

en crisis la paz jurídica que durante décadas presidió la doctrina jurisprudencial de nuestro país como presupuesto de un Estado Constitucional de Derecho, y tal situación aleja al intérprete de su servidumbre hacia la ley suprema.

En la observación imparcial y distante que siempre ha gobernado las metas de esta Asociación, parecería que el pensamiento judicial ha perdido sus premisas en el campo de la fiscalidad, cuando en realidad a todo Tribunal de derecho le cabe la sacra misión de asegurar el logro de la verdad jurídica objetiva, la cual no se alcanza con las decisiones que motivan este pronunciamiento.

El Estado de Derecho no es solamente el Estado de una Administración legal o de un control judicial extenso, ni solamente el principio de la seguridad jurídica. Su fundamento ideal comprende también el reconocimiento de los derechos fundamentales de los individuos, entre ellos el de propiedad, y la necesaria limitación jurídico-constitucional del poder político.

Si esto es entendido, la Asociación Argentina de Estudios Fiscales habrá contribuido, en la medida de su competencia, a restablecer dicha paz jurídica como patrimonio indispensable de la vida en sociedad.

Buenos Aires, junio 1995

*Consejo Directivo*

## 2. EVALUACION Y RECOMENDACIONES SOBRE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

### I

La ley 23.771 ha cumplido cinco años de vigencia. El tiempo transcurrido es suficiente para efectuar una evaluación sobre los efectos de su aplicación. La intención es contemplar objetivamente sus logros y defectos, y formular una crítica que sirva al perfeccionamiento del instrumental jurídico y que, en definitiva, realice la finalidad perseguida por una ley penal de esta especie.

Digamos, preliminarmente, que tratándose la evasión tributaria de un fenómeno complejo y multifacético, el legítimo fundamento de la represión debe edificarse sobre una actividad financiera ética y solidaria, en un sistema tributario transparente y en la definición de tipos penales adecuados a la realidad económica social y técnicamente respetuosos de la dogmática penal.

Sólo la armonización de estos elementos provoca una equilibrada conciliación de los valores comprometidos en el sistema represivo: de un lado, la hacienda pública como bien jurídico tutelado por la norma penal tributaria, de otro, las garantías materiales y procesales que amparan el derecho de los contribuyentes.

### II

La sanción de la ley 23.771 pretendió cumplir junto a su natural función represora un inocultable propósito de prevención, por otra parte innato en toda norma penal. Empero, la utilización práctica de la ley por la DGI ha demostrado una inclinación a sobredimensionar este último aspecto, lo cual muchas veces desembocó en denuncias y procedimientos destinados más a la conciencia general del contribuyente antes que a la punibilidad concreta del evasor.

Quizá antes a que a una sana finalidad de prevención general se propendió a la búsqueda de un efecto recaudatorio inmediato, lo que se plasmó en un desprolijo manejo de los procedimientos.

Los desvíos cometido por la DGI en este terreno y la consiguiente mano correctora de los jueces que resolvieron con un marcado apego a las garantías procesales, llevó a que se produzca una desnaturalización de la función de prevención general que terminó, finalmente, erosionándola.

A pesar de estos desvíos y con prescindencia de una inadecuada instrumentación, cabe destacar que en el plano preventivo la ley produjo un indudable efecto, como ha sido la mayor atención que los contribuyentes dispensaron a su conducta fiscal por temor a verse involucrados en un proceso penal.

Sin embargo, nuevamente, no cabe confundir esta consecuencia con el "efecto recaudatorio" que erróneamente pretendió atribuirse. En efecto, los aumentos en la recaudación operados entre los años 1991 y 1994 si bien coincidieron con la ley, no obedecieron a ella, sino al incremento en los niveles de actividad económica, la estabilidad con la eliminación del efecto inflacionario sobre la recaudación, los cambios en la estructura impositiva y la generalización de los sistemas de percepción en la fuente. Prueba de ello es la caída de la recaudación operada durante el año en curso.

Mirada la cuestión en su verdadera sustancia, desde nuestro punto de vista la vigencia efectiva de la ley penal tributaria fue neutral a los altibajos en la recaudación, lo cual constituye un fenómeno financiero independiente de la variable de coerción que pretendió imprimirsele.

Lo dicho no debe entenderse, necesariamente, como el enunciado del fracaso o la caducidad de las motivaciones que inspiraron su dictado. En rigor, podría decirse que no fracasó la ley sino el contexto económico-social en el que adquirió vigencia.

### III

A poco que avanzó la ley en su vigencia, los tribunales, mediante reiterados fallos, fueron limitando la actuación de la DGI, hasta circunscribirla a su rol procesal específico.

La existencia de 5.370 procesos penales, aproximadamente, constituye un indicador de la magnitud que ha cobrado la aplicación de la ley, y a la vez permite probar la eficacia del régimen bajo una significativa casuística.

Cualquier evaluación debiera comenzar con el reconocimiento a la labor cumplida

por los magistrados y la doctrina especializada, quienes han enriquecido y dado vida al ordenamiento penal fiscal a través de una serie de criterios doctrinarios y judiciales que permiten, hoy, reelaborar las líneas directrices que fundaron la represión de la evasión.

Sí, como creemos, la modificación legislativa se impone frente a las dificultades interpretativas que presentan los tipos actuales y que han hecho necesaria una permanente elaboración de los principios liminares de la materia, dicha reforma no podrá prescindir de lo mucho que han aportado a la materia las dos fuentes citadas.

#### IV

El análisis de la experiencia judicial evidencia una evolución en la que pueden distinguirse, por lo menos, dos períodos caracterizados por posiciones de diversa naturaleza.

En un primer período, los jueces pusieron un dique de contención a una difusa y expansiva acción de la DGI, y el núcleo de gravitación pasó, esencialmente, por la tutela efectiva del orden y las garantías procesales.

Esta fue la respuesta a la pretendida utilización del proceso y la denuncia como instrumento de acción psicológica y finalidad exclusivamente recaudatoria, y sirvió para restablecer la seguridad jurídica y la reversión del estado de inocencia afectados por un accionar fiscal discriminatorio. En suma, predominó en esta etapa la labor ordenadora de los jueces en el proceso penal.

En una segunda etapa comienza la verdadera elaboración jurisprudencial vinculada a dotar de contenido efectivo a las figuras típicas y a despejar las dudas interpretativas que ofrece la casuística.

#### V

Asumimos en nuestra evaluación la existencia de la ley como un instrumento perfectible, lo que lleva implícito la superación de la discusión pre-normativa y de carácter político-criminal sobre la oportunidad y conveniencia de su dictado.

En esta línea de razonamiento, probablemente el primer error corroborado por la experiencia ha sido denunciar la falsa creencia de que la sola existencia de una sanción corporal severa sirva para modificar comportamientos profundamente arraigados en el cuerpo social. En este terreno, la amenaza legal puede complementar pero nunca sustituir el rol primario asignado a una eficiente administración tributaria en el control de la recaudación. Lo mismo ha sucedido -y sucede- con la imposición de sanciones graves para penalizar incumplimientos formales (arrestos y clausuras) que también han demostrado su ineficacia en la consecución del logro operativo.

Los cinco años de vigencia de la ley han demostrado que el camino represivo elegido ha ido desdibujando paulatinamente su función inductora de conductas deseables. A ello han contribuido una serie de factores de orden político, económico, social e institucional que, hoy, explican el fracaso de la ley penal tributaria tal como fue concebida.

En efecto, si debiéramos describir un régimen jurídico fiscal que contenga sanciones

tendientes a provocar el cumplimiento; en primer lugar, debería atenderse antes que a la severidad de las penas, a la efectividad en su aplicación. En este terreno, como en cualquier otro, de nada vale la amenaza de penas graves si ellas son de remota o nula efectivización.

Por eso mismo, la efectividad del reproche sancionatorio al evasor o incumplidor de las obligaciones y deberes fiscales se vincula con la inevitabilidad de las consecuencias, en el sentido de crear conciencia de que prontamente la administración fiscal detectará la evasión y reaccionará en consecuencia y en forma certera.

Se trata de crear una relación del costo-beneficio por el cual resulte más conveniente cumplir con el pago del tributo o de los aportes y contribuciones, que no pagarlos o urdir maniobras para ocultar materia imponible o simular la existencia de relaciones propias del Derecho del Trabajo.

Para lograr esas conductas que implica a largo plazo modificar el comportamiento social frente al tributo y las cargas previsionales, es indispensable contar con una administración fiscal muy eficiente capaz de detectar a los evasores y llegar a ellos en tiempo real.

Recién entonces, adquirirá sentido la criminalización de ciertas conductas antisociales graves tendientes a la evasión de tributos y cargas sociales a través de maniobras ardidas y engañosas de alta elaboración y premeditación. Cuando la comunidad asuma como una obligación cívica e inexcusable a los fines del Estado el deber de pagar los tributos en sus diversas manifestaciones, es cuando la evasión merecerá el reproche social cuyo reflejo necesario deberá ser el reproche jurídico a través de la criminalización de ese comportamiento.

El título V de la Ley 24.587 promulgada el 21-11-95, incorporó un artículo a continuación del art. 10 de la ley 23.771, estableciendo como condición objetiva de punibilidad distintos montos mínimos en los artículos 1º, 2º, 3º, 6º, 7º y 8º. Esta reforma, cuyo propósito sin duda ha sido reducir el campo de la criminalización a grandes evasores, constituye sólo una modificación parcial que posterga el rediseño de la ley penal tributaria.

Por consiguiente, esta Comisión asume como necesaria la reforma integral de la ley 23.771 para tornarla más adecuada a la finalidad expuesta de modo que su esencial efecto de prevención y reproche se vea efectivamente cumplido. Para ello es indispensable la rápida reconversión de la administración fiscal nacional (y provincial) para tornarla eficiente y eficaz a la hora de ejercer el control de los contribuyentes y responsables y de exigir el cumplimiento de las obligaciones materiales y deberes formales a su cargo.

#### VI

Consecuentemente en la línea señalada se propician las modificaciones que dan cuenta las recomendaciones que acompañan esta presentación.

#### Recomendaciones

Sobre la base de lo hasta aquí expuesto, esta Comisión recomienda mantener la ley penal tributaria, contemplando las siguientes modificaciones:

1. Eliminar el delito de peligro previsto en el actual artículo primero.

2. Simplificar los tipo penal evasivos, agrupándolos en menor cantidad de figuras típicas, a saber: defraudación fiscal genérica, retención fraudulenta, obtención indebida de beneficios e insolvencia maliciosa.
3. Reservar la pena corporal para la hipótesis de defraudación más graves.
4. Prever penas de prisión de menor duración, lo cual puede generar menor resistencia a su aplicación por parte de los jueces.
5. Aplicar la ley penal tributaria para la defraudación de los impuestos nacionales. La preservación de la renta provincial viene dada, indirectamente, por la distribución efectuada a través del régimen de coparticipación federal. Teniendo en cuenta el desarrollo jurídico-institucional de los distintos niveles de gobierno, se considera perjudicial dotar de una iniciativa penal tan grave a los fiscos provinciales y municipales. En estos casos las sanciones pecuniarias se muestran como la protección más adecuada.
6. Exteriorizar el bien jurídico tutelado.
7. Eliminar las disposiciones de carácter procesal.

Buenos Aires, diciembre de 1995

#### *Consejo Directivo*

*(Pronunciamiento elaborado por la Comisión de Derecho Penal Tributario y aprobado por el Consejo Directivo)*

### **3. EL PROCESO TRIBUTARIO Y EL ROL DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION**

La Asociación Argentina de Estudios Fiscales ante la inminencia del tratamiento de un proyecto de ley que por vía delegada, con dudoso ensamble constitucional, autoriza al Poder Ejecutivo de la Nación a suprimir la vigencia efectiva del Tribunal Fiscal de la Nación, creado hace treinta y cinco años por ley del H. Congreso de la Nación, entiende respetuosamente hacer conocer a los poderes públicos y a la comunidad en general el desacuerdo jurídico de tal proyecto que resta credibilidad al Estado de Derecho.

#### **I**

Es premisa constante en el ámbito de una sociedad occidental y respetuosa de un equilibrio entre el Estado y los individuos, que todo el ordenamiento justo del derecho, de nada le sirve a los miembros de una comunidad jurídica si la seguridad de la

realización del derecho no aparece garantizada por tribunales independientes y especializados en la materia a decidir y ello con más intensidad en el campo de la imposición.

El apogeo del proceso tributario existe como tal cuando se sustenta en principios jurídicos fundamentales que son esenciales para reforzar la seguridad jurídica y ellos no pueden sacrificarse so pretexto de que algunas de sus etapas constituyen, supuestos pasibles de ser obviadas en contra de los administrados.

Ello está preavisando que todo intento de sustraer al Administrado de garantías procesales como las que brinda el Tribunal Fiscal de la Nación, significa lisa y llanamente desarmonizar el accionar del Estado con las garantías individuales consagradas por el ordenamiento vigente.

La seguridad jurídica es requisito esencial para la plena realización de la persona y para el desarrollo de la actividad económica donde un Tribunal Fiscal independiente e imparcial como el que existe actualmente en nuestro país, al que se somete el Estado en una situación de igualdad con las otras partes, es condición indispensable de dicha seguridad.

Sin duda, una de las materias de extraordinaria importancia del derecho tributario es el aspecto procesal por ser la parte más dinámica que impulsa y da eficacia al ordenamiento jurídico impositivo del ámbito estatal, señalando la manera del desenvolvimiento y la sustanciación de los procesos dentro de un orden sistemático que permita tramitar y concluir con una apreciación cabal de la realidad de lo litigado.

Sin la existencia de vías recursivas idóneas como existen actualmente por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, con carácter suspensivo del criterio administrativo incoado contra un administrado, se abriría un cauce discrecional en la adopción de medidas y decisiones de fiscalización drásticas y a veces injustas por parte de la Administración en perjuicio de los contribuyentes que ven disminuídas sus posibilidades de defensa ante el uso omnímodo de las facultades administrativas.

Cuando el día 6 de noviembre de 1959, el Gobierno constitucional presidido por el Dr. Arturo Frondizi, elevó al H. Congreso de la Nación el proyecto de ley sobre creación de un Tribunal Fiscal de la Nación, concretado luego mediante ley nº 15.265, introdujo en el sistema legal argentino un principio garantista y de seguridad jurídica en los procesos tributarios que la sociedad reclamaba insistentemente desde larga data, apoyado ello en la argumentación que antecede.

La decisión gubernamental de dicho entonces se insertó en todo el marco de los operadores económicos, tantos nacionales como foráneos, los cuales sin distinción de categorías vieron protegidos desde ese momento, como en los países de mayor gravitación jurídica, el derecho de recurrir decisiones administrativas de índole tributaria-aduanera sin la exigencia de abonar previamente las pretensiones de dicha categoría y por tal mecanismo vieron disipadas las inseguridades que se mostraban a ese momento en el entorno del proceso tributario.

En dicho proyecto de ley se hacía constancia expresa que su finalidad tenía como norte principal no sólo asegurar de la mejor manera posible la defensa del contribuyente, sino resguardar los legítimos intereses de la Administración.

A ello debe adicionarse que la Comisión Asesora creada a tal efecto para la proyección de dicho Tribunal Fiscal había anticipado que este órgano supone una innovación