

Breves consideraciones sobre el Proyecto de Reformas al Régimen Penal Tributario

(Publicado en Suplemento de Derecho Tributario de elDial.com de fecha 16 de junio de 2010

y Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario)

Cristian Fernando Scoponi*

*“Todo aquel que se propone alcanzar el fin del derecho,
debe proceder con el derecho”*

Dante Alighieri

I.- Introducción

Una vez más, en el marco de considerar a la evasión como uno de los peores males que aquejan al Estado, se pretende visualizar en la Ley Penal Tributaria (24.769) una norma que aloja *per se* la potencialidad de eliminarla, con el solo hecho de unos retoques –de menor o mayor intensidad- a su articulado, realizando a niveles insospechables el simbolismo del derecho penal, lo que viene siendo una constante de los últimos tiempos en el derecho penal económico en general, y particularmente, en el derecho penal tributario, producto de las marchas y contramarchas del propio estado debido a la carencia de una política sostenida en la materia, siendo claro ejemplo de ello la reciente ley de moratoria y blanqueo 26.476.

En efecto, el Poder Ejecutivo Nacional mediante el Mensaje N° 379 de fecha 17 de marzo de 2010, remitió a la Cámara de Diputados de la Nación un proyecto de reformas a la ley penal tributaria, el que, en términos estructurales, no provoca en la ley, principalmente en su conexión con la materia impositiva, cambios que impliquen la aparición de un nuevo esquema punitivo.

Es notable como del mensaje de elevación surge de manera expresa la idea de prevención general negativa, al incluir frases como “eficacia disuasoria” o al decir que se propone la derogación del actual artículo 16 para “acentuar la percepción de riesgo”. Sostiene

* Abogado. Especialista en Derecho Tributario (UCA – Rosario). Posgrado de Profundización y Actualización en Derecho Penal Tributario (Universidad de Buenos Aires – *en curso*). Docente Universitario de la materia Derecho Penal Tributario en el posgrado de Especialización en Derecho Tributario (UCA – Rosario). Docente Universitario de Derecho Tributario y Teoría General del Proceso. Ex docente de Derecho Procesal Penal (UCA – Rosario). Miembro del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario.

FERRAJOLI que “...la prevención general a través de la amenaza legal de la pena, si bien brinda garantías contra el terrorismo penal judicial, no impide el terrorismo penal legislativo, al estar claro que la amenaza penal, habiendo de servir como contraestímulo, contramotivo o coacción psicológica, resulta tanto más eficaz cuanto más elevadas y severas sean las penas con las que se amenaza. En la lógica de la prevención general, escribe Giuseppe Bettiol, hay un trágico punto de llegada: la pena de muerte para todos los delitos...”¹.

No hare en el presente comentario una descripción puntual de todas las reformas proyectadas –lo cual, para el interesado en la materia, puede hacerse con una simple lectura de dicho proyecto-, sino que abordare algunos puntos sobre los que se pretenden cambios considerables y aquellas situaciones que *prima facie* se aprecian conflictivas llegada la necesidad de su aplicación.

II.- La evasión tributaria

Para el tipo de evasión simple, en primer lugar, se pretende elevar el monto a evadir necesario para que la conducta tenga relevancia penal (condición objetiva de punibilidad²) de \$ 100.000 a \$ 1.000.000, además debemos recordar que los \$ 100.000 lo son por cada tributo y por cada ejercicio anual, siendo el monto proyectado computable para todos los tributos nacionales en su conjunto por cada período anual. En este punto se aprecia como una dificultad práctica, como habrán de sumarse los distintos tributos nacionales, atento a la divergencia estructural de los mismos desde el punto de vista de la configuración temporal del hecho imponible. Basta recordar en este sentido la cuestión relativa al período a considerar cuando se refiere al Impuesto al Valor Agregado, lo que prácticamente se encuentra superado (v.gr. como computar la prescripción de la acción penal respecto de la evasión –sobre todo respecto del *dies a quo* que obviamente debe ser único para todos los tributos- cuando se trate de sumatorias del Impuesto a las ganancias

¹ Cf. FERRAJOLI, Luigi; Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal (Madrid – 1997) Ed. Trotta, pág. 279.

² Utilizaré la categoría Condición Objetiva de Punibilidad con el objeto de facilitar el abordaje y atento a que así lo titula el proyecto. Aclaro ello ya que participo de la concepción de que dichos montos deben formar parte del aspecto objetivo del tipo penal, ya que de lo contrario se ingresa en el terreno de la responsabilidad penal objetiva ajena a nuestro programa constitucional que se condice con el principio de culpabilidad, que incluso recepta expresamente la ley 24.769 cuando en su artículo 14 supedita la sanción a los representantes de personas jurídicas en la medida que “hubiesen intervenido en el hecho punible”.

con el IVA –que seguramente será la hipótesis más usual- ante criterios que consideran consumada la evasión de este último tributo al presentarse la última declaración jurada engañosa, suponiendo que la misma no sea referida al último período –mes- de los que integran el ejercicio). Estimo que sobre esta cuestión la ley actual no merece modificación alguna, debiendo recogerse ello en el proyecto.

Además, el proyecto incorpora la evasión de tributos a los **fiscos provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires** siempre que se evada una suma superior a los \$ 100.000 por cada tributo y ejercicio anual. Genera cierta preocupación el hecho de que la norma proyectada no define si, para arribar al monto previsto, se podrían sumar, respecto de un mismo tributo, la evasión del mismo a distintas provincias o respecto de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; creo que ello no puede aceptarse atento a la exigüidad del monto, pero, atento a las diferentes judicaturas que concurrirán eventualmente a su aplicación, entiendo que sería oportuno aclararlo expresamente. Para el juzgamiento de estos delitos se dispone la competencia de la justicia ordinaria en lo penal. Sobre este punto también es dable avizorar algún tipo de dificultad operativa, al menos respecto de la armonización de los diversos procesos penales y fundamentalmente en orden a la pertenencia de la prueba; piénsese por ejemplo en un contribuyente de Convenio Multilateral que, en un marco de unidad de conducta, evada Impuesto a los Ingresos Brutos respecto de dos o más provincias y simultáneamente tributos respecto del fisco nacional.

Además, respecto de la evasión de tributos locales, es dable advertir que surgirán innumerables problemas basados en la heterogeneidad de los diferentes procedimientos administrativos tendientes a la determinación de las deudas tributarias³. Creo que en este punto sería adecuado y prudente que el proyecto contenga pautas mínimas inderogables a las que las provincias y la CABA deberán adecuar sus legislaciones tributarias, dándoles un plazo razonable para que esto ocurra; plazo en el cual se tendría que disponer la vacancia de la ley respecto de la protección de las haciendas locales. Transcurrido dicho plazo, las haciendas que no hayan efectuado tal adecuación –en caso de ser necesaria- no

³ Cuestión apreciable actualmente en la dinámica entre la Ley 24.769 y la Ley 11.683 y los “escándalos jurídicos” potenciales que se generan.

entraran en el marco de protección del tipo de evasión. Entiendo que solo de este modo se logrará armonizar la protección de los intereses fiscales mediante la norma penal y el respeto por los derechos y garantías del contribuyente.

Se proyecta la eliminación de las referencias cuantitativas como fundamentos de las **agravantes** del delito de evasión, siendo procedente las mismas en atención al medio empleado que, en síntesis, refiere a los supuestos de evadir mediante persona interpuesta con el fin de ocultar la identidad del verdadero obligado, mediante la utilización fraudulenta de beneficios fiscales y a través de la utilización de factura apócrifas (factura o documento equivalente, ideológica o materialmente falso). Debe tenerse en cuenta que al agravar el tipo básico de evasión tienen plena vigencia las condiciones objetivas de punibilidad –además de los elementos del tipo- del art. 1 (\$ 1.000.000 o \$ 100.000 según se trate de la hacienda pública nacional o local respectivamente).

Claro está que en el caso de la evasión agravada, no se requerirá que el monto de la condición objetiva de punibilidad lo sea en su totalidad por el medio que opera la agravante. Sin embargo, entiendo que dicho medio debe tener una incidencia acorde a una razonable sustancialidad para tornar operativo el desplazamiento desde la figura básica a la agravada (v.gr. no sería razonable que opere la agravante si, del \$ 1.000.000, el monto evadido mediante facturas apócrifas fuese de \$ 2.000). Sin duda será esa una situación que necesitará un alto grado de prudencia por parte de los magistrados.

Respecto de los montos proyectados en sí mismos considerados, es una cuestión que no debe ser objeto de mayor análisis ya que es una decisión que se agota en el marco de las facultades conferidas al Poder Legislativo. En este sentido, me parece acertado el criterio expresado por la Cámara de Apelaciones de Rosario, que ante un planteo formulado por la defensa tendiente a incorporar el efecto inflacionario sobre el umbral cuantitativo del art. 1 de la Ley Penal Tributaria, sostuvo que *“El monto mínimo por el cual se estipula que una maniobra de evasión constituye delito penal es una cuestión de pura política legislativa y no corresponde revisar judicialmente su mérito, oportunidad o conveniencia. La ley vigente establece ese monto y ése es el que debe aplicarse para no incurrir en una indebida injerencia en el ámbito de*

otro poder del Estado”⁴. Además, normativamente, dichos montos no se vinculan con una mayor o menor dosis en cuanto a la vigencia efectiva de los derechos del contribuyente-imputado⁵.

Respecto de algunas opiniones, generadas a partir del presunto problema que implica la **cristalización del umbral cuantitativo**, que sugieren que el monto previsto debería supeditarse a una **clausula de ajuste**, creo que ello no sería factible en nuestro sistema, ya que no podría excluirse del juego del ajuste del monto a la garantía constitucional de la ley penal más benigna⁶. Tampoco es viable como alternativa el establecimiento de **porcentajes** de evasión respecto de la magnitud de la obligación tributaria, ya que, a mi criterio, el bien jurídico hacienda pública en sentido dinámico resulta lesionado a partir de determinado momento –lo que constituye una prerrogativa del legislador fijar- y con absoluta prescindencia de la entidad que representa el contribuyente; en todo caso deberá tenerse presente que la ley penal tributaria no sanciona conductas negligentes.

También se proyecta un cambio semántico de poca relevancia aparente, pero que resulta clarificador de la relación vinculante que tiene la existencia de importe tributario impago en el ámbito de la ley penal tributaria. En efecto se cambia la frase *“monto evadido”* por *“monto de las obligaciones tributarias evadidas”*. Si tenemos en cuenta que, desde el punto de vista del derecho tributario, la obligación surge cuando en el mundo fenoménico se ha verificado íntegramente, en todos sus aspectos, el hecho imponible previsto genérica

⁴ Cámara Federal de Apelaciones de Rosario, Sala A *in re* “CEDEX SRL”, sentencia del 20.02.2009.

⁵ Suele aducirse que un monto exiguo facilita la formulación de denuncias con fines persecutorios. Entiendo que no puede pensarse una norma desde una óptica dominada por la mala fe de los operadores jurídicos; en todo caso deberá asegurarse la seriedad de los supuestos denunciados por mecanismos de control ajenos a la ley represiva.

⁶ Cf. DURRIEU, Roberto y BECERRA(h), Alejandro, “La ley penal tributaria. El Proyecto de reforma y sus posibles consecuencias” en LA LEY 20/05/2010, 1. Citan los autores como aval de su propuesta de ajuste periódico del monto respecto del delito de evasión, el fallo “Bruno Hnos” de la CSJN (Fallos 315:923 de fecha 12.05.1992), en el cual dicho tribunal consideró que el artículo 10 de la Ley 21.898, que preveía la actualización de las multas administrativas o judiciales por infracciones aduaneras, no era inconstitucional. Debo poner en evidencia la improcedencia de la cita –amén de las notables disidencias de Levene y Boggiano por remisión a Fallos 304:849-, la que no guarda relación con lo que los autores pretenden fundar. En efecto, en dicho pronunciamiento lo que resulta convalidado es el monto de la sanción (multa) y no el monto que constituye la conducta prohibida (precepto); no permitiendo esto último, por ejemplo, que el autor se motive adecuadamente en la norma. Además, ello no resulta convalidado por el conocimiento previo de que el monto será variable ya que eso simplemente indica que “todos sabemos que no sabemos” [a partir de qué momento cometeremos delito].

y abstractamente en la norma, este último resulta imprescindible para iniciar el camino tendiente a comprobar la existencia de delito.

Considero que el presente proyecto, y en orden a los tipos penales, constituye una buena oportunidad para **eliminar referencias sobre el sujeto activo** (vr.g. sustituir “el obligado” por “el que”), que implican aumentar en los casos concretos los problemas sobre autoría que en este tipo de delitos se presentan –que muchas veces encuentran indebido cauce en el marco de esquemas de responsabilidad objetiva-. No asiste razón plausible para que sea el legislador quien adelante la definición acotando el universo de sujetos que puedan cometer el delito de evasión, en su lugar, y en pos de facilitar la difícil tarea que este tipo de cuestiones implica, creo que debe ser el Juez del caso concreto quien deba efectuar dicha individualización, recurriendo para ello a las normas que sobre dicha temática contiene la parte general del Código Penal (especialmente art. 45 y ss), a los postulados de la dogmática penal y a las normas sobre sujetos previstas en la ley 11.683 (art. 5 y ss), en un adecuado respeto por los derechos y garantías constitucionales⁷.

III.- El nuevo tipo del art. 12 bis

Se prevé la incorporación del art. 12 bis que regula un delito de peligro –respecto del bien jurídico hacienda pública- que sanciona con prisión de uno a cuatro años, el que *“modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados u homologados por el Fisco Nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resultare un delito más severamente penado”*.

Sin dudas la presente norma pretende superar los conflictos que actualmente se suscitan al pretender encuadrar en la figura de alteración dolosa de registros (art. 12) la modificación o adulteración de *aplicativos* y/o *controladores fiscales*. Recordemos que el inconveniente que se genera se vincula con que la propiedad de los *“... registros o soportes documentales o*

⁷ Constituyen ejemplos en el sentido pregonado: Brasil (Lei n° 8.137/90 en su Capítulo I referido a los Delitos contra el Orden Tributario), Uruguay (artículo 110 del Código Tributario Nacional) y España (artículo 305 del Código Penal) por solo nombrar algunos.

informáticos...” en el marco del artículo 12 debe ser del Fisco Nacional, cosa que no es dable sostener respecto de los controladores fiscales⁸.

Asimismo, no se exige la ultraintención contenida en el art. 12 referida al *“propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”*, sino que en cambio se exige que la modificación o adulteración *“... fuere susceptible de provocar perjuicio...”*. Estimo que esta frase debe ser objeto de adecuación en el rito parlamentario ya que debió circunstanciar la posibilidad de perjuicio para homogeneizar la aplicación de la norma, evitando interpretaciones desigualitarias, sobre todo teniendo en cuenta que el tipo en cuestión representa un claro adelantamiento de la punibilidad.

La presente figura típica reviste carácter subsidiario al disponer que no debe resultar un delito más severamente penado, con lo cual si la alteración del controlador fiscal confluye en la consumación de un evasión tributaria, la penalidad resulta desplazada hacia aquella figura que, en el marco de un concurso ideal, absorbe a la primera (pauta directriz en concordancia con la del art. 54 del Código Penal).

IV.- La derogación de la extinción de la acción penal por pago

El proyecto deroga la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el pago de los tributos evadidos, actualmente procedente hasta el momento de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio respecto de los tipos de evasión simple (ya sea tributaria o respecto de los recursos de la seguridad social). En vez de ello se proyecta la exención de responsabilidad penal para el obligado que regularice espontáneamente su situación. La norma despeja las dudas en torno a considerar como presupuesto para la exención de responsabilidad penal, solamente a la presentación espontánea en concordancia con lo dispuesto en el art. 113 de la ley 11.683, del cual reproduce su texto en cuanto dispone que el límite temporal durante el cual opera la espontaneidad estará dado por la ausencia de *“... inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o*

⁸ Señala CATANIA que *“... con respecto a este punto, THOMAS indica que también constituyen objeto de este delito los mecanismos que el organismo recaudador instala en las cajas registradoras de los comercios; sin embargo, este no parece ser un caso distinto al de un registro particular, como por ejemplo algún libro obligatorio, pues a pesar de que estos sistemas deben estar habilitados por aquel organismo y éste puede tener un acceso especial, por esto no deja de ser un registro del contribuyente”*. Cf. CATANIA, Alejandro; Régimen Penal Tributario: estudio sobre la Ley N° 24.769 (Buenos Aires – 2005), Ed. Del Puerto, pag. 208

denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable...". Respecto de estos supuestos, coincido plenamente con lo expresado por BERTAZZA y MARCONI⁹ en cuanto que en los distintos supuestos lo relevante a los efectos de enervar la espontaneidad será la comunicación formal del acto de que se trate al contribuyente. Además, si bien la norma no lo aclara, es lógico pensar que la inspección, observación o denuncia que elimina la espontaneidad de la regularización será aquella que tenga conexión con los mismos tributos y periodos que se pretendan evadidos posteriormente. Respecto de que ha de entenderse por regularización, la Real Academia Española lo define como *"legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular"*¹⁰. Dicho esto y aun más allá de la significación literal del término, lo cierto es que no se podrá dudar de que implica regularización en los términos de la ley, el acogimiento a un plan de pagos. Claro está que en este supuesto si el proceso penal está constituido se suspenderá la acción durante el término que dure el plan. Si no hubiere proceso penal iniciado, el tema reviste algún tipo de complejidad, por lo cual postulo que la norma incorpore alguna disposición que compatibilice la extensión del plan de pago con las normas sobre prescripción de la acción penal. Sin duda será aplicable plenamente la doctrina judicial emergente del fallo "Bakchellian", en el que nuestro Máximo Tribunal sostuvo –por remisión al Dictamen del Procurador General- que *"...la previsión por parte del legislador de un plazo para el cumplimiento de las obligaciones, que es condición para la extinción de la acción, importa, implícitamente, una suspensión ministerio legis del trámite del proceso y de la prescripción de la acción, hasta tanto el contribuyente cumpla satisfactoriamente con la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización, en cuyo caso deberá desistirse de la pretensión punitiva, o se produzca la caducidad del plan de facilidades de pago, en cuyo caso deberá reiniciarse el ejercicio de la acción penal pública..."*¹¹.

Entiendo que con la actual redacción sería correcto entender que la exención proyectada también alcanza al ámbito infraccional –de indiscutida naturaleza penal-, ya que

⁹ BERTAZZA, Humberto J. y MARCONI, Norberto J. "Regularización de obligaciones tributarias y previsionales. La amnistía y la extinción de la acción punitiva", ERREPAR - DTE - N° 263

¹⁰ Cf. http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=regularizar (Ingreso en fecha 26.05.2010).

¹¹ CSJN Fallos 327:3937 (de fecha 28.09.2004)

simplemente refiere a la “responsabilidad penal”; cuestión que estimo absolutamente acertada desde la óptica de los principios constitucionales que gobiernan la materia.

V.- Un error del proyecto: la incorporación del artículo 17 bis

Se pretende incorporar una norma de transición -art. 17 bis- disponiendo que *“El aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados en la presente, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. En los hechos cometidos con anterioridad resultarán aplicables los montos vigentes a la fecha de su respectiva comisión”*. Esta norma constituye un intento vano por evitar que, con la conversión en ley del proyecto, todas las causas actualmente en trámite o las que se puedan iniciar por hechos cometidos antes de que la ley tuviere vigencia terminen con una resolución favorable al contribuyente por no alcanzar el nuevo monto sobreviniente de la condición objetiva de punibilidad. Y esta será sin duda la consecuencia, más allá del proclamado traje a rayas. Digo esto ya que el derecho de toda persona a que en caso de modificación de la norma penal se le aplique la ley que resulte más benigna, encuentra consagración expresa en el art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica –que posee rango constitucional- además de la expresa previsión contenida en el art. 2 del Código Penal. Este artículo, de aprobarse, tendrá un destino seguro en cuanto a su declaración de inconstitucionalidad, ya que el legislador ordinario no puede suspender una garantía de raigambre constitucional, más allá de los propósitos que lo motivan.

Además, la Corte en un supuesto de absoluta identidad al proyectado, se ha pronunciado por la aplicación de la norma más benigna, aun cuando se trate de una modificación simplemente cuantitativa. En efecto ha considerado que la reforma operada sobre el art. 9 de la ley penal tributaria en virtud de la ley 26.063 que elevo de 5.000 a 10.000 pesos el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social, debía aplicarse a aquellos supuestos en curso y desvincular del proceso penal a los delitos que no llegaran a el nuevo umbral. Sostuvo textualmente que *“... resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el art. 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen*

las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención..."¹². Este fallo constituye la partida de defunción de esta norma, aún proyectada; de allí la necesidad de que el rito legislativo la elimine. El debate acerca de si la norma es más benigna y si debe ser aplicada retroactivamente, es algo que solo se puede plantear en la faz de aplicación de la norma por parte de los órganos jurisdiccionales, siendo, para el resultado de la contienda, absolutamente prescindible la lateralización que aquí se pretende, que solo cumplirá una función meramente enunciativa de un tema a tratar.

Incluso es insostenible desde la faz argumentativa ya que la pretendida prohibición de retroactividad se pretende fundar, en el mensaje del Poder Ejecutivo, en que la alteración de los montos *"... no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa..."*; montos que expresamente define –tanto en el mensaje cuanto en el articulado– como condición objetiva de punibilidad. Y digo esto ya que, luego de la selectividad primaria realizada por el legislador, no hay en el derecho penal alguna categoría conceptual que se vincule más íntimamente con la política criminal que las mentadas condiciones objetivas de punibilidad. Se ha sostenido que *"... el sentido de las llamadas "condiciones objetivas de punibilidad", que se apartan de los aspectos subjetivos, es el de establecer parámetros por razones de política criminal para la aplicación de penas con independencia de las circunstancias que llevaron al sujeto a la comisión del ilícito..."*¹³

Sobre la ley penal más benigna, y la interpretación que habrá de guiar su aplicación, he sostenido en anterior trabajo que *"... como bien sostiene SOLER: "... el art. 2° no hace referencia solamente a las variaciones que pueda haber en el monto y calidad de la pena, sino a variaciones contenidas en la ley, es decir, que habrá lugar a la retroactividad de la ley posterior, o a la ultraactividad de la ley derogada, según sea el resultado de la comparación, no de las penas, sino de las leyes mismas. Esa comparación debe, pues, ser hecha con referencia a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias*

¹² CSJN Fallos 330:4544 (caso Palero de fecha 23.10.2007)

¹³ Cf. DALLA VIA, Alberto R. y GUTMAN, Marcos G.; Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 Comentada (Buenos Aires – 1997) Ed. Némesis, pág. 87.

agravantes o atenuantes de la infracción, y tomar en cuenta también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena, en su suspensión, prescripción, perdón, liberación, etc.”(SOLER, Sebastián, “Derecho penal argentino”, ed. La Ley, Buenos Aires, 1945, tomo I, pág. 211). Es así que en materia de benignidad de normas, cabe la distinción entre los supuestos de abolitio criminis (donde, a raíz de la eliminación del tipo penal, la mayor benignidad se constata fácilmente) y las hipótesis de novatio legis in mellius (supuesto más amplio, representativo de la norma que beneficia de cualquier forma al sujeto). Ambas excepciones al regit tempus actum, encuentran su mayor diferencia en cuanto a la dificultad que se puede presentar para detectar, a veces, la presencia de una novatio legis in mellius. La mayoría de los autores mencionados reconocen este problema y difieren la solución para el momento de la ponderación por el juez en el caso concreto. Sin embargo CARRARA, aun cuando coincide con ello, sostiene que los principios generales que gobiernan esta materia se inspiran en la prevalencia de la benignidad, a la que eleva al rango de absoluta (CARRARA, Francesco, “Programa del curso de derecho criminal. Parte general”, traducción de Sebastián Soler, ed. Depalma, Buenos Aires, 1944; § 761). Podrán ser muchas las alternativas a evaluar respecto de la aplicación de una u otra ley al caso sometido a juzgamiento, pero en todo caso se deberá prestar absoluta observancia a la precitada regla, la cual concuerda con el principio pro homine, indicativo de que siempre se debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de reconocer derechos protegidos...”¹⁴.

Incluso, no se debe olvidar que el Código Procesal Penal de la Nación prevé a partir de su art. 479 el Recurso –técnicamente acción- de Revisión, el que procede contra las sentencias firmes cuando “... inc. 5) Corresponda aplicar retroactivamente una ley penal más benigna que la aplicada en la sentencia”.

VI.- La exclusión de la materia penal tributaria (y aduanera) del marco de la Suspensión del Juicio a Prueba

Se prevé la eliminación, como puerta alternativa a la imposición de una pena, de la posibilidad de aplicar a los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria (haciendo lo propio con los delitos aduaneros) la Suspensión del Juicio a Prueba mediante la exclusión expresa

¹⁴ Cf. SCOPONI, Cristian Fernando “Proyecciones de la ley de regularización impositiva sobre los ilícitos tributarios, a la luz del principio de prevalencia de la benignidad”, PET (La Ley) 2009 (setiembre-427), 3.

efectuado mediante reforma al art. 76 bis del Código Penal. Esta última exclusión sin duda será, de transformarse en ley el proyecto, objeto de innumerables ataques, debido principalmente a la interpretación amplia que ha hecho la Corte Nacional de este instituto en el fallo “Acosta”¹⁵ y a la dudosa constitucionalidad de excluir de una alternativa procesal temprana a delitos determinados apriorísticamente y cuando aún, en el *iter* procesal, no se ha desvanecido el estado de presunción de inocencia.

En efecto, creo que dejar fuera de esta alternativa procesal a imputados en base a criterios de peligrosidad sustancial, guarda cierta analogía con la pretendida exclusión incorporada por la ley 24.410 al art. 316 del Código Procesal Penal de la Nación, respecto de negar la procedencia de la exención de prisión –y consecuentemente de la excarcelación- a quien se le imputara “...alguno de los delitos previstos por los arts. 139, 139 bis y 146 del Código Penal...”. Exclusión que fue reputada inconstitucional por nuestra Corte en el precedente “Napolí”, sosteniendo –en lo que aquí interesa- que “...la ley 24.410 viola el derecho a la igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional) ya que la priva del régimen general de excarcelación por la sola naturaleza del delito y con prescindencia de si con ello se frustra la acción de la justicia...”¹⁶, agregando que dicho criterio, vinculado con el estado de inocencia, constituye un verdadero anticipo de pena¹⁷.

La distinción resulta violatoria del derecho de igualdad –vía irrazonabilidad del medio elegido¹⁸- y coloca en estado de “coma normológico” a la presunción de inocencia, con lo cual, la pretendida modificación debe ser eliminada en el trámite parlamentario.

¹⁵ CSJN Fallos 331:858 (de fecha 23.04.2008) donde estableció que “El principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”. Doctrina que reitera por remisión *in re* “Nanut” (sentencia recaída en la causa n° 7800, “Recurso de hecho deducido por el defensor oficial de Daniel Nanut –N.272.XLII–” sustanciada por infracción al art. 1° de la ley 24.769).

¹⁶ CSJN Fallos 321:3630 (de fecha 22.12.1998)

¹⁷ También vale citar como normativa viciada de la misma sin razón –jurídica válida- a la exclusión regulada en el art. 11 de la ley 24.390 en cuanto deja fuera de su ámbito a los imputados por delitos vinculados al tráfico de estupefacientes, siendo que la misma es reglamentaria del artículo 7º, punto 5º, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (art. 10). Cf. RUSCONI, Maximiliano A. “Prisión preventiva y límites del poder penal del Estado en el sistema de enjuiciamiento”, en LA LEY 1997-E, 1363.

¹⁸ Al respecto se debe tener en cuenta que “las leyes que regulan derechos fundamentales deben ser razonables, y también debe ser razonable la interpretación que se hace de esas leyes ... La máxima o principio de razonabilidad o proporcionalidad posee tres dimensiones o subprincipios: de adecuación, necesidad y razonabilidad o proporcionalidad en sentido estricto. De acuerdo con el primero, la ley en examen debe ser idónea para alcanzar la finalidad que el legislador se propuso con su dictado. Según el

VII.- Conclusión

Luego de las observaciones formuladas y teniendo en cuenta que el objeto de análisis esta constituido por un proyecto de ley, va de suyo que las líneas apuntadas solo tiene como objeto enriquecer el debate que seguramente se dará al respecto.

Como observación general, y más allá de las específicamente apuntadas en los acápites precedentes, creo conveniente advertir que el hecho de pretender cerrar toda salida anticipada al proceso penal no se condice con las modernas tendencias en la materia que promueven vías alternativas a la prisión siendo –o debiendo ser- esta la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico. Lo que implica respeto por el principio de mínima intervención, el cual indica también que cuando se interviene con el *ius puniendi* estatal debe hacerse de una manera absolutamente real y efectiva y no meramente simbólica. En este sentido sostiene FERRAJOLI que “...una vez que la pena privativa de libertad resulte sustituida para los delitos más leves por las actuales medidas alternativas y reducida a 10 años o a un tiempo menor, para los más graves, dejarán de ser necesarias en sede de ejecución las revisiones de la duración de la pena en función de la buena conducta, el cese de la peligrosidad del interno o similares. La reducción de las penas legales en lugar de su sustitución discrecional durante la ejecución permitirá, en suma, salvaguardar todos los elementos garantistas de la pena: su predeterminación legal, su determinación judicial, su certeza, su igualdad, su proporcionalidad a la gravedad del delito, la inmunidad de las conciencias frente a los modos y los tiempos de su ejecución”¹⁹.

La reducción de la evasión impositiva no puede pensarse únicamente desde la potestad punitiva del estado sino que requiere, además de una política criminal sostenida, seria y sin contra mensajes inmorales, de una verdadera racionalización y mensuración en el ejercicio de la potestad tributaria por parte del estado en un marco de respeto por los derechos y garantías del contribuyente; de lo contrario, tal como ha sostenido SCHINDEL –en consonancia con la célebre curva de Arthur Laffer-, “la evasión, que es una ilegalidad ha

segundo, la medida adoptada debe ser la menos restrictiva de entre las que tengan un grado similar de eficacia. El último juicio, por su parte, permite controlar que el legislador haya hecho un balance adecuado de los beneficios y los costos de la norma, y se abre y requiere, además, un análisis acerca de si se ha respetado el contenido esencial del derecho afectado por la regulación” (cf. CIANCIARDO, Juan “Los fundamentos de la exigencia de razonabilidad”, LL 2009-B, 1249).

¹⁹ Cf. Cf. FERRAJOLI, Luigi; Op. Cit., pág. 415/416.

*dejado de ser una inmoralidad para convertirse en una defensa del contribuyente contra una exacción legal excesiva*²⁰. Al respecto nos indica con indudable maestría UKMAR que *“...después de siglos de debate aún no estamos en grado de definir el binomio “justo impuesto – justo gasto” y si debe priorizarse el mercado o el Estado regulador. De todas maneras la definición es jurídicamente irrelevante a no ser que resulten vulneradas las normas y principios de relevancia constitucional internacional y, in primis, la tutela de los derechos del contribuyente, ciudadano (y ya no súbdito) y también homo economicus. Esto indica además que incluso en el ámbito de la lucha contra la evasión, el Estado debe comportarse observando el principio de igualdad...”*²¹.

²⁰ Cf. SCHINDEL, Ángel; El ajuste impositivo por inflación en la coyuntura actual (Buenos Aires – 2003) Ed. La Ley, pág. 1.

²¹ Cf. UKMAR, Víctor; Fisco y derechos fundamentales del contribuyente; Texto de la Lección realizada por el Prof. Victor Uckmar el día 26 de julio del 2007 en el ámbito del “VIII Curso Intensivo de Derecho Tributario” de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires dirigido por el Prof. Esteban Juan Urresti. Extraído de http://www.caept.org.ar/images/client_gallery/VIII_cursos_intensivos_-_conferencia_uckmar%281%29%281%29.htm (Ingreso en fecha 31.05.2010).