

Primer Congreso de Jóvenes Penalistas de la UNC

Problemas actuales del Derecho Penal y la Criminología

Algunas reflexiones en torno a la innecesariedad de un Régimen Penal Tributario autónomo.

Por Alejandro E. Montiel¹ y Tadeo L. Fernández²

¹ Estudiante del sexto año de la carrera de Derecho en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UNC. Ayudante Alumno del Sr. Prof. Dr. Eduardo O. Gómez en la cátedra B de Derecho Penal II y Criminología, años 2006, 2007, 2008 y 2009. Ponente en el V Congreso Nacional de Derecho, Córdoba, 2008 con la ponencia “El Infanticidio: Problemática social y jurídica en Argentina”. Ponente en las IV Jornadas Concursales Interdisciplinarias del Centro de la República, Córdoba, 2009, con el tema “La responsabilidad tributaria del síndico en el procedimiento falencial”. Coautor con el Sr. Prof. Dr. Eduardo O. Gómez del comentario a fallo “Algunas reflexiones en torno a la prisión domiciliaria en el nuevo régimen de ejecución de las penas privativas de la libertad”, publicado en la Revista La Ley Córdoba, Junio de 2009. Autor de otros trabajos de investigación en Derecho Penal Económico en el marco de la mencionada cátedra, y bajo la dirección del precitado docente.

Dirección de E-mail: aemontiel@gmail.com.-

² Estudiante del sexto año de la carrera de Derecho en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales UNC. Ayudante Alumno del Sr. Prof. Dr. Fabián Cámara en la cátedra B de Derecho Tributario. Ponente en las IV Jornadas Concursales Interdisciplinarias del Centro de la República, Córdoba, 2009, con el tema “La responsabilidad tributaria del síndico en el procedimiento falencial”. Autor de otros trabajos de investigación en materia de Derecho Público, Derecho Comercial y Derecho Tributario, en el marco de la Cátedra D de Derecho Privado I y Cátedra C de Derecho Constitucional.

Dirección de E-mail: tadeofernandez@hotmail.com.-

Algunas reflexiones en torno a la innecesiedad de un Régimen Penal Tributario autónomo.

SUMARIO: 1. Introducción - 2. Desarrollo: a. Primera Parte – Quid del distingo entre delitos y contravenciones - b. Segunda Parte - c. Tercera Parte - d. Cuarta Parte. - 3. Conclusiones. - 4. Bibliografía.

1. Introducción.

Realizaremos una síntesis de un trabajo de investigación cuyos orígenes se remontan a mediados del año 2008, y cuyos resultados agradecemos a la vocación docente del Sr. Prof. Dr. Eduardo O. Gómez y del Sr. Prof. Dr. Fabián Cámara, quienes nos han orientado en todo momento para comprender las dimensiones del problema, y luego para buscar la solución al mismo.

La inquietud surgió en el mismo momento en el que abordamos por vez primera el estudio de la ley 24769, y a partir de ese momento decidimos mancomunar los esfuerzos y conocimientos de dos importantes áreas del Derecho Público, para desentrañar la veracidad de aquella sensación inicial de innecesiedad de un régimen penal tributario autónomo, merced a detectar figuras análogas en el Código Penal, y merced a una suerte de discriminación a las provincias ya que esa ley solo protege la eficacia recaudatoria del fisco en el plano nacional de manera exclusiva y excluyente, sin ponderar que las provincias han delegado a la nación la legislación en materia penal.

Por ello, nos planteamos que los artículos de la ley 24769 que tipifican la evasión en su forma simple, agravada y especial referida a los aportes al SUSS, y los que tipifican la simulación dolosa de pagos, ingresarían tranquilamente dentro de las previsiones del Art. 174 Inc. 5 del CP, lo mismo ocurrió con la insolvencia fiscal fraudulenta respecto del Art. 179 primer párrafo del CP, y también con respecto a un tema muy resistido en la doctrina nacional, respecto del Art. 15 Inc. C de la LPT y la diferente pena que prevé con relación a su figura análoga tipificada en el Art. 210 CP.

Indudablemente nos causó rechazo las especiales potestades procesales que se le confieren a la AFIP quien puede decidir si promover o no la acción conforme el presunto autor se allane a la pretensión del fisco – repárese en que se trata de un delito perseguible de oficio conforme al Art. 71 CP y 72 y 73 del CP a contrario sensu) – previsión que escapa al principio de legalidad plasmado en los códigos de procedimiento penales, originada en una determinación de oficio de la deuda, o quien puede ejercer facultades de allanamiento de

domicilio, convirtiéndose en juez y parte, no solo dentro del exorbitante proceso administrativo de la ley 11683, sino también colocándose en el rol del MPF en materia penal.

No podíamos pasar por alto las múltiples desprolijidades de ésta singular ley penal, y sus inconsistencias con el Código Penal y con el sistema tuitivo de las libertades individuales prohiado por la Constitución Nacional y por el inconmensurable plexo de tratados internacionales que en materia de Derechos Humanos ha suscripto nuestro país, y a propósito de ello iniciamos nuestro estudio.

Si bien es cierto que el CP necesita reformarse, actualizarse y ser dotado de coherencia sistémica, no es menos cierto que no se puede ayudar a esa desprolijidad con una ley de dudosa constitucionalidad que no hace más que confundir los roles del ente recaudador de impuestos con el del MPF, jerarquizando injustificadamente a la AFIP por encima de otras órbitas administrativas que se pueden ver afectadas por una defraudación de igual o superior tenor.

La legislación argentina es profusa, y de ello no caben dudas si se la compara con la de otros países y quizás donde más profusión legislativa encontremos sea en los ámbitos penales y tributarios.

El primero, porque en los últimos años se ha instalado la costumbre dentro de los sectores gubernamentales de hacer política con el Código penal en la mano, como una manera sutil – si vale la palabra – de evitar llevar adelante políticas sociales de fondo que solucionen de raíz el problema de la delincuencia – que no solo es un flagelo para las víctimas, sino que también lo es para los delincuentes, quienes en definitiva acaban encerrados y excluidos del sistema, en especial si son menores – y de la marginación social, que en gran medida es su causa eficiente. De esa manera, en un contexto social lleno de mitos, consistentes en la absurda idea de que con mas y mas leyes penales, mas policías en las calles – aunque estén mal pagos -, una edad de imputabilidad menor, y los elementos sociales “indeseables” detrás de un muro, vamos a estar bien, vamos a poder conservar nuestro estilo de vida burgués, y levantarnos cada mañana sin sentir ningún tipo de responsabilidad por el sistema perverso que con urbana indiferencia prohijamos, proliferan las leyes penales, en su inmensa mayoría redactadas y sancionadas “de apuro” por legisladores que poco entienden de política criminal, y que muy preocupados se encuentran por no perder el beneplácito popular que los llevó a ocupar su escaño.

El segundo se da porque el estado necesita recaudar. Simplemente, necesita dinero para hacer frente a sus múltiples obligaciones, y de esa manera se van sancionando y reformando las leyes tributarias, de una manera dispersa, creando muchas veces impuestos

sobre impuestos, y no dejando muy claro si el principio de seguridad jurídica tiene algún tipo de relevancia en materia tributaria.

Ahora bien: existe un punto de conexión entre el derecho tributario y el derecho penal, cual es el régimen penal tributario. De entre las muchas leyes que en materia penal existen, - como ya hemos dicho – decidimos abordar el estudio de la 24769 sancionada en el año 1997, que reforma a su antecesora, la ley 23771. Lo hicimos por todas las razones vertidas y porque nos parecieron curiosas algunas discusiones que en torno al régimen penal tributario se dan – por ejemplo, que las contravenciones de la ley 11683 forman parte del mismo – y buscamos formar una opinión al respecto. En nuestra obra no abordamos este tema con plenitud cabal, pero diremos que a partir de las herramientas conceptuales vertidas en el primer capítulo, el lector se dará cuenta de que los ilícitos de la ley de procedimiento tributario 11683 no son delitos, sino contravenciones, y que no existe ninguna posibilidad de confundir – como inexcusablemente hacen algunos autores – éstas dos ideas bajo el título “régimen tributario penal”, sin caer en un simplismo que inexplicablemente soslaya los mas elementales conceptos de la ciencia del derecho penal sustancial y adjetivo.

2. Desarrollo.

A poco de andar, descubrimos que en realidad existen más desencuentros terminológicos que posiciones doctrinales encontradas, y que las discusiones en su mayoría, no pasan de ser meramente formales – por ejemplo cuando la doctrina discute acerca de si a la ley 24769 debemos llamarla “régimen tributario penal” o “régimen penal tributario” –. Pero cuando ingresamos a analizar los tipos penales de la ley penal tributaria – en adelante LPT – se nos ocurrieron las siguientes preguntas: ¿Por qué es necesario un régimen penal tributario autónomo?, ¿no existirán entre los 223 artículos de la parte especial del Código Penal figuras que sirvan para reprimir los delitos que la LPT contempla, merced a proteger los mismos bienes jurídicos? Y si la respuesta a ésta última pregunta es afirmativa: ¿Por qué existe la LPT?

Luego de analizar el CP y la LPT, llegamos a la opinión de que efectivamente, no era necesaria la sanción de ésta última. Es en éste marco que se desarrolla la presente obra, compuesta de cuatro capítulos, con la siguiente estructura:

A. Primera parte: En el primer capítulo, abordamos desde una perspectiva conceptual la cuestión de los Bienes Jurídicamente Protegidos por el derecho penal. Allí, el lector se encontrará primero con algunas disgresiones conceptuales, y luego con el análisis del BJP en los delitos de los Art. 174 Inc. 5), 179 segunda parte, 210, 292 y siguientes, todos del Código

Penal, y también analizaremos cual es el BJP en la LPT 24769. aquí ya tendrá una aproximación al análisis comparativo que realizamos, para cimentar las conclusiones vertidas en el último acápite.

Realizar disquisiciones excesivas respecto de la teoría del delito, del fin, función y misión del Derecho Penal, e ingresar al tratamiento pormenorizado de los principios legitimantes de la ley penal y del ius puniendi estatal sería hartamente excedente del fin de nuestra obra; sin embargo, y aún tratándose de una síntesis del trabajo original, es menester que delimitemos conceptualmente los tópicos a abordar, para evitar los vicios de vaguedad extensional e intencional inmanentes a nuestro lenguaje y para situar al lector en el marco teórico de la investigación.

Es por ello que dedicamos algunas páginas a hablar del concepto e importancia de la noción de bien jurídico protegido, y de cual es la posible divisoria de aguas entre lo punible y lo impune, y entre el Derecho Penal y el denominado Derecho Administrativo Sancionatorio, o “Derecho Contravencional”.

Las teorías que comienzan a hablar de la necesidad de Bienes Jurídicos Protegidos por el derecho penal como un límite infranqueable para el legislador penal, buscando poner de relieve la individualidad de las personas, sustrayéndolas del poder de imperio del estado ejercido de una manera discrecional y arbitraria, hunde sus raíces en las corrientes iluministas, y se le atribuye a Uber Birnbaum³ la utilización por vez primera de éste concepto. Fue éste autor, quien, en polémica con *Feuerbach*, intentó con decisión delimitar el concepto de bien jurídico “refiriéndolo a *“personas” y cosas; pero finalmente sólo consiguió determinarlo con una palabra tan poco precisa como la de un “bien”, “que jurídicamente nos incumbe a todos” para terminar reconociendo como “bien jurídico” incluso las ideas morales dominantes en la sociedad. En el fondo de su teoría latía, por tanto, más una estrategia pragmática que una verdadera conceptualización jurídica, pues, al ampliar tanto el concepto de bien jurídico, daba a las normas jurídico penales un substrato común que, sin embargo, difícilmente podía realizar la misión crítica que se le encomendaba: ¿qué no es propiamente un “ideal moral de la sociedad”?”*⁴

³BIRNBAUM, Über das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriff des Verbrechens, etc., en: Archiv des Criminalrechts, Neue Folge, t. 15 (1834), pág. 149, en ROXÍN, Claus. Derecho Penal Parte General. Traducción y Notas Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. 2º Edición. Tomo I. Editorial CIVITAS, Madrid, 1997. Pág. 55, nota 15.

⁴ HASSEMER, Winfried, MUÑOZ CONDE, Francisco. Introducción a la Criminología y al Derecho Penal. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 1989. Pág. 106.

Partiremos de caracterizar al BJP, siguiendo a Claus Roxín, quien afirma “*Los bienes jurídicos son circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de esa concepción de los fines o para el funcionamiento del propio sistema*”⁵. De esa manera, el maestro de Munich intenta dejar fuera del sistema penal a las conminaciones penales de carácter arbitrarias, a las meras inmoralidades que ni lesionan un BJP de manera directa, ni alteran el estado de cosas necesario para la idónea protección de los mismos, y por otro lado, le permite afirmar que aún en el ámbito de las contravenciones, se protegen determinados Bienes Jurídicos, y que cuando “*una regulación estatal sancionadora no permita reconocer ninguna referencia a los cometidos estatales de protección y orden, entonces estaremos ante un precepto arbitrario, cuya inadmisibilidad no deriva del problema de delimitación entre hechos punibles y contravenciones sino del hecho mismo de que no sirven a la libertad del individuo en un estado liberal, ni para la capacidad funcional de un sistema social basado en tales principios*”⁶.

Ahora bien, cabe que nos preguntemos cual es la función que cumple la conceptualización del BJP, y no solo eso, sino su concreta aplicación al campo del Derecho Penal y de la Política Criminal y Legislativa. En ese orden de ideas, es indudable desde nuestra postura que debe cumplir una función delimitadora de la potestad punitiva del Estado, delegada en el legislador penal, y así, “*la determinación de la misión del Derecho penal con ayuda del concepto de bien jurídico -un ensayo que tiene sus raíces en la Ilustración-, ofrece al legislador un criterio plausible y práctico a la hora de tomar sus decisiones y, al mismo tiempo, un criterio externo de comprobación de la justicia de esas decisiones. Este criterio, al mismo tiempo que utilizable, debe ser fácilmente aprehensible a fin de evitar que el legislador pueda amenazar con una pena todo lo que, en su opinión, deba ser mantenido intacto y sin alteración alguna. La idea del bien jurídico conduce, por tanto, a una Política criminal racional: el legislador penal debe medir sus decisiones con criterios justos y claros, utilizándolos, al mismo tiempo, para su justificación y crítica. Todo aquello que nada tenga que ver con la protección de los bienes jurídicos debe ser excluido del ámbito del Derecho penal*”⁷ como se afirma desde la Escuela de Frankfurt. Asimismo, La teoría del bien jurídico “*enriquece al Derecho penal con una matización que hace más comprensible su misión y su sistema, al diferenciar las funciones del bien jurídico entre aquellas que son inmanentes al*

⁵ ROXÍN, Claus. Derecho Penal Parte General. Traducción y Notas Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. 2º Edición. Tomo I. Editorial CIVITAS, Madrid, 1997. Pág. 52.

⁶ *Ibidem*, Pág. 56 y 57. *La negrita nos pertenece*.

⁷ HASSEMER, Winfried, MUÑOZ CONDE, Francisco. Ob. Cit. Pág. 105.

sistema mismo (tales como la clasificación de los delitos en la Parte Especial, o los límites del consentimiento o la legítima defensa), y aquellas otras que son trascendentes o críticas del sistema y que son precisamente las que determinan también los criterios de merecimiento de pena”⁸.

Ahora bien, desde una óptica individual, cuanto desde un punto de vista supraindividual o colectivo, existen numerosos valores, circunstancias y finalidades que son útiles y hasta necesarias para lograr el óptimo desarrollo del individuo en el marco de la interacción social. A su vez, cada uno de éstos Bienes Jurídicos, valiosos individual o colectivamente, son susceptibles de múltiples formas de lesión o menoscabo. Sin embargo, el Derecho Penal erige solo a algunos de ellos a la categoría de Bien Jurídico Protegido, y solo lo hace respecto de algunas de las posibles formas de lesión. Es por esa razón que cabe que nos preguntemos cual es el criterio que se debe emplear en materia de política criminal, para que en definitiva, el derecho penal cumpla su función primordial de proteger a los individuos de aquellos actos perturbadores de sus derechos más elementales, tanto si ellos son cometidos por otros sujetos, cuanto si son cometidos por el propio Estado, quien en un ejercicio abusivo de su potestad punitiva, puede vulnerar no solo la seguridad jurídica, sino también el normal desenvolvimiento de la persona humana, tanto privándolo de su libertad ambulatoria, como estigmatizando y excluyendo del seno social a personas que se encontraban perfectamente incluidas. En otras palabras, debemos preguntarnos acerca de cómo hacemos para encontrar el punto perfecto de equilibrio entre la evitación, prevención y eventual sanción de las conductas individuales desviadas, y un Estado represor⁹.

Para intentar encontrar alguna respuesta a éste particular atolladero, de entre las múltiples que se han ofrecido en doctrina en los últimos dos siglos, podemos decir que son todos contestes en que dentro del marco de Estados regidos por Constituciones Nacionales de corte netamente liberal, es precisamente la Carta Fundamental la que va a determinar los límites infranqueables al mentado *ius puniendi* estatal. Asimismo, es notable – especialmente en los últimos veinte años – que la evolución social es vertiginosa, apareciendo nuevos Bienes Jurídicos social e individualmente relevantes y nuevas formas de lesión a los ya existentes, todo lo cual hace necesario que la legislación se coloque a la altura de las nuevas

⁸ *Ibidem*. Pág.104.

⁹ Acerca de los fines del Derecho Penal, como justificación del mismo, véase RUDOLPHI, Hans Joachim. El fin del derecho penal del estado y las formas de imputación jurídico – penal, en SCHUNEMANN, Bernd (comp.). El Sistema Moderno del Derecho Penal: cuestiones fundamentales. Estudios en honor de Claus Roxin en su 50º aniversario. Introducción, Traducción y Notas de Jesús María Silva Sanchez. Ed. Tecnos S.A. Madrid, 1991, Pág. 82 y Sgts.

circunstancias. A propósito de ello, el Maestro de Munich, Claus Roxín, afirma que *“la concepción de Bien Jurídico Protegido descrita es ciertamente de tipo normativo, pero no es estática, sino que dentro del marco de las finalidades constitucionales está abierta al cambio social y a los progresos del conocimiento científico. Así por ejemplo, la punición de las acciones exhibicionistas es ilícita porque las mismas ponen en peligro la paz pública. Pero si con el transcurso del tiempo se impusiera entre la población la opinión de que tal conducta sólo supone un síntoma de perturbación psíquica no peligroso para la colectividad, su punición no serviría ya para proteger bienes jurídicos, sino para impedir una mera inmoralidad, y tendría que suprimirse”*¹⁰.

En función de lo dicho, ahora paramos mientes en el derecho penal argentino, y vemos con asombro la enorme proliferación de amenazas punitivas en todos los ámbitos del mismo, donde no está demasiado claro cuales son los bienes jurídicos que pretenden protegerse, ni se llega a comprender con meridiana precisión, como es que en numerosos ámbitos no se protegen *circunstancias dadas o finalidades que son útiles para el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global*, sino bienes que son supraindividuales e incluso, meras actividades¹¹.

Al respecto, Silva Sánchez nos dice que el fenómeno de expansión del derecho penal está caracterizado por diversos elementos, donde *“la modificación de la propia estructura y del contenido material de los tipos penales es la primera expresión de ello. Así, la combinación de la introducción de nuevos objetos de protección con la anticipación de las fronteras de la protección penal ha propiciado una transición rápida del modelo «delito de lesión de bienes individuales» al modelo «delito de peligro (presunto) para bienes supraindividuales», pasando por todas las modalidades intermedias. Los legisladores, por razones como las expuestas, han promulgado y promulgan numerosas nuevas leyes penales y las respectivas rationae legis, que obviamente no dejan de guardar relación —al menos indirecta— con el contexto o con las condiciones previas del disfrute de los bienes jurídicos individuales más clásicos, son ascendidas de modo inmediato a la condición de bienes penalmente protegibles (dado que están protegidos). Así, **junto a los delitos clásicos, aparecen otros muchos, en el ámbito socio-económico de modo singular, que en poco recuerdan a aquéllos.** En este punto, la doctrina tradicional del bien jurídico pone de relieve*

¹⁰ ROXÍN, Claus. Ob. Cit. Pág. 58.

¹¹ Al respecto, más adelante hablaremos del régimen penal tributario, y la pretendida protección a lo que denominamos *“eficacia recaudatoria del fisco”* que en rigor, no constituye ni siquiera un Bien Jurídico colectivo, sino una simple actividad desempeñada por el fisco con miras a la formación de sus arcas, a la que el individuo reducido al carácter de contribuyente tiene el deber de contribuir mediante el pago de los tributos.

cómo, a diferencia de lo sucedido en los procesos de despenalización de los años sesenta y setenta, su capacidad crítica en el marco de procesos de criminalización como los que caracterizan el presente —y seguramente el futuro— resulta sumamente débil.”¹²

En éste trabajo pues, intentaremos demostrar como es que esa expansión del derecho penal, muchas veces desmesurada e irracional, genera un sistema de normas autocontradictorio, lo cual ocurre merced a que el legislador no tiene en cuenta que es lo que se pretende proteger desde el derecho, y cual es la vía más idónea para hacerlo, que a todas luces, no es siempre el derecho penal.

Quid del distingo entre Delitos y Contravenciones.

Hemos visto en las líneas que anteceden, que Claus Roxín sostiene que tanto en el caso de delitos cuanto en el caso de contravenciones, siempre se busca la tutela de Bienes Jurídicos, puesto que de lo contrario, nos encontraríamos ante un sistema sancionador de carácter arbitrario, borrando todo atisbo de liberalismo de nuestros ordenamientos, y actuando a contrario sensu de los mandamientos constitucionales¹³.

Si seguimos en esa tónica de razonamiento, no podremos sostener entonces que el criterium divitionis entre delitos y contravenciones sea que los primeros tutelan bienes jurídicos individuales y las segundas solo ciertos aspectos organizativos o funcionales de alguna esfera de funcionamiento del estado, o por lo menos no, en la medida en la que éstas últimas no comprendan algún tipo de BJP propio. En ese sentido, estamos contestes en que los bienes jurídicos a tutelar desde el sistema represivo pueden ser tanto de orden individual cuanto colectivo (v. gr. protección del medioambiente), aunque ésta última esfera de protección debe analizarse con mucho cuidado para evitar una expansión irracional del Derecho Penal. En ese orden de ideas, *“Los autores que han preelaborado científicamente el*

¹² SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. La expansión del Derecho Penal: Aspectos de la política Criminal en las sociedades Postindustriales. Segunda Edición Revisada y Ampliada. Editorial Civitas. Madrid, 2001. Pág. 121 y 122. *La negrita nos pertenece*. En el mismo sentido, pero con mayor profundidad en la caracterización, MOCCIA, Sergio. Dalla tutela di beni a la tutela di funzioni: tra la illusioni postmoderne e riflussi illiberali. Traducido al español por Ramón Ragués Vallés, Universitat de Pompeu Fabra, en SILVA SANCHEZ, Jesús María (Ed.). Política Criminal y Nuevo Derecho Penal. Libro Homenaje a Claus Roxín. Ed. JM Bosch. Barcelona, 1997. Pág. 113 y Sgts., cuya lectura recomendamos.

¹³ A propósito de ello, Roxín afirma al referirse a la Moral como un posible Bien Jurídico Protegido, que *“la protección de normas morales, religiosas o ideológicas, cuya vulneración no tenga repercusiones sociales, no pertenece en absoluto a los cometidos del Estado democrático de Derecho, que por el contrario también debe proteger las concepciones discrepantes de las minorías y su puesta en práctica. Por ello habrá que interpretar el concepto de la ley moral en el sentido de que dicho concepto “sólo comprende aquellas normas morales elementales, cuya observancia” es precisa “no sólo por ellas mismas, sino también para evitar consecuencias socialmente nocivas”*. ROXÍN, Claus. Ob. Cit. Pág. 63.

Derecho contravencional (sobre todo James Goldschmidt, Erik Wolf y Eberhard Schmidt) fueron esencialmente codeterminados por la idea de que el Derecho penal tiene que proteger bienes jurídicos previamente dados (es decir, principalmente el clásico canon de los derechos individuales independientes del Estado), mientras que las infracciones de las reglamentaciones estatales, que no protegen bienes ya existentes, sino que se dictan solamente al servicio de las misiones públicas de orden y bienestar, en cuanto desobediencias éticamente incoloras, o sea en cuanto contravenciones, deben castigarse con sanciones no criminales”¹⁴.

Lo que a todas luces resulta inaceptable si seguimos a Roxín, es lo sostenido por James Goldschmidt en el sentido de que *“El delito sería una lesión éticamente reprochable a un Bien Jurídico, mientras que la contravención o ilícito administrativo sería un hato de desobediencia ético – valorativamente neutro”¹⁵.*

Para no extendernos demasiado más en relación a éste distingo, no vamos a exponer todas las posturas que en doctrina nacional y extranjera se han alzado para intentar resolver el problema de marras. Sencillamente, desarrollaremos lo más sucintamente posible, la tesis que nos parece más actual, y la que en definitiva seguiremos a lo largo del presente trabajo, que no es otra que la del Profesor de la Universitat Pompeu Fabra, Jesús María Silva Sánchez¹⁶.

Nuestro autor sostiene que el criterio que se centra solo en el injusto y su conformación para distinguir entre ilícito penal e ilícito administrativo, es errónea, como lo es la teoría de base ética sostenida por Goldschmidt. Lo correcto para su postura, en tesis compartida por nosotros, es el criterio teleológico; el derecho penal persigue proteger bienes concretos en casos concretos y sigue criterios de lesividad o peligrosidad concreta, y de imputación individual de un injusto propio. En cambio, el derecho contravencional o el derecho administrativo sancionatorio, persigue reforzar mediante sanciones un determinado *modelo de gestión sectorial*, y es por ello que no debe atender a aspectos de lesividad o peligrosidad concreta, sino a criterios de afección estadística general, y es por ello también que no debe necesariamente estar ajustado el derecho administrativo sancionatorio al principio de legalidad procesal, sino que debe operar conforme al principio de oportunidad, atento a los criterios de la administración en el sector de que se trate. En ese orden de ideas, el derecho contravencional no es otra cosa que un mero refuerzo de la gestión administrativa del Estado.

¹⁴ ROXÍN, Claus. Ob. Cit. Pág. 53.

¹⁵ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. La expansión del Derecho Penal: Aspectos de la política Criminal en las sociedades Postindustriales. Segunda Edición Revisada y Ampliada. Editorial Civitas. Madrid, 2001. Pág. 124.

¹⁶ SILVA SANCHEZ, Jesús María, Ob. Cit. Págs. 125 a 130.

Así, para Silva Sánchez, el derecho contravencional sería una especie de Derecho de Daño Acumulativo, que no solo se edifica en aras de reforzar un determinado modelo de gestión sectorial, sino que para ello busca responder a la pregunta *¿Qué pasaría si todos los sujetos comprendidos en este determinado modelo de gestión actuaran de la misma manera disvaliosa?*, lo cual hace que el derecho administrativo sancionatorio solo pueda ser cabalmente apreciado desde una óptica global, ya que si no, estamos en palabras de Roxín, ante *actos éticamente incoloros*. “*Tal pregunta (puramente genérica, estadística) adquiere todo su sentido desde perspectivas de gestión de un determinado sector, sea éste el del tráfico rodado, el de la posesión de armas de fuego o el de la evacuación de los residuos. Pero es inadmisibile como criterio para la imputación penal de responsabilidad a un determinado sujeto por el concreto significado de la conducta aislada que ha realizado; pues una sanción así fundamentada no deja de ser, desde la perspectiva del Derecho penal, una sanción ex iniuria tertii. No hay en ella ninguna posibilidad de introducir elementos de lesividad concreta: ni lesión, ni peligro concreto, ni peligro abstracto entendido como peligro realmente existente, constatable en la conducta en virtud de un juicio ex ante. Simplemente, peligro presunto, peligro estadístico o —todavía mejor— peligro global*”¹⁷.

Natural consecuencia de éste distingo, es que el derecho administrativo sancionatorio o derecho infraccionario, o derecho contravencional, responde a principios distintos, a fundamentos distintos y por ende se le aplica un procedimiento distinto, respecto del Derecho Penal, y por ello es que solo serán aplicables sanciones administrativas, como multa, clausura, revocación del permiso para operar en determinada actividad o rubro, etc., pero nunca penas privativas de la libertad, las que solo pueden ser dictadas por autoridad judicial, previa observancia de todos los recaudos constitucionales, sustanciales y rituales que ofrezcan el mayor marco de garantías para el imputado. Allí, en materia contravencional, seguramente se observará un procedimiento sumario, donde las denominadas *potestades exorbitantes de la administración* estarán presentes en su más puro estado¹⁸, pero donde también han de observarse las garantías consagradas por la Constitución Nacional y por los Tratados Internacionales suscriptos por nuestro país, entre ellas, la de revisión por un órgano judicial de la sentencia dictada en sede administrativa.

Esta es la postura que tomamos para analizar los temas que intitulan el presente trabajo, y bajo ésta óptica es que realizamos el análisis de las figuras mencionadas.

¹⁷ SILVA SANCHEZ, Jesús María. Ob. Cit. Pág. 127.

¹⁸ Al respecto y a modo ilustrativo, véase la ley 11683, mal denominada ley de procedimiento tributario, donde la Administración Federal de Ingresos Públicos ejerce en definitiva los roles de Juez y parte dentro de la instancia administrativa.

B. Segunda Parte: En el segundo capítulo, analizamos los delitos de los Art. 174 inc. 5), 179 segunda parte, 210, 292 y siguientes, del Código Penal, describiendo todos sus elementos y requisitos tipificantes, siempre teniendo presente que es a los efectos de lograr la comparación con los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria, y no con el fin de redactar un manual de la temática.

C. Tercera Parte: Ya en el tercer acápite, le dedicamos sendas páginas al estudio pormenorizado de la LPT, donde artículo por artículo analizamos sus elementos, BJP especial y configuración, respaldándonos en la más calificada doctrina nacional y extranjera. Desde lo referido al marco teórico de éste acápite, podemos decir que la problemática referida a la ubicación científica de las infracciones tributarias ha preocupado a la doctrina desde el comienzo de su tipificación¹⁹. El principal problema sobre la ubicación de este objeto de estudio estriba en las diferentes posturas asumidas sobre las infracciones contenidas en la ley 11683 y las normas de la nueva ley penal tributaria.

Si bien analizar exhaustivamente todas las posiciones excede nuestro trabajo, debemos explicar, siguiendo a Giuliani Fonrouge²⁰, que sobre esta temática emanan dos orientaciones básicas, que son calificadas como administrativistas (que postulan el derecho administrativo sancionador) y penalistas (quienes sostienen que las infracciones tributarias pertenecen al derecho penal ordinario), ambas surgidas en Alemania. A su vez, existe una postura que es llamada dualista, que diferencia las sanciones según su naturaleza. Como cuarta categoría, existe la tendencia autonómica fundada en una interpretación amplia de la ley penal, sin referencia restringida al Código Penal. Asimismo, debemos mencionar que autores como Villegas²¹, García Belsunce²² y García Vizcaíno²³ han estudiado y elaborado conclusiones propias.

¹⁹ Ver JARACH, Dino: Curso de derecho tributario, Cima, Buenos Aires, 1980. GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, 9º Edición, Actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asorey, Tomo II, La Ley, Bs. As., 2004 pág. 529 a 544; GARCÍA BELSUNCE, Horacio: Derecho tributario penal, Depalma, Buenos Aires, 1985; CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, “ley penal tributaria y Previsional N° 24769”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 387.

²⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, 9º Edición, Actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asorey, Tomo II, La Ley, Bs. As., 2004, pag.s 529 a 544.

²¹ VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9 Edición actualizada y ampliada, Depalma 2007, Buenos Aires, Pág. 90.

²² GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Derecho tributario penal*, Depalma, Buenos Aires 1985. Págs. 57 y sgts.

²³ GARCIA VIZCAINO, Catalina, *Derecho Tributario- Parte general (continuación)*, 2º Edición ampliada y actualizada, Tomo II, 2000, Depalma, Buenos Aires. Págs. 322 en adelante

Conforme ya hemos expresado, existen diferencias sustanciales en los conceptos de delito y contravención. Por ello, creemos que muchos de los problemas existentes en doctrina se deben a cuestiones semánticas, pero son estas, quizá, las mayores trabas a una dogmática tributaria genuina, siendo menester, establecer standards o convenciones para discusiones más constructivas²⁴. Es también necesario destacar que la normativa fiscal existe en la legislación comparada como un cuerpo dotado de cierto método y sistema recién desde 1919²⁵, con las ordenanzas del III Reich, creadas por Enno Becker²⁶.

El fin de la existencia de la normativa en análisis está dado por lo que llamamos el “principio de eficacia recaudatoria” de la Administración, que mediante la inflación legislativa en materia de fiscalización y verificación de sus tributos, se sitúa en el límite de la legalidad para cumplir con su finalidad, y que dentro de sus herramientas, cuenta en la actualidad con un conjunto de normas penales, al efecto de lograr una “prevención general objetiva” al decir de Jakobs.

²⁴ “El derecho tributario penal -excluyendo el ámbito relativo a los delitos propiamente dichos- constituye un derecho penal particular, con ciertas características que lo distinguen netamente del derecho penal común”. GARCIA VIZCAINO, Catalina, Derecho Tributario- Parte general (continuación), 2º Edición ampliada y actualizada, Tomo II, 2000, Depalma, Buenos Aires. pag 312.

²⁵ Recalamos que los tributos han existido desde tiempos pretéritos. Villegas expresa: “se observa que existieron tributos en el antiguo Egipto en la era de los Ptolomeos, en Grecia en la época de Péneles y en Roma en los años de Julio César. Así, se afirma que los griegos conocían una especie de impuesto progresivo sobre la renta y que los egipcios tenían gravámenes sobre los consumos y los réditos. En cuanto a Roma, nos encontramos con diferentes tributos importantes, que incluso han servido como antecedente para formas impositivas actuales pero su ubicación como ciencia de estudio dentro de un estado de derecho tiene sus gérmenes en la Alemania a comienzos de siglo.” VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9 Edición actualizada y ampliada, Depalma 2007, Buenos Aires, Pág. 85.

²⁶ VILLEGAS, Héctor Belisario, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9 Edición actualizada y ampliada, Depalma 2007, Buenos Aires, Pág. 92. “En Alemania tuvo lugar la primera manifestación en este sentido (de la codificación), a través del Ordenamiento Tributario del Reich, obra de Enno Becker, y que fue sancionado en 1919. Esta codificación concentraba todas las normas de orden sustancial y formal, tanto las de carácter general como penal, pero sin detalle de los distintos gravámenes. En Méjico, y sobre la base del ordenamiento tributario alemán, se sancionó en 1939 el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento, éste, que rigió hasta fines de 1966, pues el 30 de diciembre de ese año se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación que contiene disposiciones sustantivas, formales, penales y procesales. En Brasil rige desde el 25 de octubre de 1986 el Código Tributario Nacional, que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, no conteniendo, en cambio, disposiciones sobre el ilícito tributario. Países como Estados Unidos y Francia cuentan desde hace varios años con códigos fiscales, y a la tendencia codificadora se han sumado últimamente varios países. Entre ellos podemos citar a Chile desde 1961, a Ecuador desde 1963, a Perú desde 1966, a España desde 1984, a Uruguay desde 1975 y a Venezuela desde 1983.

Diremos, entonces, que el régimen penal tributario y previsional forma parte del derecho penal, mas no en su parte nuclear, sino dentro de la nueva categoría llamada “derecho penal económico”²⁷, aunque no consideramos necesaria la inclusión de un nuevo cuerpo normativo para punir las conductas descriptas en los tipos de injusto de la ley 24769.

Hemos dicho en el primer acápite de este trabajo, siguiendo a Roxín, que la idea del bien jurídico conduce a la racionalidad de la política criminal, ya que el legislador penal debe medir sus decisiones con criterios justos y claros, utilizándolos para justificarlos.

Atento a ello, como primera medida, expondremos lo dicho durante el debate parlamentario en el cual fue sancionada la ley 24769. Eduardo Omar Menem expreso que “es importante tener en cuenta que el BJP que se tutela en este caso trasciende de lo individual, pues en definitiva se trata de proteger la propia constitución del Estado en lo relativo a la conformación de las finanzas públicas²⁸”.

Asimismo, la doctrina también ha elaborado conclusiones sobre el verdadero Bien Jurídico tutelado por la normativa penal tributaria, de las cuales podemos citar a Ventura González, quien expresa: “Específicamente, el bien jurídico protegido 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 los tributos fiscales, aportes y contribuciones previsionales por parte de los organismos de recaudación, tendientes a la defensa del orden público económico”²⁹; Laje Anaya y Gavier apuntan a la “renta fiscal”³⁰; Ricardo G. Thomas nos dice que el BJP es “la hacienda pública y el sistema de seguridad social³¹”. Marcelo A. Riquert también toma a la hacienda pública nacional y agrega que se trata de “delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra los particulares³²”. Chiara Díaz explica que es el “mantenimiento del normal

²⁷ Ver BALCARCE, Fabián I., “Derecho Penal Económico”, Editorial Mediterránea, 3 Tomos, Córdoba, 2003; RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María, “El derecho penal en la actividad económica- Planteos del bien jurídico protegido y de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, editorial Ábaco, Buenos Aires, 2000; GONZALEZ, Ventura, Nociones Generales de Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 1998.

²⁸ Antecedentes Parlamentarios, Año 1997, Ed. La Ley, par. 14.

²⁹ GONZALEZ, Ventura, Nociones Generales de Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 1998, Pág. 55/56.

³⁰ LAJE ANAYA, Justo y GAVIER, Enrique Alberto, “Notas al Código Penal Argentino”, Tomo II, Parte Especial, Marcos Lerner Editora, Córdoba, 1995, Pág. 373.

³¹ THOMAS, Ricardo G., “Régimen Penal Tributario – Ley 24769. Análisis de los tipos penales, Ley mas benigna”. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997. Pág. 24.

³² RIQUERT, Marcelo Alfredo, “Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario” Ediar, BS As, 1999. Pág. 72.

flujo de ingresos y egresos de la hacienda Pública, el cual excede el plano de lo individual, al estar afectada la propia constitución del Estado en virtud de la magnitud del compromiso de sus ingresos y de su capacidad financiera por el grado mayúsculo de la evasión³³". Según Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo: "Es la coordinación económica activa creada con el fin de atender las necesidades comunes, mediante medios tomados en su mayor parte, de la riqueza privada, en forma de contribución obligatoria (...) es lo mismo que la Constitución Nacional en su artículo 4º, denomina Tesoro Nacional y que se integra entre otros rubros con las contribuciones que, equitativa y proporcionalmente a la población, impugna el Congreso Nacional"³⁴.

Como vemos, la idea de Hacienda Pública subyace en todas las consideraciones sobre BJP de esta ley.

Con respecto a los delitos tributarios previsionales, la cuestión atinente al BJP también ha sido objeto de controversias. Así, algunos autores ven en estos tipos de injusto un bien tutelado distinto de los llamados delitos tributarios impositivos, expresando que se trata en este caso de la "solidaridad" que impregna al Régimen de la Seguridad Social.

Spinka explica en este sentido que "sostener que no es la actividad financiera del Estado, ni su patrimonio, es desvirtuar la palabras de la propia ley"³⁵. Concordamos enormemente con el prestigioso autor mencionado en que no se trata de un BJP particular, y agregamos que en toda la legislación penal tributaria siempre se protege el patrimonio del Estado.

El maestro cordobés también nos dice que "frente a la hipertrofia de leyes penales, de las que la ley 24769 es una muestra, se dice que uno de los costos que ello conlleva es la degradación de los referentes materiales del delito, en especial del concepto de BJP."³⁶

Conforme a lo expuesto, consideramos que el BJP de la ley 24769 es el patrimonio de la Administración Pública, lo cual no lo hace susceptible de ningún tipo de protección singular, distinta de la que ya está prevista por el CP, como tampoco merece especial protección el patrimonio de la administración pública nacional respecto de los erarios provinciales o municipales. Tratándose la eficacia recaudatoria del fisco, de un mero modelo de gestión sectorial, se le confiere la potestad de dictar un sistema de normas que tipifiquen

³³ CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, "ley penal tributaria y Previsional N° 24769", Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, pág. 238.

³⁴ GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo Ángel, Ilícitos Tributarios en las Leyes N° 11.683 y 23.771 - pág. 215 - Ed. Depalma, Bs. As. - Edición año 1990.

³⁵ SPINKA, Roberto E., "Las figuras penales de la ley 24769 – Una visión Dogmática" Tesis doctoral. UNC, 2004, Tomo II, Pág. 324

³⁶ SPINKA, Roberto E., "Las figuras penales de la ley 24769 – Una visión Dogmática" Tesis doctoral. UNC, 2004, Tomo I, Pág. 66.

infracciones, lo cual ya está fijado por ley 11683, pero en modo alguno se puede dictar una ley penal a esos efectos, extralimitando no solo las potestades punitivas del estado, sino el más elemental sentido común en materia de Derecho Penal.

D. Cuarta Parte: Por último, y con los elementos que surgen de los tres capítulos precedentes, realizamos la valoración crítica de la LPT explicando por que consideramos que es en un todo innecesaria, pudiendo sus tipos quedar comprendidos dentro de las ya existentes previsiones del Código Penal. Apuntamos también cuales consideramos que son las consecuencias negativas de éste régimen de carácter autónomo. Aquí también formulamos algunas propuestas, que básicamente propenden a lograr unidad legislativa en materia penal tributaria, y en términos generales consisten en la reducción del sistema sancionatorio en materia tributaria a las previsiones normativas de la ley 11683, derogándose la ley 24769/97, y quedando las conductas allí previstas, bajo la órbita del Código Penal. También deben derogarse las inexplicables potestades procesales conferidas a la AFIP en materia penal, reservando las mismas – como ocurre en todos los demás supuestos de comisión de delitos – para el MPF.

En todos los pasajes, nos apoyamos en la más calificada doctrina, tanto en materia penal, constitucional y tributaria, nacional y extranjera, ilustrando el desarrollo con jurisprudencia y legislación comparada. Asimismo, no faltan las menciones del anteproyecto de reforma al Código Penal de la Nación Argentina del año 2006, cuya comisión redactora ya había detectado los problemas que ahora desarrollamos en éste trabajo.

En los Cap. I, II, y III, realizamos el análisis mencionado, pero siempre enderezado a buscar la posibilidad de comparación con las figuras de la LPT. Es importante tener presente esto, ya que no buscamos que la obra verse sobre las defraudaciones, o sobre la asociación ilícita, o sobre la falsedad documental, sino mostrarle al lector como esas figuras se repiten en la LPT, muchas veces con penas inexplicablemente distintas.

3. Conclusiones.

Indudablemente que éste trabajo no será agotador del tema, ni mucho menos pero en un contexto de legislaciones que carecen de una fundamentación seria, donde se efectúa una absurda discriminación a las provincias y municipios, protegiendo especialmente la eficacia recaudatoria del fisco nacional, con una ley que no hace mas que reiterar conductas ya tipificadas por el legislador del Código Penal, proponiendo – como ya hemos dicho – penas inexplicablemente superiores, atento a proteger el mismo bien jurídico. Es por ello que hacemos especial hincapié en éste tema, para después aplicarlo a lo largo de todo el análisis.

No nos es una tarea sencilla sintetizar decenas de argumentos vertidos en el trabajo original, en escasas páginas, pero breviatis causae por tratarse de una ponencia, valga este paneo general, como una exposición del problema. Hemos planteado posibles soluciones, que solo intentarán sumarse a una discusión que ya se encuentra instalada en la doctrina nacional, aportando un modesto nuevo punto de vista.

Córdoba, Junio de 2009.

4. Bibliografía

- BACIGALUPO, Enrique, “La Responsabilidad penal y sancionatoria de las Personas Jurídicas en el Derecho Europeo”, en “Derecho Penal Económico”, BACIGALUPO, Enrique (Director), Hammurabi, Buenos Aires, 2000.
- BADENI, Gregorio, “Tratado de Derecho Constitucional”, 2º Edición Actualizada y ampliada, Ed. La ley, Bs. As., 2006, Tomo II.
- BALCARCE, Fabian I., “Derecho Penal Economico”, Editoria Mediterranea, 3 Tomos, Córdoba, 2003.
- CASSAGNE, Juan Carlos. Derecho Administrativo. Séptima Edición Actualizada, primera reimpresión. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998
- CARNELUTTI, Francesco, Como nace el derecho, Ejea, Buenos Aires, 1959.
- CHIARA DIAZ, Carlos Alberto, “ley penal tributaria y Previsional N° 24769”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997.
- DONNA, Edgardo Alberto (Director), Derecho Penal Tributario” Tomo I, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2007
- DONNA, Edgardo A. Derecho Penal Parte Especial. Tomo II B. Editorial Rubinzal Culzonni. Buenos Aires, 2001
- GALVAN GREENWAY, Juan P. (Coord.) “Derecho Penal Tributario – Cuestiones Criticas”, Rubinzal Culzoni, Santa Fe 2005,
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *Derecho tributario penal*, Depalma, Buenos Aires 1985.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, *Revolución Francesa y Administración Contemporánea*, Madrid, 1972.
- GARCIA VIZCAINO; Catalina, Derecho Tributario- Parte general (continuación), 2º Edición ampliada y actualizada, Tomo II, 2000, Depalma, Buenos Aires.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M.: *Derecho financiero*, 9º Edicion, Actualizada por Susana Camila Navarrine y Ruben Oscar Asorey, Tomo II, La Ley, Bs. As., 2004 .
- GONZALEZ, Ventura, Nociones Generales de Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, Mendoza, 1998.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian y RUSSO, Eduardo Ángel, *Ilícitos Tributarios en las Leyes N° 11.683 y 23.771* - pág. 215 - Ed. Depalma, Bs. As. - Edición año 1990

HASSEMER, Winfried, MUÑOZ CONDE, Francisco. *Introducción a la Criminología y al Derecho Penal*. Editorial Tirant Lo Blanch, Valencia 1989.

JARACH, Diño: *Curso de derecho tributario*, Cima, Buenos Aires, 1980 *Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, Buenos Aires, 1989.

LAJE ANAYA, Justo y GAVIER, Enrique Alberto, “Notas al Código Penal Argentino”, Tomo II, Parte Especial, Marcos Lerner Editora, Cordoba, 1995.

MIR PUIG, Santiago, *El derecho penal en el estado social y democrático de derecho*, Editorial Ariel Derecho, Barcelona, 1994.

NUÑEZ, Ricardo C., *Temas de derecho penal y de derecho procesal penal*, Ejea, Buenos Aires, 1958

ODERIGO, Mario A. *Código Penal Anotado*. Editorial Ideas. Buenos Aires, 1942

PARMA, Carlos, “Codigo Penal de la Nacion Argentina, Comentado” Tomo 2, parte especial, Edit. Mediterránea, Universidad Catolica de cuyo, 2005, Cordoba

RIQUERT, Marcelo Alfredo, “Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario” Ediar, BS As, 1999.

RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María, “E derecho penal en la actividad economica- Planteos del bien jurídico protegido y de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, editorial Abaco, Buenos Aires, 2000.

ROJT, Julio M., “El régimen penal tributario y previsional según la 23771” Lumière, 1990, Bs AS.

ROXÍN, Claus. *Derecho Penal Parte General*. Traducción y Notas Diego Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. 2º Edición. Tomo I. Editorial CIVITAS, Madrid, 1997.

SCHUNEMANN, Bernd (comp.). *El Sistema Moderno del Derecho Penal: cuestiones fundamentales*. Estudios en honor de Claus Roxín en su 50º aniversario. Introducción, Traducción y Notas de Jesús María Silva Sanchez. Ed. Tecnos S.A. Madrid, 1991

SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *La expansión del Derecho Penal: Aspectos de la política Criminal en las sociedades Postindustriales*. Segunda Edición Revisada y Ampliada. Editorial Civitas. Madrid, 2001

SILVA SANCHEZ, Jesús María (Ed.). *Política Criminal y Nuevo Derecho Penal*. Libro Homenaje a Claus Roxín. Ed. JM Bosch. Barcelona, 1997

SPINKA, Roberto Emilio, “Derecho Penal Tributario y Previsional”, Ed. Astrea, Bs. As. 2007.

SPINKA, Roberto E., “las figuras penales de la ley 24769 – Una visión Dogmática” Tesis doctoral. UNC, 2004, Tomo I y II.

THOMAS, Ricardo G., “Régimen Penal Tributario – Ley 24769. Análisis de los tipos penales, Ley mas benigna”. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9?? Edición actualizada y ampliada, Depalma 2007, Buenos Aires.

VIOLA, José, “Derecho Procesal Penal Tributario”, La Ley, Bs. As. 2003.

Córdoba, Junio de 2009