Comentario bibliográfico a la obra "La extinción de la acción penal tributaria", de Juan Manuel Álvarez Echagüe.

Por Juan P. Fridenberg

I.- Ficha bibliográfica

Autor: Juan Manuel ALVAREZ ECHAGÜE
Título: La extinción de la acción penal tributaria
Lugar: Buenos Aires
Editor: Ad Hoc S.R.L.
Año: 2018
ISBN: 978-987-745-113-9
432 pgs.

II.- Introducción

Animados por la invitación del autor, nos disponemos a reseñar la nueva obra del Dr. Juan Manuel Álvarez Echagüe, publicada bajo el título "La extinción de la acción penal tributaria". Partimos de la base de que la recensión bibliográfica tiene un destinatario muy claro y preciso: el potencial lector, por lo que nos proponemos poner de relieve las ideas principales postuladas por Juan Manuel en su libro, que es fruto -en esencia- de su tesis doctoral[1] defendida, aprobada y calificada con 10 (diez) sobresaliente, por el jurado conformado a tal efecto por la Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad del Salvador.

Se trata del tercer libro publicado por el autor, lo que se suma a su extensa producción como articulista, autor, coautor, coordinador y director de obras colectivas, siempre dedicadas a la especialidad tributaria y penal tributaria.

Señalamos que el libro representa *en esencia* su tesis doctoral porque, como lo expresa él mismo, tan solo nueve días después de su defensa académica, se sancionó la ley 27.430, modificando particularmente la norma en que se basó su investigación. Ello motivó la incorporación de un Capítulo final sobre el sistema extintivo de la acción penal tributaria *post* reforma, que redunda en un texto de envidiable actualidad.

[1] El título de la tesis es "Naturaleza jurídica de los mecanismos extintivos de la acción penal tributaria. Pasado, presente y propuestas para el futuro", y fue dirigida por el Dr. Horacio G. Corti. El Jurado académico estuvo constituido por los Dres. José Osvaldo Casas, María Gabriela Ábalos y Eduardo J. Riggi

La obra se estructura en cuatro capítulos, precedidos por la presentación del autor, y el Prólogo a cargo del Dr. José María Sferco.

El primer capítulo, introductorio, expone sobre conceptos basales del derecho penal tributario, inmersos en debates jurídicos sobre los cuales el autor toma partido decididamente: la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, el bien jurídico tutelado, y la especialidad del derecho penal tributario o el análisis de sus particularismos, como se denomina al apartamiento de una especialidad jurídica de los principios generales del género al que pertenece.

El segundo Capítulo expone el objeto central de su investigación. Aquí Álvarez Echagüe va de lo general a lo particular, ocupándose conceptual y normativamente, con gran detenimiento, de todos los mecanismos extintivos de la acción penal tributaria por pago que rigieron en nuestro país, sea ello en virtud de normas permanentes o temporales, y dedicando generosas páginas a una recorrida por el derecho comparado.

El Capítulo III sistematiza valiosas conclusiones, que se extienden más allá del estricto tema del título de la obra, explayándose en propuestas que incluso refieren a la reformulación o eliminación de varios de los tipos penales tributarios.

El último Capítulo agrega una indispensable actualización al valor doctrinario que la obra evidencia hasta allí, dedicándolo con exclusividad al "nuevo" artículo 16 del Régimen Penal Tributario, conforme al Título IX de la ley 27.430.

III.- Ideas principales

El autor parte de tres hipótesis de investigación, que pueden sintetizarse en la insuficiencia de la excusa absolutoria del art 16 de la ley 24.769 (texto s/ ley 26.735) para dotar al sistema represivo de un mecanismo eficaz y razonable de solución alternativa del conflicto penal tributario. En efecto, crítica la deficiente redacción de una norma que, en su opinión, deja sin solución expresa a varias cuestiones de vital importancia, como el acogimiento a planes de pago, la acción de repetición posterior, el ámbito objetivo de la norma, etc; lo que la torna carente de utilidad práctica.

Asimismo, cuestiona en diversos pasajes la asistematicidad de la norma con relación a otros supuestos extintivos que rigen en materia penal, como los art. 59.6 y 76 bis del CP.

A partir de esas premisas, el autor efectúa dos propuestas que considera superadoras, ambas de lege farenda: la primera, enumerando 8 pautas que debiera contener un adecuado régimen de extinción de la acción penal tributaria por pago. La segunda línea propositiva se vincula con el régimen penal tributario en toda su amplitud, señalando modificaciones en los terrenos político criminales, de técnica legislativa, y también referidas a la vinculación entre la regularización tributaria y la exclusión de la responsabilidad penal.
Por último, en sus comentarios a la reforma propinada al art. 16 del régimen mediante la ley 27.430, Álvarez Echagüe cuestiona que "vuelva a primar la inconstitucional finalidad recaudatoria, sin eufemismos", con cita del Mensaje de Elevación del anteproyecto del PEN al Congreso Nacional.

IV.- Comentarios

La aplicación de la pena no constituye la única solución posible al conflicto penal. Entre otros particularismos, los delitos tributarios ponen de manifiesto un campo fértil para la aplicación de mecanismos alternativos al efecto, tanto procesales como sustantivos, cuya pretensión debe enfrentarse al interrogante sobre la efectiva necesidad y merecimiento de la sanción penal frente a comportamientos posdelictivos que resulten valorables en mayor medida que su aplicación efectiva.
Hemos sostenido reiteradas veces que sería un error instituir o interpretar este tipo de figuras con fundamento recaudatorio, o justificarlas en razones de política fiscal. Como expone IGLESIAS RIO, "el planteamiento político fiscal ha tenido históricamente su razón de ser en países en los que el Estado padece mayores dificultades de recaudación y de liquidez; ello hacía preciso configurar un precepto que sirviera para estimular a los contribuyentes a un retorno a la legalidad y a incrementar la moral fiscal reconciliándose con el Erario Público"[2]. Sin embargo, entendemos que la aplicación de leyes represivas en la materia desplaza el centro de interés estatal en la recaudación, para indagar en la funcionalidad de la

2 IGLESIAS RÍO, Miguel Á.; La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria – Un análisis de la autodenuncia. Art. 305-4 CP; Tirant Lo Blanch; Valencia, España; 2003; Pg. 193.

aplicación de la pena como correctivo de conductas disvaliosas.

Para atender a las necesidades recaudatorias, consideramos que el Estado, en supuestos excepcionales, debe acudir a regímenes de blanqueo y/o moratorias, que por definición son excepcionales -o al menos, de vigencia temporal- ofreciendo una amplia gama de posibilidades según las necesidades, generalmente recaudatorias, del Estado oferente. Pero no es la política fiscal la que debe guiar cláusulas permanentes que se instalan dentro del régimen penal tributario, ofreciendo soluciones alternativas a la aplicación de la pena como efecto de la regularización de las obligaciones tributarias incumplidas.

En ese contexto, el libro de Juan Manuel es imprescindible para comprender los vaivenes político criminales de un subsistema como el derecho penal tributario, en el que las tensiones entre los distintos ámbitos de injerencia del Estado son palpables.

Coincidimos con el autor en el reclamo de sistematicidad al legislador, de modo tal de armonizar las soluciones normativas y brindar así seguridad jurídica sobre los efectos jurídicos razonablemente previsibles de las conductas de los justiciables. Ello, independientemente de las diferencias que podamos mantener en la interpretación de los ámbitos de aplicación, requisitos extintivos, u otros aspectos de las normas positivas con implicancia en la cuestión, que quedan de manifiesto en nuestros respectivos trabajos con sus correspondientes fundamentos.

No podemos finalizar este comentario sin poner de relieve la labor de Rubén Villela y Ad-Hoc S.R.L., editores de la obra. Conocemos en primera persona su empeño, alentando la publicación de autores con destacada trayectoria -como el de la obra que reseñamos-, pero también de nuevos juristas, por encima de todos los contextos que la actividad comercial debe afrontar. Basta con revisar su catálogo bibliográfico, para poner en evidencia la destacada presencia de esta editorial en la especialidad.

En definitiva, recomendamos fervientemente la lectura de "La Extinción de la Acción Penal Tributaria", libro que se inscribe entre las obras indispensables del derecho penal tributario argentino, y que permiten sostener a la disciplina de nuestro país como referencia ineludible en la región.