



DELITO FISCAL. EL HECHO PUNIBLE, DETERMINACIÓN DEL COMPORTAMIENTO TÍPICO

de Mario H. Laporta

Un volumen de 407 páginas, editorial B de F, Buenos Aires, 2013.

Silvana M. Yanichevsky*

El libro que se reseña se corresponde, conforme la propia mención del autor en la nota preliminar que antecede al texto central, con su tesis doctoral defendida en la Universitat de Barcelona en el mes de abril del año 2011, donde ha sido calificada de sobresaliente cum laude.

La obra se encuentra dividida en cinco grandes secciones cuyo objetivo central y común, planteado *ab-initio* por Laporta, es el análisis detallado del comportamiento típico del delito de evasión fiscal, previsto en el art. 1ro de la Ley Penal Tributaria¹. En este sentido, enuncia como propuesta de su trabajo establecer las bases para un sistema penal tributario, partiendo del análisis material y formal tanto del Derecho Tributario como del Derecho Penal, para luego adentrarse en el análisis de la conducta vinculada con delito de evasión aludido y del hecho punible pertinente.

El **primer capítulo** se denomina “**Derecho Tributario y Penal Tributario**”, y tiene por meta la mención y el estudio de las aristas vinculadas con el Derecho Sustantivo, tanto desde la órbita tributaria como de la penal, que sirven de base y fundamento al autor para establecer las bases de un sistema penal tributario, objetivo central de la tesis doctoral aludida. A tal efecto, realiza un análisis del concepto de sistema de Derecho Tributario, así como un meticuloso estudio sobre las implicancias del término “autonomía” del Derecho Tributario, tanto en términos jurídicos, como estáticos y dinámicos. Luego se detiene en las estructuras de la norma tributaria y de la norma penal, como así también en la naturaleza jurídica de la determinación tributaria —aludiendo además a conceptos tales como, entre otros, “hecho imponible” y “relación jurídico-tributaria” como elementos fundamentales al momento de pensar el Derecho Tributario y su relación con el Derecho Penal—.

Especial para la Revista Pensamiento Penal.

* Abogada (UBA). Socia Fundadora de Yanichevsky Global Tax Law. Especialista en Derecho Tributario Internacional y en Derecho Penal. LLM in International Taxation, University of Florida, Levin College of Law, 2005-2006. @YanichGlobalTax.

¹ Ley 24769 (t.o. 2011).



Corresponde destacar desde ya el lenguaje y redacción utilizados por el Laporta, quien sin dejar de dotar a la obra de términos precisos y de un lenguaje formal, cuenta con una redacción que permite una sencilla y amena lectura. Sin perjuicio de ello, no resulta ocioso señalar que el libro que aquí se presenta requiere que el lector deba tener indefectiblemente, para poder comprenderlo en su totalidad, cierta base de conocimientos jurídicos vinculados con el Derecho Tributario, el Derecho Penal y el Derecho Procesal, descartándose la posibilidad de ser considerada como una obra de consulta de nivel básico.

Luego, en el **capítulo segundo**, denominado “**Aspectos Procesales y de Interpretación**”, procura abordar la temática vinculada con la conexión entre el sistema penal y el sistema tributario, esbozando que tienen incidencia mutua y, hasta agrega, que existen cuestiones que se debaten en otros fueros —como ser el comercial— que definitivamente incidirán en los dos sistemas jurídicos que se analizan. Sin perjuicio de reconocer que la Ley Penal Tributaria, en su Título V, establece ciertas reglas de conexión, siendo aplicadas por vasta doctrina y jurisprudencia, quienes además extendieron su aplicación a situaciones no previstas por la norma. En esta línea de análisis, se expone y clasifica tres tipos de conexiones: **(i)** Conexión Administrativo-Judicial (el juez penal no se encuentra vinculado por lo decidido por el juez administrativo de la órbita tributaria); **(ii)** Concurrencia Judicial-Administrativa (en aquellos casos donde existe sentencia en sede penal a favor del imputado y que obliga a remitir el expediente a sede administrativa nuevamente, existe una tendencia a considerar que lo resuelto en dicha sede judicial tiene influencia directa en sede administrativa) y, **(iii)** Concurrencia Judicial (en el caso de que concurren un juez penal y un juez de otro fuero —por ejemplo, comercial—, en la discusión sobre la calidad de obligado y la cuantía de la obligación que se supone adeudada). Diferenciadamente, el autor realiza el análisis de la concurrencia acaecida cuando se está en presencia de un proceso concursal.

En el mismo acápite, Laporta se expone sobre la posibilidad de que sea el juez penal el que efectúe la determinación del tipo. Inicia esta exposición aludiendo a que se encuentra generalizadamente aceptado que cuando la configuración de un tipo delictivo requiere la existencia de una obligación, la determinación de la misma debe ser efectuada fuera del proceso penal, constituyendo lo que se denominaría como presupuesto procesal, y la decisión que hubiera de recaer sobre dicha obligación condicionaría al juez penal en lo que tiene que ver con su condición típica. Por otro lado, enuncia el criterio cada vez más aceptado vinculado con que el juez penal tiene potestad para determinar la existencia de cualquiera de los elementos del tipo, independientemente de que concurren otros fueros a los efectos de su determinación. Sumado a ello, no deja de lado la anteriormente expuesta idea de la autonomía del Derecho Tributario; el concepto de “cosa juzgada”; la regla de interpretación preeminente y el concepto de sistemas de reenvío en el derecho procesal.



El **tercer capítulo** se refiere a la “**Conducta Típica del Delito de Evasión Fiscal**”, siendo el primer acápite que comienza a referirse de modo directo y expreso al objetivo central del trabajo delineado por el autor en la introducción de la obra. Se incluye en este acápite un análisis —y detallado cuadro comparativo— tanto en lo referente al delito de evasión conforme el artículo 1ro de la Ley Penal Tributaria argentina como aquellos correspondientes a conductas infraccionales y a aquellos tipificados por el ordenamiento español (delito de defraudación, entre otros) y que, según Laporta, merecen el análisis conjunto a los efectos de su tesis. Entiendo que esta inclusión puede alejar al lector del objetivo central y primario planteado inicialmente por el autor; que desde el título de la obra y su introducción parecía haberse circunscripto, exclusivamente, al delito de evasión tipificado en el artículo 1ro de la Ley Penal Tributaria argentina.

Como postura innovadora, introduce la posibilidad de que el delito de evasión fiscal sea considerado como un delito de **(i)** comisión o **(ii)** de infracción de deber (negligente o culposo) pero con ciertos atisbos de dominio (referidos a la omisión de presentación de declaraciones juradas correctas); sin perjuicio de abogar por la postura que entiende que se trata de un delito de omisión. Sin perjuicio de ello, realiza un desarrollo personal en lo atinente al bien jurídico protegido, al componente del “ardid o engaño”; la sola omisión de pago; la infracción de deberes *ex-post*; la infracción de deberes que el autor denomina “periféricos” típica y no-típica; y la detección del ardid.

Como **cuarto capítulo** se encuentra “**El Resultado: El Hecho Punible**”. Aquí Laporta detalla lo que considera la etapa *ex-post* del delito de evasión fiscal, y que se compone del resultado, la consumación, el monto, la anualidad y las circunstancias que podrían limitar la aplicación de una sanción penal (como por ejemplo, la prescripción). Todas estas circunstancias, el autor las incluye dentro del concepto genérico de resultado jurídico, desmembrándolas y detallándolas con acabada nitidez aunque el tema sea, per se, harto complejo.

Cabe destacar de esta obra la inclusión en un mismo texto de cuestiones dogmáticas tanto en materia tributaria como en materia penal logrando, de algún modo cierto *racconto* o resumen de las posturas que han venido existiendo en el devenir de la historia, conjuntamente con cuestiones vinculadas estrictamente al delito tributario de evasión fiscal, de modo tal de poder encontrar todas esas aristas en un solo libro de texto.

Por último, considero que se trata de una obra de consulta frecuente para aquellos profesionales que se encuentren en la práctica de algún modo habitual de esta temática —y/o estudiantes con conocimientos previos de la materia—, en atención a los conocimientos previos que considero deberían tenerse para poder lograr una comprensión acabada del trabajo analizado.