

## **Responsabilidad de los funcionarios y empleados públicos en la Ley Penal Tributaria**

**Ricardo Angel Basilico<sup>1</sup>**

### **Resumen**

Cuando se hace referencia a corrupción pública, no se pueden contemplar únicamente sus aspectos jurídico-penales, también se deben considerar las perspectivas morales, sociológicas, políticas, administrativas, económicas y éticas.

El funcionario o empleado público que en ejercicio o en ocasión de sus funciones “toma parte” de los delitos previstos en la ley analizada violenta el bien jurídico protegido (hacienda pública), aprovechándose de su relación directa con el mismo, por lo que con su conducta, cuando lo afecta o lesiona, vulnera la fidelidad en el ejercicio de su función que la sociedad espera del mismo. Esto es, infracciona el deber que le es confiado.

### **Palabras clave**

Ley Penal Tributaria – artículo 12 – Código Penal – Funcionario público – Empleado público

### **Sumario**

I. Breve introducción sobre corrupción y función pública. Bien Jurídico Protegido. II. Funcionario público - Empleado público. II. Agravante por la Calidad de Sujeto Activo. III. Requisitos de la agravante. IV. Coerción penal. Pena accesoria. V. Referencias

### **I. Breve introducción sobre corrupción y función pública. Bien jurídico protegido**

A manera de introducción, se puede considerar muy brevemente que cuando se hace referencia a corrupción pública, no se pueden contemplar únicamente sus aspectos jurídico-penales, sino que se deben considerar las perspectivas morales, sociológicas, políticas, administrativas, económicas y éticas<sup>2</sup>. Así, entonces, como oportunamente afirmé<sup>3</sup>, puede decirse que la corrupción es “toda conducta que se desvía de los deberes normales inherentes

---

<sup>1</sup> Post Doctor en Ciencias Penales. Director de la Maestría en Criminología de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Director del Instituto de Derecho Penal de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Lomas de Zamora. Juez de Cámara del Tribunal oral en lo Criminal Federal N.º 1 de la Capital Federal. Profesor titular de Derecho Penal Parte Especial en la Universidad de Belgrano. Vicepresidente del Instituto Iberoamericano de Derecho Penal (sede argentina). Especialista en Finanzas y Derecho Tributario.

<sup>2</sup> Rico, 1994.

<sup>3</sup> Basilico, 2004.

a la función pública debido a consideraciones privadas tales las familiares, de clan o de amistad, con objeto de obtener beneficios personales —en dinero o en posición social—. «Cualquier violación del interés público para obtener ventajas especiales» o «toda conducta ilícita utilizada por individuos o grupos para obtener influencia sobre las acciones de la burocracia»<sup>4</sup>.

Un accionar corrupto conlleva en sí mismo la violación de un deber, vulnerando activa o pasivamente las reglas que regulan el cargo que ostentan el funcionario o empleado público o la función que desempeñan<sup>5</sup>.

En sentido general, la corrupción implica la utilización del poder que se detenta en forma desviada, sea por parte del funcionario o de una autoridad que tenga facultad de decisión. Así, en la sociedad la corrupción genera un serio riesgo para valores esenciales como la vida, la salud, la educación y la seguridad<sup>6</sup> atentando contra las bases del bienestar de la población que ve cómo se esfuman los pilares básicos que hacen a la esencia de la obligación estatal.

Conforme lo que se viene de decir, Edgardo Donna considera “la llamada corrupción de los funcionarios públicos ha pasado en América hispánica a ser casi una constante. Esta situación es aprovechada por aquellos que intentan reemplazar la política por los gerentes empresariales, que es otra forma más sutil de aprovechamiento de los bienes públicos”<sup>7</sup>. Conforme lo expresara oportunamente Righi, con la sanción de la ley 24.769 se intentó buscar una estrategia de carácter disuasiva con base en pautas de prevención general negativa<sup>8</sup>.

La discusión sobre el bien jurídico tutelado en este tipo de delitos siempre ha traído variadas opiniones. En este sentido Chiara Díaz, seguido y citado por Cesano considera que el bien jurídico de esta forma de criminalidad hay que buscarlo

en el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente en la hacienda pública, pero no en un sentido de patrimonio del Fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. Ahí radica

---

<sup>4</sup> Rico. *Ob. cit.* pp.678-679.

<sup>5</sup> Malem Sena, 2000. Cuando se refiere a los actos de corrupción política, considera que son “aquellos que constituyen la violación, activa o pasiva, de un deber posicional o del cumplimiento de una función de carácter político con el objeto de obtener un beneficio extraposicional, cualquiera que sea su naturaleza”.

<sup>6</sup> Cuando se hace referencia a la seguridad se quiere decir: seguridad ciudadana, seguridad social e industrial.

<sup>7</sup> Donna, 2005.

<sup>8</sup> Righi, 2000.

precisamente la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal con la consideración de la hacienda pública bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constantes, al cual hay que proteger contra las conductas evasoras, convertidas en delitos fiscales y contables<sup>9</sup>.

Por su parte, Jorge Damarco considera —con claridad— que la Ley Penal Tributaria 24.769, protege la hacienda pública y las rentas de la seguridad social nacional<sup>10</sup>.

La norma, ahora considerada en el artículo 12, resulta original de la ley 24.769 modificada por la ley 26.735, manteniendo su texto la ley 27.430<sup>11</sup>.

## **II. Funcionario público - Empleado público**

### ***Concepto. Agravante por la calidad de sujeto activo. Doctrina nacional y extranjera***

Dentro del Título IV de la Ley Penal Tributaria, donde se abordan las denominadas Disposiciones Generales, el artículo 12 en particular trata una agravante en razón de la calidad personal del sujeto activo, fundando ello, como lo expresa Carlos Ochoa, en el “quebrantamiento de la fidelidad que debe guardar el funcionario o empleado en el desempeño de la función o labor hacia la Administración Pública, respecto de la cual presta servicios”<sup>12</sup>.

La norma del artículo 12 expresa: “Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en la presente ley”.

En la doctrina nacional, los conceptos de “funcionario público y empleado público”, dentro del derecho penal, se han definido dentro del párrafo 4° del artículo 77 del Código Sustantivo aparejando no pocos problemas de interpretación.

El artículo 77 del Código Penal (CP) expresa: “por los términos funcionario público y empleado público, usados en este Código se designa todo el que participe accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por

---

<sup>9</sup> Chiara Diaz, 2006.

<sup>10</sup> Damarco, 2004.

<sup>11</sup> Haddad, 2018.

<sup>12</sup> Ochoa, 2007.

nombramiento de autoridad competente”. Algunos han pensado que el artículo 77 del CP ha equiparado los conceptos funcionario público y empleado público, cuestión que no resulta exacta.

Es correcto lo que expresa Ricardo Núñez en cuanto a que los conceptos de funcionario público y empleado público (considerado este desde la visión del derecho administrativo) no se encuentran equiparados por el art. 77 del CP: “Administrativamente, el empleado público no es un participante en el ejercicio de funciones públicas, sino una persona que, por designación de autoridad pública competente, presta en forma permanente un servicio vinculado al ejercicio de una función pública”<sup>13</sup>.

Así también considera que, en lo que atañe al derecho penal, lo que da la idea de lo que es un funcionario o empleado público, es “la participación en el ejercicio de funciones públicas”. “Esta participación existe cuando el Estado ha delegado en la persona, de manera exclusiva o en colaboración con otras, la facultad de formar o ejecutar la voluntad estatal para realizar un fin público”<sup>14</sup>.

El concepto de funcionario público es jurídico y eso lo convierte en un concepto normativo. Conforme lo expresa Donna, los requisitos que debe tener un funcionario, se podrían expresar en que es aquella persona que: a) está adscrita a la administración pública; b) tiene una relación de profesionalidad, en el sentido que cubre el hueco dentro de la administración. (Esto es que no colabora desde afuera); c) tiene una remuneración por parte de la administración pública; d) tiene un régimen administrativo propio<sup>15</sup>.

El propio artículo 77 del ordenamiento sustantivo guarda correlato con la Convención Interamericana contra la Corrupción de la OEA (29 de marzo de 1996) - Ley 24.759. Que entiende por funcionario público a “cualquier funcionario empleado del Estado o sus entidades, incluidos los que han sido seleccionados, designados o electos para desempeñar sus actividades o funciones en nombre del Estado o al servicio del Estado, en todos los niveles jerárquicos”.

En cuanto al concepto de funcionario público, interesa lo expresado recientemente por Salinas Siccha respecto a que es quien “ejerce autoridad en la gestión pública de la

---

<sup>13</sup> Núñez, 1970.

<sup>14</sup> Núñez, ob. cit. pág. 545.

<sup>15</sup> Donna, 2008.

administración, y como persona física encarna un determinado órgano o ente del estado, o aquellas personas cuyas decisiones representan la voluntad de un órgano o ente administrativo”<sup>16</sup>.

Ha sido claro Riquert cuando considera (que) “funcionario y empleado público son todos aquellos que cumplen una función pública, lo que comprende tanto al funcionario de iure (al que le han atribuido la delegación en forma regular), como al de facto (alguien que la asume en modo irregular, por un motivo extraordinario como un caso de necesidad o cuando se delegó teniendo autoridad para ello, pero omitiendo algún requisito formal”<sup>17</sup>.

En la doctrina española resultan coincidentes tanto la doctrina como la jurisprudencia en cuanto a que la condición de funcionario público es adquirida cuando confluyen dos requisitos. El primero de carácter subjetivo, referido a la existencia de un título o cualidad jurídica en la persona y el segundo de carácter objetivo, que resultaría ser la efectiva participación en la función pública<sup>18</sup>.

Polaino Navarrete también analiza —como se hiciera precedentemente— la figura del denominado “funcionario público de hecho”, considerando que se denomina así a quien es elegido o designado funcionario por parte de quien tiene las legítimas facultades para ello, pero meritado nombramiento jurídico”<sup>19</sup>.

La noción de empleado público implica, por otro lado, a aquellas personas que por su voluntad están a disposición del Estado o de otra entidad pública para prestar una actividad permanente o remunerada.

De esta manera, en el Derecho Público encontramos los conceptos de función pública y de servicio público. Por función pública se entiende la actividad de los órganos del Estado o de otra entidad pública, que pueden desarrollar sus funciones como autoridad en el campo legislativo, administrativo o judicial. El segundo puede ser efectuado por órganos del Estado o por otra entidad pública y también por los particulares.

---

<sup>16</sup> Salinas Siccha, 2019.

<sup>17</sup> Riquert, 2012.

<sup>18</sup> Conf. Valeije, 1997.

<sup>19</sup> Polaino Navarrete, 1997.

Así, Octavio de Toledo, considera: “(...) ejercer el cargo supone más que participar del ejercicio de la función pública: implica ejercer dicha función...”<sup>20</sup>. Valeije considera que resulta ser funcionario público desde el punto de vista penal, “todo aquel que está incorporado a la organización burocrática del Estado”<sup>21</sup>.

Es dable considerar lo expresado por Ranieri —dentro de la doctrina italiana— en cuanto considera que resulta funcionario público aquel “empleado del estado o de otra entidad pública o también la persona, aún privada, que desarrolla su actividad para proveer a la satisfacción de las necesidades del Estado o de otra entidad pública, sea como fin inmediato, por ejemplo la actividad legislativa y judicial, sea como fin mediato, por ejemplo la actividad administrativa. Y por consiguiente, que son funcionarios públicos, en cuanto atañe a la ley penal, no sólo los sujetos que desarrollan una función en el ámbito legislativo (por ejemplo senadores, diputados, etc.) o de la jurisdicción (vgr: magistrados, secretarios, funcionarios judiciales, testigos peritos etc), sino también los sujetos, ya sean órganos del Estado o de otras entidades públicas, ya sean personas privadas, que desarrollan una función en el ámbito de la administración, con tal que esté dirigida a proveer a la satisfacción de necesidades de la vida del estado o de otra entidad pública por ejemplo prefectos, alcaldes, militares, agentes de la fuerza pública, etc).” También considera comprendidos en esta categoría a los particulares que ejercen funciones públicas, puesto que, aunque obran en nombre propio, no obstante desarrollan una actividad dirigida a satisfacer las necesidades que pertenecen a la vida del estado o de otras entidades públicas<sup>22</sup>.

Así, el funcionario público o empleado público al que se refiere el artículo 12 de la Ley Penal Tributaria es autor especial de los delitos de la misma, por su relación directa con los bienes

---

<sup>20</sup> Octavio de Toledo, 1980. Así también considera que “la participación en el ejercicio de la función pública no implica el ejercicio del cargo, en cambio, el ejercicio de tal función sí impone el ejercicio del cargo”.

<sup>21</sup> Valeije, ob. cit. pág. 493. Considera así mismo entre sus observaciones que: “El concepto penal de funcionario puede sintetizarse del siguiente modo: si, penalmente, por una parte se requiere la existencia de un sujeto activo de una base legal o un título jurídico que legitime su acceso “al ejercicio de funciones públicas” y, por otra, que esta “participación sea efectiva”, es decir, que contribuya a la formación o al desarrollo de la voluntad estatal (en cualquiera de sus esferas: estatal, autonómica o, local), y si además, ninguno de los dos componentes de la definición legal pueden darse por separado, entonces se puede afirmar que no estamos en presencia de dos requisitos para adquirir la condición de funcionario, sino que ambos convergen en uno, cual es la exigencia de una relación jurídica entre el sujeto y la organización estatal.”

El artículo 24.2 del Código Penal español considera funcionario público a toda aquella persona que por disposición inmediata de la Ley, por elección o por nombramiento de autoridad competente participe en el ejercicio de funciones públicas.

<sup>22</sup> Ranieri, 1975.

jurídicos por los que debe velar y que con su accionar infiel infracciona el deber, lesionando o afectando los mismos.

### **III. Requisitos de la agravante**

Tal como se encuentra estructurada la norma, el funcionario o empleado público debe “tomar parte” de los delitos a que hace referencia la ley penal tributaria *en ejercicio de la función o en ocasión de sus funciones*. Es pertinente analizar aquí que la situación del funcionario o empleado público no solo depende ya como en la ley 23.771 cuando tiene una actividad directa (“en ejercicio de sus funciones”), sino también cuando toma parte en “ocasión” de sus funciones<sup>23</sup>.

Así las cosas, cuando la disposición se refiere a “tomar parte”, ello es respecto al delito y no únicamente a su ejecución, con lo que cualquier tipo de participación, entendiendo la misma en sentido amplio, está comprendida en la normativa<sup>24</sup>.

El funcionario o empleado público que en ejercicio o en ocasión de sus funciones “toma parte” de los delitos previstos en la ley analizada violenta el bien jurídico protegido (hacienda pública), aprovechándose de su relación directa con el mismo, por lo que con su conducta, cuando lo afecta o lesiona, vulnera la fidelidad en el ejercicio de su función que la sociedad espera del mismo. Esto es, infracciona el deber que le es confiado.

Conforme lo expresa bien Haddad en este supuesto “agrava más aún la situación del funcionario que ya no dependerá de una actividad directa —como implica la expresión en el ejercicio de sus funciones— sino también de cualquier otra, ya sea ocasional, temporal o circunstancial, relacionada con el ilícito en cuestión”<sup>25</sup>.

La agravante que se analiza puede hacerse valer si la persona conoce su condición de empleado, si esto no ocurre porque, en su caso, el sujeto ignora que ha sido nombrado o designado en el cargo, puede existir un error de hecho. El error resultará irrelevante a los

---

<sup>23</sup> En este sentido se ha expresado Ochoa, entendiendo por “ocasión” cuando se trata de “una circunstancia o eventualidad”. Vid. Ochoa ob. cit. pág.91.

<sup>24</sup> Conf. Thomas, R.G. ob.cit. pág. 101.

<sup>25</sup> Haddad, J. E., ob. cit. pág. 182.

efectos de la aplicación de la agravante, en el caso de que el sujeto ignore que es funcionario, pero sepa que es empleado público, ya que este último se encuentra alcanzado por la regla<sup>26</sup>.

#### **IV. Coerción penal. Pena accesoria**

El texto de la norma en orden a la punición considera que las escalas penales se “incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo”. En este sentido, conforme lo señala Haddad, surge claro que el tercio en más para el caso del empleado o funcionario público no conmueve el límite de tres años de prisión del artículo 26 del Código sustantivo, a efectos que en caso de recaer condena la misma pueda ser de ejecución condicional<sup>27</sup>.

Se incorpora a más del incremento señalado y respecto de la antigua norma (Ley N.º 23.771) en el último párrafo la accesoria de inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

Cabe aquí hacer unas últimas consideraciones en cuanto a que la accesoria a que hace referencia la figura tiene su base en la conducta del funcionario que apareja una infidelidad de su parte en relación con sus propias obligaciones, máxime si tenemos en cuenta que el bien jurídico, como se analizara *supra*, resulta ser la Hacienda Pública. Por lo expuesto, la inhabilitación perpetua que sigue a la pena principal prevista tiene su esencial fundamento en la utilización indebida e infiel de las atribuciones que detenta el funcionario o empleado público.

En el derecho comparado y en relación con otras figuras del ordenamiento sustantivo, la base de la punición de la infidelidad está dada por el “quebrantamiento de la confianza”, la infidelidad del funcionario lleva *in se* una lesión del deber<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Conf. Thomas, R.G., ob. cit. pág. 101.

<sup>27</sup> Conf. Haddad, J. E., ob. cit. pág. 182/183. Considera también de manera acertada: “[que] en los restantes, por ejemplo, en los arts. 2º, 3º y 8º, el mínimo previsto torna inaplicable el régimen mencionado. Lo mismo ocurriría de aplicarse en el caso el agravante del art. 15 inc. b) de la ley”.

<sup>28</sup> Conf. Aboso, Gustavo al referirse al tipo penal del quebrantamiento de la fidelidad (Treubruchstatbestand).

## V. Referencias

- Aboso, G. E. (2000). *El Delito de Defraudación por Administración Infiel*. Editorial B de F.
- Basilico, R. A. (2004). Lineamientos y control de la corrupción. En *Revista El Derecho*.  
(Basado en Investigación efectuada como Becario de la Universität  
Heidelberg).
- Basilico, R. A. y Todarello, G. (2016). *Negociaciones Incompatibles con la Función Pública*.  
Editorial Astrea.
- Basilico, R. A. y Villada, J. L. (2019). *Código Penal. Comentado y Concordado*. Editorial  
Hammurabi.
- Buompadre, J. E. (2001). *Delitos contra la Administración Pública*. Editorial MAVE.
- Casas Barquero, E. (1982). Algunos aspectos de los delitos de funcionario público y del  
particular relativos a las dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas. En  
*Estudios Penales, Libro Homenaje a Antón Oneca*. Ediciones Universidad  
de Salamanca.
- Cervini, R. (2000). Macrovictimización económica. *Revista Cuadernos de la Cátedra*. (Nro.  
6). Ed. MAVE.
- Cesano, J. D. (2006). *Estudios sobre la Reforma al Régimen Penal Tributario*. Editorial  
Mediterránea.
- Chiara Diaz, C. A. (1997). *Ley Penal Tributaria y Previsional, 23.771 y 24.769*. Editorial  
Rubinzal y Culzoni.
- Cobo del Rosal (Dir.). (1996). *Curso de Derecho Penal español*. Editorial Marcial Pons.

Damarco, J. (2004). Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario. *Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*.

De Toledo, O. E. (1980). *La prevaricación del funcionario público*. Editorial Civitas.

Dölling, D. (1981). *Betrug und Bestechlichkeit durch Entgeltannahme für eine vorgetäuschte Dienstpflichtverletzung?*. Juristische Schulung.

Donna, E. A. (2000). *Delitos contra la Administración Pública*. Editorial Rubinzal y Culzoni.

(2005). El concepto dogmático de funcionario público en el Código Penal. *Revista de Derecho Penal*. Editorial Rubinzal y Culzoni.

Gössel, K. H. (1984). *Dos estudios sobre la teoría del delito*. Editorial Temis.

Haddad, J. E. (2018). *Ley Penal Tributaria comentada*. Editorial Abeledo Perrot.

Jakobs, G. (1996). *La imputación objetiva en el Derecho Penal*. Traducción de Manuel Cancio Melia. Universidad de Externado.

Malem Sena, J. (marzo 2000). La corrupción política. *Revista Jueces por la Democracia*, (37), 27.

Núñez, R. C. (1988). *Tratado de Derecho Penal*. Editorial Lerner.

Ochoa, C. A. (2007). *Ley Penal Tributaria comentada*. Ediciones Alveroni.

Octavio de Toledo, E. (1980). *La Prevaricación del Funcionario Público*. Editorial Cívitas.

Polaino Navarrete, M. (Dir.). (2011). *Lecciones de Derecho Penal*. (Tomo II). Editorial Tecnos.

(1997). Delitos contra la Administración Pública. En *Curso de Derecho Penal*. Editorial Marcial Pons.

Ranieri, S. (1975). *Manual de Derecho Penal*. (Tomo III). Editorial Temis.

Rico, J. M. (1994). La corrupción pública y su control en América Latina. *Revista de Derecho Penal y Criminología*. (Nro. 4). UNED.

Righi, E. (2000). *Los delitos económicos*. Editorial AD-HOC.

Riquert, M. (2012). *Régimen Penal Tributario y Previsional*. Editorial Hammurabi.

Robiglio, C. (Dir.). (2017). *Institutos de Derecho Penal Tributario*. Editorial AD-HOC.

Roxin, C. (1997). *Derecho Penal parte general*. Editorial Civitas.

Salinas Siccha, R. (2019). *Delitos contra la Administración Pública*. (5ª ed.). Editorial Iustitia.

Serrano Gómez, A., Serrano Maillo, A., Serrano Tarraga, Ma. D., Vazquez Gonzalez, C. (2015). *Curso de Derecho Penal Parte Especial*. (2ª ed.). Editorial Dykinson.

Thomas, R. G. (1997). *Régimen Penal Tributario Ley 24.769*. Editorial AD-HOC.

Valeije Álvarez, I. (1997). Reflexiones sobre los conceptos penales de funcionario público, función pública; Personas que desempeñan una función pública. En *Cuadernos de Política Criminal*. (Nro. 62).

Villada, J. L. (2014). *Curso de Derecho Penal parte especial*. Editorial La Ley.

Vizuetta Fernández, J. (2003). *Delitos contra la Administración Pública: Estudio Crítico del delito de cohecho*. Editorial Comares.

Zaffaroni, E. R., Alagia, A., Slokar, A. (2000). *Derecho Penal parte general*. Editorial Ediar.