

“LOS TIPOS PENALES EN LA LEY 23.771” (*)

Dr. Ventura González

El sistema penal argentino tiene como criterio para clasificar los delitos el bien jurídico tutelado. En consecuencia creo que es importante, aunque sea en apretada síntesis, dar una idea de lo que es el bien jurídico tutelado, en los delitos tipificados, en la ley que estamos considerando, no solamente por una razón de tipo dogmático, sino también porque es evidente que el conocimiento del bien jurídico tutelado, es fundamental en la interpretación y aplicación de texto legal. Establecido esto, entiendo, que el bien jurídico tutelado en la Ley N° 23.771, es la incolumidad de las rentas fiscales y previsionales. En el debate parlamentario se dijo que se tutela con esta ley, un bien jurídico macrosocial. Ese bien jurídico macrosocial es la hacienda pública. Concretamente el bien jurídico tutelado es el orden económico y social del Estado. Específicamente es la seguridad del Estado en el sistema económico, financiero y social mediante la protección del adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización y percepción de tributos fiscales, aportes y contribuciones previsionales, por parte de los organismos de recaudación. Evidentemente que la evasión tributaria que es lo que se considera en esta ley, implica un grave daño a los intereses del Estado. Existe en el país una especie de cultura de la evasión, y esa cultura de la evasión, hay que combatirla y uno de los medios para combatirla, es precisamente la ley penal, que es la última razón, diríamos, del orden jurídico. Por supuesto que estoy de acuerdo con lo que acaba de expresar hace un instante el Dr. De Casas de que es necesario formar en el país una conciencia tributaria de tal forma que el contribuyente esté convencido de que tiene la obligación de pagar, y que cuando paga, paga una deuda justa. Establecido esto que considero importante antes de empezar el tratamiento del tema, que específicamente me corresponde exponer, debo

(*) Conferencia pronunciada en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad, en el Curso que sobre “Ley Penal Tributaria” se dictó los días 30 y 31 de mayo de 1991.

decir que todos los delitos tipificados en la ley son delitos dolosos, todos sin excepción son delitos dolosos. El que incurre en una infracción de tipo tributario por culpa o negligencia no es sancionado.

Este es un principio muy importante para tener en cuenta. Por lo demás se está en presencia de una ley especial, y como ley especial de carácter penal, se le aplican los principios fundamentales del Código Penal, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4º del citado ordenamiento legal que dice que los principios generales establecidos en el Código se aplican a los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas leyes no dispongan lo contrario. Esto es importantísimo, muy importante, porque significa que ha de aplicarse a esta ley los principios fundamentales entre otros de la culpabilidad y de la participación. Respecto a la culpabilidad, es de superlativa consideración, tener en cuenta que entre las causales que excluyen la culpabilidad, está el error de hecho no imputable. Aquí se va a plantear en la aplicación de la ley cual es el valor del error de derecho extrapenal. Considero que no solamente excluye la culpabilidad el error de hecho no imputable sino también, el error de derecho extrapenal, equiparado al error de hecho. Esta conclusión es fundamental por lo que exponía hace un instante el Dr. De Casas. Es evidente la complejidad de sistema tributario argentino. Generalmente la gente desconoce, por lo menos concretamente, cuáles son las normas jurídicas que es necesario respetar, para no incurrir en infracciones. Ello así, es posible que por aplicación de este criterio, se solucionan muchos problemas, y se pueda proceder con justicia en la aplicación de la Ley. Vamos a ver a continuación cuál es el campo de aplicación de la misma. Algo se dijo en la conferencia del día de ayer por parte del Dr. Luna. El ámbito de aplicación es el siguiente: Con respecto al régimen tributario, la ley comprende los tributos nacionales, provinciales, incluso municipales, y en cuanto al orden previsional, la ley se refiere única y exclusivamente al orden nacional. En cuanto a los responsables las personas físicas que cometen infracción, por supuesto, son responsables y en cuanto a las personas jurídicas, y en relación a las penas privativas de libertad, se le aplica la pena a los directores, a los gerentes, a los síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, o representantes que hubieran intervenido en el hecho punible. La pena de multa, se aplica al ente que ha cometido la infracción. El artículo 15 de la Ley, determina que las penas de prisión establecidas en la misma serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales o previsionales.

Ahora bien. Los delitos tipificados en la ley, son varios. En este momento los enunciaré y a continuación trataré de hacer un análisis de los distintos tipos en forma general porque son muchos, y en una diser-

tación de esta naturaleza, resulta realmente imposible hacer una exposición amplia y concreta. Ello así, voy a tocar algunos puntos, algunos temas, algunos tipos que considero de mucho interés para la interpretación de la Ley. Los tipos son los siguientes: En primer término se tipifica como delito la alteración de la realidad económica o patrimonial, que tenga como finalidad evadir el impuesto. Otro delito es el de la evasión fraudulenta de los tributos y también el de la evasión fraudulenta de los aportes y contribuciones de carácter previsional. Tenemos otra figura delictiva que es el aprovechamiento fraudulento de desgravaciones y de subsidios. Hay además otros tipos que implican sancionar omisiones de carácter formal, omisión de presentar las declaraciones juradas pertinentes, omisión de actuar como agentes de retención o de percepción, omisión del empleador de inscribirse como responsable del pago de los aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social. Se sanciona también la retención indebida del tributo percibido o retenido y los aportes y contribuciones retenidas a los organismos nacionales de Seguridad Social y la provocación de la insolvencia a los fines de imposibilitar el cobro de tributos y obligaciones previsionales. En los artículos 11, 12 y 13 se legisla sobre la situación de los órganos de las personas jurídicas, de los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados en relación a los delitos tipificados en la Ley.

Establecida esta cuestión, vamos a entrar de lleno al análisis del artículo primero de la ley. A los fines de una mejor comprensión, es necesario que le dé lectura y eso es lo que voy a hacer con el permiso de ustedes. Dice: “ Será reprimido con prisión de un mes, a tres años el responsable por deuda propia o ajena, que mediante doble contabilidad, declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare, o no revelare la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado”. Esto es lo que establece textualmente esta disposición. Cuáles son los caracteres de este tipo. En primer término estamos frente a un tipo doloso, se trata de un delito doloso. En segundo lugar en este tipo existe un elemento subjetivo de la figura que ya vamos a analizar. Además se consagra un tipo o delito de peligro. Ello dio lugar a un amplio debate en el Parlamento Nacional. Como delito de peligro no exige la producción de un perjuicio. Se concreta y se perfecciona con la sola posibilidad de la lesión. Se

sancionan actos meramente preparatorios por su idoneidad genérica para crear peligro o causar daño. Exige ardid es decir el astuto despliegue de medios engañosos, al decir de Sebastián Soler.

Cuál es el elemento subjetivo. El elemento subjetivo se establece diciendo que se debe proceder “con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos”. A los fines de ubicarnos perfectamente en este problema, necesito decir alguna palabra sobre lo que es el tipo penal. El tipo es la descripción sintética de un modo de conducta, de la conducta prohibida por la norma. El tipo tiene distintos elementos objetivos, elementos subjetivos y elementos normativos. Aquí estamos en presencia de un elemento subjetivo. Un elemento es subjetivo cuando hace referencia a un estado anímico del autor, cualquiera sea su naturaleza. Puede referirse a un saber, puede referirse a una intención. En este caso se refiere a la intención del autor del hecho. Debe el sujeto actuar con la intención de impedir o dificultar la fiscalización o percepción de los tributos. Esto es un elemento fundamental de la figura, y si este elemento subjetivo no existe, no hay delito. Se establece en el tipo el principio de subsidiaridad. Se aplica el artículo primero, siempre que el hecho no constituya un delito más severamente penado, es decir, que aquí hay que hacer jugar los principios del concurso aparente de leyes, y dentro del concurso aparente de leyes, el principio de la subsidiaridad. En este caso se trata de una subsidiaridad expresa porque está establecida expresamente en la ley, como está establecido por ejemplo, ese principio, en el artículo 302 del Código Penal, con respecto a los cheques, o el artículo 150 con respecto a la violación de domicilio. Puede darse el caso, que al querer cometer este delito del artículo primero, se cometa un delito más severamente penado. Por ejemplo, puede ocurrir que al tener una doble contabilidad, que es uno de los elementos que se deben manejar, se incurra en una falsificación de instrumento público. La falsificación de un instrumento público, tiene una pena muy superior. De acuerdo con el artículo 292 del Código Penal la pena por falsificación de instrumento público es de uno a seis años de prisión. En ese caso no se aplica este artículo primero sino que se aplica el artículo 292 del Código Penal. Hemos dicho que es un delito o un tipo de peligro. Lo que debemos analizar previamente, es lo siguiente: ¿Se trata de un delito de peligro abstracto o de peligro concreto? porque esto es muy importante, porque si se trata de peligro abstracto, no es necesario para concretar el delito, la lesión del bien jurídico. Sabemos que una de las clasificaciones de los delitos es la de delito de peligro y la de delitos de lesión. En el delito de peligro basta la mera posibilidad de lesionar el bien jurídico. Los delitos de daño requieren el daño o la destrucción del

bien jurídico tutelado por la norma. Los delitos de peligro pueden ser de peligro abstracto o de peligro concreto. Esta figura se refiere a un caso de peligro abstracto. El peligro abstracto, es el peligro que la ley presume como inherente al comportamiento, como dice Núñez o como dice Soler, el peligro abstracto es el peligro que la ley considera necesariamente derivado de ciertas acciones, de ciertas situaciones, de ciertos medios. Este es un delito de peligro abstracto, y la consecuencia es que el delito se concreta y se perfecciona con la mera posibilidad del daño. Se trata de actos meramente preparatorios. Aquí se ha querido defender, por la importancia del bien jurídico tutelado a éste, con una doble coraza. No solamente la ley prohíbe destruir el bien jurídico, sino que también prohíbe las acciones que puedan poner en peligro el bien jurídico al que nos estamos refiriendo. Quiero traer en este sentido a colación las conclusiones del Congreso Décimo Tercero celebrado en El Cairo, en 1984 por la Asociación Internacional de Derecho Penal. En esa conferencia, en ese Congreso, se dijo que los delitos de peligro, constituyen el medio válido para combatir los delitos económicos, los delitos de empresas siempre que la conducta prohibida esté perfectamente delimitada, y que esté perfectamente delimitado el bien jurídico. Estas dos condiciones se dan perfectamente en este artículo 1º que estamos considerando. Por eso no lo considero peligroso como se sostuvo por parte de algunos miembros del Congreso. No considero peligrosos los delitos de peligro, por esa consideración, y además porque los delitos de peligro están perfectamente legislados en nuestro Código Penal. No existe ninguna razón válida para no hacerlo en esta ocasión. Por ejemplo un delito de peligro abstracto, es el que está en la figura, del tipo del art. 198 bis que se refiere a la tenencia de armas de guerra sin autorización. Lo mismo ocurre, por ejemplo, con el artículo primero de la Ley N° 13.944, la ley de incumplimiento de deberes de asistencia familiar. En el mismo sentido los artículos 200, 201, 202, 299 del Código Penal. Este último artículo, todos lo sabemos, se refiere a la siguiente situación; es delito la simple tenencia de elementos conocidamente destinados a falsificar, es decir, que no es ninguna innovación peligrosa como se ha querido sostener al respecto. Para terminar con el análisis de esta cuestión quiero dejar perfectamente establecido, que en esta figura, se atiende fundamentalmente a la dirección subjetiva de la conducta y no a la producción del daño. Esto es fundamental para poder interpretar cabalmente este artículo primero de la ley que estamos considerando. Dice el artículo en el comienzo: “Serán reprimidos con prisión de un mes a tres años, el responsable por deuda propia o ajena”. ¿Quiénes son los responsables por deuda propia o ajena? La contestación está en el mismo

debate parlamentario. En éste se dijo y se dejó expresa constancia que cuando se hace referencia “a responsables por deuda propia o ajena”, hay que recurrir a la Ley N° 11683, a sus art. 15 y 16. No se trata por último de un tipo abierto, donde podría, en algún sentido quedar afectado el principio de legalidad. Se trata según mi modo de ver, de un tipo cerrado.

La conducta prohibida está perfectamente determinada y por ello entiende que la sanción de esta disposición es adecuada. Voy a entrar a considerar a continuación el artículo segundo de la Ley. También como en el caso anterior me voy a permitir leer su contenido: “Será reprimido con prisión de 6 meses a 6 años, el que mediante cualquiera de las maniobras mencionadas en el artículo anterior, evadiere total o parcialmente el pago de tributos, o aprovechara indebidamente de beneficios fiscales, y siempre que durante un período o ejercicio fiscal, hubiere evadido: a) Obligaciones tributarias por una cifra que excedan los 10.000.000 de Australes; b) Más del 40% de su obligación tributaria, si este porcentaje superara la suma de 500.000 Australes. La misma pena se aplicará si registra dos condenas anteriores por infracción al presente artículo, cualquiera que fuese el monto evadido”. Aquí estamos en presencia de un delito material, de un delito de daño, de un delito doloso, que tiene una condición objetiva de punibilidad. ¿Cuál es la condición objetiva de punibilidad? Para que se cometa delito, la evasión debe exceder durante un período o ejercicio fiscal la suma de 10.000.000 de Australes, o del 40% de su obligación tributaria si este porcentaje superara la suma de quinientos mil Australes. Por supuesto que esto de los diez millones se refiere a la fecha de la entrada en vigencia de la ley. El monto debe actualizarse mensualmente. Esta condición de punibilidad, es importante, porque si no se excede ese monto, no se comete delito, por más que evada un tributo y por más que se cause un perjuicio al fisco. Es conveniente destacar que si el autor de la evasión registra dos condenas anteriores por violación a este artículo, se lo sanciona, cualquiera fuera el monto de lo evadido. La condición objetiva de punibilidad se establece por razones de política criminal. El espíritu de la Ley es sancionar al gran evasor. En este delito, que es un delito de comisión, existen dos elementos constitutivos fundamentales. Por un lado el fraude, y por el otro el perjuicio del fisco. Aquí tenemos que hacer referencia, necesariamente a los elementos constitutivos de la estafa. La estafa tiene tres elementos fundamentales, el ardid o engaño, el error y la disposición patrimonial perjudicial. El ardid o el engaño debe determinar el error, y el error determinar, la disposición patrimonial perjudicial. Esto se exige en la estafa común del artículo 172 del Código Penal. Aquí simplemente

se requieren dos elementos, el ardid y el perjuicio. El ardid no tiene aquí por finalidad inducir en error al fisco, para que realice una disposición patrimonial, sino que tiene como finalidad hacer que el Estado no advierta que ha sufrido un perjuicio. Otra cuestión importante en este artículo es de la posibilidad que se llegue en algunos casos, a aplicar la teoría del delito continuado. El delito continuado existe cuando hay una serie de acciones, idénticamente violatorias del derecho, realizadas con unidad de resolución. Aquí la posibilidad de la existencia del delito continuado se da por las siguientes circunstancias. Se requiere que la evasión de tributos se realice durante un ejercicio o período fiscal, es decir, durante un cierto tiempo. Puede ocurrir, que durante ese tiempo, se vayan acumulando resultados de acciones diversas realizadas en distinta época, pero unidas por la finalidad de evadir tributos. Es decir, se pueden dar perfectamente las condiciones del delito continuado. Esto es de mucha importancia, porque si se está frente a un delito continuado, evidentemente, que no habrá tantos delitos como acciones sino que habrá un solo delito. Es preciso poner de resalto que existen en la disposición que comentamos algunos defectos de técnica legislativa y falta de claridad y precisión en el texto. Por ejemplo, cuando se hace referencia a las cantidades que hay que tener en cuenta para saber si se excede del monto de diez millones de Australes surge un interrogante. ¿Qué es lo que se debe sumar? Digo esto por lo siguiente: en el texto en una parte se habla de tributos, y en otra parte se habla de obligaciones tributarias, y resulta que no son sinónimos, porque obligación tributaria es el género, tributo es la especie, entonces llegado el caso ¿qué es lo que se debe tener en cuenta para sumar y saber si se excede el monto de los diez millones de Australes? Reitero, es un interrogante que dejo planteado. Hay en este artículo una situación que es necesario comentar. Este artículo está en abierta contradicción con el artículo primero. En efecto, se llega a esta incongruencia; por el artículo primero, aunque no haya perjuicio para el fisco, se lo sanciona al sujeto, en cambio en el artículo segundo aunque haya perjuicio para el fisco, pero si ese perjuicio no excede los diez millones de Australes, no se lo sanciona. Pareciera que de acuerdo con la Ley, en el caso planteado, es preferible evadir el tributo y no intentar el fraude al fisco. En concreto, es más conveniente, siempre que no se pase de cierto límite, evadir el pago del tributo que intentar la evasión del mismo. Para precisar el tipo del artículo 2º de la Ley deseo establecer una comparación con el art. 174 inc. quinto del Código Penal, que se refiere al que cometiere fraude contra una administración pública. ¿Hay alguna diferencia, se trata de delitos iguales? En el Senado se dijo, coincidiendo con Núñez, que hay una diferencia fundamental. En el caso del

art. 174 inc. quinto del Código Penal, se afectan bienes que están incorporados al patrimonio del fisco, en cambio en el delito de fraude impositivo, se omite el deber de aportar para formar la renta pública. El artículo tercero, en el fondo, fundamentalmente, coincide con el artículo que acabo de comentar. Dice lo siguiente: “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que, mediante declaraciones juradas engañosas o falsas, registraciones contables o balances inexactos, presentaciones de liquidaciones que no correspondan a la totalidad del personal que presta servicio en relación de dependencia, o que no revelen el verdadero monto de la remuneración que efectivamente se paga, o mediante cualquier otro ardid o engaño, evadiere total o parcialmente el pago de los aportes o contribuciones a que estuviere obligado con los organismos nacionales de seguridad social, considerándose incluidos los que corresponden al régimen nacional de previsión social, asignaciones familiares, obras sociales o fondos especiales cuyo descuento esté legalmente autorizado, incluidos los convenios de corresponsabilidad gremial siempre que durante un período mensual hubiese evadido; a) Obligaciones por un monto que exceda de dos millones de Australes; b) Más del cuarenta por ciento de las obligaciones si este porcentaje supera la suma de quinientos mil Australes. La misma pena se aplicará si registrase dos condenas anteriores por infracción al presente artículo cualquiera fuere el monto evadido, etc. También aquí se establece un límite. Se comete delito cuando durante un período mensual se excede de dos millones de Australes, o del 40% de las obligaciones previsionales cuando ese 40% excede de los 500.000 Australes. En principio ambas disposiciones coinciden, ambas son delitos de comisión, delitos dolosos, delitos de daño y también ambos presentan una condición objetiva de punibilidad, pero hay dos detalles que hacen que sean diferentes los tipos. Por un lado el tiempo que debe computarse para saber si se excede o no se excede de ese límite, no es un ejercicio o período fiscal, como en el caso del artículo 2º, sino que el período es mensual. Por otro lado el artículo 3º se refiere exclusivamente a los aportes y contribuciones de carácter previsional a que se estuviere obligado con los organismos nacionales de seguridad social. El artículo 4º establece: “Será reprimido con prisión de dos a ocho años quien, con el objeto de obtener exenciones o desgravaciones impositivas o reintegros, recuperos, devoluciones de impuestos o subsidios de cualquier naturaleza, simulase la existencia de inversiones o se valiere fraudulentamente de regímenes de promoción”. Este artículo no tiene la claridad que debería tener. Tanto es así, que se ha sostenido por algunos comentaristas de esta disposición, que se trata de un delito de peligro. Claro está que la forma en que está redactado podría dar a entender que

la mera circunstancia de simular la existencia de una inversión para obtener un subsidio, es suficiente para tipificar el delito, y en ese caso sí se estaría frente a un delito de peligro; pero en la última parte del artículo cuando dice que también se comete el delito cuando el sujeto se valiere fraudulentamente de una ley de promoción, se está cometiendo un daño y un perjuicio al fisco. Por lo demás por la pena no puede ser un delito de peligro. El máximo es de 8 años, es decir, que es mucho más grave que las otras sanciones que tiene la ley. Interpretando sistemáticamente esta disposición se llega a la conclusión de que no es un delito de peligro. Por lo demás y esto es importante, porque se vincula el trámite de la sanción de la ley. Es necesario tener en cuenta lo que dijo en el Senado Nacional el miembro informante, sobre este artículo. El Senador Romero al interpretar esta disposición dijo textualmente lo siguiente: “El artículo cuarto contempla una figura de fraude, por lo tanto de comisión, cuyo elemento subjetivo es doloso, y reviste las características del tipo penal específico más que un simple agravante del fraude fiscal, ya que tiene aspectos que le son propios. Esto es la existencia de un perjuicio económico actual del fisco, en tanto implique un desprendimiento dañoso por parte de él”. De acuerdo con estas palabras del Senador Romero, es evidente que se está frente a un delito material, a un delito de daño. Aquí sí se dan los tres elementos de la estafa, el ardid que determina el error, el error que determina la disposición patrimonial y el tercer elemento perjudicial del Estado. Si a raíz de haber simulado la existencia de inversiones, el Estado le concede un subsidio al sujeto, resulta claro que hay una disposición patrimonial de parte del fisco y se dan todos los elementos de la estafa. Se sanciona gravemente, porque aquí no solamente el sujeto no paga, no solamente evade el tributo, sino que obtiene un beneficio a través del fraude. Por ello el aumento de la pena que llega a 8 años, está perfectamente justificado. También existe en este delito, un elemento subjetivo del tipo, y esto es importante, porque si no concurre el elemento subjetivo, no se tipifica la conducta. El elemento subjetivo está dado cuando se dice que será reprimido con prisión de 2 a 8 años, quien “con el objeto de obtener desgravaciones”, etc. Se trata de un elemento subjetivo vinculado con la intención. En conclusión, este delito es doloso, de comisión, material, con un elemento subjetivo y que queda consumado cualquiera sea el perjuicio sufrido por el fisco. Consideraré a continuación el artículo 12 que se refiere a las personas jurídicas. Dice esta disposición: “Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole, la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley, corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, ad-

ministradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible”. Evidentemente que aquí habría material para hacer una exposición amplia, inclusive un debate, sobre la capacidad penal de las personas jurídicas. Sabemos el gran problema que hay en el país, que algunos como Soler, como Núñez, como Zaffaroni, sostienen que las personas jurídicas no pueden cometer delito. En cambio otros como Aftalion dicen que sí. De todas maneras, el problema es el siguiente: el artículo contempla el caso de que los órganos de administración o representación de las personas jurídicas cometan un delito de carácter tributario en beneficio de las mismas. En este caso se les aplica la pena privativa de libertad, a las personas que menciona la disposición, que hubiesen intervenido en el hecho punible. Este artículo implica una modificación respecto al régimen anterior. Modificación que implica un avance, avance que significa ajustarse estrictamente a los principios del derecho penal. En la Ley N° 11.683, existía hasta la sanción de esta ley, el art. 49 derogado por el art. 19 de esta Ley. Se derogan la segunda parte de los artículos 46 y 47; se deroga el 48, 49, 50 y 77 de la Ley N° 11.683. El art. 49 derogado de la ley 11.683, decía lo siguiente: “Cuando se trate de personas jurídicas, sociedades, asociaciones u otras entidades de derecho privado o de los incapaces del art. 57, la pena de prisión corresponderá a los directores, gerentes, administradores, mandatarios, representantes que por razón de contratos, estatutos o disposiciones legales, fueran responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de las sociedades a la que pertenecen, o de sus mandantes o representados”. De acuerdo con esta disposición, había una especie de responsabilidad objetiva, y eso es repudiado por los principios más elementales del derecho penal. En derecho penal la responsabilidad es solamente subjetiva. Ese principio de la responsabilidad subjetiva con exclusión total de la responsabilidad objetiva, está consagrado en este art. 12 que estamos considerando, porque los directores, los gerentes y demás personas mencionadas en el texto legal serán responsables, y se les podrá aplicar la pena de prisión, en los hechos en que hubieren intervenido. Tienen que haber intervenido en el hecho y esto evidentemente implica excluir la responsabilidad objetiva y aplicar el principio de la responsabilidad subjetiva, que es tan importante en el derecho penal. Voy a terminar en el análisis que estoy haciendo de algunos de los tipos, con el art. 13 de la ley. El art. 13 dice lo siguiente: “A los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados, que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, informes o documentación para cometer los delitos previstos en esta ley, se les aplicará además de la pena que

corresponda por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación por el doble tiempo de la condena. “Este artículo se ha dicho es un texto peligroso para los funcionarios públicos, escribanos, contadores, etc.” Entiendo que ello no es así. Leyendo el artículo veremos que existen dos elementos subjetivos del tipo, que hacen que si se cumplen, la situación de los escribanos, de los contadores públicos, etc., etc., esté a salvo, cuando actúen lealmente. Ahora si actúan de mala fe la cuestión cambia. Se requiere, en primer término, que a sabiendas dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, etc., y en segundo término que lo hagan para cometer los delitos previstos en la ley. Si se actúa de mala fe no puede afirmarse que la sanción sea injusta. Con la exigencia de estos dos requisitos, con estos dos elementos subjetivos del tipo, está a salvo la situación de la gente que actúe con honradez y con lealtad y que cumpla con sus obligaciones como corresponde dentro de su profesión. Cuando el artículo hace referencia a que se le aplicará además de la pena que corresponda por su participación en el delito, inhabilitación por el doble de tiempo de la condena, es necesario considerar todos los principios de la participación. Sabemos perfectamente que en la participación hay dos presupuestos fundamentales, dados por la comunidad de hecho y por la convergencia intencional. La convergencia intencional, exige que exista acuerdo diríamos entre los partícipes, es decir, que no puede haber participación en grados subjetivamente distintos. Ello así, se puede participar dolosamente en un delito doloso, se puede participar culposamente en un delito culposo, pero no se puede participar culposamente en un delito dolo. Quiere ello decir, que si alguna persona con culpa o con imprudencia participa de alguno de estos hechos, no es partícipe por tratarse de delitos dolosos, y en consecuencia no se le aplica ninguna pena. Por último cuando en la ley se hace referencia a que se le aplicará una inhabilitación por el doble tiempo de la condena, se está haciendo referencia a la inhabilitación especial legislada en el artículo 20 del Código Penal. En algunos casos podrá aplicársele una inhabilitación absoluta, pero ello será cuando se dé el caso del art. 12 del Código Penal, es decir, cuando la condena exceda de tres años de prisión. No quiero extenderme más, podría hacer el comentario del art. 8 y del art. 9, pero quiero terminar estas breves palabras con las siguientes apreciaciones: se ha criticado esta ley diciendo que falta razonabilidad en la pena, que la pena es excesiva siendo esa la gran crítica que se le ha hecho a la misma. Se ha dicho también que los tipos son excesivamente amplios, se ha dicho que tiene defectos técnicos, que no existe una verdadera cultura tributaria que traiga en el contribuyente, el convencimiento de que debe pagar realmente una deu-

da, y que en estos momentos constituye una política criminal negativa, la penalización de los comportamientos previstos en esta ley. De todas estas consideraciones me voy a referir, en forma muy sintética, a la primera crítica, que es la referente a la falta de razonabilidad en la pena. Evidentemente tiene que haber una relación entre la importancia del bien jurídico que se viola y la pena que se aplica en el caso concreto. En este caso creo que es tan importante el bien jurídico tutelado, que no existe esa falta de razonabilidad en la pena. Sostengo que la pena no es excesiva como se dice, porque si bien se analiza la situación, en todos los casos es procedente la condena de ejecución condicional, en todos los casos es posible la excarcelación y la eximición de la prisión, inclusive cuando se trate de un funcionario público que de acuerdo con el artículo 11, la pena se le aumenta en un tercio, tanto en el mínimo como en el máximo; aún en el caso de tratarse de un funcionario público, se le puede conceder la condena de ejecución condicional y la excarcelación, teniendo en cuenta lo que establece el art. 26 del Código Penal y lo que establece el artículo 317 en el Código Procesal Penal en el orden provincial y el art. 379 del Código de Procedimiento en Materia Criminal en el orden nacional. Si ello es así, no veo cuál es el exceso y la falta de razonabilidad, que según se afirma, contiene la ley en cuanto a la pena. Dentro del régimen jurídico argentino, por ejemplo, tenemos el problema del contrabando, el contrabando simple está sancionado con pena de hasta ocho años de prisión, y el agravado hasta diez años de prisión, con el agravante que está equiparada la tentativa al delito consumado, sin embargo ello no ha levantado mayores críticas. He dicho que el bien jurídico tutelado es de superlativa importancia y lo reitero. Sabemos todos que así es, que es enorme el daño que se produce con la evasión tributaria. En primer término ello significa un aumento de la presión tributaria para los que pagan, en segundo término se fomenta con la evasión del tributo el déficit fiscal, con la correlativa consecuencia de la inflación y por último se afectan las funciones específicas del Estado de seguridad interna, de seguridad externa, de justicia, de educación, salud, etc., etc. Estas son las circunstancias que demuestran la importancia que tiene el bien jurídico, y por esas razones yo considero que no existe exceso en la pena como se afirma.