

**EN TORNO AL CONCEPTO
DEL BIEN JURÍDICO EN EL DELITO TRIBUTARIO
¿DEFRAUDACIÓN SIN ERROR O ESPECIALIDAD
DELICTIVA? UNA REVISIÓN CRÍTICA
DE LAS POSTURAS DOCTRINARIAS
Y LA PROPUESTA DE SOLUCIÓN**

LEANDRO ANDRÉS MACIEL¹

Introducción

El presente trabajo exhibe como tema escogido lo que a primera vista pudiera parecer como baladí. Sin embargo la cuestión sometida a análisis dista con mucho de ser unívoca. Todo ello atenta contra una íntegra estructuración dogmática de lo que de-be entenderse como el bien jurídico en el Delito Tributario. Dar respuesta al interrogante sobrepasa la mera exégesis de la norma aisladamente considerada, debiéndose adentrar en la voluntad del legislador allí donde el término empleado no puede sino ser interpretado en forma armoniosa con las restantes normas en forma conglobante. No se me escapa el hecho de que las distintas figuras penales que la norma contempla (y las modificaciones de la Ley N° 23.063), permiten singularizar en cada especie delictiva las distintas modalidades que la ofensa al bien jurídico puede presentar. Ello no es nuevo en la teoría general y responde necesidad de dividir la ofensa de acuerdo al derecho ofendido por los distintos delitos de acuerdo a lo enseñado por los clásicos, pero siempre y en todo caso dentro de un enmarca-miento común lo que no empecé a lo anterior.

La metodología que he escogido responde a una deliberada forma de pre-sentar el tema abordado. Para ello voy a tomar como paradigma la profusa y bien lograda obra del profesor Alejandro Catania titulada **“RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO Estudio sobre la ley 24.769”**, sobre las distintas figuras penales que la ley contempla. El hecho de que

¹ Jefe de Trabajos Prácticos de derecho penal, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y Políticas, UNNE.

a su turno he de presentar mis objeciones al razonamiento y conclusiones a las que arriba el autor no importa de manera alguna desconocer de la valía e importancia de la misma. Se trata simplemente de intentar dar respuesta al interrogante planteado sobre la base de diferentes puntos de vista con el debido anclaje en la doctrina, la que a mi juicio, se presenta excesivamente fragmentada lo que se alza hacia una comprensión cabal de la cuestión, oscurece su análisis y finalmente se arriba a conclusiones que entiendo se muestran erróneas. Solo me resta destacar que no persigo otra finalidad que la de reflexionar sobre la cuestión, presentando una hipótesis que invita al debate científico, a la reelaboración de las distintas categorías y lo más importante, conlleva la posibilidad de ser modificado perfeccionándolo.

Desarrollo

1. Bien jurídico protegido: distintas posturas

La doctrina vernácula siempre ha mantenido un posicionamiento dispar en cuanto a la estructuración del bien jurídico en torno al “Delito Tributario”. Ello no es una cuestión baladí. Como consecuencia se lo incluye en modalidades que se pueden singularizar genéricamente en dos: a) aquellos que entienden que se está ante un delito que no conlleva bien jurídico que tutelar por la norma penal y b) los que sí admiten la existencia del derecho protegido² En ésta última posición se engloban la mayoría de las opiniones doctrinarias, bien entendido que con una profusa diversidad de matices.³

² Aquí se toma como postura de identificar “derecho” = “interés protegido” o simplemente “bien jurídico”. Se evita así la confusión con los intereses que no son objeto de pretensión jurídica alguna y consecuentemente al margen de la protección penal cualquiera sea el punto de vista de la protección: objetivo o subjetivo, es decir analizado desde la perspectiva de la dispensa protectora del derecho o en relación al sujeto pasivo de la relación delictual. Vid. Ricardo C. Nuñez “TRATADO DE DERECHO PENAL –PARTE ESPECIAL–”, T. III, pág. 15 y ss, Lerner, 1988. Va de suyo que los razonamientos le son extensibles además al los delitos contra la “Seguridad Social” dada la íntima relación entre ambos en cuanto a la acción y a los medios para cometerlos, aunque el análisis específico se circunscribe al primero.

³ Vid Alejandro Catania “RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ESTUDIO SOBRE LA LEY 24.769”, Editores del Puerto s.r.l., pág. 36 y ss, 2005.

1a. Postura negativa de la existencia del bien jurídico

Parte de la base de diferenciar los delitos tributarios propiamente dichos de las meras infracciones administrativas. En los primeros media un bien jurídico que protegido. En las últimas, entendidas como simples desobediencias a un mandato u órdenes de la administración pública, no es posible hallar un interés digno de originar una sanción penal cuando se lo vulnera. Se trata de simples “alzamientos” que no originan el reproche penal de la conducta desviada y las sanciones no revisten dicha naturaleza. De ello deriva una conclusión singular: no puede haber delito tributario al carecer de realidad ontológica. Ésta postura resulta ser inadmisibile. Como se abordará infra, siempre y en todo caso media un bien jurídico, sea que se lo considere especial o dependiente de la ley de fondo.

1b. Posturas que admiten la existencia del bien jurídico

En éste grupo se agrupan aquellos posicionamientos en los cuales se admite la existencia del bien jurídico. Ahora bien sobre la base de dicho presupuesto éstos difieren sustancialmente. Sin perjuicio de que a su debido momento se delimitará específicamente cual es el bien jurídico que entiendo es comprensivo de las distintas posturas, ya se vislumbra la consecuencia axial de la cuestión que no es otra que la de concluir la impropiedad de acotarlo únicamente en uno u otro supuesto. Por el contrario se nutre de la confluencia de una multiplicidad de aspectos cada uno de los cuales reviste singular importancia. El fundamento debe hallarse en las denominadas “cláusulas de progreso” del art. 75 inc. 18 de la C.N. por medio de las cuales el Estado diseña su política al respecto.⁴

1b1. El Bien Jurídico como el orden socioeconómico

Considera al “Delito Tributario” como especie del género económico participando de las mismas características del último: a) el sujeto activo

⁴ Bulit Goffi Enrique G. “LA CLÁUSULA DEL PROGRESO Y LA MATERIA TRIBUTARIA”, ED, 31/07/03, pág. 1/3.

es plural aunque ello no obsta a que se puedan caberlos individuales, b) el sujeto pasivo es siempre “macro-social” comprendiendo tanto a los intereses de la población en general como así también al Estado en su carácter de regulador de la actividad socio-económica y c) son “plurio-fensivos”. Se verá que no puede dejarse de considerar a esta postura sin más si se entiende a la díada orden socio económico-potestad y facultad del Estado para intervenir fomentando los diversos aspectos de la anterior, por lo que se concluye que media una relación entre ambos, aunque debe reconocerse lo excesivamente difuso de la definición.⁵

1b2. El Bien Jurídico como poder tributario del Estado

Éste posicionamiento se basa en la potestad del Estado para crear y aplicar gravámenes en general. El delito vulnera la anterior. Tampoco puede desdeñarse enteramente ésta forma de presentar al bien jurídico.⁶ La postura en contra no advierte que no es admisible la diferenciación entre: a) tributo existente y b) tributo por crearse a futuro. Menos aún es compartible la opinión que se trata de una “...suerte de desobediencia...” como delito encuadrable en el género delictivo de los “Delitos contra los Poderes Públicos y el Orden Constitucional y a la Vida Democrática”. El desarrollo doctrinario exime de comentarios y a ellos me remito.⁷

1b3. El Bien Jurídico como deber de colaboración del contribuyente

En éste sector de la doctrina parte de del poder de imperio del Estado de imponer tributos y en contrapartida el derecho-deber del

⁵ En contra Catania, ob cit., pág. 37. El autor no admite esta postura dada la imprecisa indeterminación de los bienes jurídicos intermedios. Con todo no creo que pueda hablarse de un contenido “abstracto” o lo que es peor “simbólico” como lo propone.

⁶ En contra Catania, ob. cit. pág. 38. El autor cita en su apoyo a las opiniones de Ayala Gómez (ver nota N° 86) y Pérez Royo (ver nota N° 87).

⁷ Vid Carlos Creus-Jorge Eduardo Buompadre “DERECHO PENAL –PARTE ESPECIAL”, T. 2, pág. 183 y ss. A pesar de lo expuesto esa es la opinión de Catania. ¿Que relación media entre el delito del art. 226 (antigua Rebelión) o 229 (Sedición) y el Delito Tributario? Respuesta.: Ninguna ¿Es aplicable al supuesto de creación de tributos sostenido por Catania por ejemplo doble intimación a los sublevados (art. 231 CP) o la excusa absolutoria (art. 232 CP) Respuesta: No. Por lo que no entiendo el basamento de dicho autor.

contribuyente del obrarlos. El delito tributario entonces se estatifica en la violación de esa facultad que pesa sobre el último y repercute sobre la actividad financiera recaudadora del Estado. Se puede contrarrestar ésta postura por: a) el fundamento constitucional y b) la mera formalidad que conllevaría la supuesta “desobediencia” con ausencia de contenido antijurídico⁸.

1b4. El Bien Jurídico como función tributaria

Es la posición doctrinaria que sustantiviza al bien jurídico como el legal, correcto y normal desenvolvimiento de la administración tributaria del estado. El delito tributario violaría ese accionar del Estado con dicho sentido y alcance. Con éste posicionamiento se estaría ante un aspecto de los delitos del Título XI del C.P., aunque con especialidad propia. Tampoco en éste caso puede desdeñarse sin más dicha postura sobre la base de las mismas críticas que a la anterior. No puede sostenerse únicamente que se está ante meras conductas de “infidelidad o “deslealtad” administrativa como carentes de ofensividad delictiva.⁹ Basta para rechazar la opinión exhibir el siguiente razonamiento: de ser cierta la crítica habría que también dejar de considerar como delitos al amplio abanico de conductas sancionadas en dicho título, por cuanto siendo el Delito Tributario una especie de los que afectan a la Administración, por extensión le caben a las figuras del Título XI las mismas críticas que a la especialidad tributaria, es decir que también habría que renegar de la delictuosidad de hechos como por ejemplo el “Cohecho”, la “Malversación”, el “Enriquecimiento Ilícito”, etc. Estos delitos que se toman como ejemplo no son meras desobediencias sino verdaderas ofensas al bien jurídico referido. De tenerse en cuenta que los ingresos

⁸ Vid Catania, ob. cit., pág. 39. Por cierto que el legislador penal detenta la potestad de crear el “typen” sobre la base de considerar a la conducta merecedora de reproche, así lo reza el art. 75 inc. 12 de la CN. y consecuentemente considerar antijurídica la conducta. En conclusión no puedo admitir que se confunda el interés jurídico protegido con la conducta desplegada. El autor cita en su apoyo a Pérez Arroyo (ver nota N° 90).

⁹ Vid Catania, ob. cit., pág. 40 en su postura crítica a Pérez Arroyo, citando en acompañamiento a su postura la opinión de Ayala Gómez (véase nota N° s: 91 y 92). El Título XI de los “Delitos Contra la Administración Pública” es un ejemplo.

son “públicos” y no su opuesto, se encuadraría la cuestión en el Título IV “Delitos Contra la Propiedad” siendo una persona de derecho público necesario como lo es el Estado.¹⁰

Ib5. El Bien Jurídico como el patrimonio del Estado

Sin lugar a dudas aquí se visualiza un aspecto superlativo de lo que debe entenderse como el “Bien Jurídico”. Enseña la doctrina que se trataría de aquellas conductas delictivas que lesionan el erario público al impedir o simplemente dificultar la obtención de los recursos necesarios que demanda el Estado para el cumplimiento de sus finalidades. Dice Catania al respecto en una opinión contraria a éste posicionamiento ya que el bien jurídico no se agotaría en el mero perjuicio patrimonial (pag. 41): ***“...ya que lo que se persigue en éstos casos —refiere el autor al delito tributario— es haber dificultado la obtención de ingresos públicos por haber imposibilitado la recaudación tributaria. Ésta diferenciación se robustece si se piensa en que si el bien jurídico tutelado fuera solamente el patrimonio, no se explica el tratamiento diferenciado que en éstos casos se haría al establecer un monto pecuniario por sobre el cual la conducta constituiría delito, por oposición a lo que sucede con los delitos contra el patrimonio legislados en el Título VI del Código Penal”***.¹¹

Ante todo comiencese por el principio. El argumento expuesto cuando afirma ***“...fuera solamente...”*** ya indica una renuncia a su posicionamiento que a reglón seguido elabora respecto a la “Hacienda Pública” como el objeto del ataque del “Delito Tributario”. Es lo pretendo demostrar en el presente trabajo: que el “Bien Jurídico” es multifacético y no singular. Ahora bien, es cierto como lo afirma el autor que no puede únicamente ser el bien jurídico el patrimonio del Estado. En eso no hay duda alguna. Empero en lo que no puedo estar de acuerdo en el hecho

¹⁰ Vg: art. 174 inc. 5° CP, donde la ofensa es particularizada como ofensa a la propiedad del Estado (o más modernamente “patrimonio”) y no como desenvolvimiento administrativo del Título XI. Si se ahonda también respecto a los delitos como el Hurto o Robo (en sus modalidades simples o agravadas).

¹¹ Vid Catania, ob. cit. pág. 41. Es la opinión de Bajo Fernández Miguel y Bacigalupo Zapater Enrique en la obra citada.

de sostener que no lo sea. En efecto, para el cumplimiento de los fines de las denominadas “cláusulas para el progreso” ya referidas y la adecuación del accionar tributario del Estado en cuanto al segundo segmento de la díada: obtención de recursos-direccionamiento de los mismos, previamente debe superarse el primer estadio es decir precisamente el relacionado a la concreción del emolumento del cual va a disponer el Estado. Sostener lo contrario importaría afirmar la existencia de una actividad económica-financiera del Estado sin los recursos necesarios lo que importa un contrasentido. En conclusión se vuelve al punto de partida “Bien Jurídico” requiere previamente la existencia del recurso. Por otra parte también es cierto que se visualiza una diferenciación entre el bien en sentido genérico ya ingresado al erario público y el que solo lo está potencialmente. Lo que no se corresponde a la realidad es que se imponga una diferente apreciación solamente por la especialidad de la materia tributaria.¹² Por ello es que no se puede compartir la opinión de que (pág. 41): “...*algunas de las maniobras reprimidas por los ilícitos tributarios podrían causar un perjuicio patrimonial al Erario Público...*”, en rigor de verdad no se trata de una eventualidad, sino por el contrario lo causan, de allí su penalización.

Finalmente no es cierto que sobre la base de la diferenciación del monto pecuniario debajo por el cual no existe delito se pueda hacer otra diferencia para negar así que el “Delito Tributario” atenta conjuntamente al patrimonio del Estado. Aquí se impone un sucinta desarrollo del tema ya que por una parte el autor se refiere a la sustantividad del la materia tributaria pero por la otra también menciona al género delictivo de los delitos “Contra la Propiedad”, va de suyo en los que también se protege el patrimonio de aquél.¹³ Si se observan los montos que los respectivos

¹² La doctrina es conteste en señalar las diferencias. Vg: el delito de Peculado (art. 261 CP) que básicamente consiste en sacar fuera del ámbito de la administración caudales o efectos que le pertenecen o simplemente con el desvío contra norma de la Malversación básica (art. 260 CP) del Título XI y una defraudación común (aunque agravada por la calidad del sujeto) del art. 174 inc. 5°. Vid Nuñez, ob. cit., T. IV, pág 405, Lerner, 1989 y T. V, Vol II, pág. 111 y ss., Creus-Buompadre, ob. cit. parág. 2076 y ss, Astrea, 2007.

¹³ El autor deliberadamente no refiere al objeto de los delitos del género como propiedad sino como patrimonio y al mencionar el género lo hace soslayando el epígrafe mencionándolo solamente como “Título VI del Código Penal”.

artículos de la Ley N° 24.769 conllevan, respecto al delito de “Evasión” y sus agravantes como en lo referido a los delitos contra la “Seguridad Social”, siempre el legislador penal impuso un monto por debajo del cual no existe delito, por ejemplo los montos de los arts. 1° y 2°). Idéntica suma referida en primer término en lo que respecta al delito de “Aprovechamiento Indebido de Subsidios” (art. 3°) el en menor cuantía el delito de “Apropiación Indebida de Tributos”. Lo importante es establecer que la norma ha puesto un límite por debajo del cual no existe delito. Una prueba más de ello es la reforma que a la Ley N° 24.769 lo da la Ley N° 20.063 que eleva la suma por la cual el agente de retención, percepción o empleador que no depositan las sumas referidas en el término de diez días hábiles siguientes al vencimiento del importe. Consecuentemente se entiende que por debajo del cual monto no existe delito.

No puedo sino compartir lo sostenido por el autor. Sin embargo esa toma de posición por parte del legislador penal no importa que el bien jurídico protegido no pueda ser el patrimonio del Estado. Tal como se encuentra redactada la norma el monto mínimo que se establecen obedece simplemente a razones de política criminal.¹⁴ Por ejemplo respecto a los delitos contra la propiedad entre parientes etc. En conclusión el paradigma tomado para negar que el patrimonio del Estado sea también el bien jurídico protegido por la norma, se muestra en el mejor de los casos como insuficiente para tal fin. Por otra parte y de la mano con lo anterior, tampoco es absolutamente cierto que en el Título VI del Código Penal todos y cada uno de los delitos elaborados por la ley conlleven necesaria e ineludiblemente a la comisión del mismo. No es así por cuanto también a dicho género delictivo se son aplicable las normas propias de la parte general relativas a la antijuricidad, error, insignificancia mínima de la cosa objeto del delito etc. Es decir que la especialidad en materia tributaria no impide al legislador establecer montos mínimos debajo de

¹⁴ Vid Creus-Buompadre, ob. cit., pág. 269 y ss y 632 y ss, donde se admite que la nueva modalidad no es una excusa absolutoria pero reviste una característica similar. Por ejemplo el avenimiento del ofensor con la ofendida en los delitos contra la Integridad Sexual (art. 132 del CP –casamiento con la ofendida después de ser restituida al hogar de sus padres o lugar seguro decía la ley–), no se trata de que no exista el delito, sino que la ley admite lo que se denomina dogmática-mente una excusa absolutoria.

los cuales exime de responsabilidad al infractor lo que no quiere decir que no exista el delito.

Ib6. El Bien Jurídico como la Hacienda Pública

Es la postura del autor.¹⁵ Sobre la base de la actividad “dinámica”, se concibe al bien jurídico como la actividad del Estado estructurada sobre la obtención de recursos y su aplicación. El último tramo de la ecuación se basa en la protección de la actividad financiera del estado que no puede solamente entenderse como comprensiva de uno sólo de éstos, sino que abarca ambos para poder cumplir con los fines del mismo. Es importante destacar el fundamento que dado para sustentar su postura. Precisamente y en virtud del contenido que da a la actividad desenvuelta por el estado en el cumplimiento de sus fines, entiende que no puede ser solamente el patrimonio del Estado por el hecho de que con esa interpretación se estaría agostando la protección en un aspecto estático de la cuestión prescindiendo de la dinamicidad que debe conllevar la interpretación de dicha actividad. Sin embargo y a pesar de seguir la opinión Ayala Gómez quién centra el contenido del “Delito Tributario” sobre la base de diferenciar al bien jurídico, se aparta del mismo ya que cuando se refiere al gasto público afirma (pág. 42): ***“Ésta última definición –se refiere Catania al anterior– aparece como las más adecuada, pues limita a los ingresos del Estado a los tributos y especifica claramente que las cuestiones vinculadas con el gasto público serán la finalidad del aprovechamiento de aquellos recursos, pero no parte del bien jurídico protegido por estos tipos penales específicos”***. Solamente agrega que debe tener-se en cuenta también: ***“...a las defraudaciones basadas en los sistemas de reintegros, recuperos y devoluciones que tienen su génesis en el régimen de percepción tributario concreto”***.

¹⁵ Vid Catania, ob. cit., pág. 41. cita en su apoyo las opiniones de Chiara Díaz “LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVI-SIONAL N° 24.769”, pág. 114 y ss, Rubinzal-Culzzoni, 1997 y de Ayala Gómez “EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA ART. 349 DEL CÓDIGO PENAL”, pág. 114 y ss, Civitas, 1988. Es también la postura de Ochoa Carlos Arturo “LEY PENAL TRIBUTARIA COMENTADA”, pág. 17 y ss, Alveroni Ediciones 2007, aunque hay que aclarar que el autor también lo denomina “orden público económico” pero no difiere en lo sustancial.

Lo transcripto demuestra que subyace el aspecto que entiendo debe destacarse y que no es otro que el del patrimonio del Estado también se encuentra protegido por los dis-tintos tipos penales específicos de la Ley Tributaria y el hecho de que por una parte el autor esboza el concepto de “Delito Tributario” como aquél que ataca el bien jurídico entendido como la actividad financiera del Estado en la obtención de recursos y su consecuente aplicación para el cumplimiento de sus fines y por la otra deja de lado el último tramo del concepto ya que se trataría de la finalidad de los recursos vistos desde el ángulo de su aprovechamiento mas no como el interés protegido por los tipos penales.

2. Naturaleza jurídica del bien jurídico

Desarrolladas las distintas posturas que se muestran en torno al bien jurídico en el Delito Tributario, paso a continuación a exponer la hipótesis de opinión personal. No es posible sostener la singularización en uno solo de los aspectos descriptos. El propio Catania admite lo que sostengo. En efecto en su postura de considerar como delito tributario aquél que atenta contra la “Hacienda Pública”, comprende los dos aspectos ya desenvueltos, por una parte la obtención de los recursos y por la otra la asignación consecuente. Ello importa revestir a dicho bien con característica dinámica, toda vez que no puede tratarse de un aspecto meramente estático como lo es por ejemplo el patrimonio del Estado, o bien el genérico deber de tributar que pesa sobre la población en general o el orden socio-económico, o la función tributaria etc., sino abarcativo de todos. En honor a la verdad que en su trabajo Catania siempre mantiene su opinión de cual debe entenderse como tal, aún en los tipos que contempla la ley sin los medios fraudulentos¹⁶, pero en todo caso el núcleo central siempre se admite a la hacienda pública en el sentido ya señalado.

¹⁶ Vid Catania, ob. cit., pág. 144 y ss, respecto al delito de Apropiación Indevida de Subsidios del art. 6 de la ley 24.769 donde se mantiene la opinión referida al bien jurídico como la “Hacienda Pública”. A su turno autores como Ochoa, ob. cit. pág. 30 y ss confunde los medios con la acción típica. Pero por además la acción típica que para el autor significan “sustraerse” al pago de tributos intencionalmente, empero no la consideran como un delito omisivo.

2a. Los medios en los delitos contemplados por la norma

Los aspectos que a continuación se detallan constituyen a criterio del autor los aspectos sobresalientes para fundar su opinión respecto al tema abordado. Para ello voy a tomar como objeto de análisis los medios contemplados por la ley. Nótese alguna doctrina confunde dichos conceptos y la acción típicas lo que representa un error conceptual que no puede ser admitido. Tanto en los “Delitos Tributarios” integrados con los de 1) “Evasión”, 2) “Aprovechamiento Indebido de Subsidios”, 3) Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales” y la “Evasión” en los “Delitos Contra la Seguridad Social”, el legislador penal baso la reprochabilidad de la conducta típica en el uso de medios taxativamente enumerados y que se identifican como: a) declaraciones engañosas y b) maniobras fraudulentas. Solamente queda al margen del empleo de los medios el “Aprovechamiento In-debido de Tributos”. De tal manera que deben emplearse en la consumación del delito, únicamente éstos y no otros ya que de lo contrario no se estaría ante la acción típica. Así dice (pág. 53): ***“...la evasión... (va de suyo que los lineamientos que se transcriben le son enteramente aplicables en lo sustancial al delito de “Evasión” del art. 7º de la ley aunque el párrafo que refiere al art. 1º) no requiere como elemento del tipo al error de los sujetos representantes del organismo recaudador, alcanzará con que las actividades desplegadas por el autor sean “ardidosas o “engañosas” sin que el tipo penal requiera ninguna clase de eficacia con respecto a aquellas... De otro lado la evasión no requiere ningún resultado lesivo sobre el objeto del patrimonio de la Administración federal de Ingresos Públicos, o cualquiera sea el organismo a cargo de la recaudación del tributo, esto es no requiere como elemento del tipo el llamado perjuicio fiscal sino que aquél tipo penal describe, como uno de sus elementos constitutivos la omisión del pago de los tributos por parte del obligado, lo que implicará, sólo en algunos casos, un perjuicio por la no realización efectiva del crédito...”***

Sostiene el autor que no es necesario que la presencia del resultado del empleo de los medios ardidosos. Aquí se impone una aclaración previa. Catania en ningún momento desconoce la esencia que deben te-

ner los medios y de su empleo en dichas potencialidades, solo que le da un alcanza distinto para así concluir la naturaleza de la acción típica.¹⁷ Así, al abordar el núcleo de la cuestión el delito de “Evasión Tributaria”, se esfuerza por hacer la distinción entre el mero acontecer procedual de los medios, a los que denomina adjetivizándolos como “acción” por su opuesto, es decir el “resultado”. Así y sobre la base de ésta premisa concluye que cuando la ley tributaria refiere a los medios como “declaraciones engañosas”, “ocultaciones maliciosas” en realidad no importa referencia alguna a el resultado de la utilización de dichos medios, sino por el contrario se agota la cuestión en el mero accionar. Pero entonces ¿Cuál es el sentido y alcance de los medios típicos introducidos en los tipos por la ley? De ser cierta la postura del autor sería una mera enunciación carente en lo absoluto de operatividad. De más está decir que la enumeración que da la norma es meramente ejemplificativa. Por ello se culmina el muestreo de los medios con la frase “... o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño”, frase que es idéntica a la fórmula de la defraudación por fraude del art. 172 del Código Penal.

Ahora bien, el que las maniobras fraudulentas desenvueltas por el autor deben conllevar dicha sustantividad nadie lo pone en duda. Ni aun el propio Catania: (pág. 54) *“En ese sentido no debe entenderse al ardid o al engaño como resultado típico, sino como el despliegue de maniobras con características engañosas o ardidosas, las cuales, además deberán tener la capacidad de alterar uno de los aspectos de la obligación tributaria, con lo cual el desarrollo de aquellos actos posibilitará la modificación aparente de una situación económica-tributaria, exponiendo una distinta a la correspondiente”*. Así el problema que se plantea está referido a que por una parte se admite dichas características pero por la otra se reniega de sus efectos: Mas aún no se ve la necesidad de aclarar el aspecto referido a la diferenciación entre los medios y el resultado dada la postura que el autor mantiene respecto al bien jurídico protegido por la norma. Pero aún en éste último supuesto tal posicionamiento es solamente aparente. Ello responde al hecho de

¹⁷ Por cierto que tampoco la jurisprudencia, Vid CNCP en la causa “Alosio S”. JPBA, T. 1, pág. 101, año XXVI.

que la consecuencia del la maniobra ardidosa según el autor no tendría su efecto en un sujeto determinado, de lo que concluye que no puede haber similitud alguna con el género de las defraudaciones, bastando que se empleen los medios como mera acción independientemente del resultado. Sin embargo la enunciativa enumeración de los medios de los cuales debe valer-se el sujeto activo no puede dejar de tener la potencialidad de provocar el error en el sujeto pasivo como se verá, e independientemente de que éste se trata o no de una persona de derecho ideal. Por ello no puede sino concluirse que cuando la norma penal especial enumera dichos medios deben necesaria e ineludiblemente de tales características, como lo dice el autor (pág. 65)"... *por lo tanto se concluye que la conducta prohibida (u ordenada) por la norma deberá tener como característica la cualidad de ser ardidosa o engañosa; esto es, el ardid o el engaño son características de las acciones u omisiones practicadas y, nunca. El resultado "error de algún sujeto", con el cual puede indentificarse el engaño resultado...*". De más está decir que ello importa para Catania dos consecuencias exiales: una es que la acción típica no demanda la producción del resultado, es decir el perjuicio patrimonial en el sujeto pasivo (Estado). La otra es la inexistencia del error en el anterior. Consecuentemente el delito revista la naturaleza de ser omisivo.

De que siempre y en todo caso debe mediar el error en el sujeto pasivo no puede negarse. De lo contrario no ese estaría ante una defraudación. Esa en la regla. Por lo tanto no puede en manera alguna prescindirse de la figura rectora, sin perjuicio de que se la singularice en cada especie delictiva. Hago dicha aclaración porque se podría argumentar que precisamente porque no se está ante el elemento intelectual debe prescindirse de anterior, es decir de la existencia de una conducta defraudatoria. Pero aún quienes se engloban dentro de la postura contemplativa de la "Hacienda Pública", no dejan de reconocer implícitamente que antes que la asignación de los respectivos recursos económico-financieros el Estado debe contar con ellos. De ahí el interés supra individual que se protege.¹⁸ Por todo lo expuesto se debe rechazar la postura de que

¹⁸ Vid CNCP en la causa "Di Loreto", Sala 2da. 20/08/96.

la norma no repara en la sustantividad del “ardid” o del “engaño” para la consumación típica en cuanto a sus consecuencias y ser únicamente una cualidad de los medios. Por el contrario deben tener dichas características y además provocar el error en el sujeto pasivo. Sostiene el autor que no se a llegado a posiciones superadoras o se haya intentado hacerlo y de esa manera negar su consecuencia y de allí sustentar la postura mera acción y no de resultado referidos a los medios empleados.¹⁹ La norma y la doctrina prueban en contrario En cuanto a lo primero por la significación enunciativa de los medios, por lo cual no se tratará únicamente de “declaraciones engañosas” u “ocultaciones maliciosas” pudiendo el sujeto activo ocurrir a otros medios que no sean exclusivamente los enunciados en la ley. Respecto a lo último ya que a lo largo de su evolución se han ido desarrollando las modalidades de interpretar el aspecto referido a la idoneidad del ardid o el engaño, especificándolo sobre la base de un tipo abstracto de sujeto pasivo, respecto a un concreto sujeto pasivo o finalmente su operatividad en un caso concreto determinado.²⁰ Inclusive la doctrina que no repara en dicho aspecto termina reconociendo su importancia toda vez que apreciados desde el punto de vista del caso particular lo relevante es la aptitud para inducir a error o no al sujeto pasivo, lo que resulta decir lo mismo desde otro punto de vista pero sin desconocer la cualidad intrínseca que deben llevar.²¹ Admitir lo contrario sería decir más de lo que el tipo penal refiere. La pregunta se impone ¿Cuál sería el motivo determinante para que el legislador penal haya establecido los medios en forma específica, directa, e inmediata con los de defraudación? Reitero que la doctrina nunca desconoce la cualidad de éstos, razón por la cual no se ve el porqué de la relación con la modalidad defraudatoria solamente por la singularización del bien jurídico como “Hacienda Pública”. Por ello sostengo que no debe acu-

¹⁹ Vid Catania, ob. cit., pág. 67.

²⁰ Vid Nuñez, ob. cit., T. IV, pág. 298 y ss e inclusive en lo que respecta al “silencio calificado”. Dicho medio que queda comprendido entre el cualquier otro ardid o engaño no es tenido en cuenta por Catania.

²¹ Vid Buompadre, ob. cit. pág. 143 y ss. También Creus (obra actualizada por Buompadre) que diferencia entre los casos de consumación y tentativa. La capacidad o no de las maniobras ardidosas o engañosas será de importancia fundante para el último de los institutos. En cualquier caso se sostiene lo afirmado supra. Véase parág. N° 1120 del T.I.

dirse a explicaciones tan complicadas al respecto. Simplemente se deba admitir que los medios tiene una cualidad intrínseca y que deben ser empleados en el teatro operacional del suceso en esas formas. Sin embargo otra cuestión diferente es la de identificar al sujeto que padece el error que como se sabe puede ser quién no padece el perjuicio patrimonial por una parte y si cabe la posibilidad de que pueda tener aplicación dicha figura con el anclaje en la teoría general de la defraudación cuando se está ante una persona de existencia ideal como lo es el Estado. Final mente habrá que abordar el tema de aquellas figuras defraudatorias donde no media el elemento intelectual del "error" sin perjuicio de lo cual también el tronco común es la anterior. Como lo dice la doctrina: *"Para poder calificar como ardid a una acción cualquiera es necesario un especial elemento subjetivo del tipo, que en la estafa se manifiesta precisamente en el momento del ardid. No hay ardidess inintencionales, no dirigidos o culposos. Ninguno de los enunciados del art. 172 llega a ser ardid sino bajo esa condición"*.²² Por ello es que no puede sustentarse la postura de que el accionar del actor se reduce a una acción prescindiendo del resultado. Claro está todo ello en relación a las consecuencias del mismo en contra de lo que el autor sostiene. En definitiva el alambricada distinción entre "engaño-acción" y "engaño-resultado" dada por el autor carece a mi entender de aplicabilidad y resulta totalmente contraria a la correcta interpretación de los tipos penales a los cuales los aplica. Precisamente el propio Catania admite que la conducta del sujeto activo nunca puede dejar de ser ardidosa o engañosa, pero que dichas características nada tienen que ver con la defraudación. Así se elaboraría una teoría en la cual se admite una sustantividad en los medios empleados por el autor del delito pero se niega las mismas sobre la base de confundir el "engaño resultado" con el error en el sujeto pasivo. Ello no es así ya que la conducta prohibida no es la referida a los medios de los que se vale el agente, sino el sustraerse a oblar el tributo (en sentido general) que pesa sobre al obligado.

²² Vid Sebastián Soler, "DERECHO PENAL ARGENTINO", T. IV, ob. cit. pág. 319, Tea, 1978. Aunque se puede reparar en la mención de "un especial elemento subjetivo del tipo", el resto del texto transcripto se enteramente aplicable.

Para concluir voy a efectuar la síntesis del uso de los medios enumerados en la ley. Efectivamente media una directa y estrecha relación con la figura rectora de la defraudación. Y precisamente ello es así por cuanto de no mediar el empleo de dichos medios ardidosos o engañosos no cabría la posibilidad de la existencia de la acción típica. En primer lugar existe una razón de índole legislativa. Si se lleva a cabo un análisis exegético de la norma se advertirá que en forma deliberada el legislador penal refiere a dichos medios a lo largo del Título Primero de los “Delitos Tributarios” (arts. 1º y 2º, 3º, y 4º). En cuanto al Título Segundo “Delitos Contra Los Recursos de la Seguridad Social”, los arts. 7º y 8º. Finalmente en el Título Tercero “Delitos Fiscales Comunes” (art. 11º). En todos los supuestos descriptos los respectivos tipos objetivos mencionan los medios ya desarrollados. De ser cierta la postura de Catania al legislador penal le hubiera bastado simplemente describir la conducta típica sin acudir al empleo de medios fraudulentos. En consecuencia si así se conformaron es porque no cualquier conducta puede ser concebida como apta para perpetrarse los delitos antes referidos, sino única y exclusivamente con el empleo de dichos medios. Doy un simple ejemplo. De acuerdo al lo sostenido por el autor, el art. 1º debería mencionar únicamente al verbo típico y nada más. Así hipotéticamente el tipo objetivo diría: “El que evadiere...” o “El que se aprovecharse...”, “El que obtuviere...” y solamente eso o bien la conducta del art. 11º (Simulación Dolosa de Pago): “El que... simulare...”, donde también se describen los medios ardidosos o engañosos.

Por todo lo expuesto debo necesariamente concluir que si se han descriptos dichos medios con esas naturalezas debe analizarse la totalidad del iter criminis y no segmentizarlo acotándolo únicamente con la modalidad de “acción” y no de “resultado”. Por lo desenvuelto sostengo que las descripciones típicas referidas deben y, lo que es mas, no pueden ser entendidas sino en su totalidad, o sea que también debe tenerse en cuenta la consecuencia del empleo de los medios: la existencia del error en el sujeto pasivo y la posibilidad del perjuicio.

Es importante destacar una circunstancia relevante. Al abordar el tema del delito de “Defraudación Tributaria” del art. 3 dice el autor (pág. 117): *“Por las características de su estructura típica, vertebralmente*

idéntica a la del delito de estafa, ésta figura constituye el verdadero esterotipo del fraude tributario". (el subrayado no figura en el original). Sin embargo insiste en su postura si bien reconoce que existiría una "autote-sión consiente" del Estado en la concesión de dichos beneficios de lo que concluye sobre la inexistencia de un perjuicio patrimonial, elemento éste indispensable para conceptualizar a dicha figura como una defraudación básica, sosteniendo que el daño (nótese que aquí ya se modifica la naturaleza de la acción típica)²³ consiste en a la libre disposición y planificación estatal en la obtención y asignación de los recursos tributarios y de la seguridad social, con lo cual se da otra dimensión al bien jurídico entendido como "Hacienda Pública". Pero lo mas relevante es que al abordar el tema del delito conocido como el de "Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales" del art. 4º y mas allá de las diferencias en cuanto al perjuicio producido por el accionar típico, remite siempre y en todo caso al delito anterior en lo referido al error y dice (pág. 154): ***"Por lo tanto, la estructura objetiva del tipo se encuentra compuesta por el despliegue de una maniobra engañosa que, en éste caso, y a diferencia del delito de evasión, debe provocar, efectivamente, un error en el agente del Estado a cargo de la toma de decisiones referidas al otorgamiento de la prestación correspondiente"***.²⁴ Como se advierte, no existe razón alguna para sostener que se está ante el "engaño acción" por posición al "engaño resultado" en el

²³ La estrechez de la extensión del presente trabajo no me permite abordar acabadamente el problema referido a la acción típica. Basta con señalar que la mayoría, aunque no la unanimidad de la doctrina, entiende que se está ante un delito omisivo. Sin embargo los verbos "evadir" (art. 1º y 7º) tiene las mismas características del "aprovechar" (art. 3º), "obtener" (art. 4º) o "simular" (art. 11º). Otra cuestión es la de si en tales casos se admite la viabilidad omisiva propia o impropia. El autor se inclina por la primera. En rigor de verdad habría que repensar la cuestión dada el especial elemento de autoría cuando la norma refiere al "obligado". Vid Enrique Bacigalupo "LINEAMIENTOS DE LA TEORÍA DEL DELITO", pág. 117 y ss, Haburabbi, 1997.

²⁴ Vid Catania, ob. cit., pág. 120 y ss y 135 y ss. De mas está decir que también es aplicable al delito del art. 11º "Simulación Dolosa de Pago", pero aquí el autor no admite la producción del error. ¿Cual es el fundamento? Conforme Catania porque se trata de un delito de "peligro abstracto". Sin embargo dicha sustantividad también la atribuye al "Aprovechamiento Indebido de Subsidios" del art. 3º (aunque no lo determina concretamente) y al delito de "Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales" del art. 4º en los cuales sostiene la relevancia típica del error.

los arts. 1º/2º de la Evasión Tributaria simple y agravada—, en los arts. 7º/8º de la Evasión de los Recursos de la Seguridad Social simple y agravada y en el art. 11º de la Simulación Dolosa de Pago sin error en el sujeto pasivo y sin desplazamiento patrimonial del sujeto pasivo y si en cambio admitir tanto el error como el perjuicio (y no meramente a la decisión estatal de la asignación de los recursos obtenidos) en los arts. 3º del delito de “Aprovechamiento Indebido de Subsidios” y 4º del de la “Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales” ¿Por qué? Si se atiende a los medios comisivos siempre son los de “cualquier otro ardid o engaño”, por lo tanto no es sustentable la postura que esos “ardides” o engaños” (reitero sin taxatividad así lo dice la ley) operan de una manera diferente entre los diferentes delitos citados.

Tal vez pudiera encontrarse un fundamento en cuando a las sustantividad del los diversos delitos en cuanto a si lo son de resultado o de peligro y en éste último su-puesto si a su vez lo son de naturaleza abstracta o concreta en cuanto a la posibilidad de que ocurra un evento dañoso creada por la acción del sujeto, sobre la díada: riesgo-probabilidad estadística.²⁵ Para ello veáse lo que afirmo escuetamente en la nota anterior. En cualquier caso la cuestión no resulta aplicable al caso planteado, sencillamente por la irrelevancia de la misma con la de la existencia del elemento intelectual defraudatorio. Por otra parte sostengo que tampoco puede encontrarse la diferencia en que en un caso se tratan de delitos omisivos y en los otros de comisión. Tampoco reviste sustantividad la diferenciación. Nótese que Catania al abordar el delito de “Evasión Tributaria” sostiene que no puede haber un sujeto que padezca el error y de allí concluye su postura al respecto. Pero entonces o el error se produce en el sujeto pasivo, siempre y en todo caso es el Estado o no se concreta. Lo importante es destacar que ni por la vía de la diferentes naturaleza de la consumación típica que de mas está decirlo, va de la mano de la naturaleza de la acción típica, ni menos aún por la de la esencialidad del peligro (aclaro cuando así lo sostiene el autor) es viable establecer las diferencias. Por ello se impone una conclusión de singular relevancia: los medios “engañosos” o “ardidosos” siempre que son empleados en los diferentes delitos desarrollados producen el error en el sujeto pasivo y no a contrario, no existiendo elemento de va-

²⁵ Vid Soler, ob. cit., T. IV, pág. 478 y ss.

loración alguno que permita hacer las diferencias que sustenta Catania. Como se ve el problema no se plantea entre distinguir la acción típica como comitiva u omisiva ya que las nuevas normas penales aplicables a la defraudación admiten la existencia del delito sobre la base de la inexistencia del error. Sin embargo reitero que el autor si lo admite en unas figuras y en la Evasión Tributaria y Previsional no. No encuentro las razones valederas para ello.

2b. El error provocado en el sujeto pasivo

En éste apartado del análisis voy a llevar a cabo el desarrollo del evento intelectual de la defraudación, el “error” e intentar dar fundamento a mi postura. Para ello resulta necesario transcribir los párrafos más sobresalientes de la obra seguida como paradigma aplicables al caso. Sostiene Catania refiriéndose a dicho aspecto sobre la base de considerar al bien jurídico como la “Hacienda Pública” y a los medios simplemente como “medio-acción” y no “medio-resultado” y respecto al delito de “Evasión Tributaria” –aplicable a la “Evasión” en materia de Seguridad Social–²⁶ (pág 65): ***“En efecto, por aquella corriente (refiere a la “defraudación”) se requeriría que un sujeto, quién al menos, deberá encontrarse vinculado de alguna manera con el organismo recaudado, caiga en error como consecuencia directa de la exteriorización de los actos engañosos. Sin embargo resultará extremadamente dificultoso especificar las características cualitativas de aquél sujeto pasivo deberá poseer (evidentemente no podrá se cualquier persona dependiente del organismo fiscal)”***. Ahora bien al abordar el tema del error en el delito de Aprovechamiento Indebido de Subsidios sostiene exactamente lo contrario. Allí si debe existir en el organismo recaudador, cualquiera sea el sujeto que lo padece. Pero si los medios son idénticos y además si el organismo estatal no difiere ¿Cuál es el motivo por el cual se deba hacer dicha diferencia? La respuesta es simple: no puede haberla. Sin embargo para el autor si en cambio debe hacer un resultado perjudicial

²⁶ Vid Catania, ob. cit., pág. 55 y ss donde se desarrollan las distintas posiciones al respecto. La opinión de Carlos Edwards no puede ser sostenida. Confunde los medios con la acción típica. “RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO. LEYES 24.765 Y 24.769. DELITOS TRIBUTARIOS, PREVISIONALES Y FISCALES. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL. CLAUSURA TRIBUTARIA. JURISPRUDENCIA”, pág. 27 y ss, Astrea, 2000.

(pág. 121): ***“Por ello, cuando se hace referencia al engaño como resultado debe tenerse siempre en claro que se está haciendo referencia al resultado obtenido sobre un sujeto, el error, como consecuencia causal del despliegue de una actividad engañosa... También como en el delito de estafa, en éste delito se requiere una doble relación entre el error y la prestación. En ese sentido el error debe ser determinante de la prestación y esa prestación debe configurar un perjuicio”***. (el subrayado no figura en el original). Aquí ya se agrega un elemento más al análisis: la existencia del perjuicio, sobre la base de que se trata de un verbo típico diferente: “aprovechar” los ingresos que ya tiene el Estado” por oposición al “Evadir”. En el delito de “Obtención Fraudulenta de beneficios Fiscales”, Catania remite en cuanto a su estructura al anterior (véase pág. 134), pero establece una diferencia: en éste último no existe un perjuicio patrimonial. En definitiva hay error pero no es determinante de la disposición patrimonial perjudicial y plasma el resultado en la obtención fraudulenta del goce de cual se vale el sujeto activo (pág. 134): ***“Concretamente, esta figura prevé la producción de un resultado muy específico: la obtención de un reconocimiento, de una certificación o de una autorización”***. Sostengo que en todas los tipos penales que refieren medios ardidosos o engañosos éstos deben necesaria e ineludiblemente producir el efecto que se persigue con los mismos: el error. Ahora bien el padecimiento del mismo no siempre debe recaer en la persona que realiza la disposición patrimonial perjudicial. Por ejemplo en una persona jurídica. Pero siempre y en todo caso el elemento intelectual debe estar presente. Ante el argumento de que cual sería la persona en el organismo recaudador o si se quiere el Estado que debe padecer el error respondo: primero que no hay razón para diferenciar la operatividad de los medios entre los distintos delitos tributarios que así lo requieren y segundo que debe tratarse de una persona que esté directamente vinculada con la potestad de determinar la existencia o no de lo que al Estado le pertenece. Piénsese por ejemplo en el conocido su-puesto de la defraudación por alteración del registrador eléctrico donde el error lo padece el operario encargado de llevar a cabo la registración del consumo del cliente. La doctrina admite que existe una defraudación por más que el damnificado es otra persona, generalmente de existencia ideal, la

que brinda el servicio. Lo que quiero destacar es que no se está ante un simple apoderamiento ilegítimo sino ante una actividad defraudatoria. Por ello se debe concluir que por más que se trate del Estado ello no es óbice para negar que exista un sujeto de existencia visible que padezca el error. ¿Por qué entonces dicho sujeto como agente administrativo o jerárquico del Estado está presente en el delito de “Aprovechamiento Indebido de Subsidios” pero llamativamente desaparece en los restantes delitos tributarios? El argumento no se sostiene.

2c. La defraudación sin el elemento intelectual

Sin embargo no puedo pasar por alto dos cuestiones referidas al tema. Una es la que se fundamenta en la existencia de omisiones defraudatorias. La última en la llamada defraudación sin error. El autor finca las diferencias señaladas en el apartado sobre la base de la distinta estructuración de la acción típica: ora una omisiva ora otras comisiva. Desde la sanción de la ley de “Financiamiento de la Vivienda y de la Construcción” N° 24.441, se admitió la existencia de defraudaciones por omisión y como delitos de peligro. Ello importó un sustancial adelanto respecto a la concepción tradicional de las defraudaciones, por abuso de confianza y no por fraude. Sin embargo ello no es nuevo y la doctrina mucho antes sostenía que la enumeración ejemplificativa del art. 172 del Código Penal no negaba la existencia de la cualidad omisiva.²⁷ Huelga decir que en el tipo defraudatorio citado también media el fraude sin perjuicio de la distinta ubicación en el iter criminis.²⁸

Pero lo más concluyente es el hecho de que la Ley N° 25.930 de Estafas con Tarjetas de Crédito admite la existencia de una defraudación sin el error en el sujeto de existencia visible que la padezca.²⁹ Por ello es que en el delito tributario siempre media el elemento intelectual del error y es enteramente identificable en la persona dependiente del estado que tiene a su cargo la determinación del tributo. Con ello se salva

²⁷ Vid Nuñez, ob. cit., T. IV, pág. 300/1, aunque refiere a los “medios positivos” véase los supuestos de omisión donde el autor invoca los arts. 931, 932 y 933 del Código Civil.

²⁸ Vid Buompadre “Delitos...”, pág. 138 y ss.

²⁹ Vid Creus Buompadre, ob. cit., parág. 1208.

el obstáculo esgrimido por el autor respecto que no podrá ser cualquier funcionario dependiente del organismo fiscal (ver pág. 65) con lo que no puede sino estarse de acuerdo³⁰, sea como aquél que debe ser determinar lo que debe ser pagado por el obligado, sea lo que obtiene éste último en los supuestos de reintegros devoluciones, excenciones recuperos, etc. Todo ello demuestra no solo que la figura rectora es enteramente aplicable al caso sino que además verdaderamente existe una persona viciada por el error desenvuelto por el sujeto activo. Es decir que en rigor de verdad la norma prueba en contra de la postura de Catania. En el delito de “Evasión Tributaria” y “Provisional” la acción típica de “evadir”, o bien las de “aprovecharse indebidamente”, “obtención fraudulenta”, importan que previo a la consumación de los delitos el agente debe emplear dichos medios fraudulentos para la realización de las respectivas acciones típicas. Por ello es que solamente entendiendo el proceso ejecutivo del delito de ésta manera se puede arribara a la conclusión que presento. En definitiva sobre la base del empleo de los medios ardidosos, comisitos u omisivos el autor realiza el accionar típico.

Ello es así por cuanto la conducta prohibida no es la referida a los medios de los que se vale el agente, sino el sustraerse a oblar el tributo (en sentido general) que pesa sobre al obligado. Por ello no puede identificarse a los medios con la acción. Pero lo más importante es la inaplicabilidad de la ilusoria diferenciación entre “engaño-acción” y “engaño-resultado” para admitir solamente el primero y desechar el último y sobre esa sola caracterización renegar de la aplicabilidad de la figura de defraudatoria. El argumento que encuentro concluyente se finca en las disposiciones de los arts. 18 a 20 de la Ley N° 24.769. Precisamente en virtud del despliegue de los medios fraudulentos empleados por el sujeto activo es que la administración lleva a cabo el procedimiento para determinar la existencia de las respectivas obligaciones que pesan sobre éste. De lo contrario dicha normativa estaría de mas. En definitiva

³⁰ Vg: no podrá ser el ordenanza de la AFIP pero si lo será quién se encuentre en la sección específica de verificación de lo que debe ser pagado o reintegrado por el contribuyente-obligado de acuerdo a la reglamentación interna de las misiones y funciones, lo que es fácilmente determinable por el instructor a cargo de la investigación.

no hay que ir muy lejos para admitir la existencia del error en el agente dependiente de la administración sobre el cual se hace incurrir.

2d. El perjuicio

El perjuicio es identificable en todas las figuras penales analizadas. Ello porque en definitiva lo que se vulnera es la potestad del Estado genésica en materia impositiva y sus aplicaciones conexas como por ejemplo las desgravaciones impositivas. Es relevante el argumento de Catania (pág. 66) en cuanto a que si existiese un resultado con perjuicio al patrimonio del Estado, éste se produciría con posterioridad a la omisión de tributar, claro está en los delitos de los arts. 1º y 7º de la ley.³¹ A ello respondo: primero que no se ve la razón de diferenciar estas conductas típicas de las restantes. Segundo el propio autor lo sostiene la potestad antes señalada. La ecuación se resuelve fácilmente ya que lo que se concreta con la omisión ya señalada –y reitero no en los restantes casos sin únicamente en los citados– es la violación al derecho protegido por la norma y del cual el Estado es el titular, es decir que reviste la razón de ser sujeto pasivo del delito. De lo contrario tampoco se admitiría a la “Hacienda Pública” como el bien jurídico protegido.

Conclusiones

A modo de epígrafe paso a esbozar los aspectos principales que entiendo son viables como hipótesis del presente trabajo:

- 1) El bien jurídico en el “Delito Tributario” no puede concebirse en forma singularizada entendida como la actividad de la “Hacienda Pública” o cualquier otra en forma individual.
- 2) La noción y alcance de lo que debe entenderse como bien jurídico reviste la sustantividad de ser omnicompreensivo de las diferentes facetas en las que se descompone la anterior actividad, resultado ser abarcativo tanto de la generación como de la aplicabilidad de

³¹ Mas allá de haber una omisión en dichos delitos. La doctrina mayoritariamente así lo admite. Vid Catania, ob. cit., pág. 5 y ss.

los recursos económicos del Estado que se originan en el poder de imperio del mismo.

- 3) El mandato constitucional del art. 75 inc. 18 impone la protección de la norma penal al estadio previo a la toma de decisión y se refiere a la creación y generación de los tributos.
- 4) Ese estadio importa que el Estado pasa a ser el sujeto pasivo de los delitos contemplados por la especialidad legal.
- 5) Los delitos Tributarios, contra la Seguridad social y los Fiscales comunes ya vulneran el patrimonio del Estado en la sustantividad referida.
- 6) Las conductas previas y sancionadas penalmente por la ley especial se corresponden al tronco común defraudatorio que es enteramente aplicable no pudiéndose establecer diferencias estructurales ni dogmáticas entre los mismos en relación al aspecto mencionado.
- 7) No es admisible desconocer la aplicabilidad de la tríada defraudatoria: ardid o engaño, error y disposición patrimonial perjudicial lo que importa la existencia de un sujeto sobre el cual opera el elemento intelectual mencionado.
- 8) Consecuentemente ni por las diferencias en la modalidad de la acción típica o la naturaleza del delito, sea de lesión o de peligro y en éste último sea concreto o abstracto
- 9) El perjuicio patrimonial opera en todos los supuestos delictivos y a través de los medios defraudatorios referidos en la norma.
- 10) El bien jurídico en el Delito Tributario comprende la actividad que desarrolla el Estado referida a la obtención de los recursos económicos que integran su patrimonio, siendo el ámbito de protección de la norma penal comprensivo de la totalidad de la misma entendida con el sentido y alcance de potestad para imponer tributos o su eximición y la asignación consecuente en función de las políticas que desenvuelva siendo dicho concepto abarcativo de las decisiones a nivel individual como colectivo.