho penal más humano". (p.16)

En otro orden de ideas, como explica BACIGALUPO (1999 b): La teoría de la *prevención especial* ha sido sostenida en diferentes momentos de la historia del Derecho Penal. Su fundamento es siempre el mismo: la comisión de un delito revela en el autor la amenaza de futuras lesiones del orden jurídico; la pena debe servir para evitar esos futuros delitos, ya que el que se cometió no puede desaparecer del mundo. Los autores más antiguos sostuvieron que el mal de la pena debía actuar sobre el autor para que su impulso delictivo se convirtiera en lo contrario, en la inhibición del impulso criminal. (p. 34)

Como se mencionó *ut supra*, la teoría de la prevención especial también puede ser positiva o negativa.

5- Teoría de la Prevención Especial Positiva

Según ZAFFARONI *et al*. (2007) desde hace mucho tiempo se pretende legitimar el poder punitivo asignándole una función positiva de mejoramiento sobre el propio infractor. En la ciencia social hoy está demostrado que la criminalización secundaria deteriora al criminalizado y más aún al prisionizado. Se conoce el proceso interactivo y la fijación de rol que conlleva requerimientos conforme al estereotipo y el efecto reproductor de la mayor parte de la criminalización. Se sabe que la prisión comparte las características de las demás instituciones totales (manicomios, conventos, cuarteles, etc.) y se coincide en su efecto deteriorante. Se conoce su efecto regresivo, al condicionar a un adulto a controles propios de la etapa infantil o adolescente y eximirle de las responsabilidades propias de su edad cronológica. Frente a esto no es sostenible que sea posible mejorar condicionando roles desviados y fijándolos mediante una institución deteriorante, donde su población es entrenada en el recíproco reclamo de esos roles.

Se trata de una imposibilidad estructural que hace irrealizable todo el abanico de las ideologías re (resocialización, reeducación, reinserción, repersonalización, reindividualización, reincorporación, etc.). Estas ideologías se hallan tan deslegitimadas frente a los datos de la ciencia social, que hoy suele esgrimirse como argumento en su favor la necesidad de sostenerlas para no caer en un retribucionismo irracional, que legitime la conversión de las cárceles en campos de concentración. (ZAFFARONI *et al*., 2007, p. 46)

En definitiva, con la pena se pretende prevenir el delito y, a la vez, afirmar y asegurar las normas fundamentales de una comunidad.

6- Teorías de la Unión

Estas teorías consisten en combinar los principios legitimantes de las teorías absolutas y de las teorías relativas en una teoría unificadora. Por lo tanto, se trata de teorías que procuran justificar la pena en su capacidad para reprimir (retribución) y prevenir (protección) al mismo tiempo.

Es decir, la pena será legítima para estas teorías, en la medida en que sea a la vez justa y útil.

En este orden de ideas, BACIGALUPO (1999 b) sostiene que “Los valores de justicia y utilidad, que en las teorías absolutas resultan excluyentes y en las relativas son contemplados sólo a través de la preponderancia de la utilidad (social), resultan unidos en las "teorías" que estamos tratando”. (p. 37)

Al respecto explica este autor: Las "teorías" de la unión deben admitir que el fin represivo y el fin preventivo de la pena pueden no coincidir, e inclusive ser antinómicos. La pena justa con respecto al hecho cometido puede ser insuficiente con referencia al autor del mismo y las necesidades preventivas que éste plantea a la sociedad. Este conflicto de fines y

de criterios legitimantes se debe resolver, como sostiene BACIGALUPO, optando por uno de ellos, al que se otorga preponderancia sobre el otro.

Esto permite configurar dos orientaciones diversas de las "teorías" de la unión en su versión moderna.

La primera de las “teorías” da preponderancia a la justicia sobre la utilidad, es decir, a la represión sobre la prevención. De acuerdo con esto, la utilidad de la pena puede contemplarse legítimamente siempre y cuando no se requiera ni exceder ni atenuar la pena justa.

La segunda orientación de las "teorías" de la unión distribuye en momentos distintos la incidencia legitimante de la utilidad y la justicia. La utilidad es el fundamento de la pena y, por lo tanto, sólo es legítima la pena que opere preventivamente.

Pero el problema que surge es que la utilidad está sujeta a un límite. Por consiguiente, sólo será legítima mientras no supere el límite de la pena justa.

En la práctica esto significa que la pena legítima será siempre la necesaria según un criterio de utilidad, pero la utilidad dejará de ser legitimante cuando la pena necesaria para la prevención supere el límite de la pena justa. Además, una pena inútil no podrá legitimarse sólo por el hecho de ser cubierta por la culpabilidad del autor; es decir, una pena socialmente inútil no puede ser legitimada aunque sea proporcionada a la culpabilidad.

BACIGALUPO (1999 b) concluye sosteniendo que “la segunda orientación tiene mejores perspectivas desde el punto de vista de la política social y, por tanto, es preferible”. (p. 16)

Como puede advertirse, todas las teorías que se refirieron previamente tienen problemas para ser aplicadas en la realidad.

Pero de todas ellas, la teoría de la prevención parece preferible, al no hacerse pasible de las críticas formuladas a las demás teorías, aunque teniendo muy presente la advertencia que formula BACIGALUPO (1999 a) “La decisión en favor de la prevención general positiva

requiere por lo tanto que, al mismo tiempo, no se cierre la discusión sobre el progreso de la idea de un derecho penal más humano". (p. 16)

B- LÍMITES AL PODER PUNITIVO DEL ESTADO

Como se puede apreciar, mediante el Derecho Penal el Estado tiene la potestad de perseguir y castigar una serie de conductas previamente establecidas en el Código Penal y en las leyes especiales. Por mencionar algunas, el Código Aduanero -Ley N° 22.515-, el Régimen Penal Cambiario -Ley N° 19.359- y la que aquí nos interesa, el Régimen Penal Tributario -Ley N° 27.430-.

Esta potestad punitiva, "*ius puniendi"*, no debe ser absoluta y es por ello que se la debe limitar.

Existen dos clasificaciones de los límites para su legitimación: formales y materiales.

El principal límite formal es el Principio de Legalidad (o de Reserva), que está consagrado en el art. 18 de nuestra Constitución Nacional.

A su vez, el Principio de Legalidad tiene cuatro Subprincipios que consisten en la prohibición de:

1) La aplicación de una norma penal retroactivamente, salvo que la nueva ley sea más favorable, por aplicación del Principio de la Ley más Benigna.

2) El uso de la analogía.

3) El uso de una fuente distinta a la ley.

4) El uso de leyes indeterminadas, esto es, vagas o imprecisas.

El Principio de Legalidad no siempre es respetado y donde más uno puede advertir violaciones a este Principio es en e1 Derecho Penal Económico.

En cuanto a los límites materiales que se refieren a su legitimación nos encontramos con los siguientes Principios:

1) Intervención penal como medio de protección.

2) Subsidiariedad o de Última Ratio.

3) Protección de bienes jurídicos.

4) Culpabilidad.

5) Proporcionalidad.

6) Humanidad.

7) Resocialización.

Entrando al análisis de estos principios se refiere lo siguiente:

1- Principio de intervención penal como medio de protección

Este principio surge con BECCARIA y consiste en que solo se justificará la intervención penal cuando resulte necesaria para mantener la organización política dentro de una concepción democrática propia de un Estado de Derecho.

Lo que excede a ello será considerado propio del autoritarismo. Como sostiene MIR PUIG (1996), si "una determinada reacción penal es inútil para cumplir su objetivo protector, debe desaparecer, aunque sea para dejar lugar a otra reacción penal más leve". (p. 88)

Agrega MIR PUIG (1996) que BECCARÍA "señalaba con frecuencia, más importante que la gravedad del castigo es la seguridad de que se impondrá alguna pena". (p. 88)

Una consecuencia importante de este principio es que el Derecho Penal sea de *última ratio,* fragmentario y de mínima intervención.

2- Principio de *Última Ratio*

Consiste en que los conflictos deben ser solucionados primeramente por otras ramas del Derecho, por ejemplo, el Derecho Civil o el Derecho Administrativo, y solo en última instancia, cuando aquellas resulten insuficientes, recién se debe recurrir al Derecho Penal.

La segunda consecuencia del Principio de *Ultima Ratio* es el carácter fragmentario del Derecho Penal, es decir que, el legislador solo toma algunas conductas antijurídicas y las eleva a la condición de delitos.

3- Principio de protección de bienes jurídicos

Este principio tiene su base en la fórmula latina *nullum crimen sine injuria*. Se requiere, para tipificar una conducta como delito y sancionarla con una pena, que exista un bien jurídico objeto de protección.

No basta con señalar que aplicar una pena resulta necesario en algunos casos, sino que debe precisarse qué es lo protegido, por cuanto el Derecho Penal sólo debe ser utilizado para cautelar bienes jurídicos considerados vitales, cuando han sido dañados o puestos en peligro por la conducta de un sujeto, y no por su pensamiento ni por una determinada condición.

La definición del bien jurídico, la evolución de dicho concepto y su clasificación son tratados en los próximos Capítulos.

4- Principio de culpabilidad

Este principio pretende castigar la conducta de algún sujeto cuando vulnere o ponga en peligro un bien jurídico penal. Además, se le exigirá que esa conducta realizada le sea reprochable, es decir que tiene que "comprender" la actividad que realiza y determinarse conforme a esa comprensión.

La culpabilidad debe ser entendida como reprochabilidad. Esto significa que se parte de la idea de que existe libre albedrío y, por lo tanto, que el sujeto puede elegir entre llevar a cabo la conducta delictiva o no hacerlo.

De esta idea se infiere que a un sujeto que obra sin poder decidir libremente su conducta, no se le podrá reprochar lo hecho.

> Como sostiene BACIGALUPO (1999 b): El principio de culpabilidad excluye la legitimidad de toda pena que no tenga por presupuesto la culpabilidad del autor y que exceda la gravedad equivalente a la misma. De esta manera, el principio de culpabilidad se propone evitar que una persona pueda ser tenida por un medio para la realización de algún fin, es decir, se propone evitar la vulneración de la dignidad de la persona. (p.169)

Se considera, en general, que el Principio de culpabilidad puede ser afectado de dos grandes formas:

1) Por aplicarse pena sin que se den las condiciones que permitan formular al autor un reproche por lo que hizo.

2) Cuando, si bien era posible la formulación del reproche, la sanción no guarda una cierta proporcionalidad con la magnitud del ilícito cometido (proporcionalidad de la pena).

En cuanto a las condiciones para su reproche, en doctrina se mencionan:

1) Que el sujeto en el momento de actuar haya tenido la posibilidad de comprender la criminalidad de su conducta. Esto significa que, para poder comprender la criminalidad del acto, el sujeto debió tener la posibilidad de saber lo que estaba materialmente haciendo. No debe aplicarse la *"versare in re ilícita"* o responsabilidad objetiva.

2) Gozar de un cierto ámbito de autodeterminación, sin el cual tampoco se podría reprochar al autor por su acción. Esto quiere decir que, la comprensión de la criminalidad no sólo presupone el conocimiento de la materialidad de la acción, sino también el haber tenido

la posibilidad de comprender la relevancia jurídico-penal del hecho y la pena prevista para el mismo.

Para ello, será necesario que exista una ley que, en forma clara y precisa, delimite el comportamiento prohibido y la pena que corresponderá a su autor (exigencia de ley previa al hecho).

Por tal razón la pretensión de aplicar retroactivamente una ley penal más gravosa o incriminante lesiona el Principio de culpabilidad.

Además de estas cuestiones, se va a requerir, siguiendo a BACIGALUPO (1999 b) "que el sujeto haya tenido la posibilidad de evitar la comisión del delito o de haber dado cumplimiento a un mandato de acción". (p. 137)

Por último, se pueda dar la situación en la que se presenten todas las condiciones mencionadas *supra* y, aun así, no se le pueda reprochar al autor por lo que hizo, si no tenía un cierto ámbito que le haya permitido autodeterminarse libremente (estado de necesidad exculpante).

Por otro lado, la otra forma de afectar el Principio de culpabilidad es vulnerando el Principio de Proporcionalidad. Este principio consiste en que debe mediar una relación proporcional mínima entre la entidad del injusto y la magnitud de la pena: a mayor ilicitud mayor sanción punitiva.

Esto se puede analizar comparando distintos tipos penales.

Como veremos más adelante, este Principio de culpabilidad es vulnerado en el Régimen Penal Tributario.

5- Principio de la proporcionalidad

La proporcionalidad se refiere a la reacción del Estado frente al delincuente y a su hecho, y ofrece interés tanto para determinar la naturaleza de la reacción como su forma.

Señala POLITOFF LIFSCHITZ (1997) que "este principio es determinante de la pena y, como tal, actúa en dos etapas:

1) En la etapa de formación de la ley, momento en el cual se fija el marco punitivo que se le asignará a una conducta típica.

2) En la aplicación de la ley por el juez, debiendo éste aplicar una pena justa, proporcional a la conducta del sujeto y al reproche que se le formule". (p. 24)

6- Principio de humanidad

ZAFFARONI *et al*. (2007) argumenta que: El principio de humanidad impone la exclusión de toda crueldad inusitada. Está consagrado en la Constitución Nacional (art. 18) con la prohibición de los azotes y el tormento y en el Declaración Internacional de los Derechos Humanos con la prohibición de la tortura y las penas o tratos crueles, inhumanos o degradantes (art. 5° de la Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 7° del Pacto Internacional de Derechos Civile y Políticos y art. 5° de la Convención Americana de Derechos Humanos). Son penas o manifestaciones del poder punitivo abstractamente crueles, la muerte en cualquiera de sus formas, las lapidaciones, las marcas en el cuerpo, las mutilaciones, etc. Son crueles también las penas realmente perpetuas, una *capitis diminutio* (marcación o registro imborrable en la vida de la persona) y mucho más la muerte civil. (p. 112)

Entendiendo que la pena es la forma más violenta de reacción que el Estado tiene frente a los atentados graves que afectan a la sociedad. Es del todo necesario que, con el objeto de

evitar abusos, se reconozcan límites al *ius puniendi* que permitan humanizar las probables consecuencias que la aplicación de la pena pueda producir en el delincuente. En definitiva, la dignidad del ser humano ha de ser un límite frente a la reacción del Estado, dignidad que poseen todas las personas, incluidos quienes han cometido actos delictivos.

Hoy en día, el Principio de Humanidad, como señala JESCHECK (1981), "se ha convertido en el principio rector del cumplimiento de la pena privativa de libertad". Es este tipo de penas el que impera en la mayoría de las legislaciones y, por ende, en el cumplimiento de tales penas se debe poner el máximo de atención a fin de evitar abusos que atenten contra la dignidad humana. (p. 35)

7- Principio de la resocialización

A través de este principio se busca conseguir que el condenado, una vez que recupere su libertad, logre participar en la actividad social de igual modo que el resto de la población.

Para esto se deben adoptar las medidas necesarias que apunten a dos aspectos:

1) Evitar que el condenado vuelva a cometer un nuevo delito (prevención especial), para lo cual se debe reeducar al delincuente a fin de que se aparte del camino de la reincidencia.

2) Lograr la integración del delincuente, para lo cual es necesario evitar que éste se desconecte de su núcleo más cercano, esto es, su familia y amigos. Así, GARRIDO MONT (1997) señala que "en ese ámbito ha de entenderse el concepto de resocialización, como forma de integrar a su medio al condenado, o sea, en sentido positivo, sin interrumpir su particular manera de participar en la comunidad". (p. 51)

Es necesario dejar en claro que las medidas que se adopten para lograr la reeducación del delincuente no deben ser adoptadas contra su voluntad, toda vez que, el imponer una determinada conducta a quien ya ha sido condenado, contra su voluntad, podría considerarse

como un agravamiento de la pena impuesta, toda vez que se está coartando la libertad de autodeterminación.

II- DERECHO TRIBUTARIO

Esta rama del Derecho es bastante compleja y extensa, por lo tanto solo se tratan los conceptos que son considerados más relevantes y que hacen al objeto de esta investigación.

VILLEGAS (2001) especifica: "El derecho tributario, en sentido lato, como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos". (p. 133)

JARACH (1996) lo define como "El conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos" (p. 23).

> Para GIULIANI FONROUGE (1962), El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos. (p. 38)

Los autores suelen denominar en forma indistinta a esta rama del Derecho como Derecho Impositivo, Derecho Fiscal o Derecho Tributario, siendo las más utilizadas en forma indistinta las dos últimas.

El Derecho Tributario, al igual que el Derecho Penal, tiene una parte general donde están comprendidos los principios y las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos; y una parte especial que contiene las disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran el sistema tributario.

Al respecto explica VILLEGAS (2001) que: La parte general es la parte teóricamente más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede

prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad. Para ello se consagran los principios aplicables en las relaciones entre Estado y particulares, armonizando la necesidad de eficacia funcional de los órganos fiscales con las garantías individuales de los contribuyentes. Esa armonización constituye la parte básica de la materia. Se busca, al igual que en las otras ramas del derecho público, el equilibrio razonable entre el individuo y el Estado.

La parte especial, en cambio, contiene las normas específicas y peculiares de cada uno de los distintos tributos que integran los sistemas tributarios. Previo a este estudio suele hacerse consideraciones sobre "sistema tributario", es decir, sobre el conjunto de tributos en determinado país y en un momento dado, tomado ese conjunto como un todo. (VILLEGAS 2001, pp. 134-135)

A- EL TRIBUTO

Es definido por VILLEGAS (2009) como: toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados. (p. 151)

En general, los tributos han sido clasificados en tres especies: impuestos, tasas y contribuciones.

El impuesto es un tributo no vinculado, en el sentido de que su obligación tiene como hecho generador una situación totalmente independiente de la actividad que despliega el contribuyente como sujeto pasivo dentro de la relación jurídico-tributaria del Estado.

La tasa tiene como hecho generador una prestación efectiva (o potencial) de un servicio o actividad estatal concreta que beneficia (real o potencialmente) al contribuyente.

Por último, la contribución es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales.

De estos conceptos, el único que nos interesa aquí es el concepto de impuesto, pues será el objeto del ilícito tributario y penal.

B- CARACTERES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Explica VILLEGAS (2009) que son varias las características de esta rama del Derecho:

1- Coacción en la génesis del tributo

Al respecto, sostiene VILLEGAS (2009) que el objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide *unilateralmente* crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente.

Luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción (si el individuo no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente en su contra e incluso su actitud podrá ser considerada un ilícito penalmente sancionable), pero ésa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones.

2- Coacción normada

La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de Derecho.

No es relación de fuerza, como pudo haber sido en alguna época histórica, sino relación de Derecho. La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos.

Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al Principio de Legalidad.

La vigencia de tal Principio origina *consecuencias* entre las cuales destacamos las siguientes:

a) Tipicidad del hecho imponible

El hecho o situación tomado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes *y* debe permitir conocer con certeza si, desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable.

b) Distinción de tributos en género y en especie

La tipicidad del hecho imponible permite distinguir entre sí a los tributos tanto *in genere* (impuestos, tasas y contribuciones especiales) como *in specie* (diversos impuestos, tasas y contribuciones entre sí).

c) *Distribución de potestades tributarias entre nación y provincias*

Los distingos precedentes tienen importancia en cuanto a la distribución de potestades tributarias entre Nación y Provincias en los países con régimen federal de gobierno, y también en cuanto a las potestades tributarias de los Municipios.

d) *Analogía*

No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del *quantum)*, ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones.

e) *Retroactividad*

SACCONE (2002) señala que tampoco es admisible (no obstante las desviaciones legislativas y jurisprudenciales al respecto) la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a ninguno de sus elementos estructurales (por ejemplo, no es legítimamente aplicable una alícuota mayor establecida por ley posterior, con respecto a tributos cuyos hechos imponibles se produjeron estando vigente una ley anterior que establecía una alícuota más baja). La doctrina y la jurisprudencia sostienen correctamente que sólo se cumple el principio de legalidad tributaria si el particular conoce de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de mensuración. (p. 10)

f) *Indisponibilidad del crédito tributario*

Surge asimismo de la legalidad, la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y

comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello (ejemplo, art. 39 de la Ley N° 11.683, que autoriza a la Dirección General Impositiva a conceder prórroga en casos especiales para el pago de tributos).

e) Finalidad de cobertura del gasto público

La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia. Si los individuos asociados resuelven organizarse en una comunidad entre cuyas realidades sociales se halla la propiedad privada (es decir, la posibilidad de aprehensión privada de riqueza en mayor o menor grado), debe considerarse indispensable que cada miembro destine una parte de su riqueza a la satisfacción de sus necesidades privadas y otra parte al mantenimiento del Estado. A su vez, los criterios axiológicos de justicia distributiva consideran equitativo que ese aporte lo sea en mayor o menor medida según el plus de riqueza del individuo, una vez satisfechas sus necesidades privadas vitales. Ese "plus" de riqueza es el que dará la pauta de la medida en que cada uno deberá cooperar para cubrir las erogaciones estatales.

Dado entonces que la finalidad de los cobros coactivos normados (tributos) es económico (cubrir gastos públicos con medios escasos en relación con necesidades públicas numerosas), también debe tener base económica el criterio de graduación del aporte individual.

De tal circunstancia surge otro fundamental principio del derecho tributario: el de la "capacidad contributiva".

3- Capacidad contributiva

SACCONE (2002) explica que "Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva". (p. 11)

> VILLEGAS (2001) agrega que "Es frecuente la objeción doctrinal según la cual la capacidad contributiva es un concepto metajurídico y anticientífico, que está fuera de la caracterización jurídica del tributo". (p. 156)
>
> Este autor sostiene que: "Por el contrario, la indagación sobre la capacidad contributiva tiene como meta investigar el fundamento del derecho del Estado a incorporar a la legislación tributaria un determinado tributo, y esa indagación del criterio selectivo del legislador se halla dentro de la construcción dogmática del derecho tributario".

Siguiendo a SACCONE (2002), se puede decir que el Principio de Capacidad Contributiva tiene las siguientes consecuencias jurídicas:

a) <u>Elemento unificado</u>

Así como el hecho imponible típico distingue a los tributos, la capacidad contributiva los uniforma, ya que, si bien todos captan realidades diferentes, tienen la común naturaleza económica de demostrar aptitud de colaboración con el gasto público.

b) <u>Elemento explicativo de la evolución de los tributos</u>

El hilo conductor de la evolución histórica de los impuestos nacionales es la imposición de la vida económica de acuerdo con el principio, cada vez más perfeccionado, de la capacidad contributiva (JARACH, 1947, como se citó en SACCONE, 2002, p. 12).

c) *Garantías sustanciales de los contribuyentes*

La capacidad contributiva constitucionalizada o de cualquier forma juridizada no es sólo un criterio orientador del legislador, como piensa alguna doctrina, sino una garantía concreta de los particulares.

d) *Sustitución tributaria*

Proporciona la base teórica para solucionar jurídicamente el problema de la sustitución tributaria en la sujeción pasiva de la obligación tributaria.

e) *Capacidad jurídica tributaria*

Da fundamento al distinto tratamiento que hace el Derecho Tributario de la capacidad jurídica tributaria, apartándose del Derecho Privado.

f) *Inmunidad tributaria*

Es lo que explica el problema de la inmunidad tributaria y su diferencia con conceptos parecidos, como la exención y la no incidencia. El Estado no puede ser destinatario de la obligación tributaria, porque técnicamente carece de capacidad contributiva, concepto éste, sólo aplicable a los particulares.

g) *Impuestos directos e indirectos*

Proporciona la más precisa base para la imprecisa distinción entre impuestos directos e indirectos (JARACH, 1947, como se citó en SACCONE, 2002, p. 12).

4- La obligación jurídico-tributaria

Este concepto es crucial dentro del Derecho Tributario, pues explica esa relación especial entre el Fisco (acreedor) y el Contribuyente (deudor). Es otro concepto que nos ayuda a entender el sujeto activo del delito y de la infracción tributaria.

Cuando se habla de este tópico, se alude en general a la relación tributaria principal, la que tiene por objeto la obligación de pagar el tributo (obligación de dar). No se dejan afuera de ella las obligaciones accesorias, como: los intereses, suplementos de impuestos, etcétera. Pero se excluyen de la misma las obligaciones penales tributadas, las obligaciones o deberes de los administrados hacia la administración, como también las relaciones procesales que surgen con motivo de los juicios en materia tributaria o penal tributaria (JARACH, 1996, p. 367).

La relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación (VILLEGAS, 2001, p. 246).

Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido:

a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario);

b) Como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible).

Atento a tal concepto de la relación jurídica tributaria principal, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan tal relación. En ellas encontramos dos partes perfectamente diferenciadas (VILLEGAS, 2001, p. 247):

1) El supuesto hipotético (hecho imponible) que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato de pago tributario contenido en la norma;

2) El mencionado mandato de pago tributario, conectado al hecho, imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada.

Su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo -Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho creditorio- y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias.

Dicha naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones:

1) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.

2) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.

3) La relación jurídica tributaria es una relación simple no compleja que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero.

4) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder.

En materia de derecho tributario sustantivo, es decir, cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley: únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho-deber, en el sentido que lo que es su derecho creditorio es también su obligación de

hacerlo valer en favor del Estado, que el organismo administrativo representa (JARACH, 1996, p. 368).

5- El hecho imponible

El concepto del hecho imponible es relevante no solo para el Derecho Tributario, también lo es para esta investigación. Al respecto, señala VILLEGAS (2001) que:

1) El "hecho imponible" como hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales).

2) El "acaecimiento" de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable ("*hic et nunc*"), trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. Denominamos "acaecimiento" a la producción en la realidad de la imagen abstracta que formuló la norma legal.

3) La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando "hecho imponible", debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales.

Esa descripción completa es "tipificadora" del tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos *in genere* (vinculados, de no vinculados, o usando la terminología clásica: impuestos, de tasas y de contribuciones especiales) y también *in specie* (diversos impuestos entre sí, o tasas entre sí o contribuciones especiales entre sí).

4) La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma indispensable diversos elementos:

- ✓ a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material);

- ✓ b) los datos necesarios para individualizar a la persona que debe "realizar" el hecho o "encuadrarse" en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal);
- ✓ c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la "realización" del hecho imponible (aspecto temporal);
- ✓ d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la "realización" del hecho imponible (aspecto espacial) (VILLEGAS 2001, p. 273).

El hecho imponible debe ser analizado desde diferentes aspectos. A continuación se realizará un análisis siguiendo a SACCONE.

a) Aspecto material

Sostiene SACCONE (2002) que este aspecto es el núcleo del hecho imponible.

El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en la que el destinatario legal se halla, o a cuyo respecto se produce.

Es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le relacionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético que se verán más abajo.

Este elemento siempre supone un verbo (es un hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar, permanecer, entre otros). Por ejemplo: en el impuesto a las ganancias, Ley 20.628, el elemento material del hecho imponible hipotético es el obtener los beneficios que la ley menciona o en el impuesto al valor agregado Ley 20.631 y Ley 23.349 el aspecto material puede ser: vender cosas muebles en las condiciones y con las limitaciones que la ley señala; efectuar las tareas derivadas de locaciones de obras y servicios o prestar los servicios que la ley describe; importar definitivamente las cosas muebles que la ley particulariza.

La descripción del hecho gravado o elemento material tiene características variables que pueden agruparse en tres clases: posesión, obtención, utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación. Este elemento material debe ser complementado con las disposiciones necesarias para determinar la cuantía de la obligación, entre ellas las relativas a la base de cálculo, elemento indisolublemente unido al hecho gravado (SACCONE, 2002, p. 100).

b) Aspecto personal o subjetivo

Según SACCONE (2002): El elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material del hecho imponible, es decir, de la descripción objetiva contenida en la hipótesis legal condicionante tributaria.

Ese elemento subjetivo del hecho imponible consiste en la atribución del hecho imponible a un determinado sujeto; o, como ha dicho JARACH, en la vinculación de un sujeto al hecho imponible. Añaden que esa vinculación puede estar definida en la ley, como una simple relación de hecho o como una relación jurídica, pero que desde el momento en que la ley la tipifica, se convierte en categoría jurídico-tributaria que designan como titularidad del hecho imponible.

El aspecto subjetivo se refiere a las personas vinculadas como sujeto activo y pasivo, es decir, los titulares del crédito y del débito. Si la ley que crea el presupuesto de hecho está describiendo en abstracto la situación cuya concurrencia da nacimiento a la relación jurídica, es indispensable que prevea quienes son las partes, ya que la existencia de éstas es esencial en toda relación jurídica (SACCONE, 2002, p. 100).

c) *Aspecto espacial*

Explica SACCONE (2002) que: el aspecto espacial del hecho imponible es el elemento que indica el lugar en el cual el destinatario legal realiza el hecho o se encuadra en la situación que fuera descripto, o el lugar en que la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fuera objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el aspecto material del hecho imponible.

Desde el punto de vista espacial, el hecho imponible determina la aplicación de la ley fiscal. Ha de estar definido, por tanto, de manera que determine los límites espaciales dentro de los cuales haya de surtir sus efectos jurídicos. Esta cuestión se vincula al fenómeno de la doble imposición.

En este sentido, sostiene VILLEGAS que: a los efectos del aspecto espacial, es necesario tener en cuenta los denominados criterios de atribución de potestad tributaria, los cuales son determinables según tres tipos de pertenencia: política, social y económica.

Pueden quedar obligados todos aquellos que hayan nacido en el país (ya sea que se hallen domiciliados en su territorio o fuera de él). En este caso, se habrá tenido en cuenta, para atribuir potestad tributaria, la pertenencia política (principio de nacionalidad) y no interesará el lugar donde acaeció el hecho imponible, porque el nacimiento de la obligación tributaria depende de un elemento, cual es la nacionalidad, ajeno al hecho imponible.

Pueden estar también sujetos a tributación aquellas personas que se domicilien dentro de las fronteras del país, en cuyo caso se tiene en cuenta la pertenencia social (principio del domicilio). En este caso, tampoco interesa el lugar de verificación del hecho imponible, pues el nacimiento de la obligación de tributar se produce por el mero hecho de domiciliarse.

Por último, debe tenerse en cuenta también la pertenencia económica, cuando se establece como criterio atributivo de la potestad tributaria el hecho de que se posean bienes y

obtengan rentas, o se realicen actos o hechos dentro del territorio del ente recaudador (principio de la fuente o de la radicación) (SACCONE 2002, p. 101).

d) Aspecto temporal

Este aspecto se refiere, según SACCONE (2002): al exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo, contenida en el aspecto material del hecho imponible.

El elemento corporal es el que delimita la realización del hecho imponible en el tiempo, definiendo el momento en que se considera realizado el hecho imponible como determinante del deber de pagar el tributo.

La circunstancia fáctica hipotética puede ser de verificación instantánea (o sea que tal circunstancia se verifique en un preciso instante) o que, por el contrario, sea de verificación periódica (es decir, que la situación tomada como hipótesis deba ocurrir a lo largo de una sucesión de hechos producidos en distintos momentos).

La razón por la cual la ley requiere fijar un preciso momento se debe a que ese momento es fundamental para una serie de aspectos relativos a la debida aplicación de la Ley Tributaria (tema de la retroactividad tributaria, plazo desde el cual debe comenzar a contarse la prescripción, entre otros) (SACCONE, 2002, p. 102).

Con estos conceptos particulares del Derecho Tributario, se estaría en condiciones de analizar al Derecho Penal Tributario que, como dice su nombre, se trata de una "mezcla" entre el Derecho Penal y el Derecho Tributario.

III- DERECHO PENAL ECONÓMICO

El Derecho Penal Económico surge a partir de los estudios sociológicos de SUTHERLAND quien, en la década de 1940, describió a los delitos de "cuello blanco", que resultaban ser muy diferentes a los delitos como el homicidio, el robo, la estafa, entre otros.

La tesis de SUTHERLAND, por su importancia, merece un acápite propio. Por lo tanto, más adelante se tratará su teoría.

SFERCO (2019) define y explica el Derecho Penal Económico diciendo que es una versión del poder punitivo del Estado. Procura la protección del orden público económico, entendido, en términos generales, como la regulación jurídica del intervencionismo estatal en la actividad económica con el objetivo de resguardar su organización y funcionamiento regular, justo, eficiente y expansivo. (p. 23)

El intervencionismo será más o menos intenso según la ideología política de cada tiempo histórico. Por lo tanto, es lógico que cuando más intenso resulte, mayores serán las regulaciones y los controles sobre los operadores económicos, en directa proporción con el aumento de los requerimientos administrativos bajo amenaza represiva estatal.

La realidad de la República Argentina participa de tales postulados ya que para calibrar la magnitud de dicho marco regulatorio y sancionatorio no interesa demasiado la adopción de tal o cual filosofía económica, ni su nivel de apertura o cierre a la era del libre mercado. Sea en épocas de intervencionismo exacerbado o bien decreciente, el Estado siempre tercia y aprovecha para disciplinar con el argumento de la protección del interés colectivo.

La alusión más genérica hace pie en una serie de fraudes contra el orden público económico en cabeza de la Administración Pública, con origen empresarial y repercusión macrosocial.

Así es como tiene lugar un orden punitivo complementario asentado en conductas típicas, antijurídicas y culpables con trasfondo económico, estructurado en un

sobredimensionado derecho penal paralelo, excepcional, no convencional y complejo, sobre bases normativas desjerarquizadas y a la medida de las necesidades coyunturales del momento (SFERCO, 2019, p. 24).

Según BACIGALUPO (2000): Los tipos penales empleados para determinar qué es lo que está prohibido o qué es lo que se debe hacer en el ámbito de la economía y de las finanzas no suele responder a la estructura conceptual de aquellos delitos en los que entre la conducta y el resultado debe existir una relación de causalidad. Sin embargo, a veces puede tener alguna función, como sucede principalmente con los ilícitos contra el medio ambiente, pero en estos casos es de tan extrema complejidad que es factible que los conceptos tradicionales de causalidad no puedan expresarla correctamente. (p. 10)

Además, es común ver, como una característica de estos delitos económicos, que se utilicen muchas veces tipos de peligro abstracto para tipificar conductas.

Una característica del Derecho Penal Económico en general, pero en particular del Derecho Penal Tributario (que aquí nos interesa) y del Derecho Penal Aduanero, es que tipifican en forma dual contravenciones y delitos socioeconómicos.

Señala SFERCO (2019) que: Para facilitar su comprensión, la doctrina es proclive a ejercicios clasificatorios en función de la índole de los patrimonios públicos afectados, de la gravedad de las conductas y/o de las penas, de las características de los bienes jurídicos considerados y/o de la entidad de su afectación. (p. 25)

La ilicitud ligada al poder es una expresión destacable de criminalidad vernácula relacionada con prácticas negociales negativas de corrupción corporativa, en convergencia y connivencia entre actores estatales y no estatales. Son los crímenes del mundo de los negocios y de la política, del uso promiscuo e ilegal del poder y de los mecanismos del sistema institucional para el intercambio de onerosos “favores”.

Se trata de conductas no necesariamente sofisticadas pero muy nocivas para la economía nacional y el interés comunitario (sobreprecios, compras y licitaciones viciadas, tráfico, falsas influencias, negociadores, cohechos, abusos de autoridad, sobornos, fraudes contra la administración pública, enriquecimientos ilícitos, peculados, entre otros).

Por debajo de dicho escalafón rige una serie de conminaciones dirigidas a los operadores del mercado sometidos a deberes de naturaleza administrativa relacionados con la hacienda pública, el control aduanero sobre el comercio internacional y el régimen cambiario, es decir, las ramas penales de derecho tributario, aduanero y cambiario que, incluso, podrían llegar a articularse entre sí (SFERCO, 2019, p. 25).

Nótese que particularmente estas ramas penales mencionadas tienen como factor común al Estado asumiendo el rol de cobrador y de controlador expectante del cumplimiento de los deberes precitados. Por su especificidad, por la importancia y complejidad de los bienes jurídicos en juego y por su desarrollo normativo, dogmático y jurisprudencial, estos tres ámbitos son los tradicionalmente analizados por la doctrina.

Siguiendo a SFERCO (2019): Cabe mencionar aquellas conductas típicas que afectan el correcto funcionamiento de la economía social de mercado. (p. 26)

Remiten a reglas de control estatal dirigidas a garantizar el normal desarrollo de las actividades productivas de bienes y servicios; y a la efectividad de derechos públicos de incidencia colectiva como son la racional explotación de los recursos naturales y el respeto al ambiente sano y equilibrado, al igual que la salud, la libertad de elección y condiciones de trato equitativo y digno de los consumidores y usuarios de dichos bienes y servicios (abastecimiento, lealtad comercial y precios, derechos del consumidor y de libre competencia en general).

Con esta descripción que hace SFERCO, compartida por el autor de esta Tesis, estamos en condiciones de adentrarnos en el Derecho Penal Tributario.

Se debe agregar que la doctrina en general sostiene que algunas conductas que no protegen un bien jurídico determinado, porque no se sabe bien qué protegen, vulneran los principios constitucionales básicos que el Derecho Penal debe observar y respetar en un Estado de Derecho. Existe una suerte de relajamiento del legislador a la hora de elevar a la categoría de delitos ciertas conductas que pertenecen a la esfera del Derecho Penal Administrativo, donde se amoldan mejor en virtud de los principios discrecionales con que se manejan.

Como veremos en los capítulos que siguen, cada figura delictiva debe "proteger" un "bien jurídico", lo cierto es que el Derecho Penal siempre llega tarde, cuando ya existe una lesión al "bien jurídico".

El Derecho Penal Tributario no es ajeno a estas caracterizaciones, como lo veremos a continuación.

A- SUTHERLAND

Antes de entrar a analizar el Derecho Penal Tributario y sus particularismos (en palabras de SFERCO), es importante tener presente a SUTHERLAND.

Como punto de partida, es habitual la explicación sociológica planteada por SUTHERLAND (1939) en cuanto al estudio de la denominada criminalidad de cuello blanco (*white collar crime*) y la criminalidad corporativa (*corporate crime*).

SUTHERLAND investigó y llevó a los medios académicos los vínculos entre el delito y el poder social y económico impune hasta ese momento. Su impronta dio paso a la corriente de criminalidad sociológica que dedicó atención a la delincuencia empresarial organizada, destacando que no era privativo de las clases de bajo estatus, así como que los sectores corporativos, ricos y poderosos poseían tanta o mayor capacidad de "daño social" a través de delitos profesionalizados ("inteligentes"), invisibilizables, de alto rendimiento económico y no necesariamente violentos (SFERCO, 2019, p. 27).

SUTHERLAND define al delito de cuello blanco como el delito cometido en el curso de su ocupación por personas de alta respetabilidad y estatus social. La definición excluye asesinatos cometidos por poderosos que no se relacionan con su trabajo y todos los delitos cometidos por el gangsterismo, ya que sus miembros no gozan de alta respetabilidad (CRISAFULLI, 2023, p. 2).

SFERCO (2019) afirma que el nivel de intelectualidad que supone la comisión de los delitos económicos pone en crisis el principio de reinserción.

El dilema configura una de las cuestiones álgidas de la criminología económica en su faz de aplicación y ejecución.

Obsérvese a su vez que el sujeto a quien la Ley Penal dirige la conducta generalmente no es el que la desarrollará personalmente, lo cual complica la detección de la autoría.

Otra referencia importante se relaciona con aspectos victimológicos. El carácter plurisubjetivo o macrosocial del bien jurídico protegido relativiza el concepto de víctima. El Estado, sujeto pasivo en este caso, viene a encarnar la parte más fuerte, lo cual subvierte un patrón clásico en el sentido de que la "víctima" es normalmente tenida como la más débil de la relación (SFERCO, 2019, p. 28).

Es gracias a las investigaciones de SUTHERLAND que quedó claro que las explicaciones del delito como un fenómeno producto exclusivo de la pobreza y la marginalidad perdieron fuerza de convicción, y el prototipo del delincuente de la criminología de la Escuela Positiva ya no podía agotar el Derecho penal.

Por último, SUTHERLAND no hace una propuesta de política criminal, es decir, no dice en ninguno de sus libros qué forma debería asumir el tratamiento de las personas que cometen delitos.

B- DERECHO PENAL TRIBUTARIO

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) sostienen que: La creación de un Derecho Penal Tributario (en adelante DPT), es una herramienta funcional a la inobservancia de los principios constitucionales que rigen en materia punitiva, sobre todo porque su configuración sugiere que sea interpretado a través de reglas propias de aplicación y concebido como si tuviera autonomía respecto del Derecho Penal común. Al menos, claro está, si tenemos en cuenta el contenido de la Ley Penal Tributaria argentina (en adelante LPT) en sus sucesivas versiones.

La LPT es, en su enfoque político criminal y en su contenido concreto, esencialmente inconstitucional. Vulnera los principios constitucionales de lesividad, necesidad, última ratio, y razonabilidad, mediante la creación aparente de un ámbito jurídico diferenciado del derecho penal común, la pulverización de la noción de bien jurídico, la creación de tipos incongruentes con los del código penal y que en esencia castigan el no pago de una deuda o la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal que se imponen a los particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales. Esa ilusión de autonomía se refuerza mediante la creación de un fuero especial integrado por Jueces designados precisamente para aplicar la LPT con exclusión de cualquier otro tema, lo que puede implicar un serio condicionamiento a su imparcialidad en caso de cuestionamientos globales a la constitucionalidad de la legislación que constituye el núcleo de su función (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, pp. 2-3).

Estos autores explican que el objetivo político criminal de la LPT y de la autonomía del DPT es “tributarizar” un ámbito del Derecho Penal, imponiendo una inexistente relación de necesidad entre la posibilidad de recaudar regularmente impuestos y la aplicación de penas a

los contribuyentes que, en verdad, no son evasores de sus impuestos sino evasores del cumplimiento de deberes administrativos propios de una función estatal.

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) afirman que: El esquema coactivo sobre el que se asienta el DPT está preñado de una lógica preventiva general negativa, fuertemente enraizada en sanciones de extrema gravedad, que es introducida con fórceps en el derecho tributario, relegando al derecho penal (con todo el potencial limitador de los principios constitucionales que reglamenta y sus derivaciones dogmáticas) a un papel totalmente secundario.

No debemos olvidar que el derecho penal es, en esencia, un apéndice del derecho constitucional, en razón de la especial regulación que la Constitución lleva a cabo de las reglas de aplicación de la pena y por los diversos principios superiores que se ven involucrados en materia criminal (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 2).

Solo existe un Derecho Penal que siempre debe respetar las reglas y principios que emanan de nuestra Carta Magna.

> VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) sostienen acertadamente que: La autonomía del DPT pretende tributarizar un ámbito normativo cuya esencia es netamente penal-constitucional. Es un intento funcionalista que parte del presupuesto (erróneo o al menos no probado) de que la programación de escalas penales elevadas para determinado sector normativo es necesaria (casi imprescindible) para la propia subsistencia del Estado, a expensas de que la afirmación de su validez reclama la negación o la erosión de la validez de los principios penal-constitucionales en medida significativa. Luego agregan que: En ese marco, el derecho penal tributario se convierte en un subsistema no ya del derecho penal sino del derecho tributario, del que pasa a depender en miras al objetivo de recaudar impuestos. (p. 3)

A su vez, según PAMPLIEGA (2013): El primer problema que se presenta es que se trata de una rama del derecho penal argentino sobre la cual no estamos en condiciones de definir sus fundamentos, habida cuenta que, si bien es cierto que tiene carácter punitivo, es innegable que su impronta es ideológicamente recaudatoria. Las fuentes doctrinarias acertadamente enfocan las graves manifestaciones de delincuencia económica, aunque sin precisar -a ciencia cierta- la finalidad de la pena inherente, o sea, el tipo de prevención que se persigue, atento las especiales relaciones criminológicas involucradas. (p. 15)

Por su parte, SFERCO (2015) sostiene que: El objetivo explícito que anima la creación de las herramientas represivas de la especialidad es recaudar. En particular las contenidas en las Leyes 24.769 y 11.683 respecto de la tributación federal y en los Códigos Fiscales en cuanto a la tributación local. De hecho, la mayoría de las reformas legales producidas en el país en la materia (que incluyen lo infraccional) ha tenido por finalidad incrementar cada vez el elenco de conductas punibles pero, casualmente, en coincidencia con necesidades recaudatorias. En el mejor de los casos podría asumírselo como un bloque legal al servicio de la política tributaria. (p. 57)

Argentina, al igual que otros países, tiene un sistema dual para perseguir y castigar los ilícitos tributarios.

Por un lado, como ya fue mencionado *ut supra*, está la Ley N° 11.683, que regula las Infracciones Tributarias. De dicha ley solo interesa la Infracción de la Defraudación Tributaria del art. 46.

Por otro lado, está la Ley N° 27.430, que regula el Régimen Penal Tributario (RPT), cuyas figuras principales se encuentran en los arts. 1 y 2 - inc. a) que tipifican los delitos de Evasión Tributaria Simple y Agravada por el monto, que son las que aquí interesan a los objetivos de esta Tesis.

Pareciera ser que el legislador “refuerza” la protección a través de una injerencia directa en el interior de estos ámbitos autorregulados, para lo cual emplea tipos penales amplios, confusos y muchas veces superpuestos (entre sí o con tipos infraccionales con los que coinciden exactamente), con escalas penales irracionales y de dudosa eficacia preventiva.

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2014) sostienen que: Un grupo de irregularidades y defraudaciones está reglado por la Ley 11.683, principalmente en los arts. 45 y 46: se trata de comportamientos que se desenvuelven en el interior del espacio de la relación jurídico-tributaria; constituyen formas típicas de incumplimiento de los deberes específicos impuestos por la ley a los particulares, a partir (fundamentalmente, pero no solo eso) de haber sido convertidos en agentes de autoliquidación de impuestos. Por otro lado la LPT tipifica los clásicos delitos tributarios cuya interpretación usual, refugiada en la literalidad de las descripciones, considera que están constituidos por comportamientos idénticos a los atrapados por los art. 45 y 46 de la Ley 11.683, consistentes en la declaración falsa de hechos relevantes para la determinación del hecho imponible y en el consecuente no pago de tributos.

Este abordaje dual, sumado a la interpretación literal de las normas y al apego incondicional a la presunta voluntad legislativa, genera una profunda inseguridad jurídica y superposiciones normativas que vulneran los principios de razonabilidad, última ratio y ne bis in idem (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 122).

En otras palabras, tenemos dos universos normativos que se superponen (aparentemente) por la literalidad de las tipificaciones: la Ley N° 11.683 (art.46) y la Ley N° 27.430 (arts. 1 y 2 -inciso a)).

El art. 46 de la Ley N° 11.683 tipifica la Infracción Tributaria: “El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al Fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de DOS (2) hasta SEIS (6) veces el importe del tributo evadido”.

El art. 1 de la Ley N° 27.430 tipifica el Delito Tributario de "Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos ($ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año. Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión."

El art. 2 -inciso a) de la Ley N° 27.430 tipifica el Delito Tributario de "Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de quince millones de pesos ($ 15.000.000);"

Como se puede apreciar con una simple lectura, son redacciones bastante parecidas en sus estructuras. En el caso de la Infracción Tributaria, opera dentro de la relación "fisco-contribuyente" y corre por el carril del Derecho Administrativo; mientras que el Derecho Penal Tributario hace referencia a esa relación en circunstancias excepcionales en las que el contribuyente la rompe mediante conductas que no permiten una solución racional dentro del esquema regulado normalmente por esa rama jurídica. Y, en este caso, corre por el carril del Derecho Penal.

Al respecto, señalan VIRGOLINI y SILVESTRONI (2014), "Expresado en términos constitucionales: el derecho penal tributario no es necesario cuando el derecho tributario local o nacional puede cumplir con su finalidad recaudatoria sin mayores inconvenientes, con sujeción a las reglas de cada ordenamiento". (p. 129)

Entonces en este sistema dual, donde tenemos una ley que tiene como finalidad regular la relación fisco-contribuyente y velar por el riguroso cumplimiento del pago de impuestos, está claro que su finalidad es recaudatoria y, hasta ahí, estamos de acuerdo.

El Derecho Tributario sería la "*prima ratio*", mientras que el Derecho Penal Tributario sería la "*ultima ratio*". Pero ello no siempre se cumple.

El problema que se advierte es que el legislador ha instrumentado este sistema dual o de doble vía con una clara función recaudatoria, extorsiva, tipificando prácticamente la misma conducta que la prevista en la infracción, en una Ley Penal, con pena privativa de libertad elevada de hasta seis años en el caso de la Evasión Simple del art. 1, y de hasta nueve años en el caso de la Evasión Agravada del art. 2 inc. a) de la Ley N° 27.430, lo cual pareciera ser excesivo, vulnerando el principio de proporcionalidad, y encubriendo algo que está prohibido en nuestra Carta Magna, como es la pena de prisión por deudas. Se deja este problema planteado, para volver a él más adelante.

Como se puede apreciar, el legislador ha establecido duras sanciones privativas de la libertad en función de unos montos pecuniarios, a los que es preferible llamarlos montos punibles, que se los suele denominar de otra manera, por ejemplo, umbrales mínimos. Pareciera ser que, partiendo de la base de que se trata de la misma conducta prohibida, la diferencia estaría en el monto del perjuicio y, a partir de allí, la consecuencia sería la pena de multa o la prisión.

El Derecho Penal Tributario es una suerte de mezcla entre dos ramas del Derecho Público: el Penal y el Tributario. Los tributaritas en sus manuales lo suelen denominar Derecho Tributario Penal.

Las normas que se tipifican como delitos responden a conductas que afectan la recaudación de impuestos, que son necesarios para el desarrollo de un país. Tienen una connotación económica y por ello forman parte del Derecho Penal Económico.

Es importante destacar en este punto lo que sostienen VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) respecto a los principios que condicionan la constitucionalidad del RPT: “En virtud del principio de lesividad, la imposición de una pena está condicionada a la afectación de un bien jurídic*o*”. (pp. 4-5)

Esa afectación debe efectuarse sobre un derecho de otro y de forma grave. Nótese que el supuesto de la Evasión Agravada, que establece un perjuicio de $ 15.000.000, tiene una excesiva pena corporal de hasta nueve años.

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) entienden que: El principio de necesidad está asociado al de *última ratio*, se resume en la idea de que la imposición de una pena sólo se justifica si la utilización de otro tipo de sanciones no es suficiente, bien para la tutela del bien jurídico, bien para la solución racional del conflicto.

Cuando la conflictividad puede ser resuelta por vías alternativas menos lesivas, la imposición de la pena es ilegítima. En la Constitución Argentina el principio se deriva, ante todo, del propio principio de razonabilidad (al que nos referimos seguidamente) en tanto sólo una punición necesaria puede constituir un modo razonable de reglamentar el derecho constitucional afectado por la pena. Pero, además, y de acuerdo con el art. 18 constitucional, la pena sólo se justifica por razones de seguridad y no de castigo, lo que implica que ellas se encuentran ancladas a la idea de utilidad social, que sólo es posible cuando el objetivo de la prevención se logra a través de los medios menos lesivos que estén social y técnicamente disponibles (otra vez aquí el vínculo con la razonabilidad). Si en presencia de alternativas menos costosas en términos sociales y personales se eligen medios más lesivos -y la sanción penal siempre lo es- se vulnera el objetivo constitucional de la seguridad, deslizándose hacia el mero castigo (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 5).

El principio de razonabilidad por su parte se deriva del art. 28 de la Constitución Nacional que reza “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos,

no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio". De esta regla se infiere que toda limitación arbitraria (irrazonable) de un derecho tutelado en la Constitución es sustantivamente inválida. Ello es aplicable a todos los derechos, entre los que se encuentran la libertad física, la honra o la propiedad (directamente afectados por las sanciones penales de encierro, inhabilitación o multa) y la propia libertad de llevar a cabo la conducta descripta en un tipo penal.

Esta idea de razonabilidad remite, a grandes rasgos, a tres planos de análisis. En primer lugar, a un examen técnico, de eficiencia, en virtud del cual no es válida una restricción disfuncional para alcanzar el objetivo pretendido por la ley o bien (para los temerosos de avasallar la discrecionalidad política del legislador) toda limitación de derechos manifiestamente ineficaz para alcanzar los fines pretendidos. En segundo lugar, a la idea de proporción entre la conducta típica y la sanción impuesta, en virtud de la cual la sanción injusta y desproporcionada es irrazonable y, por ende, sustantivamente inválida. Y, en tercer lugar, a la comparación de las sanciones impuestas a diferentes conductas, exigiendo cierta armonía entre la gravedad de los consecuentes impuestos en función de la gravedad de los antecedentes (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 6).

En general, el Derecho Penal excepcional o especial, se caracteriza por tutelar bienes jurídicos difusos, abstractos, mediatizados; por tipificaciones que se adelantan en el *íter críminis* de los delitos tradicionales; por tipos ambiguos, abiertos y en blanco; por escalas penales desproporcionadas e incongruentes con las establecidas para otros delitos.

Particularmente para tipificar el Delito de Evasión, se debe recurrir a una técnica legislativa de dudosa constitucionalidad, en referencia a "las leyes penales en blanco", que consiste en utilizar términos propios de la tributación para tipificar la conducta prohibida.

En este caso, expresiones como "el obligado", "tributo", "ejercicio anual" son conceptos extrapenales que se complementan con una ley especial. Por ejemplo, para saber

quién es el “obligado” en términos tributarios, debemos recurrir a la Ley N° 11.683 y analizar el art. 5.

Entonces, una vez que tengamos identificados estos conceptos extrapenales, tendremos cerrada la materia de prohibición.

Como explica DÍAZ (2004) “Es emblema de empleo de la extrapenalidad. Echa mano a normas y principios de derecho tributario en pos de completar el perfeccionamiento de las conductas reguladas. Y por ser interdisciplinario, da lugar a un ámbito jurídico abierto e inconmensurable”. (p. 61)

Señala SFERCO (2015) que: Los problemas de Derecho Penal Tributario acaso podrían, indistintamente, abordarse desde el Derecho Tributario, desde los presupuestos del Derecho Penal clásico, desde las propias estructuras de la especialidad o computándose todo a la vez. Más sabia o menos sabia, más cerca o menos cerca del derecho penal o del tributario, la alquimia interpretativa es un hecho. Los protagonistas de la escena (y en especial los jueces) son llamados a convertirse en químicos de tales disciplinas. El problema es que una formulación errónea que dosifique mal los elementos combinados detona la explosión que estalla la juridicidad en la forma de una solución en pugna con el sistema de derecho positivo vigente y los principios de cada una de las ramas de que hablamos, por lo cual se impone un manejo delicadamente equilibrado con el fin de que cada acto interpretativo deje al sistema con pleno valor y efecto y, por sobre todo, refleje una solución constitucionalmente compatible. (p. 58)

Es importante destacar lo que sostiene NERCELLAS, citada por SFERCO (2015): Tanto la punición penal, como la imposición tributaria son entonces manifestaciones del poder coactivo del Estado y por ello suscitan especiales relaciones jurídicas con la ciudadanía, regidas por potestades aplicativas y de coacción limitadas por la Carta Magna. Como vimos, ambas están directa e inmediatamente reguladas por el texto constitucional. El contacto con sus

preceptos es íntimo en las dos esferas. Obviamente que no hay principio, ni técnica, ni especialidad jurídica, que pueda desplazar la preeminencia de la Ley Suprema.

Se trata de un Derecho especial que tiene reglas especiales, que se deben ajustar a las reglas que dispone la Carta Magna, principalmente al Principio constitucional de Legalidad.

Por otro lado, SFERCO (2015) explica que: El derecho tributario tiene un núcleo dogmático -luego normativo- que concibe principios generales y leyes reguladoras de los pormenores del nacimiento, vida útil y extinción de la obligación tributaria, a partir del estudio del hecho imponible, sus elementos y sus derivaciones. Con fines académicos dicha área se denomina "derecho tributario material o sustantivo", en cuyo marco y como ya indicamos, ser sujeto obligado o responsable remite a una categorización legalmente trascendente que centra eje en el aspecto subjetivo del hecho imponible y que se concreta en los deberes de cuantificar y pagar los tributos en su exacta magnitud, habida cuenta la existencia de un antecedente legal y real denominado "hecho imponible".

Otra disciplina complementaria da lugar a institutos reguladores de requisitos formales de carácter instrumental a la recaudación. Son deberes de "Derecho Tributario Administrativo o formal", que se resume en la obligación de colaboración de los sujetos obligados con el propósito de facilitarle al Fisco el ejercicio de una serie de potestades administrativas para que verifique y fiscalice el cumplimiento de las obligaciones a cargo de contribuyentes y responsables. Se trata de un conjunto de poderes-deberes a favor del Estado, fundamentalmente para controlar y, en su caso, determinar y/o modificar las posiciones fiscales asumidas originariamente por aquéllos, reclamarle diferencias e intimar su pago.

> El incumplimiento de tales dos expresiones de deberes jurídico-tributarios (materiales y formales) convierte a los sujetos obligados en transgresores del ordenamiento, y a partir de ello se origina un factor de imputación penal delictual o infraccional, según la clase y entidad de la transgresión y el grado de la penalidad

> prevista. Dicha doble condición (de sujeto fiscalmente obligado y transgresor de la carga impuesta) conduce a un cosmos en el que el sujeto tributario pasa a ser autor de conductas penalmente relevantes. Simple: de sujeto pasivo tributario muta en sujeto activo penal, en tanto que el Estado devendría la víctima de la relación, en la inteligencia judicial de máxima en punto a que "la evasión impositiva siempre ha sido uno de los más serios y graves problemas que se sufren en la Argentina, porque las consecuencias y los trastornos que ocasionan corroen los aspectos estructurales en los que se sustentan el funcionamiento y la vida misma de cualquier Estado democrático (…) ningún país puede funcionar, mínimamente, si no cuenta con los recursos provenientes de las contribuciones que los ciudadanos y los habitantes deben hacer, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno, para que el Estado pueda cumplir sus funciones (SFERCO 2015, pp. 63-64).

Para estos deberes tributarios incumplidos de carácter material, nuestra legislación establece (como venimos analizando), tipos penales dolosos en dos formas: infracción y delito, dependiendo del caso concreto.

Con todo lo hasta aquí manifestado, es posible tener una idea general del Derecho Penal, del Derecho Tributario y del Derecho Penal Tributario.

Cada una de estas ramas tienen sus propios conceptos, sus particularidades, pero encuentran sus límites en la Constitución Nacional.

No obstante la práctica ha demostrado que el legislador ha hecho uso de una herramienta política, denominada "Política Criminal", para forzar los principios constitucionales de legalidad, razonabilidad, proporcionalidad y última ratio, al tipificar en una ley especial los delitos tributarios.

Se ha pulverizado la noción del “bien jurídico protegido” y se han establecido en la misma Ley N° 27.430 herramientas para evitar la pena de cárcel por deudas, que como se expresó anteriormente resultaría inconstitucional.

IV- CONCLUSIONES PARCIALES

En este capítulo se han presentado los conceptos más relevantes del Derecho Penal y del Derecho Tributario. Se ha abordado de un modo general al Derecho Penal Económico, que tiene una impronta muy particular, y dentro de este Derecho especial, al Derecho Penal Tributario, que es el que adquiere relevancia para el desarrollo de esta Tesis.

Uno de los problemas que tiene el Derecho Penal Económico, como se ha visto, es el de los bienes jurídicos que intenta proteger. Pues al elevarlos a la categoría de bienes jurídico-penales, termina creando conceptos vagos, imprecisos, ambiguos, que no permiten entender qué es lo que intenta proteger.

En lo referente al Derecho Penal Tributario, ese problema no existe. Pues, en concordancia con la mayoría de la doctrina, se entiende que el bien jurídico penal es la “hacienda pública en su faz dinámica”.

Este Derecho Penal Tributario tiene una construcción particular, ya que para entender bien qué se está castigando se debe recurrir a una ley extrapenal, para establecer quién es el obligado, el ejercicio anual o el tributo para cerrar la materia de prohibición. Conceptos propios del Derecho Tributario. También cabe advertir que este Régimen Penal Tributario está viciado en su origen, desde su concepción política criminal.

Se concuerda con VIRGOLINI y SILVESTRONI en que este Derecho se ha convertido en un subsistema, pero no del Derecho Penal, sino del Derecho Tributario, ya que claramente

tiene un sesgo recaudatorio. Lo peligroso es que el legislador ha forzado los principios constitucionales básicos que debe tener toda ley penal, todo en función a recaudar impuestos.

De ser esto así, se desvirtuaría la finalidad del Derecho Penal Tributario, que por ser parte del Derecho Penal debe respetar todos los principios y garantías constitucionales.

CAPÍTULO III

LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DEL BIEN JURÍDICO

I- BIRNBAUM

Hay consenso entre los autores en que fue BIRNBAUM - el "padre" del "bien jurídico" - quien introdujo el concepto de "bien" a la discusión jurídico penal en 1834. La finalidad del autor fue precisar el concepto natural del delito. Para este autor el delito es una lesión a un bien y no a un derecho (contradiciendo la postura de FEUERBACH, vigente desde 1832).

BIRNBAUM plantea una tesis de contenido liberal y, por ende, limita el poder punitivo del Estado de la Restauración, según la cual la conducta delictiva no lesiona derechos, sino que lesiona "bienes" (HORMAZABAL, 1992, p. 26).

Señala HORMAZÁBAL (1992) que era necesario, en primer lugar, que BIRNBAUM excluyera del campo del Derecho Penal el principio de exclusiva protección de derechos subjetivos, con lo cual puso en evidencia las incongruencias de la teoría de FEUERBACH, al entender que las conductas eran infracciones del derecho de policía y, por sobre todo, al vincular la lesión con un "bien", y no como un derecho. (p. 27)

BIRNBAUM, en su obra "SOBRE LA NECESIDAD DE UNA LESIÓN DE DERECHOS PARA EL CONCEPTO DE DELITO" explica que el concepto de lesión es de antiguo entendido en el Derecho Penal de diversas maneras, y ha sido empleado en relación con muchos otros conceptos para sentar principios generales que, justamente por su generalidad, dificultan, la mayor parte de las veces, el conocimiento de la verdad, y que son

causa de modos de expresión inadecuados, modos que dificultan el entendimiento y la recta aplicación de que bien pudieran ser capaces las propias leyes.

Luego BIRNBAUM (2010) sostiene que el concepto natural de lesión parece ser aquel con el cual referimos a una persona o una cosa, en especial una cosa que concebimos como nuestra, o a algo que para nosotros es un bien, que la otra persona puede sustraer o disminuir. (p. 35).

Explica HORMAZÁBAL (1992) que:

> Para BIRNBAUM lo que realmente lesiona el delito no son derechos, los cuales permanecen incólumes, sino "bienes", y ejemplifica diciendo: Supongamos que perdemos algo o que somos despojados de una cosa que para nosotros es un bien al cual tenemos jurídicamente derecho, éste será el objeto de nuestro derecho y si nos es sustraído o se ve disminuido, nuestro derecho no se verá disminuido ni sustraído. (p. 27)

HORMAZABAL agrega que: con estos planteamientos BIRNBAUM logró salvar el primer obstáculo que suponía, para la incriminación de las conductas lesivas a la moral y a la religión, la restricción del poder punitivo del Estado a la lesión de derechos subjetivos. Pero como no era suficiente señalar que lo que en verdad lesiona el delito son bienes y no derechos, hace un viraje metodológico hacia el iusnaturalismo.

> Al argumentar la protección estatal de bienes, BIRNBAUM señala que éstos les han sido entregados al hombre "por la naturaleza o son precisamente el resultado de su revolución social y de la sociedad burguesa"; lo cual le permite clasificar a los delitos en naturales y sociales, y en delitos en contra del ser colectivo y en contra del

individuo, según afecte a un bien de la colectividad o a bien de una persona determinada.

Lo que hace BIRNBAUM (2010) es colocar el "bien" en la esfera prejurídica de la razón o de la naturaleza de las cosas y desde allí lo vuelca al concepto de delito, al que define primeramente como toda lesión o vulneración de derechos contenida en una ley penal… Según aquellos… se reconoce a la colectividad un derecho de exigir de cada ciudadano en particular que, en interés del conjunto, se abstenga de realizar ciertas acciones irreligiosas e inmorales y, también el derecho de conminarlas con una pena cuando quiera que no se pueda precaver de otra manera su comisión…. (p. 49)

De esta manera, explica HORMAZÁBAL, el camino para fundamentar la incriminación de conductas inmorales y anti religiosas se vislumbró libre de obstáculos. BIRNBAUM sostenía que … siempre podrá ser vista una suma de ideas religiosas y morales bajo la garantía general de un bien colectivo establecido del pueblo, cuyo mantenimiento está en tan estrecha relación con el mantenimiento de la estructura constitucional, que también… deben ser previstos como antijurídicos ciertos tipos de conductas inmorales o irreligiosas… por "ofender los sentimientos éticos de todo un pueblo". (BIRNBAUM, 1834, 167, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

HORMAZABAL entiende que previamente se debe determinar qué entendía BIRNBAUM por "bien", es decir su concepto y además averiguar su fundamentación ideológica tomando en cuenta las circunstancias sociopolíticas en que se produjo su formulación. Al respecto, HORMAZABAL sostiene que:

BIRNBAUM cuando formula su teoría del "bien", no contiene en ninguna parte una definición del concepto ni se sujeta a ningún orden sistemático, lo cual dificulta su lectura y comprensión. Agrega que, lo que sí está claro es que su tesis del "bien" es un intento de solucionar el problema de incriminar las conductas inmorales (siempre que los pueblos estén de acuerdo en penarlas) en el período de la Restauración. Pero, al mismo tiempo, se observa su intento de fundar una teoría del delito basada en la protección de un "bien" cuyo origen está en la esfera pre jurídica de la iluminista de la "naturaleza de las cosas".

BIRNBAUM sostiene que el "bien" aparece en relación con un concepto natural de lesión…que vinculamos con una persona o una cosa que la concebimos como de nuestra pertenencia o sobre algo que para nosotros es un bien y que nos puede ser disminuido o sustraído por la acción de otro. (BIRNBAUM, 1834, p. 150, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

BIRNBAUM (2010) explica que: Si el peligro es un estado en el que hemos de recelar la pérdida de algo o la privación de un bien…, que perdamos algo o se nos prive de una cosa que es el objeto de nuestro derecho, que se nos sustraiga o merme un bien que nos compete jurídicamente, eso, sin duda, no disminuye ni suprime nuestro derecho. Y agrega que: Es verdad que si se nos priva de la vida ya no se puede hablar, según la naturaleza de la cosa, del ejercicio propio de nuestro derecho, y que si alguien destruye determinada cosa corporal de nuestra pertenencia, tampoco es factible tener derecho a esa cosa singular, sino solo admitir que nos compete tener el derecho a obtener un valor equivalente. (p. 54)

En este sentido, pareciera que el concepto de bien comprendería solo a personas o cosas como objetos de una lesión. De hecho BIRNBAUM explica su postura ejemplificando con las

lesiones corporales, la propiedad, el honor, y también comprende las conductas inmorales e irreligiosas.

BIRNBAUM señala que "el bien es objeto de nuestro derecho que jurídicamente nos corresponde…" (BIRNBAUM, 1834, 172, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992), lo que significa que el bien está establecido en relación con una persona que es titular de él, constituye una objetivación de lo que antes se encontraba en la esfera de lo espiritual, es decir, de los derechos subjetivos.

Es decir que, la dañosidad social de una conducta estará determinada por la lesión o puesta en peligro de los bienes. A su vez, los bienes son objetos valorados y dados por la naturaleza o por la evolución social y la sociedad burguesa.

En este sentido "los bienes son objetos respecto de los cuales un sujeto estima que tiene un valor", posteriormente se debe determinar qué objeto es merecedor de la protección penal y, por consiguiente, su elevación a la categoría de "bien" depende del sujeto valorante e implica una decisión de carácter político (AMELUNG, 1972, p. 48, 1972 b, p. 1020, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

Como sostiene HORMAZABAL (1992): Del análisis de la tesis de BIRNBAUM en el contexto de su publicación y sin considerar las circunstancias sociopolíticas en las que se lo formuló, no se puede concluir si el concepto de "bien" constituye un límite al *ius puniendi* del Estado, y por lo tanto una continuación del principio liberal contenido en la teoría de la lesión de un derecho, o si, por el contrario, implica una ruptura con la tradición liberal (p. 30).

Pareciera difícil sostener bajo la ideología hegemónica de la Restauración y del Estado soberano en cuanto expresión del "principio monárquico", que en su aplicación efectiva la teoría de BIRNBAUM hubiera constituido un límite político criminal efectivo. El "bien" de

BIRNBAUM es un objeto valorado y lo valora el propio Estado, entonces, en este sentido, el "bien" aparece más como un instrumento restaurativo del Estado que le va a permitir incriminar toda conducta que pueda perturbar las condiciones sociales que se conformaron con la Restauración.

Para este autor, el "bien" contiene las condiciones de vida común, pero objetivadas y singularizadas. Le corresponderá al Estado como titular de la soberanía fijar el límite de su poder. Para BIRNBAUM el Estado de la Restauración cumple una función de equilibrio social entre la antigua y la nueva clase.

HORMABAZAL argumenta que la teoría del "bien" de BIRNBAUM, aún cuando éste la formulara consecuentemente con su postura política, lleno de escrúpulos liberales, en el hecho representó un intento de volcar en el campo del derecho penal "el principio monárquico". Es un concepto que está en coherencia con la forma de Estado de las monarquías constitucionales.

Explica HORMAZABAL (1992) que:

En la doctrina alemana durante mucho más tiempo habría de imperar el pensamiento racionalista histórico liberado del contractualismo y profundamente conservador que, en coherencia con la política restaurativa, iba a dar al derecho penal los instrumentos ideológicos para superar los inconvenientes de la teoría de la lesión de un derecho. (p. 33)

> BIRNBAUM (2010) opina que hay que considerar como delito o punible en el Estado, según la naturaleza de la cosa o conforme la razón, toda lesión o puesta en peligro, imputable a la vida humana, de un bien que el poder público ha de garantizar parejamente a cada cual, siempre que no quepa conseguir una garantía general sino a

través de la conminación de una pena determinada y la ejecución de la amenaza legal contra cualquier infractor. (p. 60)

Lo cierto es que, la teoría del bien jurídico como objeto de protección de la ciencia penal iba a encontrar arraigo en la ciencia penal recién a finales del siglo XIX.

II- BINDING

A partir del derecho positivo, BINDING construyó un sistema armónico y coherente hacia el interior del Derecho Penal y también de la doctrina política que legitimaba al modelo de Estado prusiano del último tercio del siglo XIX.

Para BINDING la esencia del Derecho Penal está conformada por normas que son deducibles de la ley penal y conceptualmente anteriores a ella, consistentes en un imperativo en orden a prohibir la realización de una conducta o bien obligar a realizarla.

Señala GONZÁLEZ SALAS CAMPOS (2001) que para BINDING el bien jurídico debía ser creación exclusiva del legislador, es decir, que el legislador busca proteger ampliamente las condiciones que puedan verse afectadas por determinados ataques, que son el objeto que se encuentra directamente como necesitado de protección; por lo tanto son el objeto de protección de la norma. A estos objetos de protección BINDING los llama bienes jurídicos. (p. 17)

HORMAZÁBAL explica que para BINDING (1992) el bien jurídico es simplemente una creación del legislador, y que los bienes jurídicos son el objeto de la lesión, es decir, que en ellos se concreta la lesión de los derechos subjetivos. El derecho subjetivo permanece alterado ante el delito. El objeto inmediato de la lesión es siempre

un bien jurídico, que puede presentarse como “realmente lesionable” algunas veces, y otras veces se puede constituir en estados o valores de acción. (p. 42)

El delito es una lesión de un derecho subjetivo del Estado: el rehusar la obediencia es, por lo tanto, siempre negación del querer público, siempre contravención de un derecho público establecido exclusivamente en favor del Estado pero, sin embargo, a menudo delegado. La “lesión” de este derecho subjetivo de mandar es la única llamada lesión de un derecho que es esencial en todos los delitos. (BINDING, 1916, p. 98, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

A esta concepción, FERNÁNDEZ la considera harto permisiva para el Estado ya que ...el bien jurídico surge de un mero juicio de valor del legislador, quien lo califica o categoriza como tal, sin otro límite que su propia concepción valorativa. Y critica el hecho de que el bien jurídico no se entiende como un concepto natural, ni como un ente que vaya más allá del derecho o que tenga origen prejurídico, sino que se traduce como una pura creación del legislador. (FERNÁNDEZ, 2004, p.19)

III- VON LISZT

Para VON LISZT no hay que reemplazar o suprimir el Derecho Penal, sino que más bien lo entiende como el núcleo central al que deben integrarse todas las ciencias que se ocupan del delito.

Afirma este autor que es muy importante el concepto de política criminal, definiéndola como compendio sistemático de aquellos principios de acuerdo con los cuales el Estado lleva adelante la lucha contra el delito… (VON LISZT, 1905, pp. 291-292, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

La Política Criminal y el Derecho Penal son considerados como ciencias independientes. El Derecho Penal cumple antes que nada una función garantizadora, al establecer los presupuestos necesarios para que el Estado pueda castigar, sobre fundamentos estrictamente normativos que a la Política Criminal le son infranqueables.

VON LISZT sostiene que en el límite entre el derecho penal y la política criminal es donde se sitúa el bien jurídico. El bien jurídico está más allá del derecho penal, se radica en el punto de unión del derecho penal con las otras ciencias penales a través de la política criminal (VON LISZT, 1888, p. 139, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

> VON LISZT (2020) llama bienes jurídicos a los intereses protegidos por el derecho; bien jurídico es el interés jurídicamente protegido; todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la protección del derecho eleva el interés vital al bien jurídico. Los bienes jurídicos para este jurista eran las condiciones de vida, los intereses vitales. Por ello los bienes jurídicos se derivan de los hombres y no del derecho. Bajo esta idea, el derecho penal sólo debe pretender garantizar la convivencia de la vida en comunidad. (ESPINOSA LEAL, 2021, p. 146)

VON LISZT considera que el bien jurídico es un concepto que pertenece a la Teoría General del Derecho que expresa en el campo de lo jurídico lo que representan los intereses de los individuos en sus relaciones vitales; relaciones que, del mismo modo que los intereses, cuando son asumidas por el derecho se convierten en relaciones jurídicas.

Al ordenamiento jurídico le corresponde regular las esferas de acción de cada una de las voluntades individuales, delimitando, exigiendo o denegando determinadas formas de relaciones y también dando protección jurídica, por medio de las normas, a los intereses vitales

del individuo, o bienes jurídicos, con lo que este autor coloca al "bien jurídico" y a la "norma" como los dos conceptos fundamentales del Derecho.

Estos dos conceptos fundamentales, al decir de HORMAZÁBAL, le sirven de base a VON LISZT para construir, desde un punto de vista sistemático, una teoría del delito a partir de un concepto general de acción, omnicomprensivo de todo lo que se puede hacer, respecto del cual la antijuricidad y la culpabilidad aparecen como elementos reductores e individualizadores.

VON LISZT trató al delito desde dos puntos de vista diferentes: por un lado, como un problema técnico jurídico y, por otro lado, como un problema científico-naturalístico. Desde este último punto de vista, lo trató como un problema de pura lógica formal en el ámbito de las abstracciones conceptuales y de las condiciones lógicas de condición y resultado, trasladando al campo de lo jurídico las leyes de las llamadas ciencias naturales. En este sentido el hecho punible es algo real, una acción que produce un cambio en el mundo exterior; cambio que se concreta en algo manifiesto, aprehensible, en un objeto "una persona o una cosa en que este resultado… irrumpa". A este objeto se denomina el objeto de la acción, que no debe confundirse con el bien jurídico. Este objeto se pone en mira cuando el delito es considerado como la lesión de un derecho.

> GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS explican que para calificar un bien jurídico como tal es necesario que existan dos situaciones: por un lado, la existencia de una lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, esto es, que la conducta sea socialmente dañosa, y por otro lado, que el bien jurídico sea susceptible de ser dañado de forma real y comprobable. De tal manera que se exige una nocividad social material del bien jurídico. (GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, 2001, p. 31)

Es decir que, lo que hizo VON LISZT fue hacer que el bien jurídico tome cuerpo, se "cosifique" en el objeto de la acción. "Es el objeto de la acción en el que se realiza el resultado perceptible por los sentidos. En cambio, el bien jurídico permanece incólume (VON LISZT, 1905; 1888, 693, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

IV- EL MOVIMIENTO NEOKANTIANO

A- HONIG: LA FUNCIÓN TELEOLÓGICA DEL BIEN JURÍDICO

Explica HORMAZABAL que este autor se refiere con su teoría a la función teleológica del bien jurídico. Esta dirección renuncia a la búsqueda de la función garantista liberal del bien jurídico y centra su atención en el rendimiento teleológico del concepto, esto es, su capacidad de erigirse en un criterio de interpretación a partir de su fin de protección.

Para HONIG el fin de los principios penales es la protección de los valores sociales, que son los que se constituyen en el objeto de protección del delito. Desde el punto de vista de la protección de bienes jurídicos, la ciencia penal tiene por objeto proteger los valores que encuadren dentro de dichos límites.

HONIG define al bien jurídico como "una formula sintética" en la que "el legislador ha reconocido el fin que persigue cada una de las prescripciones penales" y "como una síntesis categorial con la cual el pensamiento jurídico se esfuerza en captar el sentido y el fin de las prescripciones penales" (HONIG, 1919, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

> HONIG logró la definitiva espiritualización del concepto de bien jurídico cuando, acentuando su carácter categorial, le quita todo contenido real y concreto, señalando que "los objetos de protección no existen como tales" y que "solo son

producto de un pensamiento jurídico específico", quedando con ello el concepto apto para ser continente de cualquier cosa que el Estado quiera poner bajo protección penal.

Este pensamiento fue seguido por numerosos juristas que habrían de continuar el proceso de abstracción hasta llegar a ser una expresión de la *ratio legis* (HORMAZÁBAL, 1992, p. 64).

B- WOLF: EL BIEN JURÍDICO COMO BIEN DE LA CULTURA

La filosofía neokantiana tuvo otra dirección respecto del tratamiento del bien jurídico, distinta de la teleológica de HONIG.

Esta corriente, sin abandonar la colocación sistemática del concepto en el núcleo de la antijuridicidad, por su excesiva abstracción, hizo perder su importancia político criminal.

Esta línea es desarrollada por WOLF y es vinculada a la Escuela Sudoccidental alemana, no solo por la adopción de su metodología, sino también por la consideración del universo de bienes sociales en plena asunción del "Sistema de la Filosofía" de RICKERT. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 65)

Según HORMAZÁBAL, esta teoría parte de que la ciencia penal es una ciencia de la cultura, cuya finalidad es justamente la cultura, pero singulariza su objeto en una expresión llamada "cultura social", donde RICKERT sitúa a la ética.

En concreto, esta teoría sostiene que proteger los bienes culturales sociales es tarea del Derecho, y que cuando la protección se realiza desde el Derecho Penal esos bienes adquieren el carácter de bienes jurídicos.

Luego hay que determinar qué bienes serán objeto de protección, es decir que hay que seleccionar y jerarquizar, y este proceso se realiza bajo el principio rector que es la moral, ya que bajo ella está todo el universo de la cultura social.

Para esta teoría, el bien jurídico es todo bien de la cultura que, provisto de protección jurídica, esté reconocido en este sentido por la idea estatal superior.

> Señala HORMAZABAL que los planteamientos de WOLF, especialmente cuando señala que los bienes jurídicos, o bienes de la cultura, tienen carácter prejurídico y que solo son descubiertos por el derecho y no creados por él, no pueden dejar de recordar a VON LISZT y el carácter prejurídico de los intereses protegidos por el derecho.
>
> Del mismo modo, como VON LISZT identificaba la lesión de un bien jurídico con la lesión de un interés, WOLF identifica dicha lesión con la de un bien de la cultura que, al igual que el interés, necesita reconocimiento jurídico por parte del Estado para transformarse en bien jurídico. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 66)
>
> Como sostiene AMELUNG, tanto en el planteamiento de VON LISZT como en el de WOLF, se necesita un juicio de valor del Estado, solo que con el primero se hará desde una visión naturalista de la sociedad y con el segundo desde el contenido eticizante propio del neoidealismo kantiano. (AMELUNG 1972 a, 146 y sgtes., como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

Bajo la premisa de que toda norma protege un valor, la teoría de WOLF parte del principio de que todo precepto penal tiene su base necesariamente en un bien jurídico.

WOLF sostiene que los bienes jurídicos se situarían como “eslabones” entre el mundo de los valores y la realidad.

Para él, la lesión de un bien jurídico es un acontecer de la realidad, pero de la realidad plena de sentido de la cultura.

Afirma WOLF que, la lesión de un bien jurídico debe ser entendido como "puro resultado jurídico", como "un cambio específico de la situación jurídica". Los resultados que se producen en la naturaleza no afectan al bien jurídico en sí, sino al objeto de la acción, esto es a "su sustrato cultural empírico", que se distingue contundentemente del bien jurídico.

El proceso de abstracción del bien jurídico llevó al principio garantista de exclusiva protección de bienes jurídicos a ser un enunciado sin ninguna eficacia real, limitador de la potestad punitiva del Estado.

> HORMAZABAL explica que, la teoría de WOLF cayó en el más puro formalismo, lo que sin duda estaba fuera de consideración en sus planteamientos programáticos. En efecto, WOLF en apoyo a GOLDSCHMIDT formula la tesis de que el derecho penal administrativo está vinculado con los fines de bienestar, entrando en contradicción con la adopción de la premisa de MAYER de que las normas del derecho penal administrativo son "indiferentes ético culturalmente".
>
> Con la idea de salvar esta contradicción, elabora dos conceptos de bien jurídico, por un lado, el del derecho penal administrativo de carácter dogmático, que constituye "el punto de referencia formal de todo juicio de antijuridicidad", con una finalidad muy diferente al de protección de bienes de la cultura prejurídicos, y, por otro lado, un concepto de carácter filosófico jurídico definido como "el bien de la cultura legitimado estatalmente que ha adquirido tal calidad por la vinculación emocional con los contenidos del principio de justicia" que cumple la función de delimitar el derecho penal administrativo del derecho penal criminal. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 67)

Señala HORMAZABAL que, a pesar de estos esfuerzos, lo cierto es que la vaguedad e imprecisión del concepto del bien jurídico criminal no puede dotar de ningún contenido material al injusto con lo que, en la práctica, el delito se ve constreñido a una simple infracción de la norma imperativa.

La lesión del bien jurídico, identificada como un "cambio de situación jurídica", significa en los hechos identificar la lesión con la realización del precepto penal y al bien jurídico con la norma penal. El delito es, en definitiva, la lesión formal a una norma objetiva.

Sostiene HORMAZABAL que, en estas condiciones, los conceptos de WOLF y HONIG no iban a representar ningún impedimento para el Estado Nacional Socialista en la instrumentalización política del Derecho Penal.

V- LA NEGACIÓN DEL BIEN JURÍDICO Y LA IRRACIONALIDAD DEL ESTADO NACIONALSOCIALISTA

> La llegada del nacionalsocialismo al poder en Alemania significó, desde el punto de vista político, la ruptura total de lo que quedaba del primitivo racionalismo iluminista y, por consiguiente, la negación de todos los valores liberales de la revolución burguesa, y su reemplazo por la irracionalidad expresada por la exaltación de la nacionalidad y el patrimonio, la superioridad de una raza y la supuesta atribución de un destino histórico al pueblo alemán. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 68)

Si para el Iluminismo el centro es el individuo, para la ideología nacionalsocialista lo es el pueblo, entendido como un ser con identidad propia por encima de los individuos, ligado por la sangre y el suelo de las generaciones pasadas, actuales y futuras. El elemento de cohesión es la fidelidad y no la iluminista persecución de intereses de la comunidad.

Para HORMAZABÁL el delito ya no podía plantearse como una lesión a los intereses o a las condiciones de vida en común, sino como una traición a la fidelidad que todo individuo le debe al pueblo alemán.

La diferencia entre Derecho y Moral había desaparecido desde el momento en que el nacionalsocialismo solo reconoció como única fuente del Derecho al "espíritu del pueblo" cuya sabiduría era la única que estaba en condiciones de establecer lo que era correcto o incorrecto.

En el ámbito penal se criticaron a todas las doctrinas que tuvieran alguna vinculación con el individualismo iluminista, lo que dio lugar a una reformulación penal a partir de la nueva concepción del Estado, eliminando o postergando todos los aspectos que pudieran limitar a la acción del Estado.

En estas condiciones el concepto de bien jurídico fue objeto de duras críticas, ya que se le reconocía la capacidad para limitar el ius puniendi del Estado y con ello claramente su contenido liberal.

> SINA sostiene que durante la vigencia del nacionalsocialismo, se destacaron dos corrientes penales: una corriente con dirección teleológica que mantuvo el concepto de bien jurídico, pero totalmente vacío de su contenido, conservando solo su nombre; y otra corriente, que fue la Escuela de Kiel, que se oponía radicalmente al concepto de bien jurídico porque contradecía a los más altos valores del nacionalsocialismo, a los principios del pueblo y a la raza. (SINA, 1962, p. 80, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

> La historia del bien jurídico en el período nacionalsocialista demuestra el carácter ideológico del bien jurídico. El concepto, aun cuando era una formulación vacía, llevaba sobre sí la carga liberal de ser un límite político al Estado. En estas

condiciones tanto los juristas como los intelectuales al servicio del Estado totalitario no tardaron en desacreditar el concepto y en expulsarlo del derecho penal. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 71)

VI- LA CONSTITUCIÓN DE BONN-EL RETORNO DEL NORMATIVISMO Y LA MEDIATIZACIÓN DEL BIEN JURÍDICO

Luego de la Segunda Guerra Mundial y con Alemania derrotada, surgen nuevas corrientes filosóficas que ya no iban a concebir el delito primariamente como la lesión de un bien jurídico sino, antes que nada, como una acción. Aparecen dos nuevas propuestas metodológicas para la teoría del delito, la de MAYER de inspiración neohegeliana y la de WELZEL de inspiración fenomenológica y jusnaturalista que, como sostiene BUSTOS, sería la que se habría de imponer en la postguerra por su claro contenido ético y moralizante, seguramente como reacción ante las atrocidades del nazismo. (BUSTOS, 1986, 178 y sgtes., como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

A- MAYER

"Los postulados de MAYER se acercan más, en lo que a los presupuestos filosófico-políticos se refiere, a los autores nacionalsocialistas. Como ellos, eleva la comunidad del pueblo a origen y objeto de protección del derecho penal y, en consecuencia, incluye el derecho dentro de la ley moral de la comunidad. "El derecho es el orden moral mismo del pueblo... el ordenamiento jurídico es la parte coercitiva del orden moral". Desde estas premisas, el derecho tendrá el fin, antes que de proteger los bienes jurídicos, de mantener vigente en las conciencias de sus miembros el orden moral

> que conforma la identidad a la comunidad. Como consecuencia de ello, el delito no puede concebirse ya como la lesión de bienes jurídicos, sino como lesión del deber ético-jurídico que todo miembro tiene con su comunidad". (ALCÁCER GUIRAO, 2003, p. 42)

> El carácter delictual de una acción se determina por aquellos elementos que se denominan elementos subjetivos del injusto que expresan una modalidad de acción o una situación del autor. Este aspecto del delito, el subjetivo, según MAYER, se ha perdido de vista en la teoría penal, especialmente por influencia del naturalismo que procuraba constreñir todos los tipos en el esquema causal de la realización de un resultado lesivo al bien jurídico. (MAYER 1967. 52 y sgtes., como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

MAYER desarrolla sobre esta base la crítica a la concepción del delito como lesión de bienes jurídicos, y del Derecho Penal como ciencia destinada a su exclusiva protección. Sostiene que esta concepción no es falsa pero sí incompleta y debe ser insertada en un concepto más genérico que incluya la protección de los bienes jurídicos.

ALCÁCER GUIRAO (2003) argumenta que MAYER entiende al delito como una mera rebelión subjetiva, como traición. Y expresa:

> La acentuación del deber de fidelidad conlleva un momento de verdad, ya que la moral debe ir referida y debe emanar de la comunidad del pueblo, pone el acento en los efectos que dicha rebelión tiene en el entorno: el delito es la acción que, entrando en contradicción insoportable con el pueblo, reclama vigencia en el mundo exterior. El delito según MAYER es "ejemplo insoportable", el cual lesiona el poder psicológico y la vigencia ideal del orden moral. (p. 43)

En concreto, sostiene HORMAZÁBAL (1992) que:

> Para MAYER la función inmediata del derecho penal no es la protección de bienes, sino el mantenimiento del orden moral del pueblo.
>
> La misión de protección del orden moral del pueblo comprende dentro de sí la protección de bienes jurídicos.
>
> MAYER entiende que el bien esta fuera del sistema jurídico y, al igual que VON LISZT, señala que su origen se encuentra en la vida de donde los bienes son tomados por el derecho penal y elevados a la categoría de bienes jurídicos. (p. 78)

El Derecho Penal está antes que nada al servicio del mantenimiento de un orden de conductas que expresan un determinado orden moral. Su desobediencia, esto es, la realización de una conducta punible es una acción disvalorativa, "una acción especialmente escandalosa", "un ejemplo de comportamiento intolerable", que por inclusión encierra la protección de un bien jurídico.

El concepto de bien jurídico de MAYER difícilmente puede tener capacidad para limitar el *ius puniendi* estatal que seriamente no puede encontrar ninguna restricción en la penalización de conductas que pongan en peligro o lesionen algo tan indeterminado y sujeto a la discrecionalidad del poder como puede ser el orden moral.

Por otra parte, y en lo que se refiere al concepto de bien jurídico en si mismo como estados plenos de valor del mundo exterior, de la realidad de la vida, tampoco da mucha luz sobre lo que realmente es el bien jurídico, lo que realmente se protege a través de la norma penal. Decir que es "un estado pleno de valor" y que su origen está en un bien de la vida, da una aproximación, importa el reconocimiento de realidades en cuanto que, por una parte, se encuentra en una instancia prejurídica, y por la otra, la existencia de un sujeto ético valorante,

pero no nos dice quién es ese sujeto valorante, por qué y en qué condiciones valora y, sobre todo, qué expresan esas valoraciones éticas.

Conforme a la teoría de MAYER, serían punibles todas las conductas que signifiquen una desobediencia a un determinado orden moral, que impliquen un desvalor ético, ya que con ellos se estaría protegiendo los bienes jurídicos que toda norma contiene.

> Su tesis no permite superar el formalismo jurídico y a la justificación en sí misma del *ius puniendi* estatal. En efecto, el legislador al crear la norma prohibitiva ya estaría creando al mismo tiempo el bien jurídico. La única limitación sería que la conducta prohibida debe ser un comportamiento moralmente inaceptable, valoración que queda en manos de la voluntad política del legislador sin otro condicionamiento que una constatación de su inaceptabilidad en la base social. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 81)

B- WELZEL

Señala HORMAZABAL que los primeros trabajos de WELZEL fueron publicados en la década de 1930, pudiéndose apreciar en su contenido la intención de superar el positivismo naturalista y sociológico y de revisar críticamente los aportes de los valores neokantianos al Derecho Penal.

Sin embargo, los planteamientos de WELZEL serían tratados después de la II Guerra Mundial con la caída del Tercer Reich.

WELZEL habría de inspirarse en los fundamentos filosóficos de la fenomenología para plantear una nueva teoría del delito que superara el dogma causal positivista. Su crítica a los

neokantianos fue dura porque, a su juicio, ellos solo habrían sobrepuesto al concepto causal de acción la teoría de los valores.

> WELZEL va a reformular radicalmente el concepto de acción. Para los naturalistas, la acción era simplemente el desencadenante de un proceso causal del mundo exterior; en cambio, para WELZEL pasa a ser un proceso dotado de sentido y de la significación que quiera darle el sujeto activo. El concepto de acción pasa a formar parte de la tipicidad. El tipo, en consecuencia, no recoge según WELZEL un mero proceso causal, que es propio del mundo de la naturaleza, sino que recoge una actividad humana con el sentido que le ha dado a esa acción el que se encuentra vinculado a ella. De esta manera, son el dolo y la culpa las únicas formas de vinculación que reconoce el derecho penal al autor, conceptos que pasarían de la culpabilidad al injusto. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 82)

> La propuesta de WELZEL significó una revolución sistemática en la teoría del delito. El injusto pasa a ser personal. Su fundamento ya no puede ser más la violación de intereses o bienes jurídicos, sino que pasa a residir en la violación de los deberes de sentido o de conciencia ético social que tiene el sujeto. Luego, sostuvo que el derecho penal debe proteger los valores de conciencia, de sentido o de acto, ya que con su protección el derecho penal protege también a los bienes jurídicos.

> De esta forma, WELZEL sostiene que el contenido material de las proposiciones jurídico-penales no es la mera protección de bienes jurídicos, sino el mantenimiento de los valores de la actitud correcta. Por ello, la lesión del bien jurídico solo es un momento parcial dependiente y condicionado dentro del más amplio desvalor del acto de la acción. (ALCÁCER GUIRAO, 2003, p. 45)

Señala HORMAZÁBAL que sobre la base de estos presupuestos construyó su teoría penal en la que la distinción entre "desvalor de acto" y "desvalor de resultado" resulta fundamental. WELZEL no niega la vigencia del bien jurídico en el derecho penal. Es más, señala que la "misión del derecho penal es proteger los valores elementales de la vida en comunidad", que son los llamados bienes jurídicos. Y agrega que esta protección la realiza el derecho penal prohibiendo en la norma y castigando en el precepto penal las acciones que están dirigidas a la lesión del bien jurídico.

En concreto, se trata de impedir, a través del castigo del desvalor de acto que implica la realización de la conducta contenida en el precepto penal, que sobrevenga el desvalor de resultado que significa la lesión de bienes jurídicos. Para WELZEL, la protección de bienes jurídicos se realiza mediante la punición de los desvalores de acto. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 83)

Según WELZEL La protección de bienes jurídicos se encuentra mediatizada por la protección que el derecho penal debe brindar "a los valores elementales de conciencia de carácter ético social", valores que "constituyen el fundamento más sólido que sustenta al Estado y a la sociedad". (HORMAZÁBAL, 1992, p. 84)

El Derecho Penal, al anticiparse a proteger los valores de acto ético-socialmente relevantes, "protege al mismo tiempo los bienes jurídicos a los que están referidos aquellos valores de acto", pero insistiendo que "sin embargo, la misión primaria del derecho penal no es la protección actual de bienes jurídicos, esto es, la protección de la persona individual, de su propiedad, etc.", ya que "cuando entre efectivamente en acción, por lo general ya es demasiado tarde". (WELZEL, 1944, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

De ello resulta que es misión del derecho penal la protección de los valores ético-sociales elementales del sentir (de acción), y sólo después, incluido en él, el amparo de los bienes jurídicos individuales. 1. Bien jurídico es un bien vital del grupo o del individuo, que en razón de su significación social, es amparado jurídicamente. En su substrato puede presentarse en las formas más diversas: como objeto psicofísico o como objeto ideal-psíquico (así, la vida, por un lado, y el honor, por el otro); como estado real (la paz del hogar); como relaciones de la vida (matrimonio, parentesco); como relación jurídica (propiedad, derecho de caza); y hasta como conducta de un tercero (deber de fidelidad del empleado público, protegido ante el soborno). Bien jurídico es, por tanto, todo estado social deseado que el derecho quiere asegurar contra lesiones. La suma de los bienes jurídicos no constituye un "montón atomizado", sino el orden social, y por tanto, la significación de un bien jurídico no ha de ser apreciada aisladamente, sino tan sólo en relación conjunta con la totalidad del orden social. El derecho penal presta a esos bienes jurídicos amparo contra las posibles lesiones; no en forma absoluta, por cierto, pues todo bien jurídico forma parte de la vida social, y con ello es puesto en peligro dentro de ciertos límites (es suficiente recordar el grado considerable de lícito peligro para la vida en el tránsito moderno). El derecho penal solamente contiene la protección de los bienes jurídicos contra determinada clase de agresiones. 2. Es misión del derecho penal la protección de los bienes jurídicos mediante el amparo de los elementales valores ético-sociales de la acción. El derecho penal cumple su misión de amparo de los bienes jurídicos, prohibiendo o imponiendo acciones de determinada índole. Por detrás de esas prohibiciones u órdenes están los elementales deberes ético-sociales (valores del acto), cuya vigencia asegura, amenazando con pena las acciones que los lesionan. Con ello obtiene, por una parte, un amparo amplio y duradero de los bienes, y por otra, lo limita a las formas de agresión

ético-socialmente reprobables. En lo referente a su contenido, esos deberes ético-sociales elementales pueden resumirse en la imposición neminem laede, en correspondencia con la naturaleza preponderantemente prohibitiva del derecho penal: "Tú no debes.. . matar, robar, defraudar", etc. Pero también las pocas acciones positivas impuestas se limitan a deberes elementales (eventualmente, el deber del cuidado de los padres para con sus hijos, y cosas semejantes). (WELZEL, 2005, p. 7)

La conducta prohibida contraria a la ética social (y no la lesión del bien jurídico) es el contenido material de desvalor de todas las normas. En suma, el injusto es primariamente desvalor (subjetivo) de acción, no desvalor de resultado: el delito es lesión de deber, no lesión de bienes jurídicos. Pero también para WELZEL el delito es, ante todo, ejemplo insoportable para la vigencia del poder espiritual del derecho, entendido este como expresión de la ética social de la comunidad. (ALCÁCER GUIRAO, 2003, 45)

WELZEL criticó las tesis de MEZGER y MAYER sobre el objeto de protección del Derecho Penal, que para estos autores queda reducido exclusivamente al bien jurídico, y al delito como una lesión de un bien jurídico, “que no es otra cosa que el correlato del dogma causal en el ámbito de la antijuridicidad”. Dicho término, “que se ha transformado en un verdadero Proteo se traga todo, y por ello, se transforma como momento singular de la dogmática en inservible”. (WELZEL, 1975, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

El “bien jurídico” no es el objeto común y exclusivo de protección de normas penales. Consecuentemente con su pensamiento de que la misión del Derecho Penal es “asegurar la vigencia inquebrantable de… valores de acto” y de que el delito constituye la inobservancia de dichos valores de acto, sostiene que hay delitos en los cuales el bien jurídico está ausente, esto es, son “meras conductas impuras desde el punto de vista

ético-social". (WELZEL,1975 y WETZEL, 1976, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992).

> La norma moral "no debes hurtar" protege la propiedad, pero la norma moral "no debes cometer incesto" no protege la moralidad, sino que ella en sí misma es una norma moral que está protegida por una sanción penal. De esta manera, toda norma penal prohíbe conductas inmorales, incluso la que prohíbe hurtar, por lo que el contenido general del desvalor de todas las normas no es la lesión de un bien jurídico, sino una conducta social no ética que esté prohibida. (WELZEL, 1975, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

El concepto de bien jurídico cobra especial significación dogmática en la teoría del delito, especialmente en la participación y en el error de prohibición, cuando la conducta afecta un estado, estatal o funcional, ya que en esa medida se transforma en inmoral.

El bien jurídico para WELZEL, si bien debe ser determinado desde la norma, tiene su origen en la sociedad. Es en esta instancia pre-jurídica donde se conforma el bien jurídico.

Aun cuando se le ha reprochado a WELZEL la exclusión del bien jurídico como objeto de protección del derecho penal y su reemplazo por la protección de valores de acto, y con ello la "etización" del derecho penal, lo cierto es que gracias a él volvió a recuperar su sitio en el centro de las teorías sobre el objeto de protección y con él volvió a abrirse la discusión sobre la antijuridicidad material como fundamentadora del desvalor de resultado, dando lugar a una apertura al campo de la discusión dogmática y a una base político criminal en la teoría del delito.

Una de las críticas que HORMAZABAL considera válida, es la que se refiere a la mediatización del bien jurídico por la protección de valores de acto y al hecho de que a pesar

de definirlo como un “estado socialmente deseable”, lo derive de la norma sin tomar en cuenta la forma concreta en que se dan las relaciones sociales en el período histórico de que se trate. Pero, su definición no expresa qué es el bien jurídico en sentido material.

> A partir de la mediatización de la protección de bienes jurídicos, asegura el mantenimiento de las acciones que son valorativas socialmente con la penalización de las acciones disvalorativas. WELZEL sostiene que lo esencial en el derecho penal no es la lesión del bien jurídico, sino la acción que está destinada a producir la lesión o a poner en peligro el bien jurídico. La realización de la acción determinada finalmente por su autor, fundamenta para él la respuesta penal. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 88)

> A WELZEL le corresponde el mérito de haber recuperado el concepto de bien jurídico para el derecho penal, más allá de ser un elemento de ratio legis o formal de legitimación del ius puniendi del Estado, dando lugar con ello a que una vez superado el periodo de la postguerra, fuera recogida por las nuevas corrientes político-criminales que habrían de encontrar en él un referente material para sus propuestas de revisión crítica y de reforma del derecho penal. (HORMAZABAL, 1992, p. 89)

VII- EL ESTADO DE BIENESTAR Y EL RESURGIMIENTO DE LA POLÍTICA CRIMINAL

Sostiene BUSTOS que, luego de la guerra y bajo el amparo de la Constitución de Bonn, con el derecho penal encerrado en sí mismo, centró su objeto de estudio en la norma, prescindiendo de consideraciones políticas y sociológicas. El derecho penal es entendido bajo un estricto normativismo y en el más puro formalismo. Se trata de elaborar un sistema coherente, sin fisuras ni contradicciones internas, cuyo objetivo es

> superar las insuficiencias del modelo originario positivista de delito dándole nuevo contenido a los conceptos de "tipicidad", "antijuridicidad" y "culpabilidad". (BUSTOS 1989, 129 y sgtes., como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)
>
> Según HORMAZABAL (1992), si se observa la historia de la teoría del delito, se puede comprobar que los cambios de contenido de los diferentes momentos que componen la propuesta originaria se han hecho para superar el naturalismo positivista, es decir, el dogma de la causalidad. (p. 90)

En efecto, en el primer planteamiento sistemático alternativo, el del causalismo valorativo, habría de replantearse el problema de la causalidad distinguiendo dos planos en lo que se refiere al resultado. Por una parte, el del resultado material claramente separable de una acción, pero reducido exclusivamente a la tipicidad de los delitos de resultado, y por la otra, el resultado entendido conceptualmente como una lesión del bien jurídico protegido, que habría de estar presente en todos los delitos, no solo de resultado sino también de mera actividad. Justamente habría de ser este último resultado, valorado como lesión de un bien jurídico y por lo mismo un desvalor, el que se habría de proponer como fundamento del injusto.

Desvalor de acto o de resultado para fundamentar el injusto, solo superan parcialmente el positivismo naturalista dentro de la teoría del delito, pero no superan el positivismo jurídico. La norma es exclusivamente el objeto de estudio, y solo desde la norma y en coherencia con ella se elabora el sistema, causalista valorativo o finalista.

Superada la postguerra resurge renovada la política criminal que plantea límites al *ius puniendi* con principios como el de necesidad y utilidad de la pena, la dignidad de la persona y la exclusiva protección de bienes jurídicos. (HORMAZÁBAL, 1992, p. 92)

A- LAS TEORIAS DE BIEN JURÍDICO CON FUNDAMENTO SOCIOLÓGICO

Sostiene HORMAZABAL (1992) que, en el contexto del Estado Social y Democrático de derecho, la política criminal habría de experimentar un resurgimiento y con ello la necesidad de buscar un nuevo fundamento racionalizador de la coerción penal y su monopolización por el Estado. La búsqueda de este fundamento racional se habría de hacer con la ayuda de la sociología y en particular, dentro de ella, con las corrientes funcionalistas y del interaccionismo. (p. 93)

B- AMELUNG

Este autor ha formulado una teoría sobre el bien jurídico y la dañosidad social desde la perspectiva funcionalista.

AMELUNG sostiene que el bien jurídico está condicionado por lo que es realmente dañoso, señalando que entran dentro de tal categoría los acontecimientos disfuncionales, los fenómenos sociales que impiden o dificultan al sistema social la superación de los problemas que obstaculizan su progreso. Así "el delito es sólo un caso especial de fenómeno disfuncional" (AMELUNG 1972, 361) en un sistema de acciones e interacciones "que se mantiene por si mismo, que sobrevive al período de vida de un individuo y que se completa por reproducción biológica y donde se asume la socialización de las eventuales nuevas generaciones. Lo importante en este contexto es la supervivencia del sistema social que depende de que se logren superar los problemas de adaptación del mundo circundante y, por último, el hecho de que toda acción sirva a un fin.

> Sostiene en esta línea de pensamiento que, lo que es dañino socialmente queda determinado por la disfuncionalidad social de la acción. Su disfuncionalidad se pone de manifiesto por su contradicción con una norma institucionalizada para resolver el problema de la supervivencia de la sociedad. (AMELUNG, 1972, 358, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

"La teoría de la dañosidad social en el Derecho Penal tiene su límite en los principios liberales, referidos a la persona en la Constitución, y los de la dogmática, referidos a la relación entre daño social y bien jurídico". (AMELUNG, 1972, 388-395, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

"De esta manera, AMELUNG, conciliando el principio liberal de la protección de la persona con el mantenimiento del sistema, llega a decir que "la lesión de una persona es dañina socialmente, pues ningún sistema de interacciones puede existir sin personas". (AMELUNG 1972, p. 388, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

En definitiva, siguiendo a este autor, es en relación al sistema y no al individuo que debe establecerse la dañosidad de la conducta. El hombre queda sometido al sistema y su protección mediatizada por la protección del sistema.

AMELUNG pone esta teoría de la dañosidad social en relación con el bien jurídico. El concepto de este autor no difiere con el concepto propuesto por los contractualistas, solo que reformulado desde una perspectiva sistémica: Bien Jurídico son las condiciones de existencia de la vida social.

El concepto de bien jurídico solo individualiza el objeto dañado por el delito. Para AMELUNG hay un sujeto valorante que es el que designa el objeto al determinar un hecho socialmente dañoso. El sujeto valorante es el legislador que asume "el riesgo de tener que

designar como bien jurídico cualquier objeto respecto del cual no exista ninguna duda de que, según su arbitrio, sea apreciado como pleno de valor y merecedor de protección". (AMELUNG 1972, p. 394, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

> En relación con la legitimidad de las normas portadoras de bienes jurídicos, señala AMELUNG que éstas quedan condicionadas a dos premisas que se concluyen del "sistema jurídico": que contribuyan al mantenimiento del sistema social republicano federal, y que la estructura de este sistema social quede legitimada por el derecho constitucional. (AMELUNG, 1972, p. 363, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

> Explica HORMAZABAL que la legitimación de las normas penales que contribuyen al mantenimiento del sistema se hace depender de la Constitución y, a su vez, con la Constitución debe legitimarse la "estructura" del "sistema social republicano federal" de la que deriva la legitimidad de la norma penal. Sostiene HASSEMER que esta cadena de legitimaciones está en contradicción con la teoría funcionalista en la que se apoya AMELUNG, ya que está haciendo depender la legitimidad del sistema del derecho constitucional, esto es, de un "subsistema". (HASSEMER 1975, p. 161, como se citó en HORMAZABAL, 1992)

Como puede apreciarse, la teoría funcionalista del bien jurídico de AMELUNG no permite el desarrollo del principio garantista de carácter liberal que se contiene en un programa de derecho penal de "exclusiva protección de bienes jurídicos", ya que el contenido del concepto se hace derivar de las condiciones de mantenimiento de una determinada estructura social que mediatiza y encubre las necesidades reales de los individuos en dicha estructura. HORMAZABAL sostiene que, el bien jurídico en este contexto carece realmente de importancia y como referente material para limitar el *ius puniendi* estatal ofrece muy pocas posibilidades.

C- JAKOBS

Señala HORMAZABAL que, desde una perspectiva sistémica, es mucho más coherente la postura de JAKOBS que no plantea la legitimación del derecho penal desde el bien jurídico sino lisa y llanamente desde la vigencia de la norma.

> La contribución que hace el derecho penal para el mantenimiento de la estructura social y estatal se realiza en la garantía de la vigencia de las normas ya que de esta manera contribuye a la cohesión social asegurando la no defraudación de las expectativas. Según JAKOBS el bien defendido por el derecho penal es "la resistencia a la defraudación de las expectativas". (JAKOBS, 1983, p. 27, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

> Explica HORMAZÁBAL que el planteamiento de JAKOBS se desarrolla dentro del más estricto normativismo. En efecto, después de señalar que sin el recurso de la teoría del bien jurídico se pueden reconocer los bienes en los que el autor lesiona con la simple observación de los preceptos penales particulares, lleva a extremos la subjetivización del injusto al señalar que lo que determina la lesión del bien del derecho penal es el sentido que el autor le dio a la acción, la que, a su vez puede ser dolosa o imprudente. En este sentido va dirigido a lo que específicamente debe ser protegido por el derecho penal, esto es, la vigencia de la norma. Luego señala que "no es la causación de una muerte la lesión de un bien jurídico penal, sino el sentido que hay en la muerte evitable", ya que es ese sentido el que cuestiona la vigencia de la norma. (JAKOBS, 1983, p. 29, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

> Se trata de mantener y no de mejorar la vigencia de la norma, puesta en peligro por la conducta culpable y mediatizada por la protección de bienes. Para JAKOBS la vigencia de la norma es en verdad el bien jurídico penal, y su mantención pasa directamente por la pena. El bien denominado normalmente "bien jurídico" -vida, salud, libertad, patrimonio, etc.- es apenas un motivo para la norma, la representación de un fin. Luego explica que, el bien jurídico, en tanto motivo para la norma o representación de un fin, por sí solo no posee fuerza suficiente, porque junto al bien a ser protegido están el interés de la libertad del autor (también un bien jurídico) y el interés de la sociedad de no obstaculizar sino de posibilitar el desarrollo. (JAKOBS, 2020, p. 61)

> JAKOBS sostiene que eleva al bien jurídico penal al nivel en que tiene lugar la interacción social que da material al derecho penal: el nivel la significación de conductas (delictuales) como negación de la significación de las normas y del reforzamiento del mantenimiento de la significación de la norma por la reacción punitiva. Bien jurídico penal en el ámbito de los delitos contra el patrimonio, con esta solución, no es la cosa ajena ni la relación del propietario con su cosa como unidad funcional para acciones destinadas a la satisfacción de necesidades o la obtención de beneficios, sino la vigencia del contenido de la norma. (JAKOBS 1983, p. 29, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

JAKOBS señala que este planteamiento surge superando a aquel que entiende al "bien jurídico como objeto de protección de la norma", proponiendo en su reemplazo la vigencia de la norma misma como bien del derecho penal. (JAKOBS 1983, p. 30, como se citó en HORMAZÁBAL, 1992)

Agrega JAKOBS que el bien del Derecho Penal es el carácter obligatorio de la norma y que los aportes de la teoría del bien jurídico son pocos, porque no necesariamente una norma está vinculada a la protección de un bien jurídico.

JAKOBS llega a la conclusión de que las normas cuya obligatoriedad incuestionable es el bien del derecho penal, que pasan el filtro de la "dañosidad social", son "normas que en parte son protectoras de bienes jurídicos, normas que en parte están para el establecimiento de bienes jurídicos (delitos especiales y delitos de propia mano) y normas que están para la protección de la paz". (HORMAZÁBAL, 1992, p. 114)

D- ROXIN

Afirma HORMAZABAl (1992) que a ROXIN se lo ubica dentro de la corriente constitucional en lo que se refiere al bien jurídico. Este autor desde la constitución y concretamente desde la idea de "estado de derecho", trata de fundamentar el carácter prepositivo de los bienes jurídicos. Concibe a los bienes jurídicos como aquellas "condiciones valiosas en que se concretan los presupuestos de la vida en común" en función de garantizar el orden pacífico.

Señala ROXIN que el Estado como garante de las condiciones de vida social, debe proteger los bienes jurídicos fundamentales como la vida, la integridad física, el patrimonio, etc…, pero agrega que, además de esta contribución conservadora de bienes preexistentes, debe cumplir otra función, que es la de lograr los objetivos de promoción y ayuda social que se plantea el Estado social y democrático de derecho perfilado en la Constitución de Bonn. (p. 133)

ROXIN (1997) distingue entre el objeto de la acción y el bien jurídico, ejemplificando con el delito de falsedad documental, sosteniendo que el bien jurídico es la pureza del tráfico probatorio, pero el objeto de la acción es el documento falsificado. En el delito de hurto el objeto de la acción es la cosa ajena sustraída y el bien jurídico protegido es la propiedad y la posesión.

Luego agrega "… A veces parecen coincidir objeto de la acción y bien jurídico, como en los delitos de homicidio, en el que la vida humana es tanto el objeto de la agresión como el bien jurídico protegido. Pero esto sólo es así aparentemente, pues el objeto de la acción es la persona concreta cuya vida individual es agredida, mientras que el bien jurídico protegido es la vida humana como tal. Bien jurídico, por tanto, es el bien ideal que se incorpora en el concreto objeto de ataque; y es lesionable sólo dañando los respectivos objetos individuales de la acción". (p. 63)

El profesor alemán por otro lado sostiene que la protección de bienes jurídicos no es exclusiva del Derecho Penal, sino que todo el ordenamiento jurídico debe cooperar. Pues el Derecho Penal, como última ratio, sólo va a intervenir cuando fallen otros medios de solución social del problema, por ejemplo, acción civil, entre otros.

Por ello se denomina a la pena como la "*última ratio* de la política social" y se define su misión como protección subsidiaria de bienes jurídicos. En la medida en que el Derecho penal sólo protege una parte de los bienes jurídicos, e incluso ésa no siempre de modo general, sino frecuentemente (como el patrimonio) sólo frente a formas de ataque concretas, se habla también de la naturaleza "fragmentaria" del Derecho penal". (ROXIN, 1997, p. 65)

ROXIN trata un punto crucial que es el relacionado con el problema político-criminal de la delimitación entre delitos y contravenciones. Al respecto sostiene:

En virtud de la subsidiariedad de la protección jurídico-penal de bienes jurídicos, el legislador debe estatuir una contravención allí donde una sanción no penal baste para asegurar el fin que persigue. Así sucede sobre todo en caso de delitos que suponen sólo un menoscabo insignificante de bienes jurídicos. Pero también hay que considerar esa posibilidad cuando una conducta, pese a causar un daño a veces considerable, sólo muestra un escaso contenido de desvalor ético; así en el caso de la imprudencia insignificante, que hoy se castiga muchas veces como infracción criminal, su sanción como contravención podría cumplir la misma función de protección, tanto más cuanto que el deber de indemnización civil despliega un considerable efecto preventivo. En otros casos - p.ej. en algunas formas de conductas nocivas para el medio ambiente - los deberes y sanciones administrativas pueden ser a menudo más eficaces que la persecución penal, que en estos casos frecuentemente tropieza con dificultades para aclarar la responsabilidad individual". (ROXIN, 1997, p. 66)

A diferencia de lo que ocurre en la cuestión de la protección de bienes jurídicos, en que el legislador está sometido a obligados límites relativamente estrictos, la idea de subsidiariedad deja abierto un amplio margen de juego al arbitrio del legislador. Es cierto que teóricamente el principio de proporcionalidad es un principio constitucional básico, por lo que la punición de una infracción insignificante podría ser nula por vulnerar la prohibición de exceso; pero en la práctica hay que negar la inconstitucionalidad mientras el legislador tenga disponibles para infracciones de escasa gravedad penas correlativamente benignas. Y si no hay certeza sobre si otros medios más leves (como las meras sanciones civiles) prometen o no un éxito suficiente, al legislador le está atribuida además una prerrogativa de estimación. Por ello el principio de subsidiariedad es más una directriz políticocriminal que un mandato vinculante; es una cuestión de decisión de política social fijar hasta qué punto el

> legislador debe transformar hechos punibles en contravenciones o si considera adecuada la desincriminación p.ej. del hurto en locales comerciales o en las empresas. Pero de todos modos el concepto material de delito también hace posible en la medida expuesta una crítica legislativa fundada, que es imprescindible para el progreso del Derecho penal. (ROXIN, 1997, p. 67)

VIII- CONCLUSIONES PARCIALES

Como se puede apreciar, el concepto del "bien jurídico" no fue, ni es, pacífico, ya que aún hoy se discute cuál es su verdadero contenido.

En esta breve reseña se puede apreciar cómo fue variando dicho concepto a través del tiempo.

Pareciera ser que en lo que sí la mayoría de los autores concuerdan es en que el "bien jurídico" cumple la función político criminal de limitar el *ius puniendi*.

El Tesista coincide con la postura de ROXIN de que el concepto de "bien jurídico" no es exclusivo del Derecho Penal, y que encontramos bienes en todo el ordenamiento positivo, pero cuando el legislador decide protegerlos con el Derecho Penal, debe respetar los límites constitucionales que son limitaciones al *ius puniendi* del Estado.

Es relevante la explicación que hace ROXIN sobre las contravenciones y los delitos en cuanto los considera como cuestiones de Política Criminal. Esta distinción cobrará relevancia en esta investigación.

CAPITULO IV

LA CLASIFICACIÓN DE LOS BIENES JURÍDICOS - BIENES JURÍDICOS INDIVIDUALES Y COLECTIVOS

I- INTRODUCCIÓN

Hemos visto que el concepto de bien jurídico ha ido mutando a lo largo de la historia, se lo ha explicado desde diversas posiciones filosóficas y cada autor ha dado su definición.

El concepto de bien jurídico penal es hasta hoy, uno de los problemas no resueltos de la dogmática penal.

Debemos analizar previamente bajo qué presupuestos puede y debe intervenir el Derecho Penal en la vida de los ciudadanos (*última ratio*), y cuáles son las funciones que se le asignan al bien jurídico penal.

El concepto de bien jurídico penal que se va a seguir en esta Tesis es el de ROXIN (1997) quien desde el funcionalismo moderado lo define como las "circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de la concepción de esos fines o para el funcionamiento del propio sistema". (p. 63)

A partir de este concepto, vamos a desarrollar las teorías de los bienes jurídico-penales individuales y colectivos, siendo estos últimos los más relevantes para esta Tesis, ya que el bien jurídico penal "Renta Fiscal" (para la Infracción Tributaria) y el bien jurídico penal "Hacienda Pública" (para el Delito Fiscal) pertenecen o podrían pertenecer a la categoría de los bienes supraindividuales.

> Tradicionalmente la doctrina ha establecido dos funciones fundamentales que, en concreto, la norma penal ha de desempeñar: por un lado, la primera pasa por la protección de los elementos básicos sobre los que se articula la convivencia en sociedad, es decir, los bienes jurídicos más importantes; y por otro, función vinculada a la anterior, la motivación a los ciudadanos para que se abstengan de su ataque. Desde este planteamiento, la legitimación de la intervención del Derecho Penal en relación con la restricción de los derechos fundamentales de las personas, esencialmente el derecho a la libertad que se deriva de la imposición de una pena, sólo podría fundamentarse desde la perspectiva de la protección de un bien jurídico prohibiendo y sancionado con ello cualquier ofensa que pueda afectar a un interés o elemento básico para la convivencia en la sociedad. (GARCIA ARROYO, 2022, p. 2)

De esta manera, el principio de ofensividad cobra relevancia y se convierte en uno de los ejes centrales y legitimadores de la regulación penal.

Luego explica dicha autora que "Las funciones mencionadas se encuentran, así, íntimamente unidas, en cuanto que la función de protección requiere la función previa de motivación o de prevención*"*.

Esta es la posición mayoritaria en doctrina, sin embargo, hay otros autores enrolados en otras posiciones que entienden que la función de la norma penal no es la de proteger bienes jurídicos penales. Para JAKOBS, por ejemplo, la función del Derecho Penal es garantizar la "identidad normativa".

Claramente JAKOBS está enrolado dentro de la teoría funcionalista sistémica "extrema", posición a la que más adelante se hará referencia.

La protección de los bienes jurídico-penales "*nullum crimen sine iniuria*" requiere que la función principal del Derecho Penal sea la de "proteger" esos bienes jurídico penales frente a conductas (activas u omisivas) que los vulneren o que, al menos, los pongan en peligro.

En este sentido, señala MIR PUIG que "el principio de exclusiva protección de bienes jurídicos obliga a concebir el delito como un ataque a un bien jurídico penal, cuando dicho ataque no esté justificado por la necesidad de salvaguarda de otro bien jurídico prevalente". (MIR PUIG, 2016, p.148, como se citó en GARCÍA ARROYO, 2022)

De esto último podemos inferir que el Derecho Penal solo debe intervenir cuando se vulnere de forma grave la convivencia pacífica en sociedad; de esta manera, la protección al bien jurídico penal legitimaría el ejercicio del *ius puniendi* en un Estado de Derecho.

Podemos afirmar que la misión del Derecho Penal es la protección de los bienes jurídico penales.

> Señalan BUSTOS RAMIREZ y HORMAZABAL que se han atribuido al bien jurídico diversas funciones: la función de límite al *ius puniendi* estatal, que determina la exigencia al legislador de limitar su actividad en la producción de normas penales exigiendo que éstas protejan exclusivamente bienes jurídicos; una función de carácter teleológico en el sentido de constituir un criterio de interpretación de los tipos penales que condicionará su sentido y alcance conforme a la finalidad de protección de un determinado bien jurídico; una función sistemática que tiene su reflejo en la parte especial del Código Penal; una función garantizadora que determina una limitación de carácter material, dado que conlleva la posibilidad de una revisión crítica de la norma y de todo el ordenamiento penal en un sentido tanto de incriminación como de desincriminación de los comportamientos; una función de medición de la pena que conlleva que la mayor o menor puesta en peligro de un bien jurídico sirva de base para

> la concreta determinación de la pena; y una función de legitimación material de la norma penal que necesita ser justificada racionalmente en un Estado de Derecho. (BUSTOS RAMÍREZ y HORMAZÁBAL, 2006, p. 75, como se citó en GARCÍA ARROYO, 2022)

Adquieren especial relevancia los Principios Constitucionales que serán las garantías para legitimar la intervención del Derecho Penal en la vida de los ciudadanos.

Así, por ejemplo, y entre otros principios, tenemos el Principio de Fragmentariedad, que consiste en proteger algunos bienes, que son elevados a la categoría de bienes jurídico penales, de ciertos ataques "graves" a los mismos; el Principio de Proporcionalidad, que consiste en que el reproche debe tener relación con el injusto penal cometido. Es decir, a mayor gravedad del hecho cometido correspondería también una pena más elevada; el Principio de Mínima Intervención, que se configura como una garantía frente al poder punitivo del Estado y constituye, por lo tanto, el fundamento de los ordenamientos jurídico penales de los Estados de Derecho. Esto hace suponer que el Derecho Penal sólo debe intervenir en los casos de ataques muy graves a los bienes jurídicos más importantes.

Siempre que existan otros medios diferentes al Derecho Penal para la defensa de los derechos individuales, estos serán preferibles, porque son menos lesivos. Como sostiene SILVA SANCHEZ (2012)

> El Derecho Penal no se ocupará de todos los comportamientos antijurídicos que surgen de las relaciones sociales, sino sólo de los más graves e intolerables, y sólo intervendrá cuando ya han fallado todos los demás medios de control formales e informales. (p. 424)

Finalmente, siguiendo las enseñanzas de GARCÍA ARROYO (2022) sobre el bien jurídico es necesario tener presente que:

> Si la legitimación de la intervención penal en relación con cada una de las figuras típicas que recoge nuestro texto penal radica en la constatación de la existencia de un bien jurídico o interés digno de protección, se convierte en esencial la identificación de cuál sea el mismo respecto de cada una de ellas. Y para ello, el primer paso debe ser concretar cuál sea el concepto de bien jurídico protegido. (p. 5)

II- ANALISIS DOCTRINARIO

En este punto es importante referirse a las dos posiciones más importantes de la Teoría Funcionalista.

A- EL FUNCIONALISMO SEGÚN JAKOBS

JAKOBS (2003) está enrolado en una variante de las teorías funcionalistas denominada "extrema", que se diferencia bastante de la teoría funcionalista denominada "moderada" que sigue ROXIN.

JAKOBS sostiene que "la pena no asegura bienes jurídicos, y mucho menos aún los repara, sino que asegura la vigencia de la norma. La protección de bienes jurídicos en todo caso se obtendrá como resultado mediato" (p. 59). Quien hace el siguiente análisis:

> La tesis de la protección de bienes jurídicos implica que existen bienes previos al Derecho penal, o constituidos por éste -la vida, el cuerpo, la propiedad, pero también el funcionamiento de los órganos estatales y otros- de cuya integridad el Derecho penal debería ocuparse. Sin embargo, ya una observación superficial de los bienes de estas características enseña que en la mayoría de los casos, éstos son lesionados por procesos que carecen de relevancia jurídico-penal, incluso de toda relevancia jurídica -y hay que

añadir: ¡por suerte!-, que son sencillamente el decurso de la naturaleza: los seres humanos mueren al alcanzar edades avanzadas o enferman por una infección; el óxido corroe instalaciones ferroviarias, barcos, coches; catástrofes naturales destruyen las cosechas. (p. 59)

Puedo afirmar entonces que para JAKOBS los procesos propios del devenir de la naturaleza, aunque afecten bienes protegidos por el Derecho Penal, carecen de relevancia jurídica y por lo tanto no configuran supuestos de lesión de bienes jurídicos.

Los representantes de la tesis de la protección de bienes jurídicos explicarán que lo que quiere decirse es que el ordenamiento jurídico debe garantizar una protección de los bienes frente a ataques humanos, dicho con mayor exactitud, frente a ataques realizados por personas en sentido jurídico-penal (los inimputables, es decir, por ejemplo, los niños o los enfermos mentales, no «cuentan»). Dicho con un ejemplo: una infección con el virus de la gripe es una afectación de bienes, pero una patada en la espinilla es una lesión de un bien jurídico; el granizo que estropea un sembrado causa la lesión de un bien, pero el grupo de personas que lo pisotea adrede lesiona un bien jurídico. (p. 61)

JAKOBS (2003) también se pregunta "¿cuándo un bien es un bien jurídico?", y se responde:

Cuando esté configurado como derecho del titular. No existen los bienes jurídicos que fluctúen libremente, sin estar asignados a un titular, sino sólo aquellos a cuyo uso tiene derecho un individuo o un colectivo, y no es el bien, sino el titular el que -puesto que tiene derecho- puede exigir que su bien no sea lesionado. Dicho de otro modo: el Derecho no es un muro protector colocado alrededor de los bienes, sino que es una relación entre personas. Por lo tanto, la idea del Derecho penal como protección de bienes jurídicos sólo puede significar que se protege a una persona o a la generalidad,

en cuanto colectivo imaginado de todas las personas, en su relación con otra persona, contra la lesión de los derechos sobre sus bienes. (p. 61)

Este autor se refiere a la existencia de ciertos deberes positivos, en los cuales los bienes tienen determinadas condiciones de mantenimiento, sin las cuales carecen de valor o al menos no están en riesgo. Dicho con un ejemplo: la salud sólo puede conservarse si existen centros hospitalarios, y también una policía que preste protección frente a asaltos violentos que provocan lesiones, y la propiedad sólo es una propiedad segura en un Estado que tiene una Administración de Justicia que funcione.

Dicho de otro modo: lo que queda articulado a través de la tesis de la protección de bienes jurídicos es la relación negativa que existe entre todas las personas en Derecho: nadie debe lesionar los derechos de los demás. Sin embargo, junto a esta relación negativa, respecto de determinadas personas -aquellas que desempeñan roles especiales- existe además una relación positiva: algunos deben ayudar también cuando el riesgo que amenaza no ha sido causado por ellos, es decir, que tienen el deber de aportar su cuidado solidario a otras personas; cabe mencionar a los padres en relación con sus hijos, a la policía en relación con los ciudadanos, el servicio público de salud, el juez en su actividad de dirimir contenciosos; y cabría mencionar otros más. Cuando tales portadores de un rol especial infringen su deber -los padres permiten el deterioro espiritual de sus hijos, la policía no evita la comisión de delitos, el médico abandona a su paciente en su dolencia, el juez se deja sobornar-, posiblemente resulten lesionados también bienes jurídicos, pero no es ésta la gracia del asunto. Por el contrario, lo que sucede es que el autor no detiene un curso dañino puesto en marcha por un tercero o por la naturaleza: una institución que debería realizar una prestación de apoyo solidario se ha negado a ello, o, dicho de otro modo, se trata de que un bien que estaba por constituir no es constituido -es decir, no se crea la salud de un hijo, la salud, la

imposición del ordenamiento jurídico-; en breves palabras: se trata de la denegación de un apoyo solidario. (JAKOBS, 2003, p. 62)

El término "lesión de un bien jurídico" sólo describe de modo muy incompleto esa situación, y también se percibe cómo cabe aprehender mejor el asunto: como infracción de un rol, como infracción de deber, y con ello se percibe qué es lo que protege el Derecho penal en un sentido global: no bienes, sino la vigencia de la norma.

Esto es así porque la sociedad no consiste sólo en sujetos que acumulan bienes, sino que conoce instituciones positivas, que obligan a prestar apoyo, y en una sociedad desarrollada, estas instituciones positivas configuran la estructura de la sociedad del mismo modo que lo hace la prohibición de lesionar bienes ajenos.

En todo caso, "protección de bienes jurídicos" no puede ser el supraconcepto de lo que el Derecho penal persigue; este concepto, por lo tanto, es al menos insuficiente en el plano teórico, sin afirmar con esta crítica que el concepto de bien jurídico no pueda plasmar en determinados ámbitos -pero eso sí, sólo sectorialmente- la estructura de la sociedad. (JAKOBS, 2003, p. 63)

B- EL FUNCIONALISMO SEGÚN ROXIN

En la década de 1970, ROXIN publica su trabajo titulado "Política Criminal y Sistema del Derecho Penal", con miras a tratar de superar las discusiones teóricas entre causalistas y finalistas, por un lado; y por otro lado, pretendió superar esa desconexión que había entre las teorías existentes (por su formulación abstracta) y la realidad social o práctica.

Al respecto, explica ARIAS EIBE (2006) que ROXIN pretenderá, con su sistema, ser eficaz. Para ello considera que lo ideal será estructurar las categorías básicas del Derecho penal desde perspectivas político-criminales dando entrada así, en

la configuración referida, a perspectivas sociopolíticas y a datos empíricos y criminológicos. (p. 440)

ROXIN entendía que las teorías no daban soluciones satisfactorias desde la perspectiva práctica. Por este motivo, orientó el sistema del Derecho Penal, como un sistema abierto a las consideraciones de la Política Criminal, con la intención de brindar soluciones prácticas sin caer en abstracciones. La idea era unir el Derecho Penal y la Política Criminal.

> La orientación del sistema del Derecho penal a los fines del Derecho penal en general y a los fines de cada uno de los niveles del propio sistema en particular, exigirá una amplia normativización de los conceptos, normativización que se verá facilitada tras aceptarse, desde estos planteamientos, que la pretendida vinculación ontológica entre conceptos y realidad era menor que la propugnada por los finalistas. (ARIAS EIBE, 2006, p. 441)

> Desde esta nueva perspectiva los conceptos se funcionalizan, es decir, se les exige que logren resultados justos y adecuados en el marco del desempeño de un adecuado papel en el sistema. En este sentido, la concepción roxiniana parte de que el dogmático debe, en primer lugar, averiguar qué valoración político criminal subyace en cada uno de los conceptos o categorías de la teoría del delito, y una vez determinada la misma funcionalizar dicho concepto o categoría, es decir, construir y desenvolver el mismo de manera que responda a la función que le es propia de un modo idóneo. (ARIAS EIBE, 2006, p. 441)

En su concepción teórica, ROXIN pretende sistematizar, desarrollar y reconstruir las clásicas categorías de la Teoría del Delito: la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad, integrando la función político criminal para darle solución práctica a los problemas que la realidad presenta.

Las categorías del delito van a mantener sus contenidos dogmáticos, y el aporte de ROXIN servirá para complementarlas y perfeccionarlas.

Un ejemplo que brinda ARIAS EIBE es la teoría de la imputación objetiva, elaborada por ROXIN, que no reemplaza a la causalidad, sino que la complementa para perfeccionar la imputación en el marco del tipo objetivo.

> Todas las categorías dogmáticas en ROXIN deben ser entendidas desde los fines de la pena, que vienen dados por el propio sistema social. Desde esta perspectiva, la concepción del bien jurídico en ROXIN está íntimamente ligada al sistema social mismo.
>
> Para él, un bien jurídico será aquello que resulte útil para el desarrollo del individuo o para el propio sistema social, de suerte que su concepción material de lo injusto será precisamente la lesión de esos bienes útiles para el individuo o para el sistema. ROXIN distingue entre tipo total o tipo sistemático, y tipos de garantía y de error, integrando en el tipo tanto la antijuridicidad formal como la material, de suerte que la conducta típica será, a un tiempo lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, y al mismo tiempo infracción del deber normativo. (ARIAS EIBE, 2006, p. 442)

Para ROXIN el Derecho Penal se debe justificar por su efectividad al solucionar los problemas de la realidad social, por ello su concepción del Derecho Penal es el de prevención.

Como hay que prevenir la comisión de nuevos delitos, para ROXIN el fin de la pena es la prevención general positiva y también la prevención especial.

Y como las penas por sí solas no son suficientes para hacer frente a la criminalidad, es crucial la Política Criminal.

> ROXIN, partiendo del reconocimiento de que el delito es consustancial a la imperfecta naturaleza humana, y que por tanto no puede obviarse la necesidad de un

> Derecho penal en la medida en que el delito jamás dejará de existir, proclama no obstante la necesidad de encauzar el Derecho penal al servicio de la sociedad misma, y ello al objeto de lograr un ordenamiento punitivo más humano y justo. Para ello, el Estado debe prevenir el delito mediante medidas adecuadas de orden político criminal, ya que la solución de la criminalidad no se encuentra en la mera represión de las conductas delictivas, sino en la prevención de las mismas con adecuadas medidas de orden político, jurídico, económico y social, y todo ello en orden a la contención del crimen dentro de unos márgenes tolerables, admisibles y socialmente soportables. (ARIAS EIBE, 2006, p. 442)

C- BIENES JURÍDICO-PENALES INDIVIDUALES Y COLECTIVOS

Cuando uno lee el título de este apartado, y se encuentra con las palabras bienes jurídico-penales "individuales" y "colectivos", casi automáticamente tiende a pensar y definir, en el primer supuesto, como algo relacionado con un sujeto determinado; y, en el segundo supuesto, como algo referido a muchas personas, o un grupo determinado de personas.

Pero lo cierto es que, como veremos a continuación, en la práctica no resulta tan sencillo.

AMELUNG (2007) nos recuerda que "el concepto de "bien jurídico" se utiliza también en otras disciplinas jurídicas y por lo tanto debe ser considerado un concepto de la "Teoría General del Derecho". (p. 227)

El problema central pasa, entonces, por determinar qué bienes deben ser elevados a la categoría de "bienes jurídico-penales". Se debe justificar la intervención penal en la vida de los ciudadanos ya que, por el principio penal de *última ratio*, solo debe intervenir el Derecho Penal cuando hayan fracasado o no sean suficientes las otras ramas del Derecho.

Tradicionalmente se ha clasificado a los bienes jurídico-penales en individuales y colectivos, aunque dependiendo de la literatura utilizada se pueden encontrar también como bienes jurídico-penales supraindividuales, comunitarios, intereses difusos o generales, entre otras denominaciones.

Hay consenso en afirmar que son "bienes jurídico-penales individuales" la vida, el honor, la libertad, entre otros. Estos bienes jurídico-penales no presentan, al menos en principio, complejidad alguna.

El verdadero problema, como se verá, está en los bienes jurídico-penales colectivos, en los cuales el legislador ha "forzado" algunos conceptos para elevar a la categoría de bienes jurídico-penales a determinados bienes que no pasarían algunos filtros constitucionales, siguiendo la postura de ROXIN. El legislador ha recurrido a fórmulas vagas e imprecisas y en algunos casos ambiguas para "proteger penalmente" ciertos bienes jurídicos que afectan indirectamente a muchas personas.

Lo importante aquí es tener en claro que, en el segundo caso, más allá de la expresión utilizada, se refieren a lo mismo.

Se hará referencia a ellos en esta Tesis como bienes jurídicos colectivos o bienes jurídicos supraindividuales, en forma indistinta, por considerar que son las expresiones más acertadas.

Como se dijo *ut supra*, pareciera que, si uno a simple vista analiza las expresiones de bienes jurídico-penales "individuales" y "colectivos", intuitivamente alguien respondería que los primeros se refieren bienes jurídicos cuyo titular es una persona física singular; y los segundos se refieren a bienes jurídicos que protegen a muchas personas (grupos) o, cuando al menos no puede atribuirse a una persona concreta, es decir que la protegería indirectamente.

CEREZO MIR (2002) hace una distinción entre *bienes jurídicos colectivos* y *bienes jurídicos supraindividuales*. Este autor determina que los primeros tienen un carácter intermedio y son un mero instrumento para la protección de bienes jurídicos individuales, y los segundos serían: la fe pública, la administración de justicia, la administración pública y la seguridad del Estado. En algunos casos, como, por ejemplo, el medio ambiente, podrá ser un bien jurídico colectivo si es concebido de un modo antropocéntrico (donde la vida es el bien jurídico individual), mientras que si se lo concibe de un modo ecocéntrico será un bien jurídico supraindividual.

Siguiendo la línea argumental del autor español, los bienes jurídicos supraindividuales están legitimados *per se* para su *protección* penal, mientras que los bienes jurídicos colectivos lo están por su relación con el bien jurídico individual (que ya se encuentra legitimado). Pero de dónde proviene esa legitimación que caracteriza a los bienes jurídicos supraindividuales (y obviamente a los individuales) que no poseen los bienes jurídicos colectivos. Esa respuesta no sólo servirá para distinguirlos sino también para evitar que los colectivos traten de convertirse en supraindividuales (allí encontraremos el primer límite). En este sentido, el autor considera que aquella legitimación proviene de la Constitución Nacional. No será la doctrina ni el legislador quienes determinen si un bien jurídico es de una u otra clase. (p.57)

A continuación, se tratará de exponer las teorías que se utilizan para diferenciar a los bienes jurídico-penales individuales de los bienes jurídico-penales colectivos o supraindividuales.

ALEXY argumenta que “para poder diferenciar entre bienes jurídicos individuales de los colectivos se recurre como criterio, al concepto de “no distributividad”. (ALEXY, 2004, p. 186, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Respecto de este concepto de “no distributividad”, por el cual podemos adelantar, se entiende que un bien será colectivo cuando sea conceptual, real y jurídicamente imposible dividir este bien en partes y asignar una porción de este a un individuo, no pueden ser detentados individualmente. Más adelante se analizará este principio o criterio.

Uno de los criterios utilizados es el de la “titularidad del bien jurídico”, criterio que no siempre es tan sencillo determinarlo.

Otro criterio utilizado es el de “interés” al que sirven con independencia de su titularidad, es decir que, si sirve a los intereses de una persona determinada sería considerado un bien individual; mientras que, si sirven a intereses de una comunidad o sectoriales, sería considerado como un bien colectivo.

Respecto a los bienes jurídico-penales colectivos, se debe decir que algún sector de la doctrina ha discutido sobre la legalidad de éstos, atento a que forman parte del expansionismo o de la inflación penal, que se ha caracterizado, en general, por desvirtuar los principios constitucionales básicos del Derecho Penal de mínima intervención (*última ratio*), legalidad, entre otros. Se vulnera de esta forma las bases de un Derecho Penal liberal.

El planteamiento crítico sostiene que el moderno Derecho Penal se ha ido alejando de un modelo tendiente a la protección exclusiva de bienes altamente personales -como la vida, la integridad física, la libertad, etc.- para convertirse en un Derecho Penal de mayor intervención en la esfera del ciudadano. (HASSEMER, 1992, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 241)

Este aumento de conductas tipificadas con la intención de proteger bienes jurídicos colectivos, obedece a una tendencia “inflacionista” que se caracteriza de modo general, por tener objetos ficticios de tutela, que en algunos casos son amplios y vagos, indeterminados y

carentes de materialización. Por lo tanto su configuración tiene, en general, una estructura de un delito de peligro, que a su vez puede ser o de peligro abstracto, o de peligro concreto.

Por su parte, BACIGALUPO (1999 b) explica que:

> La protección penal de bienes jurídicos colectivos y supraindividuales refleja la expansión a la que es sometido el Derecho Penal. Los primeros son casos de expansión cualitativa (anticipación punitiva) producto de la necesidad de protección del mero peligro, y los segundos de expansión cuantitativa (por el reconocimiento de nuevos bienes jurídicos) ante la necesidad de interesarse en lo que antes se daba por presupuesto. (p. 44)

Uno de los efectos que tienen las estructuras de los delitos de peligro, es que producen un adelantamiento de la protección penal.

Principalmente el problema que se advierte con los delitos de peligro abstracto es que se vulnera el principio de lesividad, castigándose conductas que no representan una verdadera lesión al "bien jurídico-penal".

> El elenco de bienes jurídicos colectivos protegidos de hecho en las legislaciones penales modernas es cada vez más amplio. Si bien los bienes colectivos no son exclusivos del Derecho penal moderno, pues ya en el Estado Liberal de Derecho se reconocían bienes como la fe pública, la Administración de Justicia o la seguridad del Estado, con el Estado Social de Derecho los bienes jurídicos colectivos han proliferado considerablemente.
>
> Aun así, la clasificación de un bien jurídico como individual o supraindividual no está derivada de la naturaleza de las cosas, sino que se trata de una cuestión normativa, que se desprende de la aplicación de reglas morales y sociales, y es por tanto

susceptible de ir cambiando histórica y socialmente. (PÉREZ SAUQUILLO, 2017, pp. 4-5)

En esta línea, algunos autores hablan precisamente de un proceso de relativización del referido esquema clásico de distinción nítida entre bienes jurídicos individuales y colectivos, que se apreciaría en el surgimiento de varias tendencias simultáneas, aunque no dotadas de la misma intensidad: de un lado, la colectivización de algunos bienes jurídicos tradicionalmente considerados individuales y de subsistemas de delitos dedicados a su protección -como es el caso de los delitos contra el patrimonio-, como fruto en parte de esa transición al Estado Social de Derecho, y, de otro, la individualización de bienes colectivos, a veces de manera velada o disimulada.

"El carácter individual o supraindividual de un bien no podría ser ya concebido como una nota determinante, sino como una característica dominante o predominante". (SANTANA VEGA, 2000, como se citó en PÉREZ SAUQUILLO, 2017, p. 5.)

No se debe olvidar que algunos delitos pueden ser pluriofensivos porque protegen más de un bien jurídico individual y/o colectivos. Piénsese, por ejemplo, el delito de Secuestro Extorsivo del art. 170 del Código Penal que protege simultáneamente la libertad y el patrimonio de la víctima o de un tercero; otro ejemplo podría ser el delito de Lavado de Dinero del art. 303 del Código Penal que protege simultáneamente el "orden económico y financiero" y, cuando se logra determinar cuál fue el delito de origen, como se vulnera un bien jurídico también lo protege.

Enseña PÉREZ SAUQUILLO que existen dos posiciones de lo que ha de entenderse por bienes colectivos, la concepción personal o restringida y la concepción amplia.

D- CONCEPCIÓN RESTRINGIDA

Esta concepción restringida de los bienes jurídicos colectivos se debe principalmente a la obra de HEFENDEHL, quien a su vez se inspiró en el pensamiento filosófico-jurídico de ALEXY, cuya posición adopta a su vez como punto de partida el concepto de bienes públicos sostenido en la disciplina de la Microeconomía. (PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 6)

HEFENDEHL toma en su caracterización, los rasgos de "inexcluibilidad" en la utilización de bienes, de "no rivalidad" en su consumo, y de "no distributividad o indivisibilidad".

El bien jurídico colectivo debe ser algo valioso, esto quiere decir que debe tener utilidad o ejercer una función social para una sociedad en general, y en última instancia para el individuo.

SOTO NAVARRO, por su parte, agrega otro rasgo más en la caracterización de los bienes jurídicos colectivos, que es el "carácter conflictual" que deben tener estos bienes jurídicos supraindividuales. (SOTO NAVARRO, p. 194, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Veamos a qué se refiere HEFENDEHL con sus caracterizaciones.

1- Inexcluibilidad y no-rivalidad

Estos rasgos consistirían en la posibilidad de aprovechamiento por todos del bien jurídico colectivo.

El primer rasgo, la "inexcluibilidad", se refiere a que nadie podría ser excluido de su uso.

El segundo rasgo, la "no-rivalidad" en el consumo, se refiere a que los bienes jurídico-colectivos no podrían ser desgastados, por lo tanto, esos bienes seguirían intactos sin necesidad alguna de restringir o limitar de alguna manera su uso por otras personas.

HEFENDEHL aclara que no se trata de caracterizaciones absolutas. Y ejemplifica de la siguiente forma:

> La seguridad exterior es un caso relativamente claro de bien jurídico colectivo, porque, en primer lugar, nadie (más exactamente: nadie que pueda permanecer en el territorio de que se trate) puede ser excluido de su uso y, en segundo lugar, el disfrute por A ni perjudica ni impide el uso por B. (HEFENDEHL, 2016, p.182)

> Para empezar, lo que se entiende por consumo o utilización se debería determinar de manera distinta para cada tipo de bien colectivo -apuntan-, pues algunos de ellos no se consumirían en sentido estricto y otros, de hecho, sí serían susceptibles de cierto desgaste, incluso si -como propone HEFENDEHL- se excluyera a estos efectos el consumo ilícito y se tuviera solo en cuenta el legal. (PÉREZ SAQUILLO, 2017, p. 12)

La citada autora expone la clasificación que hace HEFENDEHL de los bienes jurídicos supraindividuales:

> En particular, este autor considera que, en función de su capacidad o incapacidad de desgaste, los bienes jurídicos supraindividuales podrían ser agrupados en tres clases: (i) los que conciernen a la organización del Estado y su desarrollo, que no serían aprovechados en sentido estricto por los miembros de la sociedad; (ii) los bienes jurídicos medioambientales, que sí se consumirían por los ciudadanos, pero cuya configuración de manera descriptiva (recurriendo a objetos naturales) los haría susceptibles de cierto desgaste, de tal modo que no podrían ser puestos a disposición

de los miembros de la sociedad de manera ilimitada; y (iii) los bienes a los que debería poder recurrir un ciudadano en un orden social dado y que habrían de ser construidos como libres de desgaste, porque de lo contrario no se podría garantizar su aprovechamiento por cualquier persona. Estas diferencias en torno a la rivalidad en el consumo o capacidad de desgaste tendrán repercusiones en la clasificación de los bienes colectivos basada en criterios estructurales, así como en las estructuras típicas adecuadas para su protección. (PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 13)

2- Indivisibilidad o no-distributividad

Pareciera ser que los rasgos diferenciadores decisivos de los bienes jurídicos colectivos serían los de la *no-distributividad* o *indivisibilidad* en bienes individuales.

Para hablar propiamente de un bien colectivo se requiere que sea conceptual, real o jurídicamente imposible dividir el bien en partes y asignar éstas a los individuos como porciones. HEFENDEHL (2016) sostiene que:

> Un bien jurídico podrá no cumplir el requisito de la no-rivalidad en el consumo, pero mientras sea indivisible seguirá siendo considerado un bien jurídico supraindividual. En cambio, si el bien es susceptible de ser reducido a bienes individuales, es decir, si no es más que la suma de tales bienes elevada a una abstracción, se señala por parte de estos autores que es un bien jurídico (supraindividual) aparente o un pseudo-bien jurídico.
>
> La seguridad exterior es un caso relativamente claro de bien jurídico colectivo, porque, en primer lugar, nadie (más exactamente: nadie que pueda permanecer en el territorio de que se trate) puede ser excluido de su uso y, en segundo lugar, el disfrute por A ni perjudica ni impide el uso por B. (p.182)

> Si tomamos como bien jurídico colectivo a la "Administración de Justicia", no habría inconvenientes pues no sería susceptible de ser dividido en porciones individuales, algo similar ocurre con el "medio ambiente" y sus distintas concreciones: pureza del aire, agua, suelo, entre otros. (GRECO, 2011, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

> La aplicación del criterio de la indivisibilidad para postular o desvirtuar bienes jurídicos colectivos puede suponer que un determinado tipo penal resulte ilegítimo. Remitido ese tipo penal únicamente a bienes individuales, pueden suceder varias cosas: (i) que la tutela penal sea tan anticipada que no reúna los requisitos materiales para la legitimación de un delito de peligro abstracto contra los mismos; (ii) que suponga una pena excesiva a la que correspondería conforme al principio de proporcionalidad; y/o (iii) que se revele la existencia de un paternalismo jurídico inaceptable que impida la toma en consideración del consentimiento individual de la víctima en la lesión del bien jurídico o en su puesta en peligro. Ello ha llevado a algunos autores a sostener la existencia del bien jurídico solo para legitimar una norma penal en concreto, pero no se trata de legitimar bienes jurídicos únicamente porque sí, por darle sin más la razón al legislador (a veces, por otro lado, ambiguo). (PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 15)

HEFENDEHL afirma al respecto que "no se puede sin más inventar un bien jurídico colectivo cuando se considere necesario crear un nuevo tipo delictivo". (HEFENDEHL, 2002, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

En este sentido, GRECO ha expresado la siguiente máxima o, en sus propios términos, test de la circularidad, que dice así: "El hecho de que una determinada prescripción penal no

sea legítima sin la postulación de un bien jurídico colectivo no es ningún motivo para postular tal bien jurídico". (GRECO, 2011, pp. 207-208, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Muchas veces se confundiría el carácter colectivo del bien con el carácter colectivo del peligro frente al que se trata de preservar (peligro general o abierto), en el sentido del número e identidad concreta de los afectados por una determinada conducta peligrosa: en otras palabras, puede suceder que un determinado bien jurídico sea divisible en bienes individuales, pero que una conducta tenga potencial lesivo para una pluralidad indeterminada -como mínimo ex ante- de sujetos titulares de esos bienes individuales. Este potencial lesivo múltiple no puede cualificar al bien como colectivo o supraindividual, sino solo al peligro que supone para esa pluralidad de bienes individuales y que se refleja en la estructura típica seleccionada. Sería a su juicio el caso de la seguridad pública o la seguridad vial. (SOTO NAVARRO, 2003, p. 213, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

> Junto a los bienes jurídicos colectivos sistematizados hasta ahora, existen constelaciones especiales que están a caballo entre los bienes jurídicos individuales y los colectivos, por ejemplo, en forma de las así llamadas «salud pública» en el Derecho penal en materia de drogas o «seguridad del tráfico» en los delitos de tráfico rodado o de «seguridad pública», esto es, «monopolio estatal en el derecho de armas». Hay que eliminar esas construcciones de bienes jurídicos colectivos aparentes para revelar las verdaderas condiciones de legitimación que atañen a la protección de bienes jurídicos individuales. (HEFENDEHL, 2016, p. 184)

> Este autor plantea que no debe confundirse tampoco la magnitud del daño o su amplitud con la naturaleza colectiva del bien jurídico. Y por su parte, para explicar esta idea: PÉREZ SAUQUILLO recurre a la lógica de clases para desvirtuar bienes jurídicos supraindividuales: por ejemplo, fundamenta su consideración de la economía crediticia como un bien jurídico aparente con el argumento de que … en los casos en los que el

bien jurídico puede ser definido (…) como la clase de los objetos realmente existentes -los acreedores y sus intereses patrimoniales-, está vedada la hipostasia de un bien jurídico colectivo. Por ello, no se estaría ante un bien jurídico supraindividual cuando se trata de intereses similares de un gran número de personas, pues esa pluralidad no tendría un objetivo común, sino objetivos paralelos del mismo tipo. (HEFENDEHL, 2007, p. 184, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

ANASTASOPOULOU concluye en este sentido que un bien jurídico supraindividual será ilegítimo cuando con él no se persigue nada más que la protección (directa) de un especial bien jurídico individual o, en otras palabras, de una multitud de bienes jurídicos cualitativamente iguales. (ANASTASOPOULOU, 2005, pp. 141-142, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

La referida idea de la lógica de clases entraría también en juego cuando el bien se atribuye a grupos sociales completos o, en términos quizá más claros, a los miembros de un determinado grupo o colectivo, como por ejemplo los trabajadores, los consumidores, los extranjeros o los accionistas. (PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 17)

En este caso, podría afirmar que se advierten dos problemas. En primer lugar, no se cumple con el rasgo de "inexcluibilidad" porque se excluyen del disfrute a determinadas personas. En segundo lugar, si se distribuye entre los miembros de un grupo de personas en razón de su pertenencia, no podríamos afirmar que se trata de un verdadero bien jurídico penal.

La identificación de un colectivo en bloque sería solo una perspectiva de análisis, pero no la única ni la más correcta en estos casos. En mi opinión, podría traerse aquí a colación la idea de que la persona se halla contextualizada, es decir, situada e individualizada conforme a sus circunstancias personales y sociales, a sus necesidades,

> grupos sociales y relaciones de dominación, motivo este por el que la dimensión colectiva del Estado social también estaría presente. Así pues, en muchos de estos casos los clásicos bienes individuales (vida, integridad o salud, patrimonio) seguirían siendo los protegidos frente a nuevas o específicas formas de afección, susceptibles a veces de afectar a una pluralidad de personas simultáneamente (peligro común o abierto). (PEREZ SAUQUILLO, 2017, p. 17)

> Los bienes jurídicos supraindividuales en sentido propio tendrían los requisitos de inexcluibilidad y no-distributividad expuestos. Por lo tanto, los «bienes jurídicos distributivos» o «bienes jurídicos colectivos distributivos» no serían a su juicio bienes supraindividuales en sentido propio, sino propiedades o relaciones de sujetos, como los bienes individuales: mejor dicho, de grupos -determinables- de sujetos. (PAREDES CASTAÑÓN, 2014, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

GRECO plantea el *test de la no-distributividad* que consistiría en "el hecho de que una pluralidad de individuos tenga interés en un bien no sería todavía motivo alguno para postular un bien jurídico colectivo". (GRECO, 2011, p. 213, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

El problema que se advierte aquí es poder determinar cuándo un bien colectivo no es más que la suma de bienes individuales, cuestión que no ha sido, ni es pacífica hasta la actualidad.

En efecto, haciendo un resumen de las opiniones más relevantes en doctrina podemos citar a los siguientes autores:

> ANASTASOPOULOU defiende que se estará ante un auténtico bien jurídico supraindividual socialmente relevante -es decir, ante uno legítimo- cuando, considerada la cuestión desde una perspectiva *ex ante*, no se pueda determinar con seguridad a qué

cantidad ni a qué clase de intereses personales (cualitativamente distintos) podría afectar su lesión. (ANASTASOPOULOU, 2005, pp. 42-44, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

SCHÜNEMANN plantea la máxima pragmática de que, en caso de duda, un tipo penal … tiene que ser interpretado como un delito de peligro abstracto para la protección de un bien jurídico concreto tangible, esto es, concebido normalmente como un bien jurídico individual y no como un delito para la protección de un bien jurídico colectivo institucional. (SCHÜNEMANN, 2002, pp. 59-61, como se citó PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Es importante destacar en este punto la opinión de GRACIA MARTÍN:

Llama por su parte la atención sobre el hecho de que en determinadas áreas -por ejemplo, la económica o la medioambiental- la realidad fáctica pueda prestarse a una pluralidad de valoraciones simultáneas, en las que converjan tanto intereses individuales como supraindividuales.

La adscripción de un determinado delito a la protección de una u otra clase de intereses dependerá de la dimensión individual o colectiva sobre la que recaiga la valoración plasmada en la voluntad de la ley de acuerdo con la teoría objetiva de la interpretación. (GRACIA MARTÍN, 2004, p. 46, como se citó PEREZ SAUQUILLO, 2017)

¿Qué debemos entender por teoría objetiva de la interpretación?. LUZÓN PEÑA (2016) explica que: Esta teoría se refiere a aquella

… en la que el intérprete ha de preguntarse cuál es la voluntad o sentido objetivo de la propia ley en el momento actual (*voluntas legis*), es decir, qué juicio valorativo y

qué finalidad dentro del contexto social y del ordenamiento jurídico ha hallado expresión en el precepto concreto que se ha de interpretar. (p. 6)

Por último, explica PÉREZ SAUQUILLO (2017):

Puede darse la situación de que, siendo el bien jurídico o *algunas dimensiones* del mismo *no distribuibles* -y por lo tanto en principio aptas como posible bien jurídico colectivo-, su protección penal de hecho resulte siempre simultánea a la de otros bienes jurídicos individuales. En el caso de la salud pública, podría defenderse que un aspecto indivisible sería la existencia de centros y servicios sanitarios, dimensión que podría verse directamente afectada en caso de derribo de los centros o supresión de los servicios; sin embargo, los delitos contra la salud pública no se centran en estas dimensiones, sino en las directamente relacionadas con los bienes individuales.

GRECO, en estos casos plantea una tercera máxima o *test de la no-especificidad* y que tendría a su juicio la ventaja de moverse expresamente en el nivel normativo (frente al semántico u ontológico que tantos problemas causa): según esta tesis, no se puede postular un bien jurídico colectivo como objeto de protección si el perjuicio a este siempre requiere el simultáneo perjuicio a un bien individual (aunque sea a nivel de peligro abstracto). (GRECO, 2011, p. 212, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

PEREZ SAUQUILLO llega a la conclusión de que, si todo lo dicho fuera así, el bien jurídico colectivo perdería toda autonomía y relevancia normativa.

3- Titularidad colectiva e indisponibilidad

Sostiene SOTO NAVARRO que dentro de la concepción restringida la titularidad debe ser compartida por toda la sociedad, siguiendo coherentemente con los planteamientos referidos sobre la inexcluibilidad, la no-rivalidad y la no-distributividad.

Para la autora, los verdaderos bienes jurídicos colectivos son los generales, pero no así los bienes sectoriales que son atribuidos a los miembros de un determinado grupo o colectivo.

> Respecto a los supuestos en los que los bienes jurídicos son atribuidos de manera indivisible a ciertos grupos de colectividades o comunidades, SOTO NAVARRO explica que, "no siempre se asume una posición al respecto, pero sería éste el caso en el que se cumpliría en cierta medida el rasgo de la no-distributividad, pero faltaría el de la inexcluibilidad y la función social al servicio de todos. Luego agrega que, "los bienes jurídicos individuales pueden pertenecer a una pluralidad de personas asociadas, por ejemplo, en forma de persona jurídica, portadora de bienes tales como el patrimonio o el honor, sin que ello modifique la naturaleza del bien jurídico. (SOTO NAVARRO, 2003, p. 195, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)
>
> Algo semejante ocurriría a su juicio con el Estado. Cuando este actúa como persona jurídica ejerciendo potestades administrativas, la protección penal de los bienes jurídicos de los que es titular sería «asimilable» a la de los bienes jurídicos individuales. Ahora bien, cuando el Estado actúa como forma de organización política de una comunidad, entonces carece de intereses propios, que en realidad pertenecen a la sociedad: esta sería la verdadera titular de los bienes jurídicos tradicionalmente atribuidos al Estado, por lo que no sería correcto distinguir entre bienes de titularidad estatal y de titularidad social. (PÉREZ SAUQUILLO, 2017, p. 22)

MAYO CALDERÓN sí entiende que hay bienes jurídicos cuyo portador es el Estado (es decir, bienes colectivos estatales), necesarios para la subsistencia del sistema y por ello ya reconocidos en el Estado liberal como bienes supraindividuales o colectivos. Ahora bien, aclara que el Estado no sería … más que un mandatario de la comunidad social. (MAYO CALDERON, 2005, p. 97, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Sostiene SOTO NAVARRO que:

En ocasiones se añade la *indisponibilidad* de los bienes supraindividuales o colectivos, postura ésta también aceptada entre los defensores de la concepción amplia y que, según algunos autores, se podría analizar como una dimensión negativa de los rasgos de inexcluibilidad y no -rivalidad.

Precisamente por la naturaleza supraindividual de estos bienes, el consentimiento unilateral por parte de un único sujeto (cotitular) en la lesión o puesta en peligro de los mismos sería ineficaz. A lo que agrega la mencionada autora lo siguiente: Más dudas suscitarían, sin embargo, el eventual consentimiento de todos los co-titulares (por ejemplo, mediante vías de expresión de la voluntad colectiva) y el exacto papel de las autorizaciones administrativas para la realización de determinadas actividades relacionadas con el aprovechamiento de bienes jurídicos supraindividuales. (SOTO NAVARRO, 2003, pp. 195-197, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

La indisponibilidad no sería un rasgo exclusivo de los bienes jurídicos colectivos, pues también algunos de los individuales serían indisponibles hoy en día, especialmente cuando es una pluralidad indeterminada de bienes individuales la que puede verse afectada por una conducta abstractamente peligrosa (peligro general o común). (PÉREZ SAUQUILLO, 2017, p. 22)

4- Naturaleza conflictual

La naturaleza conflictual no es un rasgo que caracterice a todos los bienes jurídicos colectivos, solo a algunos, siempre y cuando las fuentes de peligro provengan de actividades lícitas y socialmente necesarias, a las que no se podría renunciar y que por ello deberían ser sometidas a control.

Por lo tanto, la naturaleza conflictual se derivaría del normal desarrollo económico y tecnológico, es decir, del *normal* funcionamiento del sistema social.

> A juicio de SOTO NAVARRO, el conflicto que estos nuevos bienes colectivos presentan, que se mueve en el marco de las relaciones macrosociales que afectan a todos los ciudadanos, obliga a realizar una ponderación de intereses en juego que, a diferencia de los bienes individuales, se resolvería ya en sede legislativa (a la hora de redactar el tipo) en lugar de en sede judicial (mediante la apreciación de causas de justificación). (SOTO NAVARRO, 2003, p. 213, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

En definitiva, concluye PÉREZ SAUQUILLO (2017) que "no parece que la naturaleza conflictual sea un rasgo con la fuerza suficiente como para resultar característico de los bienes jurídicos colectivos *como categoría*". (p. 24)

E- CONCEPCIONES AMPLIAS

PÉREZ SAUQUILLO (2017) expone:

> Los partidarios de esta concepción consideran que el bien jurídico colectivo no suele ir vinculado al escrutinio *en función de* unos supuestos rasgos característicos y, cuando sí lo hace, es desde una óptica meramente clasificatoria o, por lo menos, mucho más flexible y abarcadora.

Luego argumenta que es habitual que para la identificación de los bienes jurídicos supraindividuales no se haga más que referencia al rasgo de la *titularidad colectiva* o los *intereses colectivos a los que sirven*, acompañada en ocasiones por una clasificación -más o menos extensa según los autores- sin efectos realmente excluyentes. (p. 25)

La autora mencionada cita a BUSTOS RAMÍREZ, quien refiere:

> No solo se trataría de relaciones sociales básicas dentro del sistema y por ello configuradoras del orden social (por tanto, fundamentales para cada miembro de la sociedad), sino que además estarían referidas al funcionamiento mismo del sistema y, por tanto, referidas a cada sujeto en su quehacer cotidiano.
>
> Los bienes jurídicos colectivos se referirían a los procesos o funciones que debe cumplir el sistema para que queden asegurados materialmente los bienes individuales, es decir, para satisfacer las necesidades de cada uno de los miembros de la sociedad o de un colectivo; por ello, su afección implicaría necesariamente a la colectividad o a un grupo. (BUSTOS RAMÍREZ, 1987, pp. 195-199. como se citó en PÉREZ SAUQUILLO, 2017)

Cuando se quiere negar la condición de auténtico bien jurídico penal a ciertos estados de cosas reconocidos como bienes colectivos por la ley o alguna doctrina, generalmente se debe a su extrema vaguedad y abstracción, que es incompatible con su concepción material del bien jurídico penal.

PEREZ SAUQUILLO refiriéndose a las enseñanzas de SANTANA VEGA expresa que esta autora, limitándose eso sí a los bienes que llama colectivos -que distingue de los institucionales-, destaca la neutralización de la víctima del delito y la conexión con estructuras típicas de peligro abstracto, atendiendo respectivamente a los

criterios del “sujeto pasivo” y la “acción delictiva”. (SANTANA VEGA, 2000, pp. 77-78, como se citó en PÉREZ SAUQUILLO, 2017)

Agrega PEREZ SAUQUILLO (2017) al respecto:

> Cabe notar que ni una ni otra son características de los bienes en sí, sino más bien consecuencias que unos supuestos rasgos de estos bienes tendrían en la configuración típica, por lo que no tienen repercusión ampliatoria o restrictiva alguna en términos conceptuales. Por otro lado, tampoco parece adecuada la alusión a la neutralización de la víctima del delito en función del criterio de los sujetos pasivos del mismo si previamente se ha defendido la titularidad colectiva de los bienes, pues no puede olvidarse que el titular del bien jurídico protegido se corresponde precisamente con el sujeto pasivo del delito. (p. 26)

Algunos autores sostienen que los sujetos pasivos de los delitos protegidos por bienes jurídicos colectivos se encuentran diluidas, por ende, las víctimas del delito se tornan borrosos, confusos y abstractos. Cuando se argumenta esto último, parece que se está confundiendo, como bien argumenta PÉREZ SAUQUILLO, de una parte, el sujeto pasivo del delito –que es el titular del bien jurídico– con el sujeto pasivo de la acción, es decir, aquella persona sobre la que recae la acción. (p. 27)

SANTANA VEGA ejemplifica con los delitos contra el medio ambiente, y explica:

> Puede suceder que el bien jurídico, por sus características, no se concrete en ningún sujeto sobre el que recaiga la acción; sería el caso de algunos de los delitos contra el medio ambiente. Si el bien jurídico protegido queda afectado por la conducta típica (lo cual, no se escapa, es puesto en duda por estos autores, pero que se demostrará incorrecto), víctima de la misma será la sociedad en su conjunto. En otros casos, cuando

se trata de bienes divisibles, la estructura típica es en realidad de peligro abstracto para bienes individuales, por lo que, por definición, el tipo no exige para su consumación la entrada de ningún objeto material o sujeto en el radio de la acción estadísticamente peligrosa, como en el caso de algunos delitos contra la llamada seguridad vial. Los sujetos pasivos del delito son los individuos titulares de los bienes individuales sometidos a un peligro abierto, (estadísticamente) existentes, a veces claramente determinados en cuanto a sus rasgos, clase o condición de participantes en un determinado sector o ámbito de actividad (cuando de intereses sectoriales se trata), pero indeterminados en su número y concreta identidad. El delito pretende precisamente la evitación de la producción de víctimas concretas. Ello no quiere decir sin embargo que todos los delitos de peligro abstracto sean legítimos ni que no haya que recurrir a determinadas técnicas interpretativas para evitar que puedan penalizarse conductas inocuas en el caso concreto. (SANTANA VEGA, 2000, pp. 101-103, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Por otro lado, advierte PÉREZ SAUQUILLO que se cuestionan los rasgos de inexcluibilidad e indivisibilidad de la concepción restringida.

Por consiguiente, algunos autores incluyen dentro de la categoría de bienes jurídicos colectivos los que desempeñan una función general para toda la sociedad, y también a los que cumplen una función social para un grupo o colectivo. ALONSO ÁLAMO ejemplifica con el bien jurídico penal “honor”. (ALONSO ÁLAMO, 2014, pp. 312-314, como se citó en PÉREZ SAUQUILLO, 2017)

La referencia a los intereses sectoriales permite abarcar también, con sus especificidades, muchos bienes asignados a grupos sociales completos, pero en el sentido de los miembros de un determinado colectivo (los trabajadores, los extranjeros, los consumidores)”, de esta manera, para la autora “Desde una perspectiva restringida,

estos bienes estarían en contradicción no solo con el rasgo de la inexcluibilidad sino, muy probablemente, también con el de la no-distributividad", mientras que, desde las concepciones amplias se adoptan varias posiciones: (i) poner en duda que el bien sea en verdad divisible, entendiendo por ejemplo que constituye algo más que la mera suma de intereses individuales; (ii) entender que la divisibilidad no importa o (iii) tenerla en cuenta a efectos clasificatorios, pero no de exclusión de la categoría de bienes supraindividuales: de hecho, aspectos como el carácter general o sectorial de un bien y/o su condición de divisible o indivisible dan en ocasiones pie a una división de clases dentro de la categoría más amplia, de los que algunos llegan a extraer consecuencias en términos de estructuras típicas legítimas para su protección. (PÉREZ SAUQUILLO, 2017, p. 29)

PEREZ SAUQUILLO refiere que para MARTÍNEZ-BUJÁN: En la exclusión de los intereses sectoriales que realiza la concepción restringida se estarían confundiendo dos planos importantes: por un lado, la orientación de estos bienes a la protección en última instancia de bienes jurídicos de naturaleza individual y, por otro, su titularidad, que no tiene por qué coincidir con esa naturaleza. Y es que -sostiene-, en tanto en cuanto el injusto exige una «colectividad o pluralidad difusa e indeterminada de personas» (aunque perteneciente a un determinado sector), la titularidad del bien jurídico seguirá siendo colectiva: se trataría de una abstracción conceptual, de un bien colectivo institucionalizado. Estas consideraciones serían también aplicables en opinión de este autor a los bienes colectivos generales pero individualizables, pues la única diferencia con los anteriores bienes sectoriales individualizables sería precisamente la extensión del titular de los bienes: … toda la comunidad en el primer caso, una pluralidad difusa e indeterminada de individuos pero con un radio limitado

de expansión, en el segundo caso. (MARTINEZ-BUJAN, 2014, p. 169, como se citó en PEREZ SAUQUILLO, 2017)

Por último, advierte la autora que "cabe señalar que desde las concepciones amplias no suele haber problemas para considerar bienes supraindividuales o colectivos a los reconocidos al Estado o personas jurídico-públicas, con alguna excepción que considera a estos más bien como objeto de protección". (PÉREZ SAUQUILLO, 2017, p. 30)

III- EL BIEN JURÍDICO EN EL DERECHO PENAL ECONÓMICO.

El bien jurídico es, conforme las posiciones más liberales, la "relación de disponibilidad de un sujeto con un objeto", o bien un derecho subjetivo individual o colectivo, que se encuentra tutelado por el orden jurídico de forma previa a la sanción del tipo penal. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 4)

Los autores citados explican que ese Derecho Penal excepcional se caracteriza por tutelar bienes jurídicos difusos, abstractos, mediatizados; por tipificaciones que se adelantan en el *íter críminis* de los delitos tradicionales; por tipos ambiguos, abiertos y en blanco; por escalas penales desproporcionadas e incongruentes con las establecidas para otros delitos. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 8)

Como explica CATANIA (2005): La construcción de un Derecho Penal Tributario alternativo, basado en los principios penal-constitucionales que cimentan el Derecho Penal a secas, sólo es posible a partir de una adecuada construcción del bien jurídico. (pp. 35-43)

Es preciso destacar que una de las características principales del Derecho Penal moderno es la degradación del concepto de bien jurídico, que se produce mediante su

> lisa y llana supresión como requisito de la ilicitud o mediante el abuso de la construcción de bienes jurídicos colectivos, difusos, hábiles para legitimar cualquier punición.
>
> El abandono del concepto de bien jurídico es explícito en JAKOBS, para quien se debe definir como el bien a proteger la firmeza de las expectativas normativas esenciales frente a las decepciones que tiene el mismo ámbito que la vigencia de la norma puesta en práctica; este bien se denominará a partir de ahora bien jurídico-penal. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 31)

Como vemos, la noción de afectación de intereses reales cede frente a la idea de desobediencia.

> El delito no es más el perjudicar a otro sino el desobedecer al Estado.

Esta posición extrema muchas veces se disimula mediante la construcción artificial de bienes jurídicos colectivos, como ocurre con el caso de la administración pública, la salud pública, el correcto funcionamiento de la economía, la hacienda pública, la tranquilidad general. Se trata de conceptos que admiten la más amplia gama de elucubraciones dirigidas a afirmar la existencia de un bien jurídico allí donde no lo hay. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 32)

Esta tendencia va acompañada por la superposición del discurso moral con el discurso jurídico, que suministra recursos valiosos a la hora de convalidar la construcción de abstracciones y, sobre todo, para brindarles una tutela jurídica desproporcionada con la que se otorga a los tradicionales bienes jurídicos. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 14)

En todos esos casos se produce una mediatización entre el bien a proteger y el derecho individual, que dificulta establecer con claridad si algún derecho está afectado y, en caso afirmativo, con qué intensidad.

Esta tendencia explica lo que ocurre en diversas áreas del derecho penal, entre las que se destacan la tenencia y el comercio de drogas, el lavado de dinero, el contrabando, las infracciones penales cambiarias y la evasión tributaria.

En esos ámbitos se nota claramente la utilización de vaguedades para explicar la "tutela penal", la expansión de los ámbitos de prohibición y la desproporción de las escalas penales.

En materia penal tributaria la expansión conceptual del bien jurídico tutelado es manifiesta y fue acompañando la evolución de las diferentes tipificaciones, entre la pura y simple defraudación a las arcas del estado (que no distingue a la evasión tributaria de cualquier otra estafa), la mera sanción administrativa como refuerzo de la tipificación penal general, la primera ley penal tributaria que conservaba características propias de la defraudación en general, hasta la legislación actual. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, p. 16)

IV- CONCLUSIONES PARCIALES

En el capítulo anterior hemos visto la evolución del concepto del bien jurídico desde su origen, hasta las teorías funcionalistas de JAKOBS y ROXIN, siendo ésta ultima la que se sigue en esta Tesis.

La norma penal tiene dos funciones fundamentales, según la doctrina tradicional: Por un lado, tiene la función de proteger los elementos básicos sobre los que se articula la sociedad, es decir, los bienes jurídicos más importantes; y por otro lado, tiene la función de motivación a los ciudadanos para que se abstengan de su ataque.

Solo cuando se vulneran estos bienes jurídico-penales es que se activa la legitimidad del Derecho Penal en la restricción de los derechos fundamentales de las personas, especialmente el derecho a la libertad. De esta manera es clave el Principio de Ofensividad y se convierte en uno de los ejes centrales y legitimadores de la regulación penal.

Sin embargo, hay autores como JAKOBS que sostienen que la función de la norma penal es garantizar la identidad normativa y no proteger los bienes jurídico-penales. La postura de JAKOBS se enrola en la teoría funcionalista extrema, que como ya se ha dicho no es la que sigue el Tesista.

Siguiendo la postura de que los bienes jurídicos son los intereses vitales que a la sociedad le interesa proteger, y que para que intervenga el Derecho Penal estos bienes son elevados a la categoría de bienes jurídico-penales.

Los bienes jurídico-penales se clasifican en bienes jurídico-penales individuales y bienes jurídico-penales supraindividuales o colectivos. Estos últimos son problemáticos y complejos.

Así encontramos que hay dos posturas que tratan de explicar los bienes jurídicos colectivos: la concepción restringida y la concepción amplia.

La concepción restringida es seguida principalmente por HEFENDEHL, y los bienes deben tener las siguientes caracterizaciones: “no rivalidad en su consumo”, “no distributividad o indivisibilidad” y por último “inexcluibilidad en la utilización de bienes”.

Algunos autores, exigen un requisito más, que es que esos bienes colectivos deben tener un “carácter conflictual”, como propone SOTO NAVARRO.

La “no-rivalidad” en el consumo, se refiere a que los bienes jurídico-colectivos no podrían ser desgastados, por lo tanto, esos bienes seguirían intactos sin necesidad alguna de restringir o limitar de alguna manera su uso por otras personas.

La “inexcluibilidad en la utilización de bienes”, se refiere a que nadie podría ser excluido de su uso.

La “no distributividad o indivisibilidad” como tercera carácteristica consiste en que para hablar propiamente de un bien colectivo se requiere que sea conceptual, real o

jurídicamente imposible dividir el bien en partes y asignar éstas a los individuos como porciones.

La concepción amplia niega las características antes mencionadas, y si las acepta es con una función meramente clasificatoria.

El criterio para distinguir un bien jurídico colectivo está en función de la titularidad colectiva o de los intereses colectivos a los que sirven.

Tomando postura por la concepción restringida, y filtrando el bien jurídico "Renta Fiscal y Hacienda Pública en su faz dinámica", podemos concluir que:

1- Se trata de bienes jurídicos supraindivuales o colectivos porque no se pueden dividir en partes, ni se puede atribuir la lesión a una sola persona. Se verifica así la característica de "no distributividad o indivisibilidad".

2- Tiene el rasgo o característica de "inexcluibilidad" porque nadie podría ser excluido de su uso y aprovechamiento.

3- Se verifica también la "no rivalidad" porque no se pueden desgastar; estos bienes jurídicos permanecen intactos, no es necesario limitar su uso por otras personas.

Dicho esto, tanto la Renta Fiscal como la Hacienda Pública protegen el ingreso y egreso de dinero a las arcas públicas y por lo tanto su lesión afectaría a toda la sociedad.

CAPÍTULO V

POLÍTICA CRIMINAL

I- INTRODUCCIÓN

La expresión "política criminal" aparece en los textos referidos al Derecho Penal en 1904 por VON LISZT, con su célebre frase: "El derecho penal es la infranqueable barrera de la política criminal"

Explica ROXIN (2002) que:

> Esta frase pone de relieve una tensión que todavía hoy está viva en nuestra ciencia. Ella opone a los métodos jurídicos en sentido estricto de ordenación y elaboración sistemático-conceptual de los presupuestos del delito los principios del tratamiento adecuado de la conducta desviada que descansan en fundamentos empíricos.
>
> Dicho de una forma más abreviada: la frase caracteriza al Derecho Penal, por un lado, como Ciencia Social, y, por el otro, como Ciencia Jurídica.
>
> En este carácter doble de "la ciencia universal del derecho penal", para VON LISZT se materializan tendencias contradictorias, en la política criminal incluye los métodos adecuados para la lucha contra el delito (en sentido social), es decir, la llamada misión social del Derecho Penal; mientras que al Derecho Penal (en sentido jurídico), le corresponde la función liberal del Estado de Derecho, que es asegurar la igualdad de aplicación del Derecho y la libertad individual frente al ataque del "Leviathan" del Estado. (p. 32)

Según VON LISZT, la tarea inmediata del Derecho Penal debe ser comprender el delito y la pena como generalización conceptual en una consideración puramente

técnico-jurídica y desarrollar en un sistema cerrado los preceptos concretos de la ley, subiendo hasta los últimos principios y conceptos fundamentales.

Fue ROXIN quien introdujo la política criminal en la teoría del delito, integrándola en cada una de las categorías o estratos de esta, es decir, la tipicidad, la antijuridicidad y la culpabilidad.

Explica MUÑOZ CONDE que:

> Según ROXIN los problemas político-criminales forman parte del contenido propio de la teoría general del delito. La vinculación jurídica y la finalidad político-criminal deben reducirse a una unidad en el sistema del Derecho Penal. Y que las tradicionales categorías de la estructura del delito -tipicidad, antijuricidad y culpabilidad- deben sistematizarse, desarrollarse y contemplarse desde un principio bajo el prisma de su función político-criminal. (ROXIN, 2002, p. 19)

MUÑOZ CONDE agrega que:

> Existen dos métodos fundamentalmente distintos de los que se sirve el legislador alternativamente para tipificar conductas. El primer método consiste en la descripción de las acciones lo más precisamente posibles, que son los delitos de acción. El segundo método son los llamados "delitos consistentes en la infracción de un deber", en este caso, al legislador no le interesa la cualidad externa de la conducta del autor, porque el fundamento de la sanción radica en que alguien infringe las exigencias de comportamiento que se derivan del papel social que desempeña. (ROXIN, 2002, p.20)

En este último grupo de delitos, que castigan la infracción de un deber, ROXIN sostiene que su esencia consiste en que el legislador crea una serie de deberes entre los participantes en el ámbito extrapenal.

En el estrato de la antijuridicidad, la función político-criminal es la solución social de conflictos. Aquí, el legislador tiene algunos principios ordenadores que son: en la legítima defensa el de autoprotección, el de prevalencia del derecho y el de proporcionalidad.

La misión de la sistemática explica MUÑOZ CONDE, consiste en elaborar el catálogo de los principios reguladores sociales y poner en claro su relación, que no está tan limitada como sucede en el estrato de la tipicidad por el principio de legalidad. Los principios que regulan las causas de justificación proceden de otras ramas del Derecho. El estrato o categoría de la culpabilidad viene dado desde el punto de vista político-criminal por la teoría de los fines de la pena. En este caso lo relevante no es determinar si el sujeto pudo actuar de manera distinta a como lo hizo, sino que desde la teoría de la pena, debe aplicársele al autor de un acto injusto una pena.

Finalmente, sostiene MUÑOZ CONDE que:

> El Derecho y el Derecho Penal como una parte del Derecho, no es más que un instrumento puesto al servicio de la comunidad. Y agrega que, si se quiere comprender su esencia, es necesario tener en cuenta esos fines y construir un sistema jurídico hacia afuera, abierto a los problemas y fines sociales. (ROXIN, 2002, p. 21)

Como punto de partida, se debe comenzar por definir qué se entiende por "política criminal", para luego desarrollar ese tema, pero específicamente referido al ilícito tributario y penal.

Se la puede definir, siguiendo a CAFERATA NORES *et al*. (2004), como:

> El sistema de decisiones estatales (de todos los poderes, incluido el constituyente) que, en procura de ciertos objetivos (que deberán ser la protección de los derechos reconocidos al individuo por su condición de tal o como miembro de la sociedad) define los delitos y sus penas (u otras consecuencias) y organiza las respuestas públicas tanto para evitarlos como para sancionarlos, estableciendo los

órganos y procedimientos a tal fin, y los límites en que tales decisiones se deberán encausar. (CAFFERATA NORES, 2004, p. 31)

Partiendo de este concepto podemos observar que la política criminal es un pilar fundamental del sistema penal argentino, y como tal debe adecuarse a los límites y condiciones establecidos en la Constitución Nacional, respetando el valor de los derechos y bienes individuales y sociales.

Debe ser vista sólo desde su aspecto político, es decir como un manejo de decisiones por parte del Estado, y por lo tanto como un manejo de Poder.

El autor citado determina dos segmentos fundamentales de la política criminal, haciendo referencia a si la misma es utilizada como forma de prevención o como forma prohibitiva del delito. (CAFFERATA NORES, 2004, p. 31)

> La Comisión Asesora de Política Criminal (de Colombia) se ocupó previamente de esta discusión y acogió la definición que la Corte Constitucional definió en la sentencia C-646 de 2001 de la siguiente manera: es éste el conjunto de respuestas que un Estado estima necesario adoptar para hacerle frente a conducta consideradas reprochables o causantes de perjuicio social con el fin de garantizar la protección de los intereses esenciales del Estado y de los derechos de los residentes en el territorio bajo su jurisdicción. Dicho conjunto de respuestas puede ser de la más variada índole. Puede ser social, como cuando se promueve que los vecinos de un mismo barrio se hagan responsables de alertar a las autoridades acerca de la presencia de sucesos extraños que puedan estar asociados a la comisión de un delito. También puede ser jurídica, como cuando se reforman las normas penales. Además, puede ser económica, como cuando se crean incentivos para estimular un determinado comportamiento o desincentivos para incrementar los costos a quienes realicen conductas reprochables. Igualmente puede ser cultural, como cuando se adoptan campañas publicitarias por los

medios de comunicación masiva para generar conciencia sobre las bondades o consecuencias nocivas de un determinado comportamiento que causa un grave perjuicio social. Adicionalmente pueden ser administrativas, como cuando se aumentan las medidas de seguridad carcelaria. Inclusive pueden ser tecnológicas, como cuando se decide emplear de manera sistemática un nuevo descubrimiento científico para obtener la prueba de un hecho constitutivo de una conducta típica.

Para BINDER, la política criminal es una forma de violencia estatal organizada.

Por su parte, para BARATTA, desde un enfoque crítico, la política criminal se ocupa de la prevención y reacción del delito, y hace frente a las consecuencias.

Estas definiciones plantean de manera amplia que la política criminal se ocupa de comportamientos socialmente reprochables, a través de un amplio catálogo de medidas sociales, jurídicas, culturales, entre otras, las cuales deben ser lo más variadas posible. Sin embargo, en la práctica vemos que, como lo ha resaltado la literatura, la noción de política criminal se asocia fundamentalmente al del funcionamiento del sistema penal, por lo cual existe una coincidencia con la política penal, en sus tres niveles: criminalización primaria, esto es construcción y definición de las normas y estrategias penales; criminalización secundaria, es decir, los procesos de investigación y judicialización; y criminalización terciaria, que se concentra fundamentalmente en la ejecución de las sanciones penales. (OBSERVATORIO DE POLÍTICA CRIMINAL, 2015, p. 4)

La dimensión penal de la política criminal es aquella establecida por parte del legislador a algunos de los conflictos sociales que considera de mayor relevancia, los cuales son diversos y plurales entre sí. En este sentido, el legislador, de manera positiva o negativa, en el proceso de criminalización de conductas escoge el catálogo de medios

para enfrentarlos (u omite su elección). (OBSERVATORIO DE POLÍTICA CRIMINAL, 2015, p. 5)

Pero si se mira estrictamente el carácter político de la misma, se debe resaltar su elemento más importante que es la definición de las infracciones, de aquello que una determinada sociedad, en un cierto momento, va a considerar como crimen. (BINDER, 1997, p. 30)

Claro está que este carácter es relativo, pues al estudiarse la política criminal dentro del Derecho, y siendo éste una Ciencia Social, va a ir sufriendo las alteraciones que afectan en determinada época a una sociedad.

Por su parte, VILLADA (2020) enseña que la política criminal:

> Más que disciplina o actividad auxiliar del Derecho Penal como se la presentó desde siempre, debe ser ubicada en su génesis misma (el político criminal "genera" Derecho Penal, ya que establece qué conductas son delitos y cuáles penas les corresponde, seleccionando tales disposiciones a partir de la necesidad de defender BJP). (p. 8)

II- POLÍTICA CRIMINAL ARGENTINA EN MATERIA DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Hasta fines de la década de los años ochenta, Argentina no tenía una Ley Penal Tributaria que "persiguiera" este tipo de Delitos Tributarios y los Previsionales. Solo existía la Ley N° 11.683 de Procedimientos Tributarios que fue sancionada el 30 de diciembre de 1932.

Esta ley desde entonces reguló una serie de Infracciones materiales y formales que siguen vigentes en nuestros días, pero con modificaciones.

Recién para los años 90, aparece la primera Ley Penal Tributaria N° 23.771, que tuvo una corta vigencia, hasta que fue derogada en 1996.

Esta aparición de la primera Ley Penal Tributaria obedeció a varias cuestiones. En primer lugar, al expansionismo del poder punitivo, como sostiene SILVA SÁNCHEZ, mediante la tipificación de nuevas figuras penales y la agravación de las ya existentes.

La tendencia expansionista o inflacionaria tiene marcadas manifestaciones, por ejemplo, la tipificación de delitos que anticipan las barreras de punición (castigando a los actos preparatorios); la desproporcionalidad de la pena de algunos delitos (en relación a la lesión inferida al bien jurídico); la minimización de la acción tipificando conductas de omisión, donde lo relevante no es lo que el sujeto activo hizo, sino el deber que violó; la "normativización" del dolo; la creación de nuevos "bienes jurídicos" excesivamente amplios; la tipificación de tipos penales ambiguos, vagos y confusos; la creación de delitos mediante el uso de leyes penales en blanco, entre otros. (ZAFFARONI, 2006, p. 8)

Como bien dice SILVA SÁNCHEZ (2006):

> Este fenómeno de la "expansión del Derecho Penal" fue aumentando en los últimos tiempos, como una forma de pretender solucionar (de modo aparente) los problemas sociales desplazando al plano simbólico a través de la declaración de principios que tranquilizan a la opinión pública, lo que debería resolverse en el nivel de la protección efectiva. Sin embargo, y en tanto el Derecho Penal es un instrumento cualificado de protección de bienes jurídicos especialmente importantes, no puede soslayarse la posibilidad de que esa expansión obedezca, al menos en parte, a la aparición de nuevos bienes jurídicos (de nuevos intereses o de nuevas valoraciones de intereses preexistentes) derivados de la conformación o generalización de nuevas realidades que antes no existían -o no con la misma incidencia-, que podrían legitimar su protección a través del derecho penal. (pp. 11-12)

Según MOLINA (2013):

> Esta tendencia expansiva de las leyes penales está motivada en una aparente necesidad de resolver nuevas emergencias o graves problemas de ciertos momentos, y que parte del falso presupuesto de considerar que el poder punitivo es un instrumento efectivo para resolver cualquier tipo de conflictos o problemas sociales. (p. 38)

De hecho, se puede apreciar que en las últimas décadas hubo una gran acogida a nuevas formas de delincuencia. Esta expansión tuvo gran impacto en el Derecho Penal común y también en el Derecho Penal Económico; siendo este último el que va a cobrar mayor relevancia a nivel político criminal en el mundo jurídico occidental.

Sin dudas, los Delitos económicos en general, y los tributarios en particular, tienen una gran importancia actualmente por el daño que ocasionan, en general, a las economías de los diversos países.

Esta realidad se debe a la evolución de la actividad económica y a la aparición de nuevos intereses o nuevas valoraciones. Y, para intentar proteger estos nuevos intereses, el legislador ha creado nuevos bienes jurídicos, con los problemas antes descriptos.

A continuación, se hará referencia a la criminalización del Ilícito Tributario y Penal del Fraude Fiscal.

Se ha afirmado, y se entiende con razón, que el Derecho Penal Tributario forma parte de la tendencia expansionista del Derecho Penal. La reformulación de los tipos penales, la creación de nuevas figuras o el notorio incremento de la respuesta punitiva, han sido un denominador común en las reformas de la legislación penal económica de los últimos años.

Con la sanción de las “leyes anti-evasión”, se introdujo la discusión en la doctrina y la jurisprudencia especializada sobre diversos temas, por ejemplo, el alcance del dolo en el Delito de Evasión, la “proporcionalidad” de las penas de algunos delitos incorporados por la mencionada ley, y la cuestión de la autoría a través de la Infracción de un deber.

A su vez, y casi en simultaneo, el expansionismo tuvo otras consecuencias como la aparición de leyes de claro corte recaudatorio, que conjugadas con la Ley Penal Tributaria les permitieron, y aún en nuestros días les permiten, a los evasores fiscales, fugarse del proceso penal si se acogen a planes de regularización de deudas, o moratorias fiscales, o bien, utilizar el artículo 16 de la Ley Penal Tributaria que regula la "extinción de la acción penal".

Es decir que, por un lado, está la persecución del Delito Tributario con penas de prisión bastante elevadas; y por otro lado, si el contribuyente obligado utiliza cualquiera de los medios que el legislador le "pone a disposición" la persecución penal se extingue, siempre y cuando el sujeto obligado pague la totalidad de lo reclamado.

Una visión crítica es brindada por VIRGOLINI y SILVESTRONI (2014), para quienes:

> El Derecho Penal en su enfoque político criminal y su contenido concreto (fuertemente influido por las modernas tesis funcionalistas), es esencialmente inconstitucional. Vulnera los principios constitucionales de lesividad, necesidad, *última ratio*, y razonabilidad, mediante la creación aparente de un ámbito jurídico diferenciado del Derecho Penal común, la pulverización de la noción de bien jurídico, la creación de tipos incongruentes con los del Código Penal y que en esencia castigan la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal que se imponen a los particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales en franca desigualdad con la situación de los funcionarios públicos o, como ocurre con el Derecho Penal Tributario, bajo la interposición artificiosa de desobediencias punibles que castigan en realidad el no pago de una deuda.
>
> Esa ilusión de autonomía se refuerza mediante la creación de fueros especiales como ocurre con el caso del fuero en lo penal económico y, más particularmente, con el fuero en lo penal tributario integrado por jueces designados para aplicar la LPT con exclusión de cualquier otro tema.

El objetivo político criminal del Derecho Penal Económico es que un conjunto de conflictos, vinculados con ciertas actividades económicas en las que el Estado se encuentra especialmente involucrado, sean abstraídos de las reglas generales de aplicación del Derecho Penal para pasar a ser tratados a través de criterios vinculados con la política económica en general o el Derecho Administrativo.

El objetivo político criminal es "tributarizar" un ámbito del Derecho Penal, imponiendo una inexistente relación de necesidad entre la posibilidad de recaudar regularmente impuestos y la aplicación de pena a los contribuyentes que, en realidad no son evasores de sus impuestos sino evasores del cumplimiento de deberes administrativos propio de la función estatal -la autoliquidación de tributos- que se les impone a pesar de no guardar relación alguna con el rol social del contribuyente ni con la actividad licita perseguida por éste: la desobediencia a prescripciones administrativas impuestas a particulares y la falta de pago de una deuda son el fundamento -inconstitucional, a nuestro juicio- de la sanción penal. (p. 64-65)

El esquema coactivo sobre el que se sienta el Derecho Penal Económico en general está preñado de una lógica preventivo-general negativa fuertemente enraizada en sanciones de extrema gravedad, que es introducida con fórceps, relegando al Derecho Penal (con todo el potencial limitador de los principios constitucionales que reglamenta y sus derivaciones dogmáticas) a un papel totalmente secundario.

El Derecho Penal es uno solo, con principios generales que emanan de la Constitución y que no pueden excepcionarse por más especificidad que quiera reconocerse al objeto de su protección.

La autonomía del Derecho Penal Económico y del Derecho Penal Tributario pretende administrativizar y tributarizar un ámbito normativo cuya esencia es netamente penal-constitucional. Es un intento funcionalista que parte del presupuesto

(erróneo o al menos no probado) de que la programación de las escalas penales elevadas para determinado sector normativo es necesaria (casi imprescindible) para la propia subsistencia del Estado, a expensas de que la afirmación de su validez reclama la negación o la erosión de la validez de los principios penal-constitucionales en medida significativa. (p. 66)

Es decir que, el Derecho Penal Tributario se convierte en un subsistema del Derecho Tributario (y no del Penal) del que va a depender con el único objetivo de recaudar impuestos. Es una suerte de fusión entre el Derecho Penal con la Política Criminal y éstos con la Política Económica.

A su vez, el Derecho Penal deja su objetivo de "proteger bienes jurídicos" y pasa a ser un instrumento de ejecución de políticas públicas.

Sin embargo, no debemos dejar de lado que la finalidad constitucional del Derecho Penal es limitadora y garantizadora, mas no recaudatoria.

Se coincide con VIRGOLINI y SILVESTRONI cuando sostienen que el Derecho Penal pretende prevenir ciertos ataques a bienes jurídicos entre los que pueden incluirse algunas políticas de Estado, pero de ningún modo debería ser un instrumento para ejecutarlas. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 67).

III- ¿FINALIDAD RECAUDATORIA O PERSECUCIÓN PENAL?

Señalan ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019):

El Régimen Penal Tributario nace viciado en su origen, pues la idea central que lo motivó fue la recaudatoria, lo que, lamentablemente, lo aleja del objetivo del Derecho Penal, que claramente no es recaudatorio, sino represivo de aquellas conductas que vulneran los bienes jurídicos tutelados.

> El objetivo recaudatorio vinculado a la fijación de penas privativas de libertad no es exclusivo de las leyes penales tributarias existentes a partir de 1990, sino en normas anteriores, como por ejemplo la Ley 21.858 modificatoria de la Ley 11.683. (p. 65)
>
> En la exposición de motivos de dicha ley se dijo: …mediante el proyecto que se propicia se persiguen fundamentalmente los siguientes fines: agravar el régimen de sanciones en el ámbito fiscal con penas privativas de libertad y aumento de las sanciones pecuniarias en busca de un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias....
>
> Debe tenerse presente que la función recaudatoria se encuentra regida por la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y por los Códigos Fiscales locales. (p. 66)

En los años 90, el legislador tomó la decisión de criminalizar diferentes manifestaciones de los ilícitos tributarios. La primera Ley Penal Tributaria fue la N° 23.771, que duro casi seis años, y fue muy criticada por la creación de tipos penales confusos, vagos e imprecisos, tipificando conductas de baja afectación al bien jurídico, entre otras críticas.

ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) haciendo referencia a los antecedentes de la ley N° 23.771 señalan lo siguiente:

> …el 30 de octubre de 1989, se remite al Ejecutivo Nacional un nuevo proyecto de Ley Penal Tributaria, en el cual se señalaba:
>
> 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.

En el marco de las sesiones en la Cámara de Diputados que concluyeron con la sanción de la Ley 23.771, el diputado CAVIGLIA sostuvo lo siguiente:

> Entiendo que es sumamente necesario que sea impulsado y aprobado cuanto antes, porque la evasión fiscal en definitiva significa la imposibilidad de que el Estado cuente con los ingresos que requiere para atender a aquellos sectores más necesitados de nuestra sociedad, sobre todo en esta situación de crisis y emergencia.

Esto denota claramente que, desde sus inicios, el Régimen Penal Tributario fue entendido como una herramienta recaudatoria. Por otro lado, el senador ROMERO se expresó en un sentido muy similar, aunque lo interesante fue lo sostenido al defender la inclusión del art. 14 en esa Ley:

> Consideramos conveniente e importante esta institución que se incorpora a nuestro Derecho Penal, la cual por única vez extingue la acción penal y la pretensión punitiva, con un doble propósito: dar ejemplares señales al conjunto de la sociedad y lograr la percepción del tributo, que es lo que en este caso interesa, además, al sistema tributario y al de la seguridad social. (p. 67)

En 1996 se derogó la mencionada Ley N° 23.771, y se sancionó la Ley N° 24.769 que, por un lado, eliminó algunos tipos penales, pero, por otro lado, agravó fuertemente las penas para los Delitos Tributarios.

ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) opinan que la Ley N° 24.769 mantuvo el sesgo recaudatorio. Reseñan que:

> El diputado por la mayoría, Dr. EDUARDO MENEM sostuvo:
>
> La pretensión de implementar un nuevo Régimen Penal Tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional.

A su tumo, el diputado radical y distinguido penalista cordobés CAFFERATA NORES aportó con tono crítico que, incluso el aumento de los mínimos de las penas en las figuras agravadas que se definían en esta ley, tenían un claro sesgo recaudatorio:

> A lo mejor hubiera sido más idóneo para aumentar la recaudación impositiva no subir las penas para los evasores, sino establecer alguna pena para los funcionarios que omiten cumplir con su deber....

En el Senado, el radical puntano AGÚNDEZ indicó que el proyecto de ley:

> ...ha merecido el consentimiento de la mayoría de los bloques únicamente en lo que respecta a la necesidad de que la Nación cuente con un instrumento idóneo a los efectos de buscar un aumento en la recaudación que le permita cumplir con el presupuesto de 1997. (p. 68)

Pocos años después, en diciembre del 2000, se sancionó la Ley N° 25.401 que en su art. 73 dispuso de una cláusula de escape del proceso penal tributario mediante el acogimiento a planes de regularización de las obligaciones tributarias y previsionales omitidas.

Este supuesto es un claro ejemplo de la tendencia inflacionaria o expansionista, que, por decisión de política recaudatoria, le permitió al sujeto evasor que se pueda "escapar" de la persecución penal abonando lo debido.

En esa misma época, casi en simultaneo, se creó el fuero penal tributario y, al poco tiempo, se sancionaron paquetes de leyes "anti-evasión", que tuvieron dos características fundamentales: por un lado, la criminalización de la anticipación de la tutela y, por otro lado, severas penas de prisión.

La idea de estas leyes "anti-evasión" fue la de disminuir la comisión del delito de Evasión y del Contrabando mediante la adopción de diversas herramientas legales, incorporándose el delito de Asociación Ilícita Fiscal y una agravante de la pena por el concurso de tres o más personas en cualquier Delito previsto en la Ley Penal Tributaria. La idea del

legislador fue, mediante estas reformas tratar de hacer frente a estos fenómenos delictivos que no podían ser abordados con los instrumentos vigentes hasta ese momento.

A partir de estas reformas, las investigaciones avanzaron no solo a los contribuyentes (particulares), sino también hacia las estructuras organizadas, pero en ese interín surge la sanción de la Ley N° 26.476 de "Regularización Impositiva", que les permitió a los contribuyentes denunciados por Delitos Tributarios (y Previsionales) extinguir la acción penal si cumplían los extremos exigidos por la ley.

Una característica crucial de las diversas Leyes Penales Tributarias, desde la primera Ley N° 23.771, hasta la vigente a nuestros días Ley N° 27.430, es que siempre contaron con un mecanismo para extinguir la acción penal, aunque con diferentes alcances.

Es decir que, en la misma Ley Penal Tributaria, se instauró una cláusula de "escape" al proceso penal, siempre que se cumplan ciertos requisitos de índole pecuniario.

Al respecto, señalan ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) que:

> La jurisprudencia ha avalado estos fines (recaudatorios). La finalidad de la extinción de la acción penal, mediante el procedimiento indicado en el art. 14 de la Ley 23.771, junto a la obvia finalidad represiva, intenta "mejorar el índice de recaudación", y no cabe duda de que ello es así por cuanto, satisfecha la pretensión del Estado representada por la Dirección General Impositiva, se extingue la acción penal, ya que el propio Estado, al ser satisfecha la deuda con él contraída, se desinteresa de continuar con la persecución penal; ello, sin perjuicio de que se encuentren reunidos los requisitos que menciona la norma en análisis.

Al analizar el art. 14 de la Ley N° 23.771, VILLEGAS sostiene:

> Lo que se quiso es atemorizar ante la amenaza de prisión, pero para que los contribuyentes más significativos (y de deudas mayores) terminaran pagando lo pretendido por el Fisco, con lo cual cesaba la amenaza penal. Es decir, por un erróneo

concepto de política criminal, incorrectamente mezclado con política fiscal, se quiso recaudar no disuadiendo sino perdonando, y eso en breve tiempo erosionó el sistema que terminó fracasando (aunque no fue esta la causa principal). (p. 70)

Claramente se puede percibir en el espíritu de esta Ley Penal la intención de recaudar cuando el fin del Derecho Penal es otro.

Esta herramienta inserta en la Ley Penal Tributaria, sumada a los planes de regularización de deudas con el Fisco, tuvieron y tienen la finalidad de incentivar al contribuyente a cumplir con sus obligaciones tributarias.

Por su parte, ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) expresan:

Coincidimos con CATANIA en cuanto a la esquizofrenia del legislador, quien, por un lado, tipifica conductas como delitos sancionados con penas privativas de libertad para, posteriormente, admitir que se eviten los procesos penales mediante el pago de las sumas adeudadas o con la implementación de regímenes de blanqueo y moratoria. Esto fortalece la idea, esbozada en otro lugar, de reservar exclusivamente la LPT para las conductas que afectan de modo realmente grave el bien jurídico tutelado, las que no deberían contar con mecanismos de evitación de las consecuencias punitivas de su accionar. (p. 72)

Como sostiene LO MONTE (2006):

Se trata de un mecanismo que se denomina como “el bastón y la zanahoria” que oscila entre dos supuestos: rigurosas sanciones penales y fuertes descuentos de la pena. Así, mediante la potenciación de medidas de corte fuertemente represivos para el contribuyente que no paga y, por otra parte, por medio de la valorización de instituciones ampliamente premiales para el contribuyente que extingue la deuda tributaria, el legislador trata de poner a punto un eficaz mecanismo para cobrar sumas

de dinero, que se basa en el refinado juego de los rigores y las facilidades punitivas. (p. 114)

LO MONTE (2006) afirma que este doble sistema implementado por el legislador de agudizar los instrumentos represivos y potenciar los mecanismos premiales según las circunstancias coyunturales, desde el punto de vista de la función de la pena, parece desprovisto de racionalidad. Y es que a la incongruencia de la agudización sancionadora valorizada exclusivamente por el aspecto de la disuasión, se le suma la posibilidad de excluir la pena que resultan, desde un punto de vista político criminal, del todo carentes de racionalidad, con el efecto consiguiente de banalizar las finalidades preventivas de la pena, sea con referencia a la prevención general, sea a aquella especial desde el doble perfil negativo y positivo. (p. 117)

Si se analiza la jurisprudencia, en el fallo BAKCHELLÍAN, de la CSJN[2], LUCUY citado por ALVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN expone:

Esta posición, que sincera el eminente fin recaudatorio que lleva implícita la Ley Penal Tributaria [argentina], cumplirá indudablemente con tales objetivos, siempre y cuando se cuente con la capacidad e inmediatez para reiniciar la persecución penal suspendida, en cuanto se constate la falta de cumplimiento de los pagos acordados con el organismo tributario. Habrá que ver cuál será la posición que al respecto adoptarán los Tribunales, y el efecto que ello ocasiona no solo en la recaudación tributaria (que hoy no parece amenazada), sino en los niveles de evasión fiscal y los mecanismos para su prevención". (p. 72)

Reseñan ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019):

[2] FALLO de la CSIN, "Bakchellián, Fabián y otros s/infracción ley 24,769", del 28/9/2004.

En las discusiones parlamentarias de la Ley 26.735, concretamente al debatirse la extensión de la tutela de la LPT a las jurisdicciones locales, el diputado ALBRIEU sostuvo: De esta forma, respondemos al pedido formulado en tal sentido por administraciones provinciales, concediéndoles así una herramienta más para hacer efectivas sus acreencias tributarias.

Es increíble y lamentable semejante confusión: el procedimiento de determinación de oficio o el de cobro judicial de las deudas fiscales son herramientas para recaudar, no la Ley Penal Tributaria, pero eso es lo que surge de las palabras del legislador, lo que denota no solo el absoluto desconocimiento de lo que se estaba sancionando, sino también que en forma permanente aparece el afán recaudatorio como objetivo de las normas penales tributarias en nuestro país. (p. 72)

DE LLANO y RESTÓN, al referirse a la derogada extinción por pago del art. 16 de la Ley N° 24.769, también hacían hincapié en los objetivos recaudatorios de la LPT y, en particular, de ese instituto:

Los supuestos fines de política criminal, en especial los relativos al bien jurídico tutelado y al interés del Estado en acrecentar las arcas fiscales para hacer frente a las inversiones y a los gastos propios de los cometidos de bien común que tiene a cargo, parecerían no ser suficientes para legitimar el instituto, a los ojos de aquellos que siempre lo encontraron endeble desde el punto de vista ético-social por las razones apuntadas en el párrafo anterior. (DE LLANO y RESTÓN, 2012, p. 51, como se citó en ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN, 2019, p. 73)

Una posición diferente a la aquí comentada se puede encontrar en BORINSKY, quien sostiene que:

El bien jurídico tutelado por la norma es la hacienda pública, en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social,

instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común. Defraudar al Estado, por tanto, no significa defraudar a un ente abstracto, sino defraudar a los demás conciudadanos, a los que se priva de los beneficios y mejoras que podrían realizarse con las cantidades eludidas y a quienes se sobrecarga con unos tipos impositivos elevados para compensar el fraude. (BORINSKY *et al.*, 2012, pp. 26 y 27, como se citó en ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN, 2019, p. 73)

LEIVA (2024) expone en su análisis:

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

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

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

> La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación, sino que exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal, y se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales y las normas tuteladas por los tipos penales, constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de la circulación de bienes. (Fallos 314:1376; 320:1962)
>
> La función redistribuidora del tributo legitima el reproche penal sobre aquellos que, valiéndose de diferentes ardides, se sustraen al cumplimiento de sus obligaciones tributarias; siendo trasladadas a la categoría de delito, precisamente, aquellas conductas que por la cuantía de lo evadido implican una lesión tal al bien jurídico, que el legislador considera de relevancia, según la política criminal vigente. (pp. 4-5)

De lo hasta aquí expuesto se puede apreciar que hay autores que sostienen que el RPT tiene una clara finalidad recaudatoria y otros autores que la niegan.

Lo cierto es que, el legislador ha brindado instrumentos para combatir el delito con leyes penales, que como vimos reprimen el Delito Tributario con penas severas y, simultáneamente, ha sancionado leyes de amnistía fiscal, que desde otro enfoque pretenden lograr aquella finalidad que no se logró con la pena severa.

Si analizamos las modalidades típicas para cometer ilícitos tributarios en la jurisprudencia, podremos advertir que los contribuyentes utilizaron facturas apócrifas, sociedades pantalla, entre otras maniobras delictivas. Y la realidad ha demostrado que las necesidades recaudatorias han prevalecido por sobre el interés estatal de juzgar este tipo de delitos.

Como sostiene SILVA SÁNCHEZ (2006): Probablemente sea hora de asumir que el fin recaudatorio en materias como esta prevalece por sobre la finalidad punitiva de leyes como la penal tributaria. (p. 131)

Y, como consecuencia de ello, tengamos que aceptar el carácter simbólico del Derecho Penal Económico, al menos, en el estado actual de la situación.

Adelantando una opinión, se puede decir que la Ley Penal Tributaria, tal como está legislada, tiene una clara finalidad recaudatoria, pero se expondrá esta postura en las conclusiones.

IV- EL MONTO PUNIBLE COMO CRITERIO DE DISTINCIÓN ENTRE LA INFRACCIÓN Y EL DELITO TRIBUTARIO

Otra característica "político-criminal" en estos delitos económicos son los límites cuantitativos.

El legislador ha copiado en general la redacción de la Infracción Tributaria de la Defraudación Fiscal de la Ley N° 11.683 y la ha replicado en las distintas Leyes Penales Tributarias, siendo una característica distintiva el monto punible o umbral, a partir del cual la conducta típica puede ser considerada también como Delito Tributario.

Este monto punible sería entonces el "piso" a partir del cual una conducta puede obtener un mayor reproche punitivo (pena de prisión) y, a la vez, sería un criterio para distinguir la Infracción Fiscal del Delito Tributario.

No ha sido, ni es pacifico en nuestros días determinar cuál es la verdadera naturaleza del monto punible.

En general se han sostenido dos posiciones: una sostiene que esos montos son elementos del tipo objetivo; y la otra sostiene que se trata de una condición objetiva de punibilidad.

Se ha afirmado en general que la utilización de umbrales o montos punibles obedece a una clara finalidad político criminal, que es la de limitar la intervención penal a los ilícitos económicamente relevantes. Es decir que, en base a este criterio se podría perseguir los casos realmente "graves", dejando los casos de "menor cuantía" para las Infracciones Tributarias. Este tipo de decisiones de política criminal se ajusta perfectamente a los Principios Penales de *Última Ratio* y de Ofensividad del Delito.

La existencia de estos montos punibles, umbrales o pisos mínimos es una característica de algunos Delitos Económicos y particularmente de los Delitos Tributarios.

En este caso, la Ley N° 24.769 tipificó solo algunos delitos con montos punibles. La Ley N° 26.735 y recientemente la Ley N° 27.430 han mantenido este sistema, actualizando en cada ley esos umbrales o pisos mínimos.

Este sistema ha sido criticado en doctrina, entre otros autores por LO MONTE, porque en algunos casos, verbigracia maniobras delictivas, por una mínima diferencia -a la fecha $ 1.500.001-, ya se pueden perseguir esas conductas como delito. Creo que el caso más grave es el de la Evasión Agravada por el monto del art. 2 - inc. A) de la Ley N° 27.430, que reprime con pena de prisión de hasta nueve años la conducta de evadir más de $ 15.000.001, afectando gravemente el Principio de Proporcionalidad de la Pena.

Otro gran problema de estos montos punibles fijos y en pesos, es que actualmente la inflación de nuestra moneda ha pulverizado el valor real del peso argentino, siendo suficiente a la fecha para que una conducta sea pasible de ser subsumida en el tipo de Evasión que supere el monto de $ 1.500.000, que en la actualidad son a penas U$D 1.500, contradiciendo la idea original de perseguir grandes evasiones.

Acá es donde se puede advertir claramente la pretensión recaudatoria, ya que el legislador muy conciente de estos hechos -inflación y desvalorización del peso argentino- no ha hecho nada por "perseguir" las "grandes" evasiones reformando la Ley Penal Tributaria.

Por la omisión de actualizar estos umbrales, cualquier contribuyente podría incurrir en el Delito Tributario, incluso montos de bagatelas o menos importantes, atento a que originariamente, y por lo menos en torno a la Evasión Simple de la Ley N° 24.769, el monto fue fijado en $ 100.000 que en esa época equivalía a U$D 100.000.

En 2011, la Ley N° 26.735 actualizó el umbral de la Evasión Simple a $ 400.000, que en esa época era el equivalente a U$D 100.000; aquí se mantuvo en un monto razonable.

Y finalmente, en 2017, la Ley N° 27.430, entre otras modificaciones, elevó los montos de todos los Delitos, fijándose la suma de $ 1.500.000 para la Evasión Simple, que al año 2024 oscilaba en la suma de U$D 1.500.

V- ¿EL DERECHO PENAL PUEDE TENER UNA FINALIDAD RECAUDATORIA?

Primeramente, debemos dejar sentada la posición de que la finalidad recaudatoria no puede ser propia del Derecho Penal. Sí es propia del Derecho Financiero y Tributario. Y, como se ha mencionado, la Ley recaudatoria es la N° 11.683 de Procedimientos Fiscales.

Desde el inicio ya se desvirtúa la función del Derecho Penal.

ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) sostienen que:

> La función que se le asigne al Derecho Penal se encuentra vinculada a la concepción de Estado por lo cual deviene necesario relacionar el fin del Derecho Penal con el modelo de Estado al que pertenece. Actualmente, en nuestro Estado Social y Democrático de Derecho a los fines de lograr su cometido, la prevención general no

deberá ser ilimitada sino que, muy por el contrario, resultará necesario que se encuentre delimitada por ciertos principios, entre los cuales podemos mencionar el de proporcionalidad de la pena, es decir, que exista una justa y razonable proporción entre el delito cometido y el castigo penal merecido por la comisión del mismo; esto es que, la gravedad de la pena tiene que ser proporcional a la del hecho cometido.

En esta línea de pensamiento y respecto a la prevención general, ROXIN expresa lo siguiente:

> Esta doctrina, al querer prevenir el delito mediante las normas penales, constituye fundamentalmente una teoría de la amenaza penal. Pero establece asimismo, por la acción de su efecto, necesariamente una teoría de la imposición y de la ejecución de la pena, puesto que de esto depende la eficacia de su amenaza, también FEUERBACH lo vio así. Para él, "el fin de infligir" la pena está en la motivación de la eficacia de la amenaza legal, en hasta qué punto sin ella esta amenaza carecería de contenido (sería ineficaz). Como la ley debe intimidar a todos los ciudadanos, aunque, sin embargo, la ejecución debe otorgarle eficacia a la ley, el fin mediato (fin último) de la aplicación de la pena es asimismo la mera intimidación de los ciudadanos por la ley. (p. 76)

Si bien ya se ha hecho referencia anteriormente a este tema, es importante reforzar algunas ideas.

Señalan ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) que:

> La función del derecho penal se encuentra representada por la tutela de bienes jurídicos que deberán concretarse en un catálogo de bienes jurídicos específicos y bien diferenciados según las distintas especies de delitos; y por la motivación en la norma lo que se traduce en una afirmación de los valores jurídicos de la sociedad, mediante la prevención general positiva dirigida a todos los ciudadanos, incluso a los cumplidores

de la ley -quienes no serán castigados- y también a los potenciales delincuentes, a quienes se buscará disuadir para que no delincan.

Este cometido solo se logra a través de una interrelación entre la protección de bienes jurídicos -tutelando condiciones esenciales de existencia y evolución del sistema social- y la motivación -actuando sobre los miembros de la sociedad para evitar que, mediante la incidencia en mecanismos determinantes de la conducta, desplieguen comportamientos peligrosos o lesivos para esos bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal-.

Por su parte, la idea de prevención especial se dirige al delincuente, al que ya ha delinquido, por lo cual busca prevenir futuros delitos que puedan proceder de un sujeto determinado, tratando de evitar que quien sufre la pena vuelva a delinquir; de lo cual se desprende que, necesariamente y a diferencia de la general, la prevención especial cobra importancia al momento de la imposición de la pena y de su posterior ejecución. De allí que se la conoce como "prevención individual". (p. 77)

De aquí se desprenden con claridad ambas especies de prevención especial, la positiva dirigida a lograr la resocialización del delincuente a través de la imposición de una pena y, la negativa que busca la corrección o inocuización del delincuente ya que se basa en un pronóstico de peligrosidad criminal que busca evitar, a través de la aplicación de la pena, que el sujeto vuelva a delinquir y por consiguiente, a poner nuevamente en riesgo a la sociedad.

Para zanjar las diferencias inconciliables entre ambas teorías extremas, encontramos la teoría unificadora preventiva dialéctica que toma las teorías tradicionales, con sus objetivos antitéticos, y los transforma en una síntesis. Así, el punto de partida es el entendimiento de la pena con una finalidad preventiva, ya que las normas penales solo están justificadas cuando tienden a la protección de la libertad

individual y a un orden social que está a su servicio. Por consiguiente, tanto prevención general como especial son fines de la pena, pues los hechos delictivos se pueden evitar a través de la influencia en la colectividad como sobre el particular.

Siguiendo esta línea, se ha decidido contemplar a la pena como un fenómeno complejo que se encuentra atravesado por diversas funciones o fines según la fase de la pena en la que nos encontramos. En esta inteligencia, ROXIN propone dividir la pena en fases concretas y diferenciadas a través de una suerte de teoría dialéctica que consiste en lo siguiente: i) al momento de conminación legal de la pena, es decir, al establecer el catálogo de delitos y sus correspondientes sanciones -lo cual corresponde al legislador- la pena no puede tener otra función que no sea la de prevención general negativa, pues va dirigida a la sociedad en su conjunto, buscando evitar que surjan potenciales delincuentes del seno de la misma y así lograr la protección de los bienes jurídicos; ii) el segundo momento, el de aplicación o determinación judicial de la pena, se corresponde con la función de prevención general positiva, pues, a través de la pena impuesta por el juez se confirma la amenaza abstracta e indeterminada dirigida a la sociedad toda, a lo cual se adiciona el hecho de que se reestablece la vigencia de la norma.

Al momento de la ejecución de la pena y bajo el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho vigente no puede corresponder otro fin que el de prevención especial positiva ya que, a través del efectivo cumplimiento de la pena y de un adecuado tratamiento penitenciario, se busca lograr la reinserción del delincuente a la vida en sociedad.

El Derecho Penal argentino posee diversas funciones según el *íter* de la pena en el que nos posicionamos, en clara consonancia con lo expuesto *supra*; de este modo vemos que, el Derecho Penal y con ello la pena que es su instrumentación, no solo tiene

una función preventiva sino que se encastra dentro del garantismo penal cuyo principal límite viene dado por el respeto a los derechos del individuo, vale decir, el delincuente, de lo cual se deriva un respeto irrenunciable al principio de legalidad y reserva penal (arts. 18 y 19, CN), proporcionalidad, entre otros. (pp. 78-79)

Resulta claro, que la pretendida función recaudatoria que da el legislador debe ser considerada inconstitucional. La finalidad del Derecho Penal es otra, como surge de los argumentos expuestos.

En cambio, la Ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683 es justamente la herramienta recaudatoria con la que cuenta el Estado, y sería más que suficiente.

Ahora bien, entrando a analizar la finalidad recaudatoria del RPT, se pueden advertir las siguientes cuestiones:

Primero, el legislador al darle un sentido recaudatorio más que preventivo, ha incurrido en violaciones a las mandas Constitucionales, desvirtuando claramente el fin del Derecho Penal.

Como sostienen ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019):

> Sería válido que la legislación penal tributaria tuviera, además de un objetivo represivo, una función preventiva, es decir, que buscara un efecto disuasorio que va dirigido a los potenciales delincuentes para que se abstengan de delinquir, lo que se logra a través de la motivación en la norma -una suerte de coacción psicológica- ya que la amenaza penal es tan gravosa que, en la ponderación de ventajas e inconvenientes que le acarrea el despliegue de la conducta, el potencial delincuente necesariamente optará por el respeto de la norma. (p. 79)

Se busca a través de la Ley Penal intimidar a los contribuyentes a que cumplan con sus obligaciones fiscales bajo severas sanciones privativas de la libertad, piénsese en el irrisorio

monto de $15.000.000 que dispone la Evasión Agravada, con una pena de prisión de hasta nueve años.

En este sentido, ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) explican que:

> Ello guarda conexión con la administrativización del sistema penal, que acontece no solo por la existencia de innumerables leyes penales en blanco (de las que el Derecho Tributario Penal es un ejemplo más que claro), sino porque en los últimos tiempos conductas que hasta hace poco tiempo eran meramente infraccionales las han trasformado en delitos, que muchos denominamos también "inflacionismo" penal, que es en esencia poco respetuoso de los principios básicos de necesariedad y de *última ratio* de la intervención penal.
>
> Con ello se revela una función meramente simbólica del derecho penal, sin lograr la eficacia preventiva de conductas que representen graves perturbaciones para los presupuestos básicos de una ordenada convivencia social. Recordamos que se dice que el derecho penal desempeña una función simbólica cuando su utilización tiene como principal -y a veces único- efecto el de transmitir a la sociedad ciertos mensajes o contenidos valorativos, dirigidos en última instancia a sugerir una eficacia estatal en la resolución de los conflictos que no es tal en la realidad. Cuestionamos esta idea cuando se intenta legitimar el derecho penal desde su función simbólica -confundiendo fines y funciones, ser y deber ser-; o, cuando los efectos simbólicos, afectan negativamente a la tutela efectiva y real de los bienes jurídicos. Es que, de ese modo, el derecho penal surgido a la luz de dicha idea se desentiende de la protección de los bienes jurídicos en pos de otros fines (recaudatorios en el caso que analizamos) que le son claramente ajenos. (p. 80)

Por otro lado, debemos tener presente el carácter fragmentario del Derecho Penal. Esto significa que no toda conducta lesiva o que ponga en peligro un bien jurídico deba ser protegidos por el Derecho Penal.

No todo bien jurídico es un bien jurídico penal.

Por aplicación del Principio de Mínima Intervención Penal y teniendo en cuenta que la Ley Penal es una intromisión de la libertad, su aplicación debe ser restrictiva.

ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN (2019) exponen:

> El derecho penal tiene como consecuencia fundamental aplicar penas a quienes vulneran bienes jurídicos tutelados, constituyendo el delito y la pena los elementos imprescindibles del acto criminal, que es lo que lo diferencia de otra especie de sanciones que no implican pena privativa de libertad.
>
> El problema lo constituye, en dicho contexto, utilizar al derecho penal, concebir al Régimen Penal Tributario, como una herramienta recaudatoria, pues ello lo desvincula de los fines y la esencia del derecho penal. Es evidente que, al fijarse penas para quienes cometen delitos tributarios, afectando de ese modo el bien jurídico tutelado (hacienda pública), el sistema tiene como consecuencia la modelación de conductas, esto es, operará como una herramienta disuasiva para quienes pretendan incurrir en tales acciones delictuales, y de ese modo, obviamente, no se verá afectada la recaudación. Dichas consecuencias son absolutamente válidas, lo que está vedado constitucionalmente es que las normas penales tributarias sirvan como herramientas recaudatorias, pues el Estado no goza de prerrogativas tan relevantes como la de la imposición de la pena para recaudar, pues con claridad surge de nuestra Constitución Nacional y de las normas legales que cuenta con otra serie de facultades y herramientas para obtener ingresos. (p. 81)

Una de las consecuencias nefastas de esta finalidad recaudatoria que expresamente ha sido puesta de manifiesto por el legislador, y convalidada en algunos casos por la jurisprudencia, se visualiza en las bajos montos en que se fijan las condiciones objetivas de punibilidad en la Ley Penal Tributaria, dejando de lado ese modo de perseguir, como fuera la idea inicial del régimen, a las grandes evasiones, pretendiéndose así mejorar la recaudación a partir del amedrentamiento con penas privativas de libertad a casos que deberían estar sancionados con las multas que prevé la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683, violentándose de ese modo los principios de ultima ratio, subsidiarie dad y proporcionalidad.

Y ello se relaciona, inescindiblemente, con la posibilidad de extinguir la acción penal tributaria por cancelación que prevé nuestro régimen en la actualidad (art. 16 de la Ley 27.430), que el legislador ha extendido, inclusive a las evasiones agravadas.

Las elevadas penas máximas que se prevén en el Régimen Penal Tributario, aunque especialmente los mínimos fijados para algunos tipos delictuales, como se verá a lo largo de este libro colectivo, también son una consecuencia indeseable (inconstitucional) del objetivo recaudatorio que ha tenido en vistas el legislador.

Vale destacar un precedente del Tribunal Supremo español que, al referirse a las cláusulas que permiten salirse del proceso penal tributario, ha expresado con claridad que:

Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio Judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal. (ÁLVAREZ ECHAGÜE y ZURCHMITTEN, 2019, p. 82)

VI- LA PRISIÓN POR DEUDAS Y EL ILÍCITO TRIBUTARIO

A- ANTECEDENTES

Explican LANDIN y CAGNOLO (2019) sobre los orígenes de la prisión por deudas:

En el Derecho Romano anterior a las XII Tablas, la prisión por deudas se efectivizaba cuando los acreedores patricios encerraban a los deudores plebeyos en sus prisiones privadas y aplicaban métodos de tortura para obtener el pago de lo adeudado, con conocimiento del cónsul que determinaba la forma en que se llevaba a cabo esta ejecución.

Dictado aquel ordenamiento, se estableció expresamente en la Tabla III un nuevo método de ejecución de las deudas, otorgando al deudor un plazo de treinta días para reunir el dinero y cumplir con la obligación debida, pasado el cual y ante el incumplimiento, el acreedor podía iniciar la ejecución llamada *manus iniectio,* y de no pagar en el acto, el acreedor aprisionaba al deudor en su propia casa, lo ofrecía en venta en las ferias como esclavo o podía darle muerte.

Un hito interesante está dado por la sanción de la Ley *Poetelia Papiria*, alrededor del año 324 a.C., que plasmó una suerte de prohibición de prisión por deudas, haciendo aplicable la ejecución solo sobre los bienes del deudor; sin embargo, esta ley no tuvo aplicación concreta y solo tiene valor como referencia histórica, pues la realidad fue que la prisión del deudor existía aún en la época de Justiniano, mucho tiempo después.

Durante el alto Imperio Romano se introdujeron sustanciales modificaciones, ya que la prisión del deudor se debía llevar a cabo no en los ámbitos privados de los acreedores sino en cárceles públicas y bajo la custodia de funcionarios imperiales, evidenciándose que con el paso del tiempo y el avance cultural, político y jurídico

romano, se puso de manifiesto un interés por eliminar la prisión por deudas, lo que en definitiva no se cumplió pero al menos acabaría restringiendo su alcance y haciéndola más humanitaria.

Desde el siglo XIII en adelante, la prisión por deudas comenzó a tener cada vez menos aplicación por la introducción de privilegios para ciertas personas en determinadas regiones.

En el derecho castellano, la prisión por deudas continuó siendo una garantía secundaria para asegurar la comparecencia en juicio del deudor, por lo que antes de aplicarse, se preferían las cauciones sobre bienes. (p. 86)

Como se puede apreciar, los orígenes de la prisión por deudas son bastante antiguos y pareciera que de alguna manera sigue vigente en nuestros días. Trataremos de dilucidar esta cuestión en las líneas que siguen.

B- LA PROHIBICIÓN DE LA PRISIÓN POR DEUDAS EN ARGENTINA

Al respecto señalan LANDIN y CAGNOLO (2019):

En la Argentina, y a través de la Ley 514 del 22 de junio de 1872, se dispuso la supresión de la prisión por deudas en todas las causas civiles y mercantiles que tramitaran ante los tribunales nacionales (art. 1).

El art. 2 exceptúa de esta disposición los casos de quiebra mercantil y los de insolvencia en que, por información sumaria, se acredite que ha habido dolo o fraude por parte del deudor.

El art. 3 prevé que la prisión preventiva a que se refiere el art. 1549 del Código de Comercio y la establecida en el inc. 2 del artículo anterior (insolvencia fraudulenta), no podrá durar más de un mes, pasado el cual el deudor será puesto en libertad si no hubiese mérito para proceder criminalmente contra él.

Por otra parte, la regulación internacional de los Derechos Humanos nace bajo el presupuesto de que estos son inherentes a la persona humana y por lo tanto no son creados por los Estados, sino que deben ser respetados y resguardados por estos.

Así, la prisión por deudas aparece implícitamente prohibida por la Constitución Nacional argentina en virtud de lo dispuesto por el art. 75, inc. 22, y la incorporación de tratados internacionales con jerarquía constitucional, tales la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (DADDH), y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP). (p. 87)

En efecto, la CADH (más conocida como Pacto de San José de Costa Rica, firmada en la ciudad de San José, Costa Rica, el 22/11/1969), es uno de los tratados internacionales de Derechos Humanos que más trascendencia ha tenido para los Estados americanos, entre los que se encuentra -obviamente- nuestro país.

La prohibición de la prisión por deudas se encuentra regulada en el art. 7 (relativo al derecho a la libertad personal), inc. 7, que dispone: Nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimiento de deberes alimentarios.

Surge evidente que la CADH no distingue el origen de la deuda para la aplicación de la prohibición, por lo que podría entenderse que en principio, cualquiera sea la fuente de la obligación (salvo la expresa excepción de las de origen alimentario) el incumplimiento no puede derivar en la privación de la libertad.

En nuestro país se sancionó en el año 1984 la Ley 23.054 a través de la cual aprobó la CADH. Sin embargo, se formuló una explícita reserva según la cual "el art. 7, inc. 7, debe interpretarse en el sentido que la prohibición de la "detención por deudas" no comporta vedar al Estado la posibilidad de supeditar la imposición de penas a la

condición de que ciertas deudas no sean satisfechas, cuando la pena no se imponga por el incumplimiento mismo de la deuda sino por un hecho penalmente ilícito anterior independiente.

Cierta jurisprudencia ha sostenido que si bien algunos de los instrumentos internacionales del art. 75, inc. 22 de la CN prevén que las deudas no pueden generar la privación de la libertad personal, esta solución encuentra su límite cuando el incumplimiento dinerario es catalogado como delito por el Código de fondo o ley especial de contenido penal.

También se encuentra regulada esta prohibición en el PIDCP, cuerpo normativo internacional que, a diferencia de la CADH, no es aplicable solo a países americanos sino que tiene alcance global, y en nuestro país fue aprobada por Ley 23.313 sancionada el 17/4/198. El art. 11 dispone: Nadie será encarcelado por el solo hecho de no poder cumplir una obligación contractual. (p. 88)

La enunciación es más acotada en este Pacto que en la CADH, por cuanto se desprende de su literalidad que se refiere solo a obligaciones civiles contractuales, de manera que se autorizaría tácitamente la privación de libertad en el caso de incumplimiento de obligaciones pecuniarias que tienen su origen en una fuente distinta, por ejemplo, en la ley. (p. 89)

C- LA PRISIÓN POR DEUDAS EN EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO

En este punto la opinión de VIRGOLINI y SILVESTRONI, es crucial porque ellos sostienen lo siguiente:

Todos los delitos de la LPT se relacionan con conflictos vinculados a obligaciones de dar sumas de dinero, argumentando que el pago de una deuda es la

naturaleza esencial de la conducta debida, en torno de la cual se identifican las acciones descriptas en los tipos. Al respecto destacan que la invocación de una función pública estatal de liquidar impuestos que se transfiere a los particulares (...) no hace más que disfrazar la esencia del delito, que es el no pago de una deuda, a pesar de que alrededor de ese no pago giren obligaciones formales que el particular devenido en contribuyente debe absolver. Este último aspecto convierte a estos delitos de no pago de deudas - lo que no puede hacerse explicito dado que la Constitución prohíbe la prisión por deudas - en verdaderos delitos de desobediencia. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 97)

Se castiga, en definitiva, la desobediencia a ciertos deberes impuestos a los particulares para proteger el patrimonio del Estado con relación a un tipo particular de afectación: la reticencia a liquidar una deuda con el Estado y a pagarla. Ambas cosas, esto es, la falta de liquidación veraz y el no pago de la deuda constituyen actos de desobediencia.

La invocación del concepto impreciso y difuso de hacienda pública pretende esconder que el castigo recae sobre el no pago de una deuda y es por eso que se recurre a la coartada de castigar la desobediencia a ciertas órdenes del Estado dirigidas a los particulares tendientes a obligarlos a que reconozcan lealmente la existencia y cuantía de la deuda y la paguen en término, a través del cumplimiento de una serie de deberes formales. La desobediencia a esas órdenes (lo que ocurre cuando no se autoliquida o se lo hace de forma inveraz o se incumplen en tiempo, forma y contenido deberes de información) es lo que afecta aquel concepto abstracto de hacienda pública. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 98)

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2014) argumentan respecto a los deberes formales que se trata de una entelequia, pues considera a los particulares como deudores del cumplimiento de deberes formales enderezados a la autoliquidación del impuesto o

a brindar información veraz al fisco, que encubre el hecho de que lo que se sanciona es el incumplimiento del pago de ese impuesto.

Disfrazan una verdadera prisión por deudas creando un deber de garantía de los particulares con relación al patrimonio del Estado, expresado en una multiplicidad de órdenes de tipo administrativo cuyo incumplimiento es siempre en perjuicio del contribuyente (...) y cuyo incumplimiento pone a las personas privadas en peor situación que la de los funcionarios públicos que cometen las mayores atrocidades contra el Estado al que pertenecen y al que han jurado defender (...) El vicio no se salva por la reiterada apelación a los deberes de solidaridad de los ciudadanos para pagar los gastos sociales del Estado, porque el mero desprecio de deberes éticos no puede constituir el motivo de una sanción formalmente penal.

Existe un deber ético de pagar los impuestos (como también existe el deber ético de no matar), pero éste nada dice sobre la necesidad de castigo ni sobre la legitimidad de su intensidad. Estas dependen de múltiples factores entre los que se encuentra la existencia y el grado de afectación de un bien jurídico. Y es precisamente eso lo que debe explicarse más que la invocación lineal y facilista de un deber moral como base de una pura desobediencia. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 99)

Al respecto se ha dicho que la razón utilizada para afirmar que el delito de evasión no vulnera la prohibición constitucional, es que lo reprochado es el engaño al órgano fiscal, al que se le produce un perjuicio. Ese razonamiento, sostienen los autores citados, plantea una escisión entre los deberes atinentes al sistema de autoliquidación del impuesto (...) cuyo incumplimiento -siempre que fuera ardidoso-, constituiría el hecho penalmente reprochado, y el resultado al que todo ese proceso se encuentra enderezado, que es el del pago del impuesto liquidado (...) lo que estaría prohibido penalmente es el ardid, no la omisión de pago del tributo.

Aquella razón parece no convencer a VIRGOLINI y SILVESTRONI, ya que entienden que todo es un intento de eludir la prohibición constitucional de la prisión por deudas, por cuanto la deuda tributaria no se acomoda de ordinario a los tipos de deudas previstos en la legislación general.

Esa distinción conceptual es la que se emplea para soslayar la prohibición de la prisión por deudas, argumentando que lo que se castiga con penas de prisión es la infracción al deber de autoliquidar, esto es, de ofrecer al acreedor el monto exacto de su acreencia (....) como si esta secuencia fuera independiente del acto del pago: así se sostiene que si el contribuyente declara lo que debe pero no lo paga no hay sanción penal, pero si la hay si declara o informa mal para no pagarla. Este argumento pasa por alto que para el contribuyente la realización del cálculo (...) o el suministro de información relevante es de hecho inseparable de su consecuencia, que es la cancelación de su deuda tributaria. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 99)

El sistema tributario acumula en la misma serie el deber de autoliquidar el impuesto y de pagarlo y la LPT (...) sanciona con pena de prisión a quien no cumple con esos deberes (...). Esto borra la sutil línea que los defensores de la penalización del no pago de impuestos (bajo la LPT) trazan entre el deber jurídico administrativo de autoliquidar verazmente y la obligación -que pretenden ulterior y distinta- del pago del impuesto autoliquidado. El que autoliquida en realidad paga, o es embargado, o es expelido del comercio (...). Ello demuestra que el proceso de autoliquidación se integra con el de pago y que finalmente, la sujeción de cualquiera de esas secuencias aunque puedan distinguirse teóricamente a una sanción privativa de la libertad vulnera la garantía constitucional que prohíbe la prisión por deudas. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2014, p. 91)

D- OTROS ARGUMENTOS QUE SUSTENTAN LA FINALIDAD RECAUDATORIA

Además de los argumentos esgrimidos en el punto anterior, otros argumentos de peso sobre la finalidad recaudatoria del RPT son los blanqueos y moratorias que tienen efecto directo en la acción penal.

En los últimos años se han dictado varias leyes de esta índole, dándole a los presuntos evasores una forma de escapar al proceso penal siempre que abonen lo que se les reclama.

Al respecto señalan LANDIN y CAGNOLO (2019) que:

> Una de ellas fue establecida por Ley 27.260 del 22 de julio de 2016, y en lo que aquí interesa disponía en su art. 46:
>
> Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el art. 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el art. 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del art. 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: (...) b) Quedan liberados de toda acción civil y por delitos de la Ley Penal Tributaria, Penal Cambiaria, Aduanera e infracciones administrativas que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren voluntaria y excepcionalmente y en las rentas que estos hubieran generado(...). La liberación de las acciones penales previstas en este artículo equivale a la extinción de la acción penal prevista en el inc. 2 del art. 59 del CP. Esta liberación no alcanza a las acciones que pudieran ejercer los particulares que hubieran sido perjudicados mediante, como consecuencia o en ocasión de dichas transgresiones.

> Cerrando el círculo, el art. 86 de esa Ley dispuso que la Administración Federal de Ingresos Públicos estará dispensada de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las Leyes 23.771 y 24.769 y sus modificaciones, según corresponda, así como el Banco Central de la República Argentina de sustanciar los sumarios penales cambiarios y/o formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en la Ley 19.359 (1995) y sus modificaciones -salvo que se trate del supuesto previsto en el inc. b) del art. 1° del anexo de dicha ley- en la medida que los sujetos de que se trate regularicen sus obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras conforme a las disposiciones de los Títulos 1 y II del libro 1 de la presente ley (...).
>
> Respecto al mencionado art. 46, los autores citando a ÁLVAREZ ECHAGÜE expresan:
>
> > Se advierte que esta amnistía tributaria, (...) posee particularidades que la distinguen, pues la eximición de la pena que se deriva de esta se encuentra sujeta a la condición de que se pague el tributo, y en caso de incumplimiento, el beneficio se pierde (...). Del juego armónico de los arts. 46 y 86, se permite abarcar los dos supuestos que pueden configurarse: la extinción de la acción penal cuando los procesos penales tributarios se encuentren en curso o la dispensa de formular la denuncia penal respecto de aquellas situaciones delictuales que, por el motivo que fuera, aun no hubieran sido puestas en conocimiento por la Administración tributaria a la justicia penal competente. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, pp. 93-94)

LANDIN y CAGNOLO (2019) dicen que ÁLVAREZ ECHAGÜE sostiene que estas leyes excepcionales no hacen más que confirmar que el proceso penal se constituye en un medio para asegurar el cumplimento del pago de la deuda que se pacta pagar en cuotas, por lo que, en definitiva, la facultad punitiva sirve como instrumento meramente recaudatorio, y la acción penal hace las veces de una garantía de pago. Y agregan:

Por otra parte no es menor destacar que, como consecuencia de la adhesión al régimen, el contribuyente debía reconocer una supuesta conducta ilícita precedente, y de producirse la caducidad del plan por falta de pago, se reanudaría el proceso penal quedando subsistente ese reconocimiento de que la acción que motivara el proceso era delictual. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, p. 94)

Y citando a NERCELLAS señalan que:

La causa penal se reactiva por el no pago y no por un hecho ilícito, cuál debería ser la razón de su motorización, el carácter subsidiario del derecho punitivo en su condición de última ratio tampoco resulta respetado; a lo que ÁLVAREZ ECHAGÜE agrega que esto implica, en definitiva, reconocer la primacía de los objetivos recaudatorios por sobre los punitivos lo que me permite sostener que, en estos casos, de caducar el plan y reiniciarse el proceso penal, el objetivo perseguido sería ilegítimo, por estar persiguiéndose al sujeto simplemente por deudas que ha reconocido, lo que es constitucionalmente inválido y, agravado, por el hecho de que el Estado lo ha entrampado y obligado a reconocer un accionar ilícito al adherirse al régimen. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, pp. 94-95)

En este sentido LANDIN y CAGNOLO destacan la opinión de ÁLVAREZ ECHAGÜE:

No creo que la LPT pueda ser cuestionada como sistema por violentar la prisión por deudas, aunque sí creo son cuestionables los mecanismos establecidos en los regímenes de moratorias y blanqueos que se desarrollaran, donde el Estado decide desistir de ejercer su potestad punitiva si el imputado en un proceso penal tributario paga lo adeudado (generalmente en cuotas), suspendiéndose el proceso penal hasta tanto pague la totalidad con el premio consecuente de la extinción de la acción penal. Pero, sino lo hiciera, y por esa sola circunstancia (no completar el pago), el proceso se despierta de su hibernación como si nada hubiera

sucedido, aunque es evidente que el sujeto se encontrara en una situación procesal mucho más grave de la que tenía al inicio, en especial en lo vinculado con la faz probatoria, atento el reconocimiento que implicó su adhesión al régimen especial. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, pp. 94-95)

NERCELLAS sostiene:

> La acción penal es utilizada tal y como si fuera una medida cautelar, pretendiendo con ella asegurase el pago de las cuotas pactadas. Con esto no solo se agrede la naturaleza jurídica de la acción penal, sino que además se vulnera la prohibición constitucional de prisión por deudas, ya que no es sino el no pagar una deuda lo que reaviva la vigencia de la acción sancionatoria cuyo ejercicio puede concluir en una condena a pena de prisión (...). Resumiendo: la cancelación total de la deuda producirá la extinción de la acción penal, la caducidad del plan de facilidades de pagos implicará la reanudación de la acción peal o aduanera, o habilitará la promoción por parte de la Administración de la denuncia que hasta entonces no hubiera iniciado (...). Un verdadero disparate jurídico. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, p. 95)

> Los mecanismos que prevén las leyes de blanqueo y/o moratoria, no encajan dentro de aquellas cuestiones vinculadas a incumplimientos de pago que la ley determina como delitos, sino que, por el contrario, someter la puesta en vigencia del *ius puniendi* del Estado al cumplimiento de un plan de pagos es lo que claramente se presenta como un caso de prisión por deudas, inconstitucional. (LANDIN y CAGNOLO, 2019, p. 96)

E- LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL

En opinión del autor de esta Tesis esta herramienta es otro argumento de peso para sostener la finalidad recaudatoria del RPT, pues es en la misma ley donde se dispone el

mecanismo para que el contribuyente imputado por Evasión Tributaria pueda extinguir la acción penal cuando, dentro del plazo previsto en la misma ley, todas las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren aceptados y cancelados en forma incondicional y total, con anterioridad a la formulación de la denuncia.

En efecto, como bien explican LANDIN y CAGNOLO (2019):

> Hay un dispositivo legal que denota palmariamente los vaivenes político-criminales en materia penal tributaria y previsional. Es el art. 16 de la LPT, que conforme la Ley 27.430, ha quedado redactado de la siguiente forma:
>
> En los casos previstos en los arts, 1, 2, 3, 5 y 6 la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.
>
> Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada. (p. 97)

LANDIN y CAGNOLO (2019) también citan a RIQUERT, quien sostiene una posición contraria a la finalidad recaudatoria. Este autor expone:

> La "fuga del proceso" ha retornado y lo hizo con algunos cambios si se compara el texto vigente con sus precedentes. Por lo pronto, se mantiene el núcleo duro: de lo que se trata es de la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios. En otras palabras, hay que aceptar la pretensión fiscal y pagarla. (...) Que el pago debe ser

incondicionado y total es algo que no estaba en la Ley 23.771 y sí en la 24.769 (texto originario). Se buscó con su incorporación terminar la discusión que se había generado en torno a la pretensión de extinguir la acción por el mero acogimiento a un plan de facilidades de pago. La práctica reveló que, en muchos casos, se pagaba alguna cuota al inicio, se lograba la extinción de la acción penal y se abandonaba el pago del resto... hasta el próximo plan en el que, a todo evento, la situación se buscaba reiterar (...). De tal suerte que la exigencia de pago total e incondicionado persiguió evitar la burla del sentido de la ley. Y al volver a regular el instituto se tomó en cuenta esta experiencia y, para habilitar la procedencia del principio de oportunidad, previamente hay que cancelar la totalidad de la afectación producida al bien jurídico tutelado.

Parecen de la misma opinión PAMPLIEGA y SEMACHOWICZ en cuanto sostienen que el cambio de fórmula que fue de "regulariza y paga" a "acepta y cancela" sería indicativo de que no se podría incluir como motivo de extinción la inclusión en un plan de pagos. (p. 97)

Y no es solo eso, sino que deberá concertarse dentro de un plazo bastante reducido: hasta treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el que se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula. Por su brevedad, los autores citados en último término postulan que el plazo tendría un tinte extorsivo y arriesgan podría llegarse a configurar una prisión por deuda.

RIQUERT agrega:

He señalado en anterior ocasión que creo que la fórmula adoptada no es feliz, en particular porque al no optar por definir cuál es el acto que dará inicio al conteo del plazo, sin duda, generará discusiones. Sin embargo, aunque no me parezca muy razonable un término tan corto entiendo que no podría entenderse que, a partir de ello, se llegase a un supuesto de "prisión por deuda" porque, en realidad, la prisión es la

respuesta a una conducta de evasión (no el mero no pago de una obligación tributaria) y, cuando se consagra un principio de oportunidad puede, lógicamente, limitárselo a una serie de pautas. Y este es justamente el caso". (RIQUERT, 2019, como se citó en LANDIN y CAGNOLO, 2019).

VI- CONCLUSIONES PARCIALES

La Política Criminal va de la mano con el Derecho Penal. Hemos visto el impacto que ha tenido en la concepción de ROXIN y en su visión de la Teoría del Delito, asignándole a cada categoría una función específica.

La Política Criminal es una herramienta que tiene el legislador para criminalizar o no determinadas conductas, establecer la forma en que lo hará, la sanción correspondiente, entre otros, pero siempre debe respetar los límites que le impone la Constitución Nacional.

Producto del avance y desarrollo de la actividad económica en general, el legislador se ha visto obligado a proteger nuevos "bienes jurídicos" mediante la criminalización de nuevos delitos. Y esto trajo una serie problemas. Una suerte de "administrativización" del Derecho Penal, producto del expansionismo punitivo en términos de SILVA SÁNCHEZ, que tiende a poner cada vez más obligaciones de índole administrativa en cabeza de los ciudadanos, como sostienen VIRGOLINI y SILVESTRONI.

A partir de la década de los años 90, tuvimos la primera Ley Penal Tributaria, que luego fue cambiada varias veces, entre otras cuestiones, por la inflación del peso argentino.

Hemos visto que una característica del Delito Tributario es su monto punible o umbral, que lo distingue de la Infracción Tributaria. En este caso, el problema que sigue vigente hasta nuestros días es que no hay acuerdo sobre cuál es su verdadera naturaleza jurídica, si es un elemento del tipo objetivo o una condición objetiva de punibilidad, aún después de que el

legislador, en forma expresa, se decantó por ésta última, en el segundo párrafo del artículo 1 del Régimen Penal Tributario, Ley N° 27.430.

La finalidad político criminal de perseguir “grandes” evasiones, se ha visto totalmente desvirtuada por la gran inflación de nuestra moneda, y, si bien el legislador brindó una posible solución en la Ley N° 27.430, cuando hizo referencia a las Unidades de Valor Tributario (UVT), también es cierto que hasta la fecha no lo ha reglamentado. Tal vez este sea otro parámetro para afirmar la finalidad recaudatoria de las leyes tributarias, pues al depreciarse la moneda, y no ajustarse los umbrales fijos en pesos del Delito Tributario, un número mayor de contribuyentes podrían quedar comprendidos en los montos punibles del Delito Tributario.

En este caso, creo que tienen razón los autores cuando afirman que estas leyes tienen un sesgo recaudatorio. Lo demuestra la historia pues, por un lado, tenemos ciertas conductas criminalizadas con penas de prisión elevadas, y, por otro lado, tenemos leyes que facilitan la salida del proceso penal. El Tesista considera que ha esbozado suficientes argumentos en este sentido.

También tiene razón LO MONTE cuando se refiere a la teoría del bastón y la zanahoria.

Todo esto apunta a asumir, como dice SILVA SÁNCHEZ, que las leyes tributarias tienen una finalidad recaudatoria, y su consecuencia es un Derecho Penal simbólico.

CAPITULO VI

EL BIEN JURÍDICO EN EL ILÍCITO TRIBUTARIO.

En este capítulo se tratará de responder si existe superposición entre los bienes jurídicos de la Infracción Tributaria y del Delito Tributario.

I- BIENES JURÍDICOS DE LA LEY N° 11.683 - INTRODUCCIÓN

En este apartado se tratará de brindar una visión global de los bienes jurídicos contenidos en la Ley N° 11.683, con la aclaración de que la figura que nos interesa es la figura de la Defraudación Tributaria del art. 46.

La Ley de Procedimientos Fiscales N° 11.683, en su parte pertinente, tipifica dos clases de Infracciones: las Formales y las Materiales.

Las Infracciones Formales tienen como bien jurídico a la Administración Tributaria en sus funciones de verificación, fiscalización y percepción de los tributos. Como sostiene DAMARCO "en este caso se trata de un incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del organismo recaudador". (DAMARCO, s.f., p. 16).

Las Infracciones Materiales tienen como bien jurídico a la Renta Fiscal, que resulta importante desarrollar dado que el contenido del concepto de este bien jurídico parecería que se superpone con el concepto de Hacienda Pública, que es el bien jurídico del Delito Fiscal.

Los ilícitos materiales implican el incumplimiento total o parcial de la obligación jurídica tributaria. Siempre son ilícitos de resultado porque producen perjuicio fiscal. Para su configuración se requiere que no se haya ingresado o se haya

ingresado parcialmente el monto del tributo debido. En otras palabras, siempre afectan la renta fiscal del Estado. (DAMARCO, s.f., p. 16)

Básicamente aquí se sancionan como Infracciones ciertas conductas dolosas o culposas que implican el incumplimiento del deber de cancelación de las obligaciones tributarias.

Debemos entender una conducta como culposa cuando se actua con negligencia o impericia. Mientras que se entiende una conducta como dolosa cuando es realizada con intención y voluntad de llevar a cabo una determinada acción.

Sostiene ATIM (2019), refiriéndose al bien jurídico de la Infracción Fiscal:

Que la Ley 11.683 -en todo su sistema, imponiendo deberes y sancionándolos junto al Régimen Penal Tributario- busca proteger un mismo bien jurídico.

Y que en su dinámica puede diferir en cuanto a la situación o momento del proceso al que se pretende proteger.

Debe entenderse que los deberes de los contribuyentes y su fiscalización por parte del Estado forman parte de esta actividad financiera o momento propio de la dinámica de la hacienda pública.

Esto es lo que nos permite ubicarnos mejor respecto al daño o lesión que se pretende evitar como bien jurídico tutelado.

En esos momentos aparecen situaciones o actividades que, a veces, son potenciales para producir el ingreso del futuro del “recurso financiero”; tal es el deber de presentar la declaración jurada como soporte de la autoliquidación que dé lugar al cumplimiento de la prestación debida, objeto principal de la obligación “el pago del tributo” ingreso, recurso o renta fiscal (art. 11, Ley 11.683).

También puede suceder lo contrario, es decir, que esa declaración jurada presentada por el contribuyente signifique el reconocimiento de una devolución o disminución de un tributo, recurso o ingreso.

Dentro de la misma Ley 11.683 se tutelan comportamientos que, conforme el derecho de obligaciones, no se limitan a confeccionar y presentar la declaración jurada y pagar el tributo. Existen muchas otras obligaciones que conforman o integran el deber de colaboración y legitiman la autoliquidación que no son la obligación principal del pago. Entre ellas, la obligación de llevar determinados libros (IVA, ventas, compras), emitir determinados comprobantes con debida autorización previa, facturar electrónicamente, conservar los comprobantes, uso de determinados medios de pago, registraciones mediante sistemas de computación de datos, etc., (arts. 33, 34, 36 de la Ley 11.683). El incumplimiento de estas últimas es denominado como incumplimiento formal, y la falta de pago en sí mismo se conoce como incumplimiento material. (p. 296)

ATIM (2019) cita a ÁLVAREZ ECHAGÜE quien explica:

Que esta situación es propia del derecho tributario y de su sistema de autoliquidación, porque el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado no se identifica solo con el pago del tributo, sino también con la actuación de una amplia gama de prestaciones colaterales o instrumentales respecto a la satisfacción de la exacción.

Luego agrega que con las infracciones formales:

Se busca proteger el cumplimiento de los deberes de colaboración con la "Administración tributaria", mientras que con las sanciones de los deberes materiales lo que se somete a tutela es el "ingreso mismo de la renta fiscal".

Argumenta esto sobre la base de los arts, 35, inc. c) y art. 38 y agregado a continuación, 39 y agregado a continuación, 40 y agregado a continuación y, referido a los incumplimientos materiales, entendido como falta de pago del tributo cita art. 45 y agregado a continuación, 46 y agregado a continuación. Todos de la Ley 11.683. (p. 296)

ATIM (2019) explica que ÁLVAREZ ECHAGÜE fortalece esta postura citando a DÍAZ ORTIZ, al hacer referencia al bien jurídico tutelado en la Ley 11.683, afirmando:

Que el bien que la ley protege son las facultades de fiscalización y verificación del Fisco que dicta normas reglamentarias de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información, que permita ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables. El énfasis puesto través del art. 44 revela que los deberes en él contenidos asumen una mayor importancia que otros para el legislador, de allí la mayor severidad de la pena. (p. 297)

En definitiva, lo que se pretende sancionar es el incumplimiento de los deberes formales de la Ley 11.683. Es, como sostiene ATIM (2019):

Uno de los primeros momentos en que se pone en práctica la actividad financiera del Estado. Esto es, el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización, elemento indispensable para determinar el fiel cumplimiento la obligación tributaria material.

Se puede sostener que el bien jurídico protegido por el art. 44 de la Ley 11.683, es la potestad de la administración fiscal para ejercitar el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y responsables, a través del acatamiento por parte de estos a sus deberes formales;

corolario de ello es que cuando la presunta infracción no llegue a perturbar esa facultad de control, la infracción no existirá.

Esta conclusión encuentra respaldo jurisprudencial CSJN en la causa "Dr. García Pintos c/Mickey S.A. donde se señala que ...en tales condiciones la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. (pp. 297-298)

Refiriéndose a los deberes de colaboración, ATIM (2019) sostiene:

Si bien son sustanciales para una adecuada fiscalización, están dirigidos a la "evitación" o a impedir el incumplimiento de la obligación material principal el "pago" como a su "justa o correcta determinación". Por lo tanto, un incumplimiento concreto pero que no haya puesto efectivamente en peligro al bien jurídico material del "pago" no podría ser sancionado. La finalidad de la actividad de fiscalización (siempre como parte integrante de la actividad financiera) es proteger i) el pago y/o ii) su justa determinación. (pp. 297-298)

De acuerdo a la Ley N° 11.683, primero se debe ser "sujeto obligado", en los términos del art. 5, para adquirir la calidad de contribuyente. Recién a partir de ese momento se lo va a considerar como sujeto obligado de deberes formales.

El art. 39 de la Ley en análisis se refiere a los "deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables". Afirma ATIM que no se trata del incumplimiento de cualquier obligación formal sino la que por su idoneidad pusiese en peligro la obligación material principal del pago o de su determinación.

En el caso del art. 45 inc. a) de la Ley N° 11.683 (reformado por la Ley N° 27.430/17) se advierte de forma más clara el bien jurídico ya que dispone el incumplimiento formal y material, y además el perjuicio (que sería el resultado). El perjuicio debe ser por causa del incumplimiento.

Como sostiene ATIM (2019):

> Se sanciona la omisión de presentación de declaraciones Juradas más la falta de pago, así como la presentación inexacta y la falta de pago por la porción debida. Empero la presentación de la declaración jurada con exactitud sin observación, pero aún sin el pago del tributo no acarrearía sanción como infracción porque no se puso en peligro el bien jurídico de "la determinación de la obligación material principal". (p. 298)

Claramente lo que se pretende es el cumplimiento de sus obligaciones a los deberes formales; es la protección del bien jurídico principal de la "determinación de la obligación material" y el "pago", inclusive a fuerza de renunciar a sanciones de naturaleza penal.

Si dicho incumplimiento no pone en peligro a ese bien jurídico protegido no puede acarrear sanción alguna, e inclusive hasta permite, en el caso de daño, invocar la complejidad del tema impositivo con invocación del error (Ley 27.430 que incorpora los párrs. 4 y 5 del art. 50 de la Ley 11.683).

Por lo tanto, no se sancionaría por "el incumplimiento formal en sí mismo", se exige además la vinculación con determinación final de la materia imponible, midiendo el grado del peligro o afectación con la obligación material.

La Ley 25.795, modifica con un agregado el art. 34 (BO 17/11/2003) confirmaría esta regla al permitirle a los contribuyentes que no utilizaren los medios de comprobación aprobados de sus operaciones o recibiesen documentación apócrifa o no autorizadas, igual puedan acreditarlas por otros medios la veracidad de las mismas.

Esta finalidad o tendencia hoy puede colegirse con más claridad por la reforma a la Ley 11.683 en su art. 18, llevada a cabo por la Ley 27.430, a través de ella se permite habilitar el método de base presunta para arribar al monto de la obligación material omitida, cuando el contribuyente obstaculizare y no cumpliese con del deber de colaboración a que está obligado, empero negándole la posibilidad de modo concreto de efectuar denuncia penal (Título IX - Régimen Penal Tributario, art. 19, párr. 2, art. 279 de la Ley 27.430).

Se ha privilegiado la obtención o determinación del monto por sobre el incumplimiento como sanción en sí mismo. (p. 299)

Si bien el régimen sancionatorio infraccional tiene como finalidad proteger la potestad de la Administración fiscal para ejercitar el control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones fiscales, simultáneamente los contribuyentes y responsables le deben obediencia a tales deberes formales.

Pero tales presuntas infracciones deben sustentarse en un incumplimiento que por su idoneidad pueda efectivamente lesionar esa facultad de control, poniendo en peligro concreto el efectivo ingreso de la renta o pago del tributo, inclusive de haberse producido el daño, no haya existido error excusable. En suma, no cualquier incumplimiento puede ser sancionado.

Con respecto al actual Régimen Penal Tributario (Título IX - Régimen Penal Tributario - Ley 27.430), de la lectura de sus tipos penales, como ya lo anticipé, la mayoría de los publicistas coinciden en que, de los contenidos de los tipos penales, el bien jurídico tutelado es la hacienda pública nacional, provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esta hacienda pública debe ser entendida como la actividad financiera como proceso dinámico, referida a los distintos momentos o etapas, sea ya protegiendo “el debido ingreso de la renta fiscal”, como evitando los “indebidos

egresos o desprendimientos". Igualmente los tipos penales, referidos a los ingresos que corresponden al sistema de la seguridad social, el bien jurídico tutelado sigue siendo actividad financiera como proceso dinámico, sin perjuicio de que esos ingresos sean direccionados en otra etapa como egresos por parte del Estado y destinados a la seguridad social.

Si no se afecta la hacienda pública, entonces no hay delito. (p. 302)

II- EL BIEN JURÍDICO DEL ART. 46 DE LA LEY N° 11.683

Dando por sentado lo expuesto en el apartado 1.1), se puede afirmar que el bien jurídico de la Infracción Tributaria contenida en el art. 46 de la Ley N° 11.683 es la "Renta Fiscal" entendida como la actividad que protege el ingreso y egreso de dinero de las arcas públicas.

III- LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Existen varias teorías que tratan de explicar la naturaleza jurídica de la Infracción Tributaria: la teoría tributaria, la teoría administrativista y la teoría penalista.

A- TEORÍA "TRIBUTARIA"

Para los teóricos que postulan la naturaleza tributaria del ilícito fiscal, el poder de imposición (potestad constitucional) que legitima la posibilidad de legislar, aplicar y recaudar tributos lleva inherente la posibilidad de establecer sanciones como consecuencia de su incumplimiento.

Proyectan la autonomía del derecho tributario material sobre el resto de sus ramas, incluyendo la materia sancionatoria que, por tal motivo, adquiriría su misma naturaleza, esto es, la tributaria. (PANETTA, 2019, p. 259)

PANETTA (2019) citando a GIULIANI FONROUGE en la teoría tributaria expone:

Ello es así en la medida que él mismo se enroló en dicha tesis al sostener que el derecho fiscal no pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse a su respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política, es decir que, para el destacado profesor, las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal.

Para GIULIANI FONROUGE: Las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo; ni creemos que pueden constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que, simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente.

Las infracciones fiscales ofrecen un acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tienen un carácter sancionador, establecido para prevenir y reprimir transgresiones, y no para reparar daño alguno, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en sentido genérico y no circunscripta a la ilicitud contemplada en el Código Penal. No se rigen por las normas de este, pero tampoco pertenecen a lo que ha dado en llamarse derecho penal administrativo o derecho penal económico, cuya autonomía científica resulta inadmisible. (p. 260)

PANETTA (2019) expone que GIULIANI FONROUGE postuló que en cuestiones fiscales rige el concepto inverso; el Código Penal es aplicable tan solo cuando la ley fiscal remita a él. Fuera de tales supuestos, es inadmisible la aplicación de las disposiciones del Código Penal a las infracciones tributarias. Y concluye diciendo:

Desde ya que no proponemos una relocalización de su teoría, solo aspiramos a que la comunidad científica tome nota de que su construcción dogmática tuvo una aproximación o acercamiento a la concepción actual del Derecho Penal especial (en general) y a los particularismos del Derecho Penal Tributario (en especial), lo que queda corroborado a partir de sus siguientes conclusiones:

a) La sanción fiscal tiene como fundamento la afectación de la hacienda pública en sentido dinámico, dado que sostuvo que el incumplimiento de la norma fiscal implicaba el quebrantamiento "de un verdadero deber social, como es el de sustraerse al pago de los tributos, esenciales para el mantenimiento del estado...".

b) Literalmente afirmaba que "las infracciones fiscales ofrecen un acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tiene un carácter sancionador" de naturaleza represiva.

c) Le atribuía al derecho fiscal, y puntualmente a sus normas sancionatorias, la categoría de derecho especial, distinto del derecho (penal) común contenido en las disposiciones del Código Penal, es por ello que se oponía a su aplicación subsidiaria y sin ningún condicionamiento o límite. (p. 261)

B- TEORÍA "ADMINISTRATIVISTA"

Para esta teoría existe una diferencia entre el Delito y la Infracción Tributaria, pero de acuerdo al autor que uno lea, se podrá apreciar que se funda con diferentes argumentos.

NÚÑEZ (1959) entiende que entre el delito y la infracción tributaria existe una diferencia ontológica. (p. 18)

GOLDSCHMIDT sostenía que la diferencia se daba porque el ilícito tributario como infracción tenía un bien jurídico distinto al del ilícito tributario como delito.

En efecto, DIEZ Y RUETTI citan a GOLDSCHMIDT y explican:

> Fue quien desarrolló la tesis de que los ilícitos tributarios son de naturaleza administrativa (ubicándolos en el Derecho Penal Administrativo), partiendo de la distinción entre lo que es la infracción o conducta antijurídica administrativa de lo que constituye delito criminal. La primera constituye una omisión de prestar ayuda a la Administración estatal dirigida a favorecer el bienestar público, en tanto el segundo consiste en el menoscabo de bienes jurídicos que gozan de protección penal por sí mismos. Sobre la base de esta distinción, define al Derecho Penal Administrativo como el conjunto de aquellas disposiciones mediante las cuales la administración estatal encargada de favorecer el bienestar público o estatal vincula a la transgresión de una disposición administrativa como supuesto de hecho, una pena como consecuencia administrativa. (DIEZ y RUETTI, 2016, p. 338, como se citó en PANETTA, 2019)

También se han propuesto como criterios para distinguir el Delito Fiscal de la Infracción Tributaria a los efectos de la pena y, como último criterio, a la jurisdicción que va a entender ese ilícito.

Con respecto a los efectos de la pena, se argumenta que la pena de multa (de la Infracción Tributaria) tiene naturaleza indemnizatoria; mientras que la pena de prisión (del Delito Fiscal) tiene carácter de castigo corporal, al ser una pena privativa de la libertad.

Sobre el último criterio propuesto, el de la jurisdicción aplicable, solo se dirá que en el supuesto de la Infracción Tributaria será competente ARCA (ex AFIP); en cambio, en el Delito Tributario será competente el Juzgado Federal.

> Sostiene PANETTA (2019) que la naturaleza administrativa de los ilícitos fiscales es, en verdad, un pretexto para neutralizar la aplicación de las normas, principios y garantías del derecho penal, circunstancia que GOLDSCHMIDT (hijo) intentara desmentir al afirmar que: El inconveniente que se teme, no existe, ya que la doctrina del derecho penal administrativo no lo concibe, contrariamente a lo que afirma el profesor AFTALIÓN, como una "ínsula jurídica". Cuando la interpretación de la ley en cuestión, con arreglo a su espíritu y a los principios de las leyes análogas, deja una laguna, nada se opone a que se recurra a los principios del derecho criminal por cuanto estos constituyen, a la vez, principios generales del derecho; en efecto, la tesis de la autonomía del Derecho Penal administrativo no excluye que este y el derecho criminal formen parte de una unidad superior.
>
> Las explicaciones antedichas resultarían insuficientes dado que, si bien no se desconoce que los principios del Derecho Penal constituyen a su vez principios generales del Derecho (en verdad se trata de derechos y garantías previstos en la mismísima Constitución Nacional, lo que basta para asegurar su plena aplicación a la materia infraccional), lo cierto es que su aplicación no puede resultar condicionada a la existencia de lagunas del llamado Derecho Administrativo Penal sino que, por el contrario, su vigencia radica en la supremacía del ordenamiento constitucional involucrado (conf. Art. 31, CN). (p. 259)

C- TEORÍA "PENALISTA"

Según PANETTA (2019) esta teoría parte de la base de que no se verifican diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones, y hacen hincapié en el carácter represivo de sus sanciones, que implican una disminución de un bien del delincuente o infractor, pero no en términos compensatorios o indemnizatorios.

A su vez, cita a SAINZ DE BUJANDA para quien la finalidad de la sanción fiscal (...) no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta... sino en intimidar al contribuyente -tanto al infractor actual como a cualquier otro infractor en potencia- para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva, Se trata, en suma, de una pena. (p. 257)

PANETTA explica que JARACH se enrolaba en esta postura, quien al respecto señala que las penas no son exclusivas del Código Penal o del Derecho Penal propiamente dicho. La idea de pena y los casos de su existencia se dan abundantemente esparcidos en todo el Derecho, incluyendo el Derecho Civil, el Derecho Administrativo y, desde luego, como más nos interesa en esta oportunidad, en el Derecho Tributario; a su vez, añadía que la naturaleza penal de las infracciones tributarias deriva del hecho que existan sanciones penales para dichas transgresiones del ordenamiento jurídico, y concluye que es la existencia de la pena lo que caracteriza la infracción penal. (JARACH, 1980, como se citó en PANETTA, 2019)

Por otro lado, y en relación con el ilícito tributario, DIEZ Y RUETTI afirman que:

Posee la misma estructura normativa y dogmática que el delito ordinario, en tanto se trata de una acción típica, antijurídica y culpable que debe ser analizado con base en la teoría general del delito. Y en cuanto a la especie infraccional (material y

formal) concluyen que posee sustancia penal, porque tienden a proteger bienes jurídicos en sentido penal y a sancionar conductas con penas de esa índole. (DIEZ Y RUETTI, 2016, p. 342, como se citó en PANETTA, 2019)

Esta teoría es la receptada pacíficamente por nuestra CSJN en los precedentes "Parafina del Plata" (Fallos, 271:297), "Lápiduz" (Fallos, 321:1043) y "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L. (Fallos, 303:1548), entre muchos otros.

En definitiva, como señala PANETTA (2019):

> La consecuencia jurídica destacable de la tesis es que, para ella, torna directamente aplicables a la especie infraccional todos los principios y garantías constitucionales de índole penal (con la misma intensidad que en el ámbito delictual), como lo son: de legalidad, de irretroactividad de la ley penal (a excepción de resultar más benigna), de ofensividad, de culpabilidad (y de personalidad de la pena), de presunción de inocencia, de derecho a la defensa en juicio y debido proceso adjetivo, de proporcionalidad, de prohibición de múltiple persecución penal (non bis in idem), de prohibición de autoincriminación, de plazo razonable, etcétera. (p. 258)

Como se puede apreciar, existen varias teorías que intentan explicar la naturaleza jurídica de la Infracción Tributaria. En este trabajo se seguirá la tesis penalista.

Se entiende que las teorías administrativas y tributarias han sido superadas, la prueba está en la jurisprudencia de la CSJN citada.

IV- EL BIEN JURÍDICO DEL DELITO TRIBUTARIO

A- INTRODUCCIÓN

A modo de introducción se puede decir que nuestro país tiene un gran desarrollo dogmático en esta materia, en comparación a otros países. Como se verá, existen tantos conceptos como autores que pretenden dotar de un contenido al concepto del bien jurídico del Ilícito Tributario. Entre los más destacados se encuentran los siguientes doctrinarios:

CESANO (2008) explica que:

> En función de la peculiaridad de los bienes jurídicos objeto de protección, el derecho penal tributario de nuestro país se ha convertido en campo fértil para plantear un catálogo de bienes jurídicos, casi a gusto de cada uno. De la mano de la no convencionalidad o especialidad del delito penal tributario, la vía jurisprudencial ha dado lugar a una tabla flexible de valores corredizos a razón de cada tipo especial legislado y en detrimento del grado de precisión que se exige para la definición del tipo penal, en cuyo seno no hay margen para tamaña amplitud. (p. 1073)

SFERCO (2015) señala:

> Nótese que se habla de “el orden económico”, los “derechos de la sociedad”, los “derechos colectivos”, “las funciones esenciales del Estado”, “el correcto funcionamiento de la economía”, “la administración pública”, “las relaciones económicas” y, específicamente, de “la administración tributaria”, “la hacienda pública” (“en sentido dinámico”), “el normal ejercicio de las funciones de fiscalización y control”, “el orden público económico y financiero”, “el adecuado ejercicio de la función aduanera”, “la igualdad tributaria”, “el logro de la equidad tributaria”, “el correcto funcionamiento del sistema impositivo”, “la determinación de la capacidad contributiva”, “la integridad de la renta fiscal”, “el patrimonio fiscal entendido como la

recaudación", "la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales", pasando por "el valor solidaridad", "los sectores más débiles" y "la paz y la tranquilidad pública" e incluso de todos tales elementos entremezclados como cuando, por ejemplo, al hablar de infracciones a ciertos deberes instrumentales tributarios, la Corte Suprema de Justicia de la Nación elaboró sus propias definiciones involucrando conceptos harto generales al sostener que: la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la referida igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes, y que: … frente a los mentados valores de solidaridad -que se traducen en el logro de legítimos recursos económicos que permitan concretar el bien común de toda una sociedad- resulta errónea una concepción de la libertad que la mantenga aislada del cumplimiento de aquellas

obligaciones que atiendan al respeto de los derechos de la comunidad y de la finalidad ética que sustenta al Estado; postulados que se convierten de imposible cumplimiento cuando el trabajo se manifiesta aislado dentro del cuerpo social que torna posible su accionar -e insensible a sus necesidades generales-, debido a la evasión deliberada de aquellas obligaciones sociales comunes, como son las de naturaleza tributaria. Véase que el tribunal cimero matiza la "recaudación fiscal…", el "contenido social…", "el sistema económico y de circulación de bienes…", "la (…) equidad tributaria…", los "circuitos económicos informales…", la "igualdad tributaria…", la "capacidad tributaria…" y el "debido control del circuito económico en que circulan los bienes…". Si relacionamos tales conceptos hallaremos resumida la materia tributaria, en especial una de sus finalidades (la recaudación), la capacidad contributiva como nexo legitimador sustancial de la imposición y el control del circuito económico como atribución estatal. Demasiados elementos juntos que terminan por desvirtuar el valor jurídico que nos ocupa". (p. 69)

La jurisprudencia ha planteado a este bien jurídico como de carácter pluriofensivo, porque además de afectar la hacienda pública, también se afecta "el bien jurídico tranquilidad pública", con repercusión sobre "los sectores más débiles" desde el punto de vista económico. De allí que "aunque en general se considere que el bien jurídico directa e inmediatamente tutelado por el régimen penal tributario es ´sólo´ la hacienda pública, los alcances de los hechos ilícitos sancionados por aquel cuerpo normativo lesionan, o ponen en peligro, de forma más o menos inmediata, y más o menos indirecta, aspectos centrales de la vida misma[3].

[3] Cámara Nacional en lo Penal Económico sala "B". sent. del 30/11/06, *in re* "Incidente de apelación de auto de procesamiento de fs. 8432/8487 bis interpuesto por la defensa de LADB, PAS, AFL, HF, MAH, JMC, MLD y ARF, en causa n° 1705/05 (N° interno 461) caratulada ´DBLA, BA, BA, LA, PA, HH, FE y CS (contribuyente Calibán SA-Infinity Group SA) s/ asociación ilícita´", en especial las extensas consideraciones numerales 33 a 74; como se citó en Sferco, 2015, p. 70.

Como sostienen VIRGOLINI y SILVESTRONI, se valoran pseudo bienes jurídicos porque se confunde su sustrato material con el concepto de "función" o funciones estatales, y por esta vía se termina desvirtuando la verdadera ratio penal para considerarla recaudatoria.

Afirma SFERCO (2015):

> Se colige que los bienes jurídicos son de orden socio económico y, por ello, de repercusión no inmediata e impersonales. Su trascendencia es plural, colectiva, comunitaria y/o macrosocial, tal como sucede con el concepto de "hacienda pública" ("en sentido dinámico…"), comprensivo del normal desarrollo de la actividad financiera estatal, con centro en el proceso ingreso-gasto público de las finanzas públicas cuya finalidad consiste en la provisión de los fondos necesarios para que el Estado sostenga y efectivice los derechos constitucionales básicos para el bienestar de la ciudadanía. En dicha línea, se sostiene que el bien jurídico inmediata y directamente protegido por el Régimen Penal Tributario es la hacienda pública en un sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado.
>
> A partir de la *ratio juris* antedicha, la dogmática tributaria clásica instaló definiciones incuestionables en torno a las figuras penal fiscales -culposas y dolosas- de carácter sustancial y de resultado material, asumiendo que lo que se halla en tela de juicio es la renta fiscal, esto es, dentro del proceso ingreso-gasto público, el sector correspondiente a los recursos y, en él, el normal cumplimiento del pago de las obligaciones que le son inherentes.

Ello, abonado por una circunstancia central cual es la identidad sustantiva de tipificación objetiva y subjetiva entre la evasión fiscal dolosa de la ley administrativa y la de orden delictual. Tanto en el ámbito penal administrativo, como en el delictivo, en ambas áreas los mecanismos de represión referidos a la evasión procuran resguardar, con menor o mayor severidad, los mismos bienes jurídicos. (pp. 25-26)

VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) sostienen:

La construcción de un Derecho Penal Tributario alternativo, basado en los principios penal-constitucionales que cimentan el derecho penal a secas, sólo es posible a partir de una adecuada construcción del bien jurídico.

Es preciso destacar que una de las características principales del derecho penal moderno es la degradación del concepto de bien jurídico, que se produce mediante su lisa y llana supresión como requisito de la ilicitud o mediante el abuso de la construcción de bienes jurídicos colectivos, difusos, hábiles para legitimar cualquier punición. (p. 13)

El abandono del concepto de bien jurídico es explícito en JAKOBS, para quien: Se debe definir como el bien a proteger la firmeza de las expectativas normativas esenciales frente a las decepciones que tiene el mismo ámbito que la vigencia de la norma puesta en práctica; este bien se denominará a partir de ahora bien jurídico-penal.

Como vemos, la noción de afectación de intereses reales cede frente a la idea de desobediencia.

El delito no es más el perjudicar a otro sino el desobedecer al Estado.

Esta posición extrema muchas veces se disimula mediante la construcción artificial de bienes jurídicos colectivos, como ocurre con el caso de la administración pública, la salud pública, el correcto funcionamiento de la economía, la hacienda pública, la tranquilidad general. Se trata de conceptos que admiten la más amplia gama

de elucubraciones dirigidas a afirmar la existencia de un bien jurídico allí donde no lo hay.

En materia penal tributaria la expansión conceptual del bien jurídico tutelado es manifiesta y fue acompañando la evolución de las diferentes tipificaciones, entre la pura y simple defraudación a las arcas del estado (que no distingue a la evasión tributaria de cualquier otra estafa), la mera sanción administrativa como refuerzo de la tipificación penal general, la primera ley penal tributaria que conservaba características propias de la defraudación en general, hasta la legislación actual. (VIRGOLINI y SILVESTRONI, 2013, pp. 13-16)

B- EL BIEN JURÍDICO DEL DELITO TRIBUTARIO EN PARTICULAR

Explica ATIM (2019) que para ÁLVAREZ ECHAGÜE el bien jurídico tutelado sería ...la hacienda pública que el ordenamiento tributario todo tutela", aclarando dicho autor que ... específicamente se preocupa por la normal y regular percepción de la renta pública.

Se añade también que se refiere al exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos pues de esta manera se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la normativa constitucional. (p. 294)

Podemos afirmar que el Derecho Penal Tributario tiene como bien jurídico penal a la Hacienda Pública, entendido como un proceso o dinámica que permite el desarrollo del orden social y que está regulado por la Constitución Nacional.

Estamos en presencia de un proceso o dinámica que es propia de la actividad financiera: ...bien jurídico inmediata y directamente protegido por el Régimen Penal Tributario es la hacienda pública en sentido dinámico, esto es la actividad financiera

del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la obtención de los cometidos básicos del Estado. (CNPE, Sala B, sent. del 24/10/2008, reg. 695).

ÁLVAREZ ECHAGÜE transcribe este fallo que es sumamente ilustrativo porque trata al bien hacienda pública no como conjunto de bienes o patrimonio estático sino en el sentido dinámico de un proceso. Al respecto afirma que la hacienda pública debe entenderse en un sentido dinámico, es decir, como proceso ingreso-gastos público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado.

La hacienda pública fue entendida en un primer momento como un conjunto de bienes que conformaban el patrimonio de un Estado. Recordemos que para denominar a una persona solvente o rica se solía emplear el término "hacendado". Este sentido estático no es la mayormente tratada por la ciencia financiera, ni por la Ley 11.683, ni el Régimen Penal Tributario creado por Ley 27.430, Título TX, arts. 279, 280. (p. 295)

ATIM reproduce la definición de hacienda pública citando autores como GRIZIOTTI, para quien la hacienda pública es el conjunto de los medios preordenados por el Estado para sus finanzas. Y como GARCÍA BELSUNCE, para quien la hacienda pública es el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines. (GARCÍA BELSUNCE, 2003, p. 1)

Aquí el bien jurídico Hacienda Pública se identifica en un sentido dinámico moderno como un proceso tendiente a obtener recursos que luego serán destinados a los fines que les son propios al Estado.

ATIM, (2019) sostiene que:

El bien jurídico hacienda pública también puede ser identificado como "actividad financiera", la cual consiste justamente en la actividad o búsqueda del ingreso (recursos) para luego ser afectado como egreso en los gastos propios del Estado.

Es necesario aclarar que los recursos o ingresos también pueden ser múltiples por su fuente (empréstito, una donación, ventas de tierras o una explotación estatal). En este caso nos referimos a tributos como recurso o ingreso, o renta fiscal a ingresar (art. 4 CN). (ATIM, p. 296)

En la doctrina especializada se pueden encontrar distintas posiciones:

a) Delito sin bien jurídico;

b) Delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes;

c) Delito contra el orden económico;

d) Delito contra el poder tributario del Estado;

e) Delito contra la función tributaria;

f) Delito contra el patrimonio (erario público);

g) Delito contra la hacienda pública en sentido dinámico;

h) Delito contra el patrimonio, posición de VIRGOLINI y SILVESTRONI.

C- DELITO SIN BIEN JURÍDICO

Señalan BORINSKY *et. al* (2020) que hay autores que consideran:

Que existe una diferencia ontológica entre el ilícito penal y administrativo. Entienden que el ilícito penal lesiona (o pone en peligro) intereses vitales jurídicamente protegidos (bienes jurídicos); mientras que el ilícito administrativo sólo afecta intereses de la Administración (bienes administrativos) y se construye como un delito formal. (p. 184)

En efecto, bajo esta idea autores como GOLDSCHMIDT, SCHMIDT y WOLF basaban la diferenciación cualitativa entre ambos grupos de casos. Estos autores entendían que mediante los ilícitos penales se lesionaban los intereses vitales jurídicamente tutelados; mientras que mediante los ilícitos administrativos se lesionaban los intereses de la Administración. Por lo tanto, como bienes administrativos son ilícitos ética, social y culturalmente indiferentes. (AYALA GÓMEZ, 1988, p. 36)

Entonces, quienes pretendan atribuir naturaleza administrativa al ilícito tributario deberán afirmar que a aquél no subyace más que determinado interés de la Administración Pública, que puede ser, por ejemplo, el mantenimiento de determinado orden, lo que conlleva necesariamente la sanción de su violación. (BORINSKY *et. al*, 2020, p. 184)

Por su parte, CATANIA (2005) dice:

La característica esencial de las infracciones administrativas (tributarias) constituyen una simple violación de una orden de la Administración Pública (que tiende a la satisfacción del bien público), los delitos administrativos (tributarios) serían delitos puramente formales y no se corresponderían con las conductas reprobables socialmente.

Es posible encontrar idéntica argumentación si se considera a la relación que existe entre el Estado y los contribuyentes, como una mera sujeción de éste con respecto a aquel. En efecto, si la imposición de estos deberes resulta ejercicio de poder en abstracto originado en la supremacía del Estado sobre sus administrados, entonces la norma tributaria carecería de un contenido sustancial de intereses relevantes por lo que el no acatamiento de la norma representaría una simple desobediencia.

De esta manera, si se sostuviera esta posición, significaría implantar la prisión por deudas, y como bien explica CATANIA, sostener la existencia de delitos carentes de todo contenido material de injusto, lo que actualmente sería inadmisible. (p. 36)

BORINSKY *et. al* (2020) argumentan que:

En el Derecho local sería difícil sostener aquella posición cuando el legislador ha determinado la existencia de ilícitos tributarios administrativos y penales, en algunos casos distinguidos sólo por un aspecto exclusivamente cuantitativo -el monto-.

Por otro lado, aparece como una cuestión reñida con la Constitución Nacional que el Estado tenga la facultad de sancionar por el simple hecho de que atente a los intereses de la administración, cuando aquella medida supone la restricción de algún derecho, en este caso del contribuyente.

La razonabilidad es un límite a los actos de gobierno de cualquier Estado de Derecho. Y es ella la que exige la afectación de determinado interés para que el Estado disponga medidas que restrinjan derechos.

Siguiendo esa línea de pensamiento, la Corte Suprema argentina, a través de reiterada y uniforme jurisprudencia, ha sentado la regla de la razonabilidad, como la medida aplicable en cada caso para determinar si el ejercicio del poder afecta los derechos del individuo penetrando en los dominios de lo inconstitucional.

La idea que subyace a aquella regla es que por grande que sea la amplitud que pueda reconocerse a aquella potestad, con el fin de asegurar el bienestar general de los habitantes, su dominio concluye ante los derechos constitucionales del individuo, conforme a la regla expresa y categórica establecida por el artículo 28 de nuestra Ley Suprema.

Nuestro gobierno es de poderes limitados, y si bien la Constitución instituye en su Preámbulo como uno de sus fines promover el bienestar general, no olvida proclamar como meta final asegurar los beneficios de la libertad.

Hay diferentes grados de afectación de los intereses vitales de una sociedad, es decir, los bienes jurídicos, y eso habilitaría al Estado a reaccionar contra los infractores con distintos grados de sanciones.

Sostienen que por la misma razón si la evasión no supera un millón quinientos mil pesos es regulada como una infracción administrativa, sancionada con multa y no con prisión. (BORINSKY *et al*, 2020, p. 185)

D- DEBER DE COLABORACIÓN

Expresan BORINSKY *et. al* (2020) que:

Históricamente, la única obligación que le cabía al contribuyente era contribuir, aportar parte de lo suyo al Estado para el cumplimiento de sus fines. Ante la complejidad del mundo comercial y financiero, con el correr de la historia el Estado ha incrementado la carga de obligaciones formales del contribuyente, ante la imposibilidad del organismo recaudador de controlar y determinar directamente el impuesto debido por cada uno de ellos.

Actualmente la mayoría de los sistemas tributarios imponen gran cantidad de deberes a los contribuyentes, y el argentino no es la excepción.

En nuestro país se conmina al contribuyente desde llevar determinados registros, hasta la liquidación y declaración de impuestos (incluyendo el registro de operaciones en bases de datos del organismo recaudador), pasando por la obligación de cumplir con los requerimientos efectuados por el organismo recaudador o la obligación de actuar como agente de retención o percepción, entre otros, bajo el riesgo de ser

sancionado ante su incumplimiento. También se han impuesto deberes de información a terceros participantes en operaciones comerciales, por ejemplo, a los escribanos en el caso de transferencia de inmuebles. (p. 187)

Por la necesidad de contar con tal información aparecen quienes sobrevaloran aquellos deberes y, por ende, los consideran objeto de protección penal. De esta manera, si el contribuyente incumpliera con estos deberes violaría la lealtad debida para con el Estado. Lo que lo convertiría en un delito de desobediencia, con la estructura típica de un delito de peligro.

Por otro lado, CATANIA citando a SPISSO explica:

Si se pretende que la relación entre el Estado que impone un tributo y los contribuyentes se encuentra construida sobre la base de un deber de colaboración de éste para con aquel, entonces la violación de las normas del derecho penal tributario implica, asimismo, una violación de ese deber jurídico de colaboración, o si se quiere, de los deberes de lealtad o veracidad de su comportamiento frente a la Hacienda Pública (como sujeto recaudador). (SPISSO, pp. 959-967, como se citó en CATANIA, 2005, p. 39)

Por lo tanto, y siguiendo esta línea argumental, pareciera ser que los Delitos Tributarios resultarían ser delitos de desobediencia de los deberes fundamentales de colaboración que habrían sido establecidos en favor del superior beneficio del Estado.

Por su parte, BORINSKY *et. al* (2020) sostienen que:

En el régimen penal tributario argentino el delito de evasión simple, como la mayoría de los delitos allí establecidos, establecen la necesidad de que la conducta concluya con la falta de ingreso de determinada suma de dinero a las arcas del Estado, por lo tanto no aparece intrascendente, a los efectos de la determinación del bien

jurídico, aquella circunstancia, lo cual -en su caso- constituirá la infracción a un deber que excede el de simple colaboración. (p. 188)

En este mismo sentido, CATANIA (2005) afirma que los delitos tributarios resultarían ser delitos de desobediencia de los deberes fundamentales de colaboración que habrían sido establecidos en beneficio del superior interés del Estado. (p. 39)

BORINSKY *et. al* (2020) explican que:

Sólo serán delitos determinadas violaciones a algunos deberes de colaboración en la medida que constituyan maniobras (que reúnan las características exigidas por el tipo penal) que eviten que el Estado recaude tributos por la suma determinada.

Por otro lado, la reforma legal que significó el paso de la primera Ley Penal Tributaria (23.771) a su sucesora (24.769) constituyó un indicador de la falta de voluntad del legislador por proteger estos intereses mediante la norma penal. Por la Ley 23.771 se establecía un delito que claramente era de desobediencia a los deberes de colaboración. Por el artículo 5 de aquélla se penaba a quien no se inscribiera ante el organismo recaudador, o inscripto no presentara declaración jurada, luego de haber sido intimado. La ley 24.769 no recogió aquel tipo penal ni creó alguno similar, situación que se mantuvo invariable con la sanción de la Ley 27.430.

De hecho, en la actualidad el deber de colaboración subyace a los tipos legales previstos por los artículos 38, 39 y 40 de la ley 11.683. (pp. 188-189)

CATANIA (2005) sostiene que, “Si se pretendiese valorar el incumplimiento de este deber como bien jurídico, se constituiría a los delitos tributarios en meras infracciones formales carentes de un sustrato material sobre el cual construir la antijuridicidad de la conducta”. (p. 39)

Concluye MEDRANO argumentando que nada obsta a que distintas expresiones que implicarían la falta de colaboración con el deber de informar al fisco

sean consideradas un medio apto para la consecución de la Hacienda Pública como medios ardidosos por los cuales se despliega la maniobra defraudatoria. En efecto, con este planteamiento, parece confundirse al medio utilizado para acarrear la ofensa al bien jurídico, con el interés mismo que se tutela. (MEDRANO, 1993, p. 35, como se citó en CATANIA, 2005, p. 39)

E- ORDEN ECONÓMICO

BORINSKY *et. al* (2020) explican sobre el orden económico:

Entendido como la regulación jurídica de la intervención estatal en la economía de un país, el orden económico está presente en la explicación del surgimiento de Derecho Penal Económico y, por ende, se transforma en un elemento que caracteriza a los delitos de ese segmento jurídico. De esta manera el orden económico, así razonado, podría ser considerado el bien jurídico mediato de todos ellos, en los términos ya expuestos, pero sin duda habrá un bien jurídico inmediato que caracterice a cada uno, pues parece difícil sostener que tipos penales tan diversos como los delitos tributarios, aduaneros, cambiarios, etcétera, constituyan la violación al mismo interés. (p. 189)

En esta misma línea, CATANIA (2005) sostiene:

Si algo justifica la intervención del Estado en la economía es precisamente el orden coercitivo, cuya regulación se le encomienda a la hacienda pública, que aparece como bien jurídico protegido en el delito fiscal… (y con respecto a la estafa de subvenciones)… la situación de este precepto entre los delitos contra la Hacienda Pública, y por tanto contra el orden económico en sentido estricto, se justifica porque el bien jurídico protegido directamente es la facultad del Estado de intervenir en la economía fomentando determinados aspectos de la misma y no solamente un aspecto patrimonial. (p.37)

Si entendemos a la actividad tributaria como instrumento que compone la actividad financiera del Estado como una de sus múltiples manifestaciones de la intervención en la economía, en consecuencia, si se lesiona el ordenamiento fiscal, se afecta el equilibrio económico buscado por la legislación.

Aún desde este punto de partida, se han distinguido dos aspectos vinculados a esta cuestión. Así, en principio los delitos tributarios resultarían formas de preservación de valores propios del derecho fiscal: que protegen los intereses del fisco, pero, en aquellas situaciones en que su germen se encuentra en la intención del Estado de influir, por intermedio de la imposición, en los distintos procesos económicos (actividad tributaria como instrumento), entonces debería ser considerado como un delito contra el orden socioeconómico.

Sin embargo, no corresponde identificar la pertenencia del derecho penal tributario al derecho penal económico, con la invocación de este último como bien jurídico protegido. En efecto, el Derecho Penal Económico agrupa distintos aspectos que en su dinámica afectan al orden socioeconómico, entre los que se encuentra el Derecho Penal Tributario por su relevancia e influencia en aquel. Pretender que por el Derecho Penal Tributario se tutela el orden socioeconómico, no solo representaría una imprecisa determinación de la existencia de los bienes jurídicos intermedios y específicos, sino que implicaría la necesaria comprobación de algún grado de lesión o (efectiva) puesta en peligro de la economía nacional por la violación de los preceptos contenidos por aquellas normas, tornándose, de esta manera, en un derecho penal con contenidos aún más abstractos (y aún más simbólico). (pp. 37-38)

F- DELITO CONTRA EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

Enseña CATANIA (2005) que:

Mediante esta teoría se pretende que por medio del Derecho Penal Tributario se pretende eliminar la contraria voluntad del contribuyente frente al poder tributario del Estado, en cuanto poder legislativo que aquél tiene en esta materia, o frente a la potestad de la administración de hacer efectiva la reclamación de los tributos creados por el primero.

Con gran acierto explica AYALA GÓMEZ que estas opiniones, ahora caducas, deben ser rechazadas por cuanto por el Derecho Penal Tributario se pretende la coerción de aquellas conductas que de algún modo vituperan el régimen tributario ya existente, eludiendo o aprovechándose de las condiciones que rodean a los tributos ya existentes, sin que por ello se impida a los entes revestidos de aquel poder la creación de las figuras impositivas que tengan por conveniente dentro de los límites que les marca la Constitución Nacional.

De esta manera, debe tenerse presente que el poder tributario es un *prius* de la relación que se establece entre el impositor y el contribuyente, por lo cual, desde esta concepción se termina por identificar la conducta delictiva con una suerte de desobediencia de los ciudadanos a la voluntad del Estado de imponer sus tributos. Por eso, según PEREZ ROYO, por esta vía se confunde el objeto jurídico de estos delitos con el objeto genérico de todo el Derecho Penal, que es la protección del ordenamiento jurídico.

Por los delitos tributarios no se protege al Estado en cuanto depositario del poder originario de establecer tributos, aspecto contemplado por el Título X del Código Penal al prever los delitos contra los poderes públicos y el orden constitucional. (p. 38)

G- DELITO CONTRA LA FUNCIÓN TRIBUTARIA

Expresa CATANIA (2005):

Esta es la tesis sostenida por PEREZ ROYO, quien describe al bien jurídico, en estos casos, como el correcto desarrollo y desenvolvimiento de la función tributaria. Así, la Hacienda Pública (como sujeto) no es considerada como un conjunto patrimonial (Erario Público), sino como el titular de funciones públicas, específicamente su función será la efectiva actuación de las normas tributarias, por medio de las potestades, derechos y deberes que se le atribuyen a la Administración. Asimismo, la violación de las normas de Derecho Penal Tributario afectaría el interés de la Administración Pública al regular y al normal desenvolvimiento de las actividades de liquidación, recaudación y control que a aquélla le fueron conferidas.

Luego el citado autor argumenta que a esta posición le caben las mismas críticas que se expusieron con respecto a la interpretación del bien jurídico como violación del deber de colaboración. (p. 40)

El Derecho Penal Tributario Debe orientarse a la coerción de conductas ofensivas (lesivas) y no a comportamientos de infidelidad o deslealtad para con la Administración. (p. 40)

H- ERARIO PÚBLICO

BORINSKY *et. al* (2020) señalan que:

Esta teoría ha tomado relevancia principalmente en España, y consiste en comprender a la hacienda pública en sentido estático (patrimonio del Estado) la calidad de bien jurídico protegido por estos delitos. Probablemente por su antigua ubicación dentro de los delitos patrimoniales. (p. 190)

Según CATANIA (2005):

> Se postula que el bien jurídico tutelado se trataría del patrimonio, más concretamente el patrimonio del Estado (Erario Público). (p. 40)

Para esta postura los delitos tributarios compondrían un sector de los delitos patrimoniales, en cuanto afectarían los intereses patrimoniales del Estado, en algunos casos como despojo y en otros como "lucro cesante" (en los casos de omisión de ingreso).

Independientemente de las discusiones generadas a raíz de la reubicación sistemática del delito fiscal en la legislación española, lo cierto es que en la Argentina las circunstancias que se revelan son distintas.

Sostienen BORINSKY *et. al* (2020):

> La afectación al patrimonio del Estado a través de maniobras fraudulentas se encuentra criminalizada en el inciso 5 del artículo 174 del Código Penal dentro del título destinado a los delitos contra la propiedad. (p. 190)

A este delito se lo denomina Defraudación en Perjuicio del Estado y, como su nombre lo dice, se trata de una Defraudación especial y se la suele comparar y distinguir con la Evasión Fiscal. Si bien ambas figuras tienen similitudes, también presentan diferencias, que en este trabajo no serán desarrolladas.

Lo cierto es que el legislador tipificó a la Defraudación en Perjuicio del Estado en el Código Penal, dentro de los delitos patrimoniales; mientras que a la Evasión Fiscal la tipificó en una Ley Especial, la N° 27.430 (del año 2017), como un Delito contra la Hacienda Pública.

En este sentido expresan BORINSKY *et. al* (2020):

> Sería altamente cuestionable desde el punto de vista constitucional. Una evasión de sólo un millón quinientos mil un pesos ($ 1.500.001) no representaría un perjuicio que suponga una lesión de entidad para la recaudación anual del organismo fiscal

federal y, por ende, sería contrario al principio de lesividad, pues importa una afectación de derechos groseramente desproporcionada con la magnitud de la lesividad del conflicto, es decir, irracional.

El erario público no legitima una prohibición penal conforme a la construcción típica de la evasión simple de nuestro régimen penal tributario, sino que excede el límite impuesto por aquel interés. El interés debe ser otro, más amplio que el patrimonio estatal. (p. 191)

Para concluir con este punto, sostiene CATANIA (2005) que:

No es ésta la única superposición de bienes jurídicos afectados que se ha puesto de relieve con relación a los delitos tributarios. En efecto, en el debate parlamentario de la ley 24.769 el diputado Aramburu resaltó que muchas de las figuras delictivas que están en consideración… rozan en ciertos casos la fe pública. (p. 41)

I- ACTIVIDAD ECONÓMICO-FINANCIERA DEL ESTADO - LA HACIENDA PÚBLICA EN SENTIDO DINÁMICO

Sostienen BORINSKY *et. al* (2020) que:

La posición mayoritaria, al menos en la Argentina, considera que el bien jurídico es la hacienda pública en sentido dinámico, entendida como la actividad financiera del Estado, aquella orientada a la obtención de los ingresos para hacer frente a los gastos públicos. (p. 191)

CATANIA (2005) brinda una definición parecida:

El bien jurídico tutelado por la Ley Penal Tributaria es la Hacienda Pública en sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de

recaudación normal de ingresos para solventar el gasto demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. (p. 41)

DAMARCO (2017) define a la Hacienda pública "(...) como la actividad financiera del Estado, comprensiva del fluir de recursos y gastos que el Estado necesita para desarrollar sus funciones y lograr el cumplimiento de sus fines fiscales y extrafiscales" (p. 39-67, como se citó en BORINSKY *et. al*, 2020, p. 91).

Como sostiene CHIARA DIAZ (1997):

> La diferencia entre un mero interés para proteger propiedad estatal de la consideración de la Hacienda Pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y aportes constantes, al cual hay que proteger de conductas evasoras. (p. 97)

Afirman BORINSKY *et. al* (2020):

> Este concepto dinámico se ve reflejado claramente en la exposición que el diputado nacional Carlos Omar Menem efectuó en la Cámara de Diputados en ocasión de presentar el proyecto que dio lugar a la sanción de la Ley 24.769. Allí se hace referencia a que el bien jurídico que se intenta proteger es la propia constitución del Estado en lo relacionado con la conformación de las finanzas públicas y la intangibilidad de la recaudación de tributos. Este concepto mantiene la vigencia de su proyección con respecto al régimen penal tributario vigente (Ley 27.430, art. 279). (p. 191)

En concreto, pareciera ser que lo que se pretende proteger es el interés del Estado de obtener, en término, la efectiva y completa recaudación de los tributos como la principal fuente de ingresos con la cual se nutre el Estado.

Al respecto, nos enseñan BORINSKY *et. al* (2020) que:

Esta afirmación puede ser motivo de controversia. Pues para la determinación del bien jurídico se puede acentuar la función de recaudación o bien el fluir de bienes que ingresan y egresan del Estado a partir del ejercicio de aquélla.

Si bien es errado limitar el bien jurídico al patrimonio del Estado, también lo es abstraerlo de la afectación del patrimonio (lo que no ingresó), elemento específicamente determinado por la propia Ley Penal.

El ámbito de protección es algo más que el patrimonio, es el ingreso en término de los recursos necesarios para hacer frente a las obligaciones diarias que le incumben al Estado (sueldos, recursos materiales, etc.; en salud, educación, justicia, seguridad, etc.). (p. 192)

Entonces la actividad financiera del Estado es una actividad orientada a la obtención de ingresos para sufragar los gastos públicos.

AYALA GÓMEZ sostiene que:

Centrada la tutela en la función tributaria, como aquella a la que corresponde la consecución del fin recaudatorio de los tributos a través de un proceso en el que se actúan las potestades de imposición, es en este último apartado, el de la recaudación en el que se concreta el bien jurídico, en la medida en que está representado por el interés de la Hacienda Pública, en la percepción de tributos, de un modo completo y exacto. El acento se pone en el contenido patrimonial de dicho interés, dado que no se trata de su genérica protección, sino de lo que se dispensa contra los ataques más graves del mismo: aquellos que suponen un detrimento en las entradas que han de ingresar en el Erario Público, mediante determinadas modalidades de comisión y a partir de determinada cuantía. (AYALA GÓMEZ, 1988)

CATANIA (2005) afirma que la definición de AYALA GÓMEZ es la más adecuada, porque limita los ingresos del Estado a los tributos y especifica claramente

que las cuestiones vinculadas con el gasto público serán finalidad del aprovechamiento de aquellos recursos, pero no parte del bien jurídico protegido por estos tipos penales específicos.

Este autor argumenta que a esta última formulación habría que hacerle un agregado más.

En efecto, si bien es correcto que el bien jurídico protegido se vincula con la correcta y regular percepción de los tributos, de esta manera solo se describe una faz positiva de este hecho relevante. Por eso, creo necesario hacer referencia a un correcto funcionamiento del régimen de percepción de tributos, incorporando de esta manera no solo a la percepción como hecho jurídico, sino también a las defraudaciones basadas en los sistemas de reintegros, recuperos y devoluciones que tienen su génesis en el régimen de percepción tributario concreto. (p. 42)

CATANIA (2005) explica que esta concepción ha tenido recepción mayoritaria tanto en la doctrina, como en la jurisprudencia.

La Cámara Nacional de Casación Penal, en el Fallo "Amoreno, H. J." de 1995, expresó que el bien jurídico es de carácter macro-social y económico, siendo definible como la hacienda pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económico financiera del Estado y que se constituye mediante la dinámica de dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público, unidos por la actividad económica del Estado moderno y que en el caso argentino encuentra fundamentos en los arts. 4, 16 y 75 incs. 2 y 8, de la Constitución Nacional.

Asimismo, se indicó que el contenido de los tipos penales de la Ley Penal Tributaria y los presupuestos de punibilidad que allí se establecen, revelan la tendencia de proteger el orden económico, hay que buscar el bien jurídico en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no en un

sentido de patrimonio del Fisco sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público, o sea bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad quede asegurado con un régimen de ingresos de tributos…, y que tanto los ingresos como los gastos son medios jurídicos-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado… Las cláusulas consagradas en la CN (art. 75, incs. 8, 19, 22, 23) requieren de dichos medios en un todo de conformidad con las exigencias de bienestar y justicia social del desarrollo humano. Por consiguiente, sin medios oportunos y suficientes, dichas cláusulas devendrían carentes de contenido y en absoluta contradicción con la imperatividad y operatividad de la Carta Magna, circunstancia que el Poder Judicial no puede ni debe consentir. (CATANIA, 2005, pp. 42-43)

Señalan BORINSKY *et. al* (2020) que:

Si se analiza el artículo 4 de nuestra Constitución Nacional dispone: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producto de derechos de importación y exportación; del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional; de la renta de Correos; de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional. Se puede apreciar que la hacienda pública nacional tiene protección constitucional.

En el campo de la jurisprudencia vernácula, explican BORINSKY *et. al* (2020) que:

La Corte Suprema de Justicia de la Nación lleva dicho que todo lo referido al régimen impositivo y a su función en el marco de la sociedad constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al

bien general al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas.

En esta línea de pensamiento, también se señaló que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva.

Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con las obligaciones que las leyes imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad.

Es deber prioritario del Estado atender que los tributos se satisfagan regularmente, por la importancia que tienen para la subsistencia, progreso y desarrollo de la sociedad. Ello justifica la sanción de leyes que penalicen la evasión fiscal, medida que -sujeta al razonable criterio del legislador- resulta apta para corregir la tendencia a no pagar los impuestos que deriva de la falta de conciencia y de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza.

En la misma línea, el máximo tribunal también señaló que en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la eliminación o en todo caso la aminoración del gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas.

El bien jurídico tutelado por la norma es la hacienda pública (nacional, provincial y de la Ciudad de Buenos Aires) en su faz dinámica, en atención a que por aquel concepto se evidencia la importancia del flujo constante y permanente de gastos y asignaciones públicas para atender a las funciones estatales básicas, cuyo incumplimiento por algún contribuyente implica afectación de la recaudación fiscal y también del principio de solidaridad social.

Se procura preservar, así, la percepción de los tributos, y su posterior reencauzamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social, cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común, a través de la aplicación de los fondos ingresados, de acuerdo a un programa de gastos preestablecido mediante la legislación presupuestaria

Evadir fiscalmente, por lo tanto, no implica el ataque contra un ente abstracto, sino un acometimiento hacia los demás habitantes del suelo argentino, a quienes se priva de los beneficios y mejoras que podrían realizarse con las cantidades evadidas y quienes, correlativamente, se ven sobrecargados con indebidos niveles de presión tributaria, tendientes a compensar la merma en la recaudación que deriva -al menos en parte- del fraude fiscal. (BORINSKY *et. al*, 2020, pp. 192-194)

J- EL DELITO PENAL TRIBUTARIO COMO DELITO CONTRA EL PATRIMONIO - LA POSICIÓN CRÍTICA DE VIRGOLINI Y SILVESTRONI

Considero muy importante para esta Tesis la posición crítica de estos dos autores.

En efecto, explican VIRGOLINI y SILVESTRONI (2013) que:

La evolución de la doctrina, si bien es un tanto errante, muestra coincidencia en descartar que se trate de un delito contra la propiedad.

Y es precisamente esa desvinculación del delito tributario con la afectación del bien jurídico propiedad lo que permite la construcción de nociones ambiguas, que permiten validar el castigo de cualquier acción u omisión (con independencia de su concreta lesividad) y la elusión de los recaudos que reglan el derecho penal constitucional.

La evasión tributaria afecta la propiedad común; lo que se denomina hacienda pública no es otra cosa que un patrimonio común regido por normas de derecho público, y es por ello que el principal elemento objetivo del delito está dado por la falta de pago de determinado monto dinerario, esto es, la detracción de parte de ese patrimonio representado por un crédito contra un contribuyente.

Una cuestión diferente es el modo en que se afecta ese bien y la distinta relevancia que ello acarrea, y esto es usual en Derecho Penal. Las diferentes modalidades de afectación ameritan valoraciones disímiles del hecho, y derivan en distintas tipificaciones. Los delitos de hurto, robo, extorsión, estafa, entre otros, ponen de manifiesto como la diferente modalidad de afectación del Derecho de Propiedad (que puede estar asociada a la simultánea afectación de otro bien jurídico) justifica distintas reacciones penales.

La evasión tributaria constituye una modalidad especial de afectación del patrimonio estatal, como también lo constituye el delito de malversación de caudales públicos o la administración fraudulenta en perjuicio de una administración pública. Claro que las diferentes tipificaciones se justifican en diversidad de factores entre los que se encuentran el modo de afectación y el tipo de relación jurídica que une al sujeto activo con el sujeto pasivo.

Este enfoque (basado en la consideración de la evasión como uno más de los delitos contra la propiedad) desnuda la irrazonabilidad de las tipificaciones de la LPT y, sobre todo, de la escala penal establecida. Se presenta en el caso, un claro supuesto de irrazonabilidad en la selección de los antecedentes (que afecta el principio de igualdad -art. 16 CN- en los términos de la razonabilidad exigida por el art. 28 CN) y un supuesto de irrazonabilidad en la ponderación entre antecedentes y consecuentes, que lesiona también el principio de lesividad (art. 19 CN) en el marco de la proporcionalidad impuesta por la regla del art. 28 constitucional.

No existe ningún fundamento razonable para que la afectación de una parte del patrimonio individual (porque en cada evasión se afecta la porción que a cada uno corresponde del patrimonio público) merezca una pena sustancialmente mayor que la que correspondería a la afectación de todo el patrimonio de un individuo. Así, por ejemplo, quien le hurta a otro la totalidad de sus bienes (supongamos que se redujeran a un maletín lleno de billetes) incurre en un delito con una escala de un mes a dos años de prisión (art. 162 CP), mientras que quien afecta una millonésima parte de ese mismo patrimonio mediante alguna de las modalidades de la LPT se hace pasible de la aplicación de una escala penal sustancialmente más grave.

Y tampoco existe un fundamento razonable para castigar con mayor rigor al ciudadano que evade que al funcionario público que administra fraudulentamente el patrimonio estatal o lo desvía indebidamente.

Y es por ello que los defensores del DPT se refugian en una ficción, consistente en construir un supuesto bien jurídico colectivo de mayor valor que los individuales.

En efecto, las opiniones más aceptadas coinciden en atribuir a los delitos tributarios la capacidad o la finalidad de proteger la hacienda pública en su doble faz de función financiera vinculada con la recolección de los tributos y el soporte de los

gastos del Estado. Se trata de una noción abstracta, genérica, que poco dice de la vinculación esencial que el sujeto de derecho debe tener con un interés objeto de protección estatal en la medida en que esa vinculación lo ponga en posición de garantía y legitime sanciones penales. En otras palabras, no se explica, nadie lo explica, en qué consiste la Hacienda Pública con relación a los ciudadanos, a los particulares, ni por qué éstos han devenido en responsables penalmente de su preservación ni, mucho menos, por qué razón esa relación constituye un objeto de protección de mayor valía que la relación de los propios funcionarios públicos con el patrimonio que administran. (pp. 16-18)

V- EL ILÍCITO TRIBUTARIO - DELITOS Y CONTRAVENCIONES - TEORÍAS

Un tema que es muy importante dilucidar es si existen o no diferencias ontológicas entre el Delito y la Infracción Tributaria.

Se han elaborado teorías que intentan explicar la cuestión.

Para esta investigación el punto es muy importante porque probablemente vaya a responder uno de los interrogantes de esta Tesis: ¿Existen diferencias ontológicas entre el Delito y la Infracción Tributaria?

En el caso de que la conclusión sea que no existe diferencia ontológica entre el Delito y la Infracción Tributaria, la pregunta que debemos hacernos es si es necesario contar con los bienes jurídicos Renta Fiscal y Hacienda Pública. O si alguna puede o debe absorber a la otra.

PANETTA (2019) sostiene que “la clasificación entre delitos y contravenciones es de orden dogmático o convencional, porque este criterio clasificatorio no deriva, ni expresa ni

tácitamente del ordenamiento constitucional argentino, así como tampoco de sus disposiciones de rango inferior" (pp. 253-254).

Es que, como argumentan DÍAZ ORTÍZ y SFERCO, la elección entre una especie y la otra depende únicamente de la política criminal que adopte el Poder Legislativo, habida cuenta de que:

> (...) lo compartamos o no, por razones de mérito u oportunidad el legislador posee margen de maniobra para disponer que lo que ayer era un ilícito contravencional, hoy pase a transformarse en criminal, de suerte que lo que antes se consideraba un conducta más leve, mute y se agrave, o viceversa a tenor de nuevas tendencias o criterios según cada momento de desarrollo económico, social y cultural del país, conforme la política criminal tenida en vista por el legislador. (DIAZ ORTIZ y SFERCO, 2012, p. 1, como se citó en PANETTA, 2018, p. 254).

> En nuestro ordenamiento jurídico, el límite entre lo infraccional y lo delictual deriva objetiva y cuantitativamente del Derecho Penal especial vigente, habida cuenta de que la línea divisoria depende exclusivamente del arbitrio del legislador, que al fijar el importe de la condición objetiva de punibilidad define si la conducta constituye una infracción o encuadra en el tipo delictual de evasión fiscal simple o agravada. (PANETTA, 2019, p.254)

Según este criterio mencionado, se debe decir sobre la cuestión del monto mínimo, o umbral monetario, que hasta hoy en día no existe acuerdo en considerarlo como una condición objetiva de punibilidad o como un elemento del tipo objetivo.

Al margen de esta discusión sobre la cual no hay acuerdo, ni aun cuando el mismo legislador lo decantó expresamente en la redacción del Delito de Evasión Tributaria Simple de la Ley N° 27.430.

Esto significa que si la maniobra arroja un monto de $ 1.500.001, habrá Delito Tributario, en cambio, por debajo del monto, solo Infracción Tributaria.

En este sentido, explica PANETTA (2019) que:

> Este es el criterio seguido por la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, sent. del 14/2/2006, autos "Garantía Cía. Argentina de Seguros S.A. y otros s/infr. Ley 24.769, en tanto afirmó que en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas en las que se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo de recaudación, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria. Esta interpretación no implica dejar vacía de contenido la infracción del art. 46 de la Ley 11.683 puesto que la distinción entre esta y el art. 1 de la Ley 24.769 no radica en las características del ardid sino en los valores evadidos como condición objetiva de punibilidad. (p. 254)
>
> Luego sostiene que esta cuestión fue superada hace ya mucho tiempo en la causa "Alemann y Cía." (Fallos, 293:50) de la CSJN.
>
> En dicho fallo nuestro máximo tribunal resolvió que (...) no existen diferencias ontológicas o cualitativas entre delitos y contravenciones sino tan solo cuantitativas..., diferencias que en aquel entonces obedecían a la sanción prevista para el hecho punible, en cuanto era (...) la pena -como referencia externa de cada clase de ilícitos- la que permitiría establecer la distinción apuntada.
>
> Lo que en realidad descarta cualquier distinción esencial u ontológica es, ante todo, la identidad del bien jurídicamente protegido, esto es, la hacienda pública en sentido dinámico, entendida (...) como la actividad financiera del Estado, comprensiva del fluir de recursos y gastos que el Estado necesita para desarrollar sus funciones y lograr el cumplimiento de sus fines fiscales y extrafiscales. Es central, además, que

ambas especies presentan la misma estructura en cuanto a la tipicidad, la imputación, la antijuridicidad y la culpabilidad. En definitiva, entre delitos y contravenciones no existe ninguna (...) distinción de jerarquías, el factor condicionante es el sometimiento a las normas constitucionales en general, y a sus principios y garantías en particular. (PANETTA, 2019, pp. 254-255)

Desde otra perspectiva, BORINSKY propone una diferenciación a nivel de la tipicidad subjetiva (dolo):

> La figura de evasión no tipifica la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable, sino la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del órgano recaudador, dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado.
>
> Antes de allí solo pudo haberse cometido el tipo infraccional, porque se trata del incumplimiento del contribuyente a su deber jurídico administrativo de proveer lealmente a la autoliquidación de su impuesto. A partir de allí, frente a la pesquisa administrativa, se puede llevar a cabo el ardid o engaño descripto en el tipo penal (delictual). Es recién frente a la pesquisa que se lleva a cabo el intento de escapar, de evadir lo que se debe, a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso. (BORINSKY, 2013, p. 356, como se citó en PANETTA, 2019, p. 255)

Sobre el criterio propuesto por el autor citado podríamos decir que se trata de un criterio "subjetivo", según el cual, de acuerdo a la magnitud del dolo se podría determinar si estamos frente al delito o frente a la infracción tributaria. Para que se configure el delito se requiere un ardid o engaño idóneo; en cambio, para la infracción tributaria sería suficiente con la "simple mentira".

Además, sostiene PANETTA (2019) que éste es el criterio seguido por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, in re "Effron, Ariel Hernán s/recurso de casación", que en su sentencia del 22/8/2008 sostuvo:

> En el caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, ya por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, deberá ser encuadrado en la figura infraccional del art. 46 de la Ley 11.683 (...) Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control (...), la conducta ilícita encuadra en el tipo penal previsto en el art. 1 de la LPT 24.769.

PANETTA (2019) explica que SFERCO en discrepancia con la posición de BORINSKY sostiene que:

> Aceptar la posición antedicha implicaría admitir la existencia de "un dolo diversificado, diferente, según se trate de infracciones y delitos, cuando lo preceptos legales no efectúan distinción alguna en tal sentido", e incluso, advierte un contrasentido, al señalar que cualquier diferenciación sustentada bajo tales parámetros "permitiría la aplicación de multa por defraudación fiscal infraccional cuando la actividad dolosa del evasor hubiese sido sencilla de detectar, no obstante superarse la condición objetiva de punibilidad" del Régimen Penal Tributario. (p. 256)

Concluye PANETTA argumentando que la ausencia de un ardid idóneo conlleva directamente la atipicidad de la conducta infraccional o delictual, que además debe ser probado por la acusación. (p. 256)

MARIENHOFF (1992) comenta que:

> Existe otra postura que pretende diferenciar a los delitos de las contravenciones con arreglo a que son delitos las conductas incriminadas en el Código Penal, o en leyes

especiales dictadas por la Nación…, mientras que las faltas o contravenciones son comportamientos que, no estando contemplados en el Código Penal ni en leyes especiales de la Nación, estén válidamente reprimidos ya sea por la Nación -en los lugares donde ésta tenga jurisdicción exclusiva- o por las provincias dentro de su respectivo ámbito. (p. 552)

En este sentido, como sostiene SFERCO (2015):

La distinción entre ambas especies finca en su inserción o no en el Código Penal y leyes especiales. Si están, serán delitos. Si no lo están, contravenciones, las que en razón de dicha exclusión también pueden ser impuestas por las provincias.

En rigor, lo que dicho criterio implícitamente encubre es la propensión administrativista de negar entidad penal a dicha categoría infraccional.

El Derecho Penal de fondo argentino está regido por el Código Penal y las leyes que lo complementan. Si por mero ejercicio hipotético se asumiese que dicho Código sólo contuviese figuras de índole delictual, son las leyes especiales que fuera de él, pero con igual jerarquía, las que se ocupan de la parte contravencional. Por consiguiente, remarcamos no solamente la naturaleza penal del derecho que nos ocupa, sino también su carácter de legislación especial complementaria a la prevista en el Código Penal, lo que sumado se integra al Derecho Penal argentino.

Al propio tiempo observamos que la clase de pena aplicada en uno u otro ámbito tampoco califica como criterio diferenciador admisible. Las sanciones patrimoniales no son exclusivas de la materia contravencional en la medida en que el Código Penal también las contempla, con lo cual, o bien los delitos pueden ser reprimidos con penas patrimoniales, o bien dicho Código da cabida a la parte contravencional, con lo cual hay una relatividad que impide categorizaciones tajantes.

> Es más, si analizamos la Ley Penal Tributaria en la versión derogada de la Ley 24.769, como sostiene SFERCO, contiene preceptos que, a nuestro criterio, tienen naturaleza contravencional, a poco que se repare, por ejemplo, en la sanción impropia de pérdida de beneficios por diez años de su art. 5°, así como las de multa, inhabilitación, suspensión para participar en concursos o licitaciones, cancelación de personería y pérdida o suspensión de los beneficios estatales… de su art. 14. (p 75)
>
> Y esto se replica en la actual Ley N° 27.430.

Se concuerda con SFERCO cuando argumenta que lo que antecede acredita entonces que el carácter criminal de la conducta no depende ni del contexto normativo que la contenga ni del *nomen juris* que se adopte (delito o infracción).

Otro criterio podría ser el de "gravedad" de la conducta, pero inmediatamente surge un interrogante: ¿Qué es leve y qué es grave?

En este sentido, explica SFERCO (2015):

> En el ordenamiento argentino el nivel de gravedad de la conducta -útil para deslindar infracciones de delitos tributarios- se define por medio de un particularismo legislativo (de Derecho Penal especial vigente) consistente en un criterio objetivo y cuantitativo integrado a la normativa delictual y que, a la vez, define la política criminal que la inspira. Trátese de una condición objetiva de punibilidad, o bien de un elemento del tipo objetivo, lo concreto es que la Ley 24.769 traza la línea divisoria a partir de la cual las conductas desbordan cuantitativamente el ámbito contravencional y pasan a convertirse en delictuales. Así es como rige el criterio de que a mayor defraudación, mayor pena. Cuando más onerosa es la cuantificación del hecho imponible defraudado, más cara será la penalidad. La idea es que, como la criminalización con pena corporal tiene por objetivo central impactar sobre las unidades económicas con mayor capacidad

contributiva, merecen un castigo más grave, directamente proporcional al mayor daño que su mala conducta fiscal causa al bien jurídico involucrado. (p. 76)

Respecto a este argumento, el fundamento político criminal del legislador fue perseguir grandes evasores imponiendo un monto a partir del cual una conducta sería considerada delito, y si no llegaba al umbral mínimo, sería una mera infracción.

En la época en que fue sancionada la Ley N° 24.769, $ 100.000 eran U$D 100.000. Sin embargo, esta finalidad no se cumplió.

En el mismo sentido, SFERCO (2015) expresa:

> Consideramos a dicho particularismo como negativo, en tanto configura un artificio aritmético parametrizado cuya razonabilidad tiene vuelo corto. Baste con observar que la inflación erosiona progresivamente los valores de mención, lo cual da lugar a la desnaturalización en el tiempo del criterio de política criminal definido por el legislador. A mayor degradación económica, mayor será la brecha de contribuyentes potencialmente sometidos a la norma delictual, con lo cual pierde sentido el criterio inspirador del sistema, a la par de atiborrar la jurisdicción de causas penales que por su menor entidad no debieran haberse judicializado. Y de incrementar la vía legislativa dichos montos, inexorablemente operará en forma retroactiva el principio de ley penal más benigna, con consiguiente caída de las causas en trámite denunciadas por cifras menores. Y todo a expensas de una cuestión numérica extraña al derecho penal.
>
> Tampoco parece acertado desasimilar la naturaleza de las infracciones y los delitos fiscales por la vía de distinguir los bienes jurídicos implicados en uno y otro caso. Si del delito de evasión dolosa se trata y sin desmedro de la gravedad del injusto y del perjuicio causado al erario, son equivalentes en ambos campos. De allí el error de quienes argumentan restándole carácter penal al ámbito infraccional, y el acierto de la

tesis contraria. El mejor método de análisis y comprensión de los fenómenos jurídicos involucrados es el que confiere carácter penal a las dos variantes sub-examine.

El único criterio de diferenciación cabal entre contravenciones y delitos que podemos sostener lo hallamos en un particularismo clave, cual es el ejercicio administrativo del derecho penal, ya que el Poder Ejecutivo ejerce facultades penales de índole infraccional, con todos los reparos constitucionales que ello acarrea, comenzando por la crisis de los principios de juez natural y de separación de poderes. (pp. 76-77)

Debemos tener presente que en nuestro país la materia penal fiscal es desde antaño territorio propio de la sede administrativa, pero luego se extendió a la sede judicial, tras establecerse la pena de encierro a partir de parámetros cuantitativos.

El Derecho Penal Tributario tiene naturaleza penal pero es genéticamente contravencional, y como sostiene SFERCO, el hecho de que la represión sea de índole patrimonial y ejercida por la administración tributaria no le resta carácter penal a la materia, en clave con la índole de los bienes jurídicos que se resguardan. (p. 78)

Por su parte sostiene SILVA SÁNCHEZ (1999):

No vemos que la administrativización del Derecho Penal Tributario constituya un particularismo absolutamente negativo, por cuanto viabiliza sin mayores inconvenientes que cada ente recaudador cuente con posibilidades de ejercer la prevención y punir los incumplimientos fiscales que se verifiquen en su jurisdicción, a la vez de configurar un instrumento funcional a la recaudación.

Los tipos penales allí previstos cumplen a satisfacción el doble rol necesario y suficiente de prevención y de recaudación sin recurrir al auxilio de la amenaza corporal. (p. 126)

El problema que se advierte es que al tipificarse al ilícito tributario como delito grave (la evasión) susceptible de penas de prisión, se detecta un particularismo negativo trascendente a nivel de política legislativa, ya que es evidente que el legislador no ha mensurado en forma adecuada las consecuencias de semejante decisión. Lo que traemos a colación son razones de contexto que no nos permiten avalar la resolución legislativa de colocar a las infracciones tributarias dolosas como delitos criminales.

SFERCO (2015) explica que:

Desde el punto de vista criminológico, la ilicitud de carácter delictual está descontextualizada del ámbito de la tributación en la República Argentina e, incluso, del principio resocializador de la pena de encierro.

El punto débil del sistema es que la administración pública desempeña el ejercicio penal con desprecio de los términos constitucionales. El Poder Ejecutivo no cuenta con ninguna prerrogativa jurídica especial que le permita relativizarlos o desvalorizarlos en su afán represivo y recaudatorio. Nos referimos al conocido como "derecho penal de segunda velocidad", en tanto licencia doctrinaria que la especialidad no acepta, en cuanto por ella se pretenda avalar la vulneración directa e inmediata de principios constitucionales inherentes al Derecho Penal liberal argentino.

Lo tratado en esta parte viene a cuento para denostar otro particularismo inconstitucional que se detecta en la Ley 24.769, art. 20, tercer párrafo, en cuanto establece que: una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidos en la sentencia judicial.

Atento la naturaleza penal de la materia, así como que entre delitos e infracciones tributarios no hay diferencias de objeto, que ambos responden al principio fundamental de culpabilidad penal y si a su vez se ponderan los elementos típicos

comunes existentes entre las figuras defraudatorias contravencionales y delictuales, no cabe duda que el sistema pugna con el principio constitucional de *ne (non) bis in idem*, el cual capta tanto la doble persecución como una ulterior condena por el mismo hecho, exige identidad de la persona perseguida, tratarse del mismo hecho y ser igual la fuente de la persecución. El principio tiene reconocimiento constitucional expreso por intermedio de los Tratados de Derechos Humanos incorporados por la reforma de 1994. Los Convenios Internacionales vedan no sólo la aplicación de otra condena, sino también la posibilidad de ser juzgado o sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos. Por lo tanto, el precepto debe entenderse en forma amplia comprendiendo una doble limitación: (i) la aplicación de otra condena, y (ii) el sometimiento a múltiples procesos por un mismo hecho, máxime cuando los ilícitos de la Ley 24.769 y los de la Ley del Procedimiento Tributario describen exactamente las mismas conductas y sanciones de naturaleza penal.

Asimismo, la represión delictual consume y agota al tipo infraccional, desplazado por aquélla. Es que si un mismo hecho configura distintos ilícitos a la vez, corresponde la aplicación de la regla del concurso ideal atento al principio de que a una sola acción debe corresponder una sola imputación. Siguiendo dicha regla, el castigo debiera recaer sobre la conducta de mayor entidad, esto es, la sancionada con pena de prisión de acuerdo con el art. 1° de la Ley 24769. Contrario sensu, juzgada y sobreseída que fue la causa de mayor entidad (la delictual), la pretensión punitiva menor (la infraccional) debiera seguir idéntica suerte. (pp. 78-79)

En esta investigación se seguirá la postura penalista.

VI- CONCLUSIONES PARCIALES

De lo expuesto en este Capítulo, queda claro que, en materia de Infracciones Tributarias, la Ley N° 11.683 tiene dos grupos de Infracciones: las formales y las materiales, siendo estas últimas la que interesan para esta Tesis.

Dentro de las Infracciones materiales se encuentra la Defraudación Tributaria cuyo bien jurídico es la Renta Fiscal y su concepto se refiere a la actividad financiera de ingreso y egreso de dinero (impuestos) a las Arcas del Estado.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la Infracción Tributaria, se han desarrollado las teorías administrativista, tributaria y penalista, siendo esta última la que se siguió en esta Tesis. El Tesista entiende que entre la Infracción y el Delito Tributario no existen diferencias ontológicas.

Se analizaron las distintas teorías doctrinarias acerca del bien jurídico penal del Delito Tributario, siendo la "Hacienda Pública en su faz dinámica" la aceptada y seguida por la mayoría de la doctrina, en la cual también se enrola el Tesista.

Se ha definido a la Hacienda Pública en su faz dinámica como la actividad financiera del Estado de ingreso y egreso de dinero (impuestos) a las arcas públicas.

Al comparar el contenido conceptual de estos bienes jurídico-penales, claramente se advierte que se trata del mismo bien jurídico pero con un nombre distinto. Visto así se puede afirmar que el bien jurídico de la Infracción Tributaria, se superpone al bien jurídico del Delito Tributario.

Se entiende que ambos bienes jurídico-penales son lo mismo conceptualmente, y cuya única diferencia está determinada en función del monto, en la mayoría de los casos la Hacienda Pública absorberá a la Renta Fiscal. Sobre esta idea se volverá en las conclusiones finales.

CAPÍTULO VII

CONCLUSIONES

En la investigación realizada se ha intentado determinar el contenido conceptual del bien jurídico del Ilícito Tributario de la Ley Nº 11.683 para diferenciarlo del bien jurídico en el Ilícito Penal del Régimen Penal Tributario de la Ley Nº 27.430.

No obstante en el análisis realizado no se ha encontrado evidencia que permita diferenciar el contenido conceptual de los bienes jurídicos descriptos en los Ilícitos Tributarios de la Ley N° 11.683 (infracción) y de la Ley N° 27.430 (delito), por lo que se puede afirmar que ambos son exactamente el mismo concepto.

En la tarea de describir los supuestos en que el mismo bien jurídico protegido por el Derecho Tributario es protegido también por el Derecho Penal, se ha demostrado que el criterio que existe para distinguir un bien jurídico tributario de un bien jurídico penal es solamente el monto dinerario a partir del cual la conducta es considerada más “grave”.

Utilizando el método comparativo entre Renta Fiscal y Hacienda Pública en su faz dinámica, se ha podido advertir que ambas tutelan “la actividad tendiente a obtener recursos y a realizar el gasto del Estado”. Puntualmente en la Contravención y en el Delito se protege el ingreso del monto del impuesto debido.

Desde el enfoque funcionalista de ROXIN, y entendiendo al bien jurídico penal como un límite al *ius puniendi* del Estado, claramente el bien jurídico Hacienda Pública y sus tipos penales, especialmente el Delito de Evasión, no observan las garantías mínimas de un Derecho Penal respetuoso de un Estado de Derecho. Se violan los principios elementales de razonabilidad, necesidad, *última ratio* y proporcionalidad; y cabe admitir que este Régimen Penal Tributario es inconstitucional y por lo tanto debería ser derogado.

Además, si a este argumento se le agrega que se ha desvirtuado la finalidad del Derecho Penal Tributario al asignarle una función totalmente ajena, como lo es la función recaudatoria, se refuerza la idea de derogar el actual Régimen Penal Tributario.

El legislador no se ha sincerado, pues si de recaudar se trata, es más que suficiente con la Ley N° 11.683, que le brinda al Estado todas las herramientas necesarias para sostenerse.

Por los argumentos esgrimidos, la propuesta de esta Tesis es la derogación del Régimen Penal Tributario - Ley N° 27.430 -.

La LPT tampoco cumplió con su finalidad político criminal de perseguir y encarcelar a los grandes evasores. En vez de eso, persigue a los pequeños contribuyentes debido a que sus umbrales dinerarios o montos punibles son muy bajos y cada vez más lejanos a sus equivalentes en dólares estadounidenses.

En caso de que se considerara necesario tener un Régimen Penal Tributario, este debería ajustarse a los principios y garantías constitucionales básicos de un Estado de Derecho, y también cumplir con la "Política Criminal" de perseguir y encarcelar a los "grandes evasores" para dejar de ser un Derecho Penal Tributario meramente simbólico.

Por último, si se considera que el Régimen Penal Tributario es inconstitucional, la pregunta sobre qué bien jurídico debe primar es clave. Como se ha sostenido en las conclusiones parciales, la Hacienda Pública absorbe en la mayoría de los casos a su par, la Renta Fiscal, debido a que la única diferencia entre una conducta y otra está determinada en función del monto. De esta manera esta ley está violando el principio de *última ratio* al convertirse en *prima ratio* y claramente contradice los "argumentos de Política Criminal" que el legislador tuvo en miras al sancionar este RPT que, en vez de perseguir grandes evasores, persigue, incluso, bagatelas.

REFERENCIS BIBLIOGRÁFICAS

ALCÁCER GUIRAO, R. (2003). *Sobre el concepto de delito: ¿lesión del bien jurídico o lesión de deber?,* 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

ALEXY, R. (2004). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales*. Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

ALONSO ÁLAMO, M. (2014). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales*. Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

ÁLVAREZ ECHAGUE, J. M.; y ZURCHMITTEN, I. R. (2019). *La finalidad recaudatoria del Régimen Penal Tributario argentino. Análisis de su inconstitucionalidad.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

AMELUNG, K. (1972). *Rechtsgüterschutz und Schutz der Gesellschaft*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

AMELUNG, K. (2007). *El concepto de bien jurídico en la teoría penal de bienes jurídicos*. En: Roland Hefendehl (Ed.). (2007). *La teoría del bien jurídico ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?*. Marcial Pons.

ANASTASOUPOULOU. (2005). *Deliktstypen*. En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales*. Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

ARIAS EIBE, M. J. (2006). *Funcionalismo penal moderado o teleológico-valorativo versus funcionalismo normativo o radical*. DOXA. Cuadernos De Filosofía Del Derecho. (29). Disponible a la fecha en: https://doi.org/10.14198/DOXA2006.29.24

ATIM, G. A. (2019). *Bien jurídico tributario. Bien jurídico protegido en las infracciones y en la Ley Penal Tributaria.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

AYALA GÓMEZ, L. (1988). *El delito de defraudación tributaria, artículo 349 del Código Penal*, Civitas, Madrid.

BACIGALUPO, E. (1999 a). *Principios de derecho penal-parte general*, 2da. ed., Hammurabi, Buenos. Aires.

BACIGALUPO, E. (1999 b). *Principios constitucionales de derecho penal*, Hammurabi, Buenos Aires.

BACIGALUPO, E. (2000). *Derecho penal económico,* Hammurabi, Buenos Aires.

BALCARCE, F. I. (2003). *Derecho Penal Económico*, Mediterránea, Córdoba.

BINDER, A. (1997). *Política criminal: de la formulación a la praxis*. Ad-Hoc, Buenos Aires.

BINDING K. (1916). *Die Normen und ihre Uebertre-tung*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

BIRNBAUM, J. M. F. (1834). *Uber das Erfordemis eines Rechtsverletzung zum Begriffe des Verbrechens mit beson-derer Rücksicht auf den Begriff der Ehrenkrankung*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

BIRNBAUM, F. J. M. (2010). *Sobre la necesidad de una lesión de derechos para el concepto de delito*. B de F.

BORINSKY, M. H.; GALVÁN GREENWAY, J. P.; LÓPEZ BISCAVART, J.; y TURANO, P. (2012). *Régimen Penal Tributario v previsional*. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe. En: ÁLVAREZ ECHAGUE, J. M.; y ZURCHMITTEN, I. R. (2019). *La finalidad recaudatoria del Régimen Penal Tributario argentino. Análisis de su inconstitucionalidad.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. 2019. *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed, Ad-Hoc, Buenos Aires.

BORINSKY, M. H. (2013). *El fraude fiscal*. En: PANETTA, L. A. (2019). *Delitos e infracciones: hacia una concepción moderna del derecho penal tributario.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

BORINSKY, M. H. *Fraude fiscal. Un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico*, Didot, Buenos Aires.

BORINSKY, M. H.; TURANO, P.; RODRÍGUEZ, M.; SCHURJIN ÁLMENAR, D. (2020). *Delitos Tributarios y contra la Seguridad Social*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires.

BUSTOS RAMIREZ, J. (1989). *Manual de Derecho Penal (Parte general).* 3ra. ed., Ariel, Barcelona. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

BUSTOS RAMÍREZ, J. y HORMAZÁBAL, H. (2006). En: GARCÍA ARROYO, C. (2022). *Sobre el concepto de bien jurídico. Especial consideración de los bienes jurídicos supraindividuales-institucionales*. RECPC. 24 (12). Disponible a la fecha en: http://criminet.ugr.es/recpc ISSN 1695-0194.

BUSTOS RAMÍREZ, J. (1987). *Control social*. En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

BUSTOS RAMÍREZ, J. (1986) *Introducción al Derecho Penal*. Temis, Bogotá. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

CAFFERATTA NORES, J. I. *et al*. (2004). *Manual de derecho procesal penal, Cátedras "A", "B" y "C"*. 2da. ed. revisada y corregida.

CATANIA, A. (2005). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Del Puerto, Buenos Aires.

CEREZO MIR, J. (2002). *Los delitos de peligro abstracto en el ámbito del Derecho penal del riesgo.* RDPCrim. (10). Disponible a la fecha en: https://revistas.uned.es/index.php/RDPC/article/view/24823/19682

CESANO, J. D. (2008). *El bien jurídico protegido en los delitos contra el orden económico*, La Ley.

CRISAFULLI, L. (2023). *Edwin Sutherland ¿Por qué Delinquen los ricos?*. Publicado en la Revista Online Pensamiento Penal. Disponible a la fecha en: https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/lucas%20crisa.pdf

CHIARA DÍAZ, C. (1997). *Ley penal tributaria y previsional N° 24.769*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe.

DAMARCO, J. H. (2017). *Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario.* En: ROBIGLIO, C. (dir.). *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires.

DAMARCO, J. H. (2005). *Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario*. Revista de Tributación, Asociación Argentina de Estudios Fiscales. (1).

DAMARCO, J. H. (s.f.). *Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario (Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal).*

DE LLANO, H. y RESTÓN, M. I. (2012). En: ÁLVAREZ ECHAGUE, J. M.; y ZURCHMITTEN, I. R. (2019). *La finalidad recaudatoria del Régimen Penal Tributario argentino. Análisis de su inconstitucionalidad.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*. 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

DÍAZ ORTIZ, J. A.; y SFERCO, J. M. (2012). *Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la Ley Penal Tributaria*. En: PANETTA, L. A. (2019). *Delitos e infracciones: hacia una concepción moderna del derecho penal tributario.* En: ACASUSSO, J. *et al.*;

coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. Ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

DÍAZ, V. O. (2004). *El dilema de criminalizar o no las infracciones tributarias y sus hipotéticas consecuencias. Derecho Económico*, Suplemento Especial La Ley. GRAVIBKER, M. A. (director), Buenos Aires.

DIEZ F. J.; y RUETTI, G. (2016), *Procedimiento tributario. Ley 11.683 comentada*. La Ley. Buenos Aires. En: PANETTA, L. A. (2019). *Delitos e infracciones: hacia una concepción moderna del derecho penal tributario.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

ESPINOSA LEAL, I. P. (2022). *Evolución histórica de la teoría del bien jurídico penal.* Disponible a la fecha en: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8333922.pdf&ved=2ahUKEwi09LyC782NAxWIRLgEHTHzNhoQFnoECBsQAQ&usg=AOvVaw2N8vEHwETgXwVSq8mLZIRv

FERNÁNDEZ, G. (2004). *Bien Jurídico y Sistema del Delito*. B. de F., Buenos Aires.

GARCIA ARROYO, C. (2022). *Sobre el concepto de bien jurídico. Especial consideración de los bienes jurídicos supraindividuales-institucionales.* Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. (24): 12. Disponible a la fecha en: http://criminet.ugr.es/recpc/24/recpc24-12.pdf

GARCIA BELSUNCE, H. (2003). *La ciencia de las finanzas públicas y la actividad financiera del Estado*. En: GARCÍA BELSUNCE, H. (dir). *Tratado de tributación, Derecho tributario*, Astrea, Buenos Aires.

GARRIDO MONT, M. (1997). *Derecho Penal, parte general. Tomo I*, Editorial Jurídica de Chile.

GIULIANI FONROUGE, C. M. (1962). *Derecho Financiero. Volumen I*, Depalma, Buenos Aires.

GONZÁLEZ SALAS CAMPOS, R. (2001). *La teoría del bien jurídico en el derecho penal*. 2da. ed., Oxford University Press, México.

GRACIA MARTÍN, L. (2004). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

GRECO, L. (2011). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

HASSEMER, W. (1975). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

HEFENDEHL, R. (2002). *Kollektive Rechtsgüter*. PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las*

personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados.

HEFENDEHL, R. (2007). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

HEFENDEHL, R. (2016). *La teoría del bien jurídico ¿Fundamento de legitimación del Derecho penal o juego de abalorios dogmático?* En: HEFENDEHL, R.; VON HIRSCH, A; y WOHLERS, W. (eds.), Marcial Pons.

HONIG, R. (1919). *Die Einwillung des Verietzten. Mannheim-Berlin Leipzig*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

IBERICO CASTAÑEDA, L. F. (2002). *Delito de Pánico Financiero. En Derecho y Sociedad N° 19*. Disponible en: http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17251/17538.

JAKOBS, G. (1983). *Strafrecht. Allgemeiner Teü*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

JAKOBS, G. (2003) *¿Qué protege el derecho penal: bienes jurídicos o la vigencia de la norma?* En: (Ed.), *Libro homenaje al profesor Günther Jakobs. El funcionalismo en el Derecho Penal*. Universidad Externado de Colombia.

JAKOBS, G. (2020) *¿Protección de bienes jurídicos? sobre la legitimación del Derecho penal*, B de F., Montevideo.

JARACH, D. (1947). *El sistema del derecho tributario material argentino a través de sus hechos imponibles*. En: SACCONE, M. A. (2002). *Manual de derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires.

JARACH, D. (1980). *Curso de derecho tributario*. Tomo l. Cima. Buenos Aires En: PANETTA, L. A. (2019). *Delitos e infracciones: hacia una concepción moderna del derecho penal tributario.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

JARACH, D. (1996). *Finanzas públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires.

JESCHECK, H. H. (1981). *Tratado de Derecho Penal, Parte General.* Traducción de Mir Puig, S. y Muñoz Conde, F. Editorial Bosch, Barcelona, España.

JIMENEZ DE ASÚA, L. (1962). *Tratado de Derecho Penal*. *Tomo II*, Buenos Aires.

LANDIN, P.; y CAGNOLO, V. (2019). *La Ley Penal Tributaria y la prohibición de prisión por deudas.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

LASCURAÍN SÁNCHEZ, J. A. (2019). *Manual de introducción al derecho penal, Boletín Oficial de Estado.*

LEIVA, M. J. (2024). Derecho penal tributario y 40 años de democracia. Disponible en: https://revistas.unlp.edu.ar/intercambios/article/view/14577

LO MONTE, E. 2006. *Principios de Derecho Penal Tributario*. B de F., Montevideo-Buenos Aires.

LUZÓN PEÑA, D. (2016). *Lecciones de Derecho Penal. Parte general*, 3ª ed., Valencia.

MARIENHOFF, M. S. (1992). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo IV,* 5ta. ed., Abeledo Perrot, Buenos. Aires.

MARTINEZ BUJAN, C. (2014). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

MAYER, H. (1967*). StrafrechL Allgemeiner Teil (Stuttgart Berlin, Colonia, Mainz, W. Kohlhammer Verlag).* En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

MAYO CALDERON, A. B. (2005). *Administración fraudulenta.* En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

MEDRANO, P. (1993). *Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales*. Revista de Derecho Penal Tributario. 1 (1). Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Buenos Aires.

MEDRANO, P. (1993). *Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales.* Revista de Derecho Penal Tributario. Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Buenos Aires.

1 (1). En: CATANIA, A. (2005). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Del Puerto, Buenos Aires.

MIR PUIG, S. (1996). *Derecho Penal, parte general*, 4° ed., Tecfoto S.L., Barcelona, España.

MIR PUIG, S. (2003). *Introducción a las bases del derecho penal Concepto y método*, 2da. Ed. Reimpresión, B de F., Buenos Aires.

MIR PUIG, S. (2016). En: GARCÍA ARROYO, C. (2022). *Sobre el concepto de bien jurídico. Especial consideración de los bienes jurídicos supraindividuales-institucionales*. RECPC. 24 (12). Disponible a la fecha en: http://criminet.ugr.es/recpc ISSN 1695-0194.

MOLINA, G. J. (2013). *Estudios de derecho penal*, Contexto.

NERCELLAS M. (2010). *Derecho penal económico y leyes penales en blanco*. En RUBINSKA, R. y SCHURJIN ALMENAR, D. (Dir). (2010). *Derecho penal económico*. *Tomo 1*, Marcial Pons, Buenos Aires.

NÚÑEZ, R. C. (1959). *Tratado de derecho penal, Parte General. Tomo I*. Bibliográfica Argentina, Buenos Aires.

OBSERVATORIO DE POLÍTICA CRIMINAL DIRECCIÓN DE POLÍTICA CRIMINAL Y PENITENCIARIA. (2015) *¿Qué es la política criminal?* Ministerio de Justicia y del Derecho. Colombia. Disponible a la fecha en: https://www.minjusticia.gov.co/programas-co/politica-criminal/otrosinformes/queespoliticacriminal-ilovepdf-compressed.pdf

PAMPLIEGA, I. M. (2013). *El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades dogmáticas y de política criminal*. Revista de las "VII Jornadas de Derecho Penal Tributario", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Errepar, Buenos Aires.

PANETTA, L. A. (2019). *Delitos e infracciones: hacia una concepción moderna del derecho penal tributario.* En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J.

et al.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc, Buenos Aires.

PAREDES CASTAÑÓN, J. M. (2014). *La justificación*. En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos Supraindividuales*. Disponible a la fecha en: https://ficp.es/wp-content/uploads/2017/03/Carmen-P%C3%A9rez-Sauquillo-Mu%C3%B1oz.-Concepciones-y-rasgos-de-los-bienes-jur%C3%ADdicos-supraindividuales.pdf

POLAINO NAVARRETE, M. (2005). *Funciones dogmáticas del derecho penal y legitimación material del sistema punitivo*. Disponible a la fecha en: https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5312293.pdf

POLITOFF LIFSCHITZ, S. (1997). *Derecho Penal, Tomo I*. Editorial Jurídica Conosur.

RIGHI, E. (1991). *Derecho penal económico comparado*, Edersa, Madrid.

ROXIN, C. (1997). *Derecho penal parte general. Tomo I. Fundamentos. La estructurade la teoría del delito*, Traducción de la 2da. edición alemana y notas por LUZON PEÑA, D. M. Civitas.

ROXIN, C. (2002). *Política criminal y sistema del derecho penal*, 2da. ed., 1ra. Reimpresión, Traducción por MUÑOZ CONDE, F., Hammurabi, Buenos Aires.

SACCONE, M. A. (2002). *Manual de derecho tributario*, La Ley, Buenos. Aires.

SANTANA VEGA, D. M. (2000). *Bienes jurídicos*. En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

SCHÜNEMANN, B. (2002). En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

SFERCO, J. M. (2015). *Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)*. IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires.

SFERCO, J. M. (2019). *Panorama integrador de derecho penal económico y tributario*. En: ACASUSSO, J. *et al.*; coordinación general de BILLARDI, C. J. *et al*.; dirigido por ÁLVAREZ ECHAGÚE, J. M.; y SFERCO J. M. (2019). *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, 1ra. ed., Ad-Hoc Buenos Aires.

SILVA SÁNCHEZ, J. M. (1999). *La expansión del derecho penal. Aspectos de política criminal en las sociedades postindustriales*, Civitas, Madrid.

SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2006). *La expansión del derecho penal. Aspectos de la Política Criminal en las sociedades postindustriales*, B de F., Montevideo-Buenos Aires.

SILVA SÁNCHEZ, J. (2012). *Aproximación al Derecho penal contemporáneo*, 3ra. ed., Montevideo - Buenos Aires.

SINA, P. (1962). *Die Dogmengeschichte des strafrechtlichen Begriffs Rechtsgut, Basilea, Helbing & Lichtengahn.* En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

SOLER, S. (1978). *Derecho Penal Argentino*, 4° ed., Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires.

SOTO NAVARRO, S. (2003). *Bienes colectivos*. En: PÉREZ SAUQUILLO, C. (2017). *Concepciones y rasgos de los bienes jurídicos supraindividuales.* Comunicación del proyecto de investigación DER2011-24011 sobre *Responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas en el ámbito empresarial, económico, laboral y de los mercados*.

SPISSO, R. *Principios constitucionales de derecho penal tributario*. El Derecho. Tomo 135. Buenos Aires. En: CATANIA, A. (2005). *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Del Puerto, Buenos Aires.

SUTHERLAND, E. H. (1939). White Collar Crime.

VILLADA, J. L. (2020). *Derecho Penal y Política Criminal Nuevas tensiones y crisis,* Revista en Ciencias Penales y Sistemas Judiciales. Número 3. Disponible a la fecha en: https://ar.lejister.com/articulos.php?Hash=c86282ea905ca60788db1ca8a4fba38a&hash_t=6a87ec6b328195d66cbdab9eefedd6ca

VILLEGAS, H. B. (2001). *Curso De Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 7ma. ed., Depalma, Buenos Aires.

VILLEGAS, H. B. (2009). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, Buenos Aires.

VIRGOLINI, J. E. S.; y SILVESTRONI, M. H. (2013). *Ley penal tributaria: Un derecho penal inconstitucional*. Revista Online Pensamiento Penal. Disponible a la fecha en: https://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2013/05/doctrina36262.pdf

VIRGOLINI, J. E. S.; y SILVESTRONI, M. H. (2014). *Derecho penal tributario,* Hammurabi, Buenos Aires.

VON LISZT, F. (1905). *Kriminalpolitischen Aufgaben en Strafrechtlichen Voruage und Aufsatze*. Tomo I. Berlín. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

VON LISZT, F. (1888). *Der Begriff des Rechtsgutes im Strafrecht und in der Encyclopadie der Rechtswissenschaft*. En ZStW. Tomo VIII.

VON LISZT, F. (2020). *Tratado de Derecho penal*, Reus.

WELZEL H. (1944). *Uber den substanüellen Begriff des Strafgesetzes*. En: *Probleme der Strafrechtsemeuerung. Festchrift für E. Kohlrausch, Berh'n*, Verlag Walter de Gruyter.

WELZEL, H. (1997). *Derecho Penal Alemán*. Traducido por Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, 4° ed., Editorial Jurídica de Chile.

WELZEL, H. (1976). *Derecho penal alemán*. 2 ed. Ed. Jurídica de Chile. Santiago. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

WELZEL, H. (1956). *Derecho penal parte general. Traducción de Carlos Fontán Balestra*, Roque Depalma editor, Buenos Aires.

WELZEL, H. (1975*). Studien zum System des Strafrechts. En Abhandlungen zum Strafrecht und zur Rechtsphilosophie*. En: HORMAZABAL, H. (1992). *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*, ConoSur, Chile.

ZAFFARONI, E. R. (1989). *Manual de Derecho Penal*, Ediar, Buenos Aires.

ZAFFARONI, E. R. (2006). *El enemigo en el derecho penal*, Ediar, Buenos Aires.

ZAFFARONI, E. R.; SLOKAR, A.; ALAGIA, A. (2007). *Manual de Derecho Penal*, 2da. ed., 1ª Reimpresión, Ediar, Buenos Aires.