

ALREDEDOR DE UN CONCURSO APARENTE DE LEYES O DE UN CONCURSO IDEAL DE DELITOS

MARTA JOSÉ LEVANTTA Y SIZA *

"Sortons. Je veux aller quêtrer la justice et faire donner la question à toute ma maison".

MONTAIGNE, L'Essay

1. Introducción

Sabido es que en nuestro país el común de la gente carece de conciencia tributaria.

En efecto, a nivel popular no existe la convicción de pagar los tributos de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno y en las formas previstas por las leyes impositivas que describen los distintos hechos imposables.

La razón de esta anomalía bien puede explicarse, ya que el pueblo argentino piensa o que los tributos son injustos o excesivos, o que el gobierno emplea mal las rentas recaudadas, porque no las ve plasmadas en obras y servicios públicos¹.

Ante la situación narrada, entendemos que la sanción de la ley 23.771 trata de sanear, o mejor dicho, crear esa conciencia tributaria en el contribuyente, fijando pura y exclusivamente delitos dolosos, que quedarían consumados de acuerdo con lo dispuesto en cada artículo.

* Estudiante de Derecho (UBA).

¹ Raft, Julio M., El régimen penal tributario y previsional, según la ley 23.771. Análisis y concordancia, Lamyet, 1990, p. 1.

Se han dejado oír distintas voces doctrinarias que hablan de la incongruencia y de la magnitud de las penas prescriptas en esta nueva ley. Estamos de acuerdo con ellas, pero también es cierto que entre nosotros no existe el concepto de Estado, al que es preciso sostener con un aporte personal y económico. Es de esperar que este cuerpo normativo, no incorporado al Código Penal, pese a su naturaleza claramente definida, con el paso del tiempo y a través de su aplicación sin concesiones por el Poder Judicial, modele en el pueblo la idea que "es de justicia pagar los impuestos", pero no debemos olvidar que es necesario que el ciudadano vea los tributos en obras, como antes mencionábamos, porque de lo contrario todo intento de concebir la mentada conciencia tributaria habría sido en vano.

Es posible afirmar que la ley 23.771 establece cuatro institutos de trascendencia: elimina la perjudicialidad administrativa (deroga el art. 77 de la ley 11.683); sujeta a los delitos que crea al régimen de las acciones públicas, ya que antes limitaba su ejercicio al organismo de aplicación; consagra situaciones en que el imputado queda exento de pena cuando satisface los requisitos del art. 14 (porque de haberse aplicado a "sangre fría" la ley y existiendo la situación reseñada anteriormente entre la ciudadanía argentina, creemos que los servicios carcelarios no darían abasto para albergar a los infractores) y por último establece montos mínimos de perjuicio al fisco para viabilizar las acciones tipificadas².

Sin embargo, es indispensable apuntar que, a la fecha de entrada en vigencia de la ley 23.771, existía un régimen sancionatorio establecido en la ley 11.683, cuyo articulado no fue derogado íntegramente por aquélla.

Ante esta situación nos preguntamos cuál es el rol que ha asumido el art. 46 de la ley 11.683, atento la novedosa aparición del art. 2° de la ley 23.771 y con intención de volar más allá del horizonte penal tributario, indagamos sobre el papel que juega en la actualidad el art. 174, inc. 5°, del Cód. Penal, en relación con las normas citadas precedentemente.

Nos dedicamos pues, a la realización de este trabajo con el propósito de esclarecer en la medida de lo posible, la confusión que ha creado la coexistencia del triduo normativo.

² Virgolini - García Lorea, *Doctrina penal*, t. IX, p. 464-465. "La ley penal tributaria".

Para ello proponemos el análisis de cinco puntos: naturaleza jurídica del ilícito tributario; refrescar nociones del concurso ideal de delitos o concurso aparente de leyes; relación entre el art. 46 de la ley 11.683 y el art. 174, inc. 5º, del Cód. Penal; relación entre la primera de las citadas normas y el art. 2º de la ley 23.771, y opinión y conclusión.

2. NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Al afrontar este punto, abordamos un tema que ha hecho correr ríos de tinta y encarnizadas discusiones doctrinarias, suscitándose tres teorías que tratan de explicar la cuestión que nos ocupa.

a) Teoría penalista

El ilícito tributario es considerado de naturaleza penal, básicamente, porque existe analogía ontológica con el delito de derecho penal común. Es decir que ambos tutelan los mismos bienes jurídicos.

Con la intención de dar sustento sólido a su posición, García Belaunce¹ manifiesta que genéricamente el derecho penal común protege la seguridad del individuo o de la sociedad y lo que cada uno está obligado a hacer en función del bien público. El problema se presenta cuando se pretende trasladar esto al campo del derecho penal tributario, ya que se ha dicho en repetidas ocasiones que éste sólo protege reglas de buen gobierno, o la prosperidad, o la actividad administrativa cuyo objeto es el bienestar colectivo, o el interés jurídico mediato en que el gobierno cuente con los recursos necesarios.

Creemos que los que así se pronuncian quitan importancia a un hecho esencial, cual es el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva (pago). A través de él se adquieren los recursos necesarios para que el Estado cumpla sus fines esenciales: orden, seguridad y justicia; por ello, si la Nación no cuenta con circulante para organizar el sistema judicial y las fuerzas de seguridad nacionales, a raíz de la falta de pago de los tributos, va de suyo que lo que se

¹ García Belaunce, Horacio A., *Derecho tributario penal*, Bs. As., Depalma, 1983, p. 59.

ve menoscabado es la seguridad del individuo y de toda la comunidad.

Sin embargo, dentro de esta teoría también se enrolan quienes consideran que el carácter penal del ilícito tributario está dado sólo por la naturaleza penal de la sanción. En otros términos, como alega Jarach⁴, los ilícitos tributarios son penales porque son sancionados por la ley con penas que importan la disminución de un bien jurídico del transgresor, de la misma forma que ocurre con el derecho penal común; además, tienen carácter sancionatorio y retributivo, extremo que no se da en el derecho civil, donde las sanciones son compensatorias y resarcitorias.

En otro orden de ideas, cabe agregar que dentro del género "ilícitos tributarios" existen dos especies bien distintas: los delitos y las contravenciones. Las diferencias que se dan entre unos y otras no se deben a sus naturalezas jurídicas, ya que ambas son penales, sino por la naturaleza penal o administrativa de la sanción. Así puntualiza García Belsunce: "Los delitos de naturaleza penal tienen sanciones penales y las contravenciones de naturaleza penal, tienen sanciones administrativas"⁵. Es así que los delitos tributarios (defraudación) conllevan sanciones como la pena privativa de libertad, multas sancionatorias, inhabilitaciones, etc.; en cambio las contravenciones tributarias (infracciones formales) merecen multas menores, intereses resarcitorios y punitorios.

b) Teoría administrativa

Volvemos a retomar el tema del bien jurídico tutelado, puesto que esta tendencia doctrinaria afirma que en realidad el ilícito tributario es una contravención administrativa, porque sólo protege intereses pecuniarios de la Administración pública, a contrario de lo que sucede en el derecho penal común, como ya los especificáramos anteriormente. Se afirma asimismo, que en el derecho contravencional administrativo, rigen principios especiales para la culpabilidad y punibilidad de las personas jurídicas y de terceros.

⁴ Jarach, *Dimo*, Finanzas públicas y derecho tributario, Bs. Az., Cangallo, 1989, p. 410.

⁵ García Belsunce, Horacio A., Régimen penal tributario. Concurso de sanciones, LL, 1990-C-918 a 926.

Pero tal vez sea Villegas Basavilbaso⁴, quien nos provoca mayor sorpresa; ya que hace depender la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias del tribunal que las juzga. Este autor considera que el derecho penal es acto de jurisdicción judicial y, la infracción tributaria es acto de jurisdicción administrativa; por ello, el primero es juzgado dentro del Poder Judicial, el cual es imparcial en el conflicto, mientras que la segunda, es juzgada dentro de los cuadros de la Administración pública, que actúa como parte interesada en el diferendo. Además, considera al derecho tributario como dependiente del derecho administrativo, por lo que le niega autonomía.

c) Teoría tributaria

Como primera premisa, esta doctrina sostiene la autonomía del derecho tributario. Está por ello desligado del derecho administrativo, del derecho penal común y del derecho civil.

Asimismo, sostiene que el ilícito fiscal es un aspecto del derecho tributario, que a su vez es parte del derecho financiero, ya que la transgresión de la obligación tributaria quebranta un verdadero deber social que es la contribución al mantenimiento del Estado; por ello la sanción fiscal deriva del propio poder tributario estatal, o sea del poder de imperio, creador de la norma tributaria. En otras palabras y precisando conceptos con García Belsunce⁵, diríamos que "el poder de legislar tipificando ilícitos tributarios y aplicándoles sanciones determinadas, no es sino una derivación del poder tributario del Estado, que sin aquél sería un poder incompleto y utópico".

Sin perjuicio de lo precedentemente expuesto, afirma Giuliani Ponrouge⁶ —uno de los más aguerridos defensores de la teoría en desarrollo—, que las infracciones fiscales son esencialmente de naturaleza penal, ya que poseen un carácter sancionatorio y no resarcitorio; pero esa naturaleza jurídica señalada, debe ser entendida en un sentido genérico, y no circunscripta a la ilicitud del Código Penal. Es más, la

⁴ Villegas Basavilbaso, Benjamín, *Derecho administrativo*, t. I, p. 43.

⁵ García Belsunce, *Derecho tributario penal*, p. 49.

⁶ Giuliani Ponrouge, Carlos M., *Derecho tributario y finanzas públicas*, t. II, p. 634.

regla del art. 4º del citado cuerpo normativo, debe ser entendida en sentido inverso, es decir que su normativa sólo es aplicable cuando la ley fiscal se remite a él.

Queremos dejar en claro que tomamos partido por la primera de las teorías descriptas, puesto que nos parece evidente que tanto el derecho penal común como el derecho tributario penal, tutelan los mismos bienes jurídicos: seguridad del individuo y de la sociedad. No necesitamos teorizar demasiado para arribar a esta conclusión, sobre todo si tomamos en cuenta el cuadro económico actual en el que la Argentina se encuentra inmersa.

Nos explicamos: el gobierno peronista hace esfuerzos denodados para lograr recursos monetarios a fin de paliar el déficit que heredó de otros... ¿Cómo lo logra? Es una pregunta de difícil respuesta, pero ensayaremos lograr al menos una. Sabemos que la Nación cuenta con recursos originarios y derivados de su poder de imperio. Entre los primeros vemos, por ejemplo, a las empresas del Estado que han sido malvendidas en licitaciones de dudosa prolijidad, pero esto es harina de otro costal, ya que lo que hoy atrae nuestra atención y la del ministro de Economía son los recursos derivados, porque son más fáciles de obtener con un sistema recaudatorio bien organizado que los provenientes de la actividad industrial del mismo Estado.

Las reformas hechas dentro del ámbito de la Dirección General Impositiva, la creación de la clausura preventiva automática (ley 24.073), el intento del IEPE, volteado por la realidad empresaria argentina, y la creación de sucesivos hechos imposibles (p.ej., bienes personales no incorporados al proceso económico), hablan del interés citado.

Entonces, si buena parte del presupuesto nacional está avalado por recursos tributarios, es obvio que el incumplimiento de la obligación principal del contribuyente, viola no sólo el interés de la Administración pública, sino también la seguridad del individuo y de la sociedad en su conjunto, porque al no contar con esos medios la Nación no puede hacer frente a gastos necesarios: justicia, fuerzas armadas y seguridad interior.

En el fondo y más allá de los argumentos jurídicos que podamos aportar sobre la naturaleza penal del ilícito tributario, es importante sostener esta posición por una cuestión de política jurídica, ya que administrativizarlo, sería quitarle importancia, aflojar la rigurosidad de las sanciones, circunstancia que no podemos dejar pasar, sobre todo porque

si en nuestro país falta conciencia tributaria, ¿qué pasaría si la escasa que perdura se relajara?

Por último, que el ilícito tributario se rija por los principios del derecho penal común, es muy favorable para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que entonces se verá francamente beneficiado por su aplicación (legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, entre otros).

3. ¿CONCURSO REAL DE DELITOS O CONCURSO APARENTE DE LEYES?

Como primera medida y a fin de ubicar al lector en el tema, nos ha parecido conveniente hacer una breve reseña sobre los conceptos señalados en el título, sobre todo porque el quid de la cuestión, se encuentra en tomar partido por uno u otro concurso en lo que respecta al triángulo normativo señalado.

a) Concurso ideal de delitos

Es aceptado unánimemente por la doctrina que, a un hecho que cae bajo más de una sanción punitiva se le debe aplicar una pena solamente: la mayor.

Esta noción ha sido receptada en el art. 54 del Cód Penal: "Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fijare pena mayor", siguiendo en ello al Código italiano de 1891, al apoyar la teoría de la unidad de hecho, desechando la teoría de la acción, ya que esta última provocaba dos grandes dificultades en opinión de Soler²: "En ciertos casos el concepto de acción parecía deber asumir una forma amplia y comprensiva de varios actos, y en otros casos, en cambio, a la unidad de actuación voluntaria corresponde una pluralidad de resultados independientes".

Visualizamos la primera dificultad, gracias al ejemplo creado por Carrara³: el ladrón que roba una bolsa con cien escudos, comete delito; pero si los encuentra esparcidos y tiene que tomar diez escudos y guardarlos, se configura un delito completo; mas para llevarse los otros noventa, ex-

² Soler, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Tipografía Editora Argentina, 1973, t. II, p. 292.

³ Soler, *Derecho penal argentino*, p. 292, nota 5.

tiende de nuevo la mano y toma otros diez, un segundo delito, y así sucesivamente.

¿Podríamos razonablemente afirmar que hay diez acciones, porque el ladrón encontró el dinero esparcido y no en una bolsa? Surge evidente la respuesta negativa. Por ello se hizo diferencia entre acto y acción, de forma que ésta podía constar de varios actos, sin perder su unidad. El problema surgía en la amplitud que se le acordaba al concepto de acción, es decir cuál era el límite para considerar que determinados actos componían una acción o no.

La segunda dificultad por la que "hizo agua" la teoría en análisis, la vemos con el siguiente ejemplo: un hombre mata con un disparo a dos personas (hay una sola acción); mas un segundo agente con dos disparos mata a otros dos sujetos (hay dos acciones). Si bien es cierto que, en el segundo cuadro existen dos acciones, no lo es menos que, el resultado de éste y del primer cuadro es el mismo; y el problema se presenta para Soler¹¹, cuando la teoría de la acción debe resolver el caso de modo diferente.

Se soluciona toda duda con lo normado por el art. 54 del Cód. Penal, al fijarse que ante un hecho punible único (no dice acción) que se encuadre en dos o más tipos legales que no se excluyan entre sí, debe aplicarse solamente la escala que disponga pena mayor, porque la ley adoptó el sistema de absorción de la pena menor por la de mayor gravedad.

Llegados a este punto y siguiendo a Jiménez de Asúa¹², entendemos que deben darse tres requisitos para que exista concurso ideal de delitos.

1) *Unidad de hecho*: Valga lo referido anteriormente.

2) *Violación de varias disposiciones legales*: Es decir, múltiples encuadramientos como ya lo apuntáramos anteriormente.

3) *Unidad de resolución*: Es decir, una y sólo una conducta sin importar la o las intenciones que muevan al agente, porque ellas no multiplican el hecho. Por ejemplo, el adulterio del marido con mujer casada: la violación de dos vínculos sería igual que la de uno solo, ya que "dos intenciones no aumentan el mal y una sola no lo disminuye"¹³.

¹¹ Soler, *Derecho penal argentino*, p. 292.

¹² Jiménez de Asúa, Luis, *La ley penal y el delito*, Bs. As., Sudamericana, 1961, p. 533.

¹³ Soler, *Derecho penal argentino*, p. 299.

b) Concurso aparente de leyes

Entre el concurso visto en el punto anterior y el que abordamos en este título existe, según reseña Cabral¹⁴, un rasgo común: parten de un hecho único, sin embargo los divide una diferencia abismal, ya que en el concurso ideal el hecho delictivo se adecua a dos o más tipos penales que no se excluyen entre sí, hay encuadramiento múltiple. Por el contrario, en un concurso aparente de leyes, como su nombre lo indica, el eventual encuadramiento múltiple es una ficción, porque la adecuación es única, ya que los tipos penales en juego se desplazan mutuamente en virtud de alguna relación que se da entre ellos y, que hace imposible la concurrencia simultánea.

Las mencionadas relaciones que pueden darse entre tipos penales son tres:

1) Exclusividad. Podríamos dividirla en alternatividad y consunción. En el primer caso, los tipos penales se excluyen mutuamente con relación a un mismo hecho porque lo establece la ley misma. Por ejemplo, un hecho punible jamás encuadrará en la figura de la estafa (art. 172, Cód. Penal) y en la del libramiento de cheques en formulario ajeno sin autorización (art. 302, inc. 4°, del Cód. Penal), porque así lo dispone esta última norma.

El segundo caso se guía por la regla de que las formas más complejas de delito, desplazan a las más incompletas. Ello puede verse en la tentativa de homicidio (art. 42, Cód. Penal) que queda absorbida por el hecho doloso consumado (art. 79, Cód. Penal).

La situación característica de relación consuntiva la constituyen las infracciones progresivas, aclara Soler¹⁵, "cuando los delitos están escalonados en la ley de acuerdo con diversos grados, en cuanto a su gravedad, aun siendo del mismo género como sucede por ejemplo con las lesiones (leves, graves, gravísimas)". Puede ser entonces que en un mismo contexto de acción, la infracción vaya desde un grado mínimo a su máxima expresión, en cuyo caso no se cuentan las etapas anteriores a la última.

Vimos pues, que en el iter criminis pueden cometerse hechos anteriores que quedarían subsumidos en el delito;

¹⁴ Cabral, Luis, *Compendio de derecho penal. Parte general*, p. 237.

¹⁵ Soler, *Derecho penal argentino*, p. 176.

mas pueden producirse acontecimientos posteriores que correrían igual suerte, porque su producción está necesariamente ligada a la consumación del delito, es decir, que en este caso el acto posterior sería impune. Por ejemplo, robo de automóvil (pena de uno a tres años de prisión); a esta sanción no corresponde sumarle la que rige para uso ilegítimo del automotor (seis meses a dos años de prisión), puesto que el segundo hecho quedaría subsumido en primero.

2) *Especialidad*. En este supuesto nos hallamos ante dos leyes diferentes: una general y otra especial, y siguiendo el viejo adagio latino *lex special derogat generali*, es evidente que se aplica la figura específica sin interesar la naturaleza o monto de la pena, ya que fueron hechas por el legislador con la intención de agravar o disminuir la sanción del tipo básico. Por ello, si se agregan elementos que conducen al primer fin se configura el tipo calificado, y si apuntan al segundo fin, se modela el tipo privilegiado.

Conviene recordar que una disposición es específica con relación a otra, cuando ésta se encuentra expresamente comprendida en aquélla, entre ambas no se da, como generalmente se suele afirmar, una relación de subsidiariedad, sino que se establece una relación de especificidad; ya que si se aplica el tipo específico las causas excluyentes de penas válidas para él, no dejan subsistente la pena del delito genérico. Por ejemplo, si no hay condena por abigeato (tipo específico), menos la habrá por hurto (tipo genérico).

3) *Subsidiariedad*: Finalmente encaramos este concepto y a fin de hacerlo con toda precisión recurrimos a Soler¹⁸: "Una figura es subsidiaria de otra cuando la ley dispone que su aplicación esté condicionada a que no sea de aplicación otra figura... o cuando una figura entra en la composición de otra".

En el primer caso se constata una subsidiariedad expresa, pues es la ley misma, la que señala que su aplicación está condicionada a que no exista ningún otro tipo con imperativo mayor para regir los hechos. Por ejemplo, el abandono de servicio de transporte (art. 195 del Cód. Penal) o los daños (art. 183 del Cód. Penal), rigen sí y solo sí el hecho no importare un delito más severamente penado.

A esta altura del desarrollo, es oportuno precisar que la relación específica supone coincidencia de las figuras bási-

¹⁸ Soler, *Derecho penal argentino*, p. 187.

cas; en cambio, la subsidiariedad supone diversidad de ellas. Entonces, la figura subsidiaria es siempre distinta y, su relación con la principal, proviene del hecho que puede formar parte como elemento constitutivo o circunstancia agravante de ella. Esta es la hipótesis de subsidiariedad tácita.

**4. DEFRAUDACIÓN FISCAL (ARTÍCULO 46 DE LA LEY 11.683)
Y DEFRAUDACIÓN PENAL (ARTÍCULO 174, DECISO 5°
DEL CÓDIGO PENAL)**

Nuestro sistema penal caracteriza a la estafa como un tipo de defraudación integrada por tres elementos básicos: a) ardid o engaño desplegado por el sujeto activo; b) error de la víctima, y c) lesión patrimonial del sujeto pasivo.

Estas tres condiciones configuran la defraudación penal que es bien distinta de la defraudación fiscal, ya que la relación jurídica tributaria que une al contribuyente y al fisco es muy particular, porque el Estado no efectúa una disposición patrimonial a favor del infractor (salvo casos de subsidios), como sería el de la defraudación penal, sino que el contribuyente aprovechando la circunstancia que es él quien determina el tributo y lo ingresa, procura a través del ardid o engaño que el Estado no advierta la falta de ingresos y el daño sufrido; o sea que jamás mediaría error por parte del fisco, porque el perjuicio patrimonial se produce sin que el ente recaudador haya tenido ocasión de intervenir¹⁷.

Nos permitimos disentir con Soler, Fröhlich y Andrade en esta cuestión, ya que estos autores hacen mención sólo de la determinación tributaria en base a declaraciones juradas, presentadas por el contribuyente (art. 20, ley 11.683); sin embargo, no podemos olvidar la patología del instituto y es sabido que generalmente el fisco es quien determina de oficio (art. 23, ley 11.683); en ese caso, puede hacerse sobre base cierta o sobre base presunta. Si ocurre esta última circunstancia la Dirección, en el ámbito de la Capital Federal, en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, acordadas por los arts. 40 y 41 de la ley 11.683, va a reunir todos los indicios que presuman la configuración del hecho imponible. Por supuesto que el agente generador de la

¹⁷ Soler - Fröhlich - Andrade, Régimen penal tributario, p. 154.

obligación puede esconder algunos de estos indicios (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión, etcétera). Entonces el fisco caería en error al determinar el impuesto fijando su monto en un *quantum* menor a lo que corresponde en realidad. De hecho, el art. 36, inc. b, de la ley 11.683, afirma que la determinación tributaria (en principio inamovible, art. 21 de la citada ley) puede ser modificada en contra del contribuyente si surgen nuevos elementos de juicio, o se comprueba la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior. Es por esto que en este caso especialísimo, podríamos aceptar el error del fisco en la defraudación fiscal.

Pero para aclarar las ideas, la defraudación en contra del fisco, en general se configura con dos requisitos: a) ardido o engaño, y b) perjuicio patrimonial, salvo la excepción que hicimos precedentemente respecto de la determinación de oficio de la base presunta.

Definidos ambos tipos de defraudación, podemos establecer la relación propuesta en el título de este apartado.

Afirma Núñez¹⁸, que ambos delitos pueden ser estructuralmente iguales, pues representan perjuicios pecuniarios logrados mediante fraude. La diferencia radica respecto del bien jurídico tutelado en una y otra figura; atento que el fraude penal perjudica la propiedad de la Administración pública, que no es otra cosa que un derecho individual y el fraude fiscal tiende a obstruir el poder financiero de la Administración, afectando la incolumidad de las rentas fiscales. Por ello, la defraudación impositiva excluye la figura delictiva y las penas comunes del art. 174 del Cód. Penal.

Fiel a su posición administrativista del ilícito tributario, Villegas¹⁹ alega que los bienes jurídicos tutelados en los mencionados artículos son distintos y, entonces la defraudación impositiva no configura la penal.

Concordante con la posición de Villegas, Giuliani Ferronrouge sostiene que la defraudación fiscal es una infracción exclusiva del derecho tributario; pero la base de su teoría es distinta ya que apoya la idea que el ilícito tributario no es penal ni administrativo, sino un delito *sui generis*. Por esta

¹⁸ Núñez, Ricardo C., *Fraude en perjuicio de alguna administración pública y defraudación impositiva*, LL, 74-565 a 576.

¹⁹ Villegas, Héctor B., *Derecho tributario*, t. II, p. 537. La ley 23.771. Régimen penal tributario y previsional. Análisis de sus figuras.

razón, alega que la mentada defraudación se rige sólo dentro del marco del derecho tributario.

Enrolado en la teoría penalista, vimos a García Belsunce²⁰ el cual afirma que en realidad concurren dos infracciones derivadas de una misma acción; habría así, una unidad de delito por unidad de hecho. Para él, ese delito único está encuadrado en más de una figura penal. Ellas son: la defraudación fiscal y el fraude en perjuicio de la Administración pública. De esta manera, existe concurso ideal entre ambas figuras y por aplicación del art. 54 del Cód. Penal, corresponde la imposición de la pena mayor que es la establecida en este Código (prisión de dos a seis años).

Por supuesto que el autor sostenía esta posición, antes de la sanción de la ley 23.771. Veremos más adelante su postura.

Soler, Fröhlich y Andrade disienten con García Belsunce²¹, afirmando que las figuras penales se clasifican en simples y calificadas. En el caso que analizamos, el tipo simple sería la defraudación (art. 172, Cód. Penal) y la calificada en razón del sujeto engañado, administración pública, la defraudación del art. 174, inc. 5º, Cód. Penal. Cabría además, una segunda cualificación hecha por la ley 11.683 si la rama de la Administración pública perjudicada fuera la tributaria, en razón de lo dispuesto por el art. 46 de la citada ley. Por ello, si el legislador ha querido disminuir la pena, en este caso se debe aplicar la multa fijada por este último artículo señalado y no la pena de prisión del art. 174, inc. 5º, del Cód. Penal. Es más, hoy, con la vigencia de la ley 23.771, los autores reseñados siguen sosteniendo la misma tesis, ya que el mínimo de pena por defraudación fiscal lo establece esta ley en su art. 2º (seis meses), en cambio en la defraudación del Código Penal el mínimo es de dos años de prisión.

5. RELACIÓN ENTRE EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY 11.683 Y EL ARTÍCULO 2º DE LA LEY 23.771

Es evidente que todas las figuras establecidas en el nuevo régimen penal tributario son dolosas; por ello no se pro-

²⁰ García Belsunce, Horacio A., *Régimen penal tributario. Concurso de acciones*, L.L. 1960-C-618.

²¹ Soler - Fröhlich - Andrade, *Régimen penal tributario*, p. 134.

duciría ninguna colisión con la ley 11.683, en lo que hace a las figuras culposas.

En relación a los ilícitos dolosos de una y otra —y en concreto los señalados en este título—, la doctrina ha emitido diversas opiniones.

Dentro de la primera postura, podríamos nombrar a García Belsunce²¹, que sostiene que existe defraudación tributaria encuadrada en el art. 2º de la ley 23.177 y el art. 46 de la ley 11.683. Se trata de una infracción tributaria incriminada por dos ordenamientos legales diferentes, uno de tipo fiscal y otro de tipo penal. Como antes reseñáramos, para este autor, el bien jurídico protegido en ambos casos es el mismo, y no ve la diferencia ontológica entre uno y otro delito; por ello la defraudación del art. 46 de la ley 11.683 es de naturaleza penal y no contravencional, por lo tanto la concurrencia de estas dos figuras "debe resolverse como un concurso ideal en el que frente a una unidad delictiva se aplica la sanción penal mayor, que es la pena de prisión de la ley 23.771".

Una segunda posición llevaría adelante Villegas²², que alega que, como subsiste el art. 46 de la ley 11.683 y atento la existencia del art. 15 de la ley 23.771 donde se establece que la pena de prisión fijada por la ley penal tributaria será impuesta sin perjuicio de las sanciones fiscales y previsionales, se violaría el principio non bis in idem (art. 7º, Cód. Proc. Penal), ya que se aplicarían dos sanciones distintas (multa y prisión) por un mismo delito, violando el art. 54 del Cód. Procesal. Si bien es cierto que el citado principio no está expresamente formulado en la Constitución nacional, no lo es menos que emana del art. 18 de la Constitución (debido proceso legal); por esta razón juntamente, con Castellanos²³, alegan la inconstitucionalidad del art. 15 de la ley 23.771.

Finalmente, una tercera posición manifiesta que la pena del art. 46 de la ley 11.683, configura delito tributario, por ser retributiva; pero al ser sancionada la ley 23.771, la defraudación del art. 46 de la ley 11.683, fue absorbida por

²¹ García Belsunce, Régimen penal tributario. Concurso de sanciones, LL, 1990-C-905.

²² Villegas, Derecho tributario, p. 544.

²³ Castellanos, Fernando, La ley penal tributaria. Aspectos relevantes. Impuestos, t. XLVIII-B, p. 2629.

aquella y hoy se la considera una mera contravención. Entonces tendríamos un doble juzgamiento: a) defraudación de la ley 23.771, y b) contravención del art. 48 de la ley 11.683, por aplicación del art. 7º del Cód. Proc. Penal que prescribe la posibilidad de condenar o absolver una falta, por la autoridad administrativa y de procesar y condenar ulteriormente por el mismo hecho, cuando éste sea constitutivo del delito²⁴.

8. Conclusión

Es notoria la confusión que ha sembrado el nuevo régimen penal tributario, a raíz de su pésima redacción (no se puede esperar otra cosa si en ella no intervienen juristas especializados) y por su falta de congruencia al dejar vigentes tipos penales de la ley 11.683 que debieron ser derogados o reformulados.

A raíz de esta incertidumbre en que nos encontramos inmersos, es que nos pareció oportuno traer a colación el deseo de Harpagnon (que por otra parte es el de todo mortal en su sano juicio): "La búsqueda de la justicia y la punición del responsable". La figura del protagonista de *L'aveugle*, que desorientado buscaba el sujeto que había osado robarle sus bienes, nos representó la situación en la que podría encontrarse un recalcitrante contribuyente lidiando por escapar de las redes que arman las tres normas en análisis. ¿Existe concurso ideal? o ¿concurso aparente de leyes? He aquí nuestro aporte a tan controvertido asunto.

Sostenemos que dada la situación actual del art. 174, inc. 5º, del Cód. Penal y del art. 2º de ley 23.771, habría un concurso aparente de leyes donde la primera figura quedaría excluida por la segunda, atento el principio de especialidad; ya que el tipo penal específico (defraudación fiscal), desaloja al tipo penal general (defraudación del art. 174, inc. 5º, Cód. Penal). Asimismo, afirmamos que dado lo dispuesto en el art. 7º del Cód. Proc. Penal siendo factible un procedimiento administrativo y un proceso penal por el mismo hecho y en concordancia con el art. 15 de la ley 23.771, es posible aplicar la pena de prisión del art. 2º de la mencionada ley, por evasión total o parcial de tributos o aprovecha-

²⁴ Corti, Aristides H., *Análisis del nuevo régimen penal tributario*, diario *Ámbito Financiero*, 19780.

miento indebido de beneficios fiscales y la multa prescrita por el art. 46 del mismo cuerpo legal; ya que como dijéramos anteriormente el nuevo régimen penal absorbió la defraudación tributaria del art. 46, sancionándola con una pena mayor y convirtiéndola en una contravención. Nos parece arriesgado tachar de inconstitucional al art. 15 de la ley penal tributaria, siendo un remedio extremo que debe ser utilizado con mucha precaución.

No queremos concluir sin afirmar que lo ideal sería derogar los artículos de la ley 11.683 que contengan infracciones materiales, cuya acción típica pueda quedar subsumida en algunos de los presupuestos normativos de la ley penal tributaria.