



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Penas privativas de la libertad y clausuras en materia tributaria

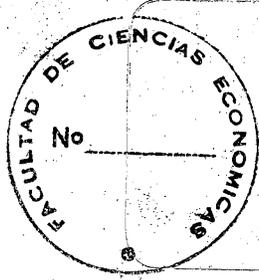
Ojeda, Claudio Omar

1996

Cita APA: Ojeda, C. (1996). Penas privativas de la libertad y clausuras en materia tributaria. Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0086

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES

Col. 1502/0149

CATALOGADO

**FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS**

**POSGRADO DE ESPECIALISTAS
EN TRIBUTACION**

Hcp. N. 232, N. 23210
03
Ferió 11

T E S I S A

**TEMA: "PENAS PRIVATIVAS DE LA
LIBERTAD Y CLAUSURAS
EN MATERIA TRIBUTARIA"**

AUTOR: DR. CLAUDIO OMAR OJEDA

REGISTRO N°: 2.437

AÑO 1996

T.E.: 451-4006 (Estudio)

DR. ADOLFO ATCHABAHIAN

BIBLIOTECA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
Profesor Emérite Dr. ALFREDO L. PALACIOS

I N D I C E

Capítulo	Tema	Pág.
I	Introducción.	1
II	Análisis del bien y/o bienes jurídicos tutelados por las normas de la L. 23.771.	2
III	¿ Existen límites al ius puniendi del Estado para penar ciertas conductas ?.	15
IV	Conductas sancionadas con Penas Privativas de la Libertad en la L. 23.771 y su vinculación con la L. 11.683.	31
V	Clausura de establecimientos .Bien jurídico tutelado. Rigorismo del régimen de la R.G. 3419.	43
VI	Conclusiones	52

I INTRODUCCION

El presente trabajo analiza las normas sancionatorias del derecho tributario que prescriben la aplicación de penas privativas de la libertad previstas en la L. 23.771 (D.F., XLVIII,230) denominada régimen penal tributario, y evaluar si tienen sistematicidad, o no, con las sanciones previstas en la L. 11.683, de procedimiento tributario.

De ello resulta necesario determinar si se ajusta a derecho el tratamiento que la ley penal tributaria y alguna doctrina asignan a ciertos incumplimientos formales, conceptuándolos dentro de los denominados delitos de peligro.

Se intenta estudiar si las penas privativas de la libertad son aplicables a las infracciones tributarias a la luz de los principios constitucionales, orientadores del derecho penal, y de los principios del derecho procesal penal constitucional.

A su vez, examinamos si la sanción de clausura prevista en la L. 11.683 contraría, o no, preceptos constitucionales, sobre la base de estudiar el bien jurídico tutelado por la norma.

II) Análisis del bien y/o bienes jurídicos tutelados por las normas de la L. 23.771.

Antes de conceptuar qué debe entenderse como bien jurídico, se hace necesario discernir sobre la misión que debe tener el derecho penal, habida cuenta que las disposiciones generales de éste se aplican a la norma examinada, en virtud de lo dispuesto por el art. 4° del código penal, a saber:

<< Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. >>

En consecuencia, resulta oportuno traer a colación la siguiente posición:

<< Sin embargo la misión primaria del Derecho Penal no es la protección actual de bienes jurídicos, esto es, la protección de la persona individual, de su propiedad, etc. Pues, cuando entra efectivamente en acción, por lo general ya es demasiado tarde. Más esencial que la protección de determinados bienes jurídicos concretos es la misión de asegurar la real vigencia (observancia) de los valores de acto de la conciencia jurídica; ellos constituyen el fundamento más sólido que sustenta al Estado y la sociedad. La mera protección de bienes jurídicos tiene sólo un fin preventivo, de carácter policial y negativo. Por el contrario, la misión más profunda del Derecho Penal es de naturaleza ético social y de carácter positivo. >> (1)

(1) Welzel, Hans, Derecho Penal Alemán, Editorial Jurídica de Chile, edición 1987, pág. 13.

Lo dicho trasunta una diferenciación entre los denominados valores de acto, que definimos como los elementales valores de acción ético-sociales que se hallan detrás de sus prohibiciones o mandatos, y los bienes jurídicos, que la doctrina define como los bienes vitales de la comunidad o del individuo, que por su significación social son protegidos jurídicamente. A título ejemplificativo, pretendemos decir que más importante que la protección de la vida o la integridad física (para nuestro caso opera como bien jurídico), es asegurar el respeto por la vida ajena, el cual constituye un valor de acción ético-social que define la función primaria del derecho penal:

<< La misión del Derecho Penal consiste en la protección de los valores elementales de conciencia, de carácter ético-social, y sólo por inclusión la protección de los bienes jurídicos particulares. >> (2).

Se hace necesario destacar también la distinción entre bien jurídico, y objeto material:

* Bien jurídico: según la definición explicitada, podemos sintetizar que es todo estado social deseable que el derecho quiere resguardar de lesiones:

<< De acuerdo al substracto puede aparecer en las más diferentes formas: como objeto psicofísico o espiritual - ideal (por ejemplo, aquél la vida - éste, el honor), o como estado real (p.ej., la

(2) Welzel, Hans, ob. cit. en nota (1) pág. 15.

tranquilidad del hogar), o como relación vital (p.ej., el matrimonio o el parentesco), o como relación jurídica (p.ej., la propiedad, el derecho de caza), o aún como conducta de un tercero (p.ej., el deber de fidelidad del empleado público, bien jurídico protegido contra el soborno).>> (3)

* Objeto material: en algunos casos coincide con el bien jurídico, como, por ejemplo, la vida, que es tanto bien jurídico como objeto material; y otros, como, por ejemplo, la injuria, donde el objeto material es el medio por el cual ella se materializa, y el bien jurídico es el honor.

Descriptos los conceptos que van a servir de guía a nuestro análisis, acudamos a las opiniones doctrinarias que han definido el bien o los bienes Jurídicos que tutela la normativa examinada:

<< En nuestra opinión, es la integridad del patrimonio estatal, nacional, provincial o municipal, que se encuentra protegido por las normas penales de la ley 23.771. La información infiel brindada al fisco constituye una actividad que pone en peligro al bien jurídico tutelado (patrimonio estatal), y, por tal razón, constituye una acción prohibida. >> (4).

La citada opinión considera que la L. 23.771 es aplicable también cuando la defraudación afecta la recaudación de un tributo cuya potestad corresponde al Estado provincial o municipal, aspecto que no trataremos en el presente traba-

(3) Welzel, Hans, ob. cit. en nota (1), pág. 15

(4) Thomas, Ricardo, G., Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 23.771, editorial Ad-Hoc S.R.L., 1995, pág. 28.

jó. Empero, define como bien jurídico tutelado el patrimonio estatal; este concepto necesitaría una delimitación, ya que dentro de esa caracterización podemos ubicar desde los recursos económicos del Estado, cuanto también los recursos naturales, culturales, ambientales, pasando por el orden público en general, entendido éste como el ordenamiento jurídico que sirve de base a las relaciones entre los hombres dentro de una organización política. Obviamente, no podemos aceptar esta definición del bien jurídico tutelado.

Otra posición sostiene:

<< En nuestra opinión, las mismas razones que se esgrimen para invalidar cualquier intento de distinguir a las infracciones tributarias de las que se reprimen dentro del campo del derecho criminal, pueden emplearse en descalificar la pretendida diferenciación entre el incumplimiento de derechos tributarios sustanciales (falta de pago de la obligación tributaria) y la no observancia de deberes formales o administrativos (no informar, obstruir una inspección del organismo fiscal, etc.) pues ambos tipos de infracciones lesionan el mismo bien jurídico, es decir, el interés social, apoyado en el principio de igualdad de la carga pública, según el cual la misma debe ser equitativamente distribuida entre los particulares. >> (5)

Lo expuesto nos lleva a adelantar dos advertencias esenciales inherentes al objetivo de este trabajo:

(5) Soler, Osvaldo, Fröhlich, Ricardo y Andrade, Jorge, Régimen Penal Tributario, editorial La Ley, 1990, pág. 75.

a) no es nuestro propósito plantear las diferentes posiciones existentes sobre la naturaleza penal, administrativa o tributaria de las infracciones a las obligaciones tributarias, sino, por el contrario, analizar si dentro del campo normativo en estudio hay límites a la facultad del legislador para imponer penas privativas de la libertad respecto de este tipo de infracciones, partiendo de la misión del derecho penal y de su validación con el articulado de la ley en examen;

b) para el caso de marras, creemos de vital importancia definir el bien jurídico protegido por el ordenamiento analizado, pues tal circunstancia nos asegurará rigorismo científico y virtualidad conceptual en la lógica racionalidad deductiva que emplearemos para el estudio explicitado en el punto a).

La opinión que remite a la nota (5), define el bien jurídico de la L. 23.771 como el interés social, apoyado en el principio de igualdad de la carga pública; es decir, conceptúa el bien jurídico protegido por esa ley con la definición general inmanente a todos los bienes jurídicos expuesta anteriormente; ergo, no se ha caracterizado ni delineado el bien jurídico protegido por el citado texto

legal, ya que todos los bienes jurídicos tutelados por el derecho penal revisten interés social, siendo ello reconocido por el legislador, amparado en preceptos fundamentales que surgen ora de los derechos inalienables, indelegables e imprescriptibles de los individuos, según las distintas declaraciones de los derechos humanos enumerados e incorporados a nuestra Constitución, ora de los preceptos fundamentales de nuestra Carta Magna, como, por ejemplo, los delitos contra las personas, y entre éstos, los delitos contra la vida.

A nuestro entender, las posiciones anteriormente citadas carecen de precisión conceptual; resulta oportuno, entonces, incorporar la siguiente propuesta, que luego de analizar las distintas opiniones respecto de la naturaleza de las infracciones tributarias, y asignarles según su criterio naturaleza penal, expresa:

<< En nuestro criterio, el estado actual de la doctrina y jurisprudencia no amerita un exhaustivo análisis de aquellas. Ello, en tanto hay en la actualidad consenso doctrinario y jurisprudencial en asignarles naturaleza penal. Resulta categórica la opinión de García Martín que para arribar a tal conclusión parte de la premisa que el objeto de protección genérico del sistema sancionador tributario es el interés general en la realización del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, objetivo que se

concreta en los distintos bienes jurídicos protegidos en cada uno de los tipos infraccionales. De ello se deduce, claramente, que no hay diferencias sustanciales entre las infracciones tributarias y penales, porque a través de la tipificación de infracciones y sanciones tributarias se tutelan idénticos intereses de los que son objeto de protección mediante la regulación de determinados delitos contra la Hacienda Pública. >> (6)

Esta última opinión delimita y señala a la hacienda pública, como el bien jurídico protegido por la L.23.771, pero al analizar las acciones incriminadas en el texto legal, reprimidas con penas privativas de la libertad, nos encontramos ante una serie de conductas tipificadas que no importan un perjuicio al fisco, y cuyo incumplimiento trae aparejada la sanción de prisión, como por ejemplo, entre otras, las descriptas en los arts. 1° y 5° de esa normativa. Los defensores de esta afirmación, seguramente señalarán que las conductas tipificadas en los citados artículos se incriminan por representar, el primero, un peligro concreto, y el segundo, un peligro abstracto, que pone en riesgo el bien jurídico tutelado por la norma. Sin embargo, y adelantando la respuesta a esta posición, que formulamos en el próximo capítulo, expresamos que varias de las conductas incriminadas en la L. 23.771 (como por ejem-

(6) Buitrago, I., Diez, H., Viegas, J.C. y Vigna, G., La Ley Penal Tributaria y el ejercicio profesional del Graduado en Ciencias Económicas, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, pág. 32.

plo, las citadas anteriormente) no suponen peligro concreto o abstracto contra el bien jurídico protegido (según nuestra definición que expondremos más adelante), y además se reprimen con sanciones que se establecen en la L.11.683. Por lo tanto, existe otra rama del ordenamiento jurídico que las tipifica e impone consecuencias jurídicas (sanciones) cuando las citadas acciones se verifican en los hechos, por generarse en los incumplimientos de las obligaciones tributarias formales de los contribuyentes, constituyendo obligaciones de hacer que devienen del mecanismo de autodeclaración para el pago de tributos adoptado por nuestro ordenamiento jurídico, cuyos efectos como sabemos son meramente declarativos y no constitutivos de la obligación tributaria sustantiva.

Se hace necesario transcribir una posición que nos alecciona precisando el bien jurídico tutelado por la L. 23.771:

<< El legislador a instancia del Poder Ejecutivo ha encontrado lógico que nuestra sociedad estaba necesitada del dictado de normas de derecho penal económico que se aglutinen en torno al denominador común de la actividad económica; es decir, que resultaba imprescindible materializar un conjunto de normas jurídico-penales para proteger el orden económico. Como cada día es mayor la regulación jurídica del intervencionismo estatal

en la economía, el delito que se ha regulado representa la infracción jurídico-penal que lesiona o pone en peligro el orden económico, entendido este último como la regulación jurídica de dicho intervencionismo en la economía de nuestro país.

La actual autoridad pública ha entendido que el orden económico como objeto de protección penal coincide con un entendimiento de orden socialmente justo, como si la Constitución Nacional hubiera desplazado por completo al derecho patrimonial civil y comercial de tipo individual. >>
(7).

Agrega, más adelante, el mismo autor:

<< Obsérvese, siguiendo a Feuerbach en la cita que hace del mismo Stratenwerth, que por la norma creada ha tomado más vigor el llamado derecho penal de policía dispuesto por el gobierno inspirador de la criminalización bajo examen, para proteger las puestas en peligro del orden público recaudador que pretende el mismo, lo que se encuentra ratificado en gran parte por el art. 1° de la ley 23.771 como se verá oportunamente. >> (8)

Vamos desentrañando el verdadero sentido de la normativa estudiada: el bien jurídico tutelado por ella es la recaudación, o, como menciona Díaz, el orden público recaudador, y esto lo podemos demostrar por determinadas disposiciones que contiene el citado texto legal:

A) Su art. 14 prescribe la extinción de la acción penal, una vez satisfechas las siguientes condiciones, que deben darse conjuntamente:

(7) Díaz, Vicente Oscar, La Falsedad del Hecho Tributario en la Dogmática Penal (<ley 23.771), Ediciones Macchi, 1992, pág. 11

(8) Díaz, Vicente Oscar. ob. cit. en nota (7), págs 11/12.

* cuando la pena requerida por la acusación fiscal, o la que presumiblemente corresponda antes de la acusación, hiciera presumir que corresponderá la condena de ejecución condicional;

* el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, entendida ésta como un informe técnico no sujeto a contradictorio, y efectivice su cumplimiento, independientemente que dicha pretensión se ajuste a derecho conforme a las normas tributarias;

* previa vista al fiscal o querellante.

La situación descrita adopta un criterio de oportunidad frente al contrapuesto principio político del derecho penal positivo, que adopta el criterio de legalidad, con sustento en las disposiciones de los arts. 71 y 274 del código penal. El primero establece la obligatoriedad de promover la acción penal por delitos de acción pública, y el segundo dispone una amenaza penal para el órgano estatal competente que dejare de promover la persecución y represión de los delincuentes. Sin embargo, los distintos códigos procesales penales preveen:

<<...Su ejercicio no podrá suspenderse, interrump-

pirse ni hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previstos por la ley. (CPP Nación art. 5°, CPP Córdoba art. 5°, CPP Santa Fé art. 6°, etc.). >>

Empero, para aplicar criterios de oportunidad como el descripto, se hacen necesarias, además de su establecimiento por ley, las siguientes pautas:

<< No obstante, el fundamento aquí citado, aunque no logre cabalmente legitimar la persecución penal del Estado como obligatoria, ha cumplido el papel de colocar al principio de legalidad en el lugar de una regla de principio, de modo que el de oportunidad funcione, jurídicamente, como su excepción, y, más allá aun, ha obligado a que los criterios de oportunidad sean determinados legislativamente (legalizados), a modo de autorizaciones para prescindir de la persecución penal en ciertos casos definidos por la ley, << casos que sólo se pueden definir por características del hecho en sí - utilitarias, en todo caso -, sin crear prerrogativas personales, de raza, religión, sociales o económicas >> (la bastardilla es nuestra). >> (9).

En nuestro caso particular existe una prerrogativa económica, por cuanto la extinción de la acción penal se produce con el cumplimiento de las obligaciones que se deducen de la pretensión fiscal, perjudicando a los contribuyentes que no tengan los fondos económicos suficientes, y beneficiando a quienes tienen capacidad de pago, lo cual conculca la garantía de la igualdad ante la ley amparada por el art. 16 nuestra Ley Fundamental.

(9) Maier, J.B., Derecho Procesal Penal Argentino, 1990, pág. 552.

Indudablemente el legislador jerarquizó al erario público, demostrando el obsesivo afán recaudatorio de la ley, en desmedro de garantías constitucionales, agravado aún más por cuanto la aceptación de la pretensión fiscal implica no someterla a un contradictorio en esa instancia, independientemente que ella se ajuste a derecho como explicitamos anteriormente.

B) El artículo 17 de la Ley 23.771 prescribe que la excarcelación y eximición de prisión serán concedidas bajo caución real, debiendo ésta guardar correlación con el monto, en que, en principio, aparecieren damnificadas las rentas fiscales o previsionales.

Se hace necesario destacar cierta crítica que compartimos, y que por su contundencia exponemos:

<< En primer lugar, y como lo venimos sosteniendo fijar a priori el tipo de caución al cual ha de estar condicionada la libertad representa una desigualdad notoria ante la ley respecto de quienes resulten procesados por delitos cuya amenaza de pena resulte exactamente igual a la conminada en esta ley, o hasta superior, y cuya libertad ha de proceder en forma juramentada por no existir elementos objetivos que permitan suponer que peligra el enjuiciamiento (v. gr. falso testimonio calificado - art. 275 CP entre muchos otros).>> (10)

Agrega el mismo autor más adelante:

<< A partir de allí, no hay duda alguna en cuanto a

(10) Fedel, Daniel Bladimiro, La Ley Penal Tributaria. Un nuevo agravio a la Constitución Nacional, El Derecho: 137-865

que el móvil impulsor de la exigencia, no es asegurar la comparecencia del supuesto evasor fraudulento sino provocar que la comunidad se motive en la norma, evitando conductas disvaliosas, olvidando que ello debe buscarse con exclusividad en la pena y no en el encierro padecido por quien prima facie no está condenado. No hay lugar a hesitación alguna para afirmar que si nuestra Constitución exige claramente la racionalidad de los actos de gobierno, la norma invocada, lejos de ajustarse a tal exigencia "supra legal", termina resultando totalmente irrazonable, y por ende, abiertamente inconstitucional.>> (11)

A nuestro entender, debemos corregir algunos errores en esos conceptos:

* no se puede catalogar al contribuyente, que se encuentra incriminado por la ley penal tributaria, como presunto evasor fraudulento, por cuanto el fraude fiscal no está tipificado en el citado texto legal; y además, la mayoría de las conductas incriminadas involucran deudas a favor del fisco y/o incumplimientos de obligaciones formales, y no constituyen fraude cometido por el contribuyente.

* la caución real denota el propósito de asegurar la recaudación, y evidencia el afán obsesivamente recaudatorio de la ley penal tributaria.

C) El primer párrafo del art. 16 dispone que la determina-

(11) Fedel, Daniel Blademiro, ob. cit. en nota (10), pág. 866.

ción de deuda tributaria o previsional no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga, lo que trae aparejada la posibilidad de penas privativas de la libertad para individuos por incumplimiento de sus deberes formales con la administración fiscal (como se deduce del art. 1º de la L.), o por deudas tributarias que no constituyen fraude fiscal, tipificadas en la ley. (v.gr., su art. 8º). Establecer la prisión por deudas en este último caso contraría expresas garantías constitucionales.

En conclusión, el bien jurídico tutelado por la norma consiste en proteger la recaudación fiscal y previsional, con una normativa que no se sustenta en preceptos jurídicos amparados en nuestra Constitución nacional (lo demarcaremos en el próximo capítulo), sino en una intencionalidad política aviesa consistente en crear en la comunidad la posibilidad cierta de verse sometida a los procedimientos penales, en casos de incumplimientos por deberes formales y/o materiales de la relación jurídica tributaria, que no constituyen fraude fiscal.

III) ¿ Existen límites al ius puniendi del Estado, para penar ciertas conductas?

En primer término estudiaremos si existen restricciones para la potestad punitiva del Estado proveniente de principios extrajurídicos, a la luz de los principios orientadores del derecho penal y concomitantemente verificar si existe alguna norma jurídica que limita el ius puniendi del Estado.

Someteremos al análisis anterior si las penas privativas de la libertad, como sancionadoras de las infracciones tributarias, se corresponden con los límites del ius puniendi o, de lo contrario, exceden la facultad punitiva del Estado.

Por último, con los resultados obtenidos se intentará validar o contrariar la aplicación de las penas privativas de la libertad en el marco de la L. 23.771.

Es oportuno destacar, como primera limitación del ius puniendi, que mediante el derecho penal no se pueden criminalizar conductas que pertenecen al ámbito de la intimidad de los individuos (p.ej., valores puramente morales), por estar ellos resguardados por el principio de reserva que prescribe el art. 19 de nuestra Constitución nacional.

Existen también otros principios que deben tenerse en

cuenta, como límites del ius puniendi en un Estado social, a saber:

1) Principio de utilidad de la intervención penal.

<< Si el Derecho Penal de un Estado social se legitima sólo en cuanto protege a la sociedad, perderá su justificación si su intervención se demuestra inútil, por ser incapaz de servir para evitar delitos. El principio de necesidad conduce, pues, a la exigencia de utilidad. Esto plantea por de pronto la cuestión de si realmente el Derecho Penal sirve para evitar delitos.>> (12).

Este principio, de carácter instrumental, no pone límites al ius puniendi sino, por el contrario, mide la eficiencia de la coerción penal ya establecida, que se desprende de la sugerencia que propone hacer desaparecer una reacción penal y reemplazarla por una más leve cuando la primera es inútil para cumplir con su objetivo protector. Con frecuencia, más importante que la gravedad del castigo es la seguridad de que se impondrá alguna pena.

2) Principio de intervención mínima

Este principio se rige por dos postulados:

- a) él de subsidiariedad;
- b) el carácter fragmentario del derecho penal.

Para definir este principio con sus postulados, se hace

(12) Bacigalupo, Enrique, Principios de Derecho Penal, Ediciones Madrid, 1985, pág. 72.

oportuno recoger lo expuesto por distinguida doctrina:

- << El Derecho penal deja de ser necesario para proteger a la Sociedad cuando esto puede conseguirse por otros medios, que serán preferibles en cuanto sean menos lesivos para los derechos individuales. Se trata de una exigencia de economía social coherente con la lógica del Estado social que debe buscar el mayor bien social con el menor costo social. Ello da lugar al << principio de subsidiariedad >>, según el cual el Derecho penal ha de ser la última ratio, el último recurso a utilizar a falta de otros menos lesivos. El llamado << carácter fragmentario del Derecho penal >> constituye una exigencia relacionada con la anterior. Ambos postulados integran el llamado << principio de intervención mínima >>.
- A) Para proteger los intereses sociales el Estado debe agotar los medios menos lesivos que el Derecho penal antes de acudir a éste, que en este sentido debe constituir un arma subsidiaria, una última ratio. Deberá preferirse ante todo la utilización de medios desprovistos del carácter de sanción, como una adecuada Política social. Seguirán a continuación las sanciones no penales: así, civiles (por ejemplo: impugnabilidad y nulidad de negocios jurídicos, repetición por enriquecimiento injusto, reparación de daños y perjuicios) y administrativas (multas, sanciones disciplinarias, privación de concesiones, etc.). Sólo cuando ninguno de los medios anteriores sea suficiente estará legitimado el recurso a la pena o a la medida de seguridad. Importa destacarlo especialmente frente a la tendencia que el Estado social tiene a una excesiva intervención y a una fácil "huida al Derecho penal". Pero también el Estado social puede conseguirlo si hace uso de sus numerosas posibilidades de intervención distintas a la prohibición bajo sanción técnica ésta característica del Estado liberal clásico !- (el subrayado es nuestro)
- B) Un segundo principio derivado de la limita-

ción del Derecho penal a lo estrictamente necesario, es el postulado del << carácter fragmentario del Derecho penal >>. Significa que el Derecho Penal no ha de sancionar todas las conductas lesivas sino sólo las modalidades de ataque más peligrosas para ellos. Así, no todos los ataques a la propiedad, constituyen delito, sino sólo ciertas modalidades especialmente peligrosas, como el apoderamiento subrepticio, violento o fraudulento. Binding habló por vez primera del carácter fragmentario del Derecho penal como un defecto a superar completando la protección de los bienes jurídicos. En nuestros días, en cambio, el carácter fragmentario se regula como un postulado positivo del Derecho penal. El giro operado guarda relación con el paso de una concepción retribucionista a otra basada en una estricta necesidad de la prevención.>> (13)

En síntesis, podemos concluir que el derecho penal debe respetar el principio de intervención mínima, contemplando, ora la presencia de los postulados de la subsidiariedad, entendido como la última ratio a emplear para la protección de bienes jurídicos, ora su carácter fragmentario por el cual el reproche jurídico penal estatal no aparece en todos los ataques o menoscabos al bien jurídico, sino tan sólo en los que son fraudulentos, subrepticios o violentos. Debemos aclarar, que los bienes jurídicos son protegidos por todo el ordenamiento jurídico, pero solamente en el derecho penal interviene el Estado en la persecución penal y en la ejecución de la pena. Por lo

(13) Bacigalupo, Enrique, ob. cit. en nota (12), págs. 73/74.

tanto, el carácter fragmentario del derecho penal circunscribe su ámbito de aplicación a la protección de bienes jurídicos ante lesiones o ataques realizados en forma violenta, fraudulenta o subrepticia, imponiendo las sanciones más lesivas que retringen los derechos individuales.

Consideremos hipotéticamente que nuestro orden jurídico posee una ley penal tributaria, que forma parte del ordenamiento penal, y sanciona con penas privativas de la libertad la conducta tipificada como evasión tributaria, describiendo la acción típica como la describe el art. 7201 (IRC) del Código Federal de Impuesto de los Estados Unidos de América, que señala:

<< que la falta de pago de un tributo por sí sola no es suficiente para establecer que el sujeto ha incurrido en una acción disvaliosa, y que la presentación de una declaración falsa necesita evidencia afirmativa de intención de no pagar.>>

De acuerdo a la hipótesis expresada, dicho ordenamiento penal tributario se corresponde con los principios que limitan el ius puniendi, por las siguientes razones:

a) se respetaría el postulado de la subsidiariedad, por cuanto el derecho penal incrimina una conducta disvaliosa, que por su gravedad y su carácter de excepción, lleva a

establecer penas privativas de la libertad, que las otras ramas del Derecho no pueden imponer;

b) se contemplaría el postulado del carácter fragmentario del derecho penal, pues sólo se incriminaría con el reproche jurídico penal más gravoso para los individuos, la lesión del bien jurídico, en nuestro caso el erario público, cuando éste es afectado de manera fraudulenta o subrepticia; es decir, en nuestra hipótesis no se incriminan todas las conductas que pueden afectar o poner en peligro el bien jurídico, por cuanto las otras ramas del derecho que constituyen el ordenamiento jurídico, como ser el derecho tributario, lo hacen por intermedio de penalidades como las multas y /o sanciones reparatoras tendiente a proteger la integridad de la recaudación, ante la presencia de conductas que no pueden reputarse como fraudulentas o subrepticias;

c) la recepción de ambos postulados dejaría a salvo el principio de intervención mínima en la persecución penal estatal; este precepto debe observarse ineludiblemente en un Estado de derecho.

Dejando atrás la hipótesis planteada, debemos analizar si los principios citados son contemplados por la L. 23.771,

que prescribe penas privativas de la libertad. Podemos adelantar que ella no sigue la orientación liberal de nuestro derecho penal argentino ni respeta las exigencias de un Estado de derecho, por lo siguiente:

1) Acerca de la falta de correlación con la orientación liberal de nuestro derecho penal:

<< se debe puntualizar que para analizar el tema bajo examen existen dos escollos a superar: el primero, que no es otro que la parte general del código penal, ha reconducido la tutela de intereses de contenido económico a la protección de la propiedad privada, referido a bienes jurídicos individuales, lo que presenta problemas en su aplicación para la ley 23.771.>> (14).

Agrega más adelante:

<< Esteban Righi reafirma lo precitado en cuanto sostiene que el delito fiscal, como nueva forma de criminalidad resulta difícil encajarlo en la estructura de un código penal dictado bajo un pensamiento liberal no intervencionista, en cuyo alcance cabe tener presente que, en nuestro código penal, la noción de delito está reservada sólo para aludir a los ataques dirigidos contra intereses individuales y las formas institucionales de organización del Estado.>> (15)

Es conveniente recordar, tal como vimos anteriormente, que el bien jurídico tutelado por la norma es la recaudación fiscal y previsional, que nace de la relación jurídica tributaria institucionalizada por medio del poder de imperio del Estado, derivado del poder de policía, donde la

(14) Díaz, Vicente Oscar, Ensayos de Derecho Penal Tributario, Ediciones Nueva Técnica S.R.L., 1995, pág. 11.

(15) Díaz, Vicente Oscar, ob. cit. en nota (14), pág. 11.

organización política es el sujeto activo de esa relación. Este bien jurídico tiene entidad diferente, como se señaló, de los receptados por el derecho penal común; estos últimos (bienes jurídicos individuales y organización institucional del Estado), cuando son afectados de la forma que prescribe el código, son resguardados por el derecho penal. Sin embargo, no es posible asimilar que el orden público recaudador (como lo denomina Díaz) como consecuencia de generarse la relación jurídica tributaria, necesita un resguardo como bien jurídico en la esfera del derecho penal ante conductas que no pueden reputarse como fraudulentas o subrepticias (p. ej.: conductas descritas en los arts. 1° y 5° de la L. 23.771), más aún, teniendo en cuenta que el Sujeto activo de esa relación es la misma organización política, y puede prevalerse de las distintas ramas del derecho público, tales como el derecho administrativo y el derecho tributario, para proteger la recaudación con medios menos lesivos que las penas privativas de la libertad previstas en L. 23.771. Convencerse de lo contrario implica afirmar que el Estado no cuenta con medios idóneos en las otras esferas, para proteger y asegurar la recaudación; nada más alejado de la realidad que esto último, ante las normas de la L. 11.683 y 19.549.

No obsta a lo anteriormente expresado lo prescripto en el art. 4° del código penal, sobre la aplicación de sus disposiciones generales cuando leyes especiales no dispongan lo contrario, e impongan sanciones que tienen el carácter de retributivas, como las multas gravosas o la sanción de clausura de establecimientos, reconocido pacíficamente por nuestro más Alto Tribunal que ha conferido a las citadas penas la calidad de sanciones naturaleza penal, aunque se originen en lesiones de bienes jurídicos protegidos por otras ramas del derecho.

2) No contempla el postulado de subsidiariedad, al incriminar toda una serie de conductas que pueden no importar un perjuicio al fisco (dado que no requiere la prejudicialidad administrativa), y que se encuentran tipificadas en L. 11.683.

3) No recepta el postulado del carácter fragmentario del derecho penal, pues incrimina toda una serie de conductas (con el agravante de no requerir la prejudicialidad administrativa) que no pueden reputarse fraudulentas, violentas o subrepticias, para ser merecedoras de su inclusión en el derecho penal y sancionadas con penas privativas de libertad.

4) Como resultado de los precedentes 2) y 3), no abona el

principio de intervención mínima del derecho penal, que requiere llegar con éste, allí, donde no puedan llegar las otras ramas del derecho. Nuestra realidad exhibe la situación contraria, lo cual es harto comprobable ante el hecho que la gran mayoría de las conductas incriminadas son punibles mediante la L. 11.683, a través de las sanciones previstas en ella.

5) Todas esas circunstancias no son, sin embargo, suficientes para invalidar el articulado de la normativa analizada; para ello debemos recurrir a una norma jurídica que permita, juntamente con lo señalado en los puntos 1) a 4), aproximarnos a una condición que permita adjetivarla como no ajustada a derecho. En tal sentido, es válida la siguiente doctrina:

<< Básicamente, el derecho penal del Estado está condicionado en España por los siguientes elementos:

- a) El respeto de la dignidad de la persona y de los derechos que le son inherentes y el libre desarrollo de la personalidad (art. 10, Constitución).
- b) El respeto de la proporcionalidad de las penas (art. 15).
- c) Las penas no pueden ser inhumanas ni degradantes (art. 15) y está prohibida la pena de muerte.
- d) El derecho penal no debe ser moralizador ni utilizarse para imponer una determinada ideología (art. 16).
- e) Las penas no pueden alcanzar sino al culpable por su propia acción (art. 17). >> (16)

(16) Bacigalupo, Enrique, Derecho penal. Parte general, Editorial Hammurabi S.R.L., 1987, pág. 74

Como observamos, el derecho español condiciona la aplicación de penas por parte del Estado a una serie de valores superiores, los indicados precedentemente.

La relación con el tema tratado surge del punto b) anterior, esto es, la proporcionalidad. Al considerar que las sanciones a las infracciones tributarias las impone el Estado, independientemente que las conductas, a las cuales ellas se refieren se encuentren incorporadas o no al código penal, es preciso señalar cómo debe entenderse este precepto o valor superior:

<<la importancia de la lesión del orden jurídico (fundamentalmente la jerarquía del bien jurídico lesionado) es codeterminante de la gravedad del hecho. Por lo tanto, hechos que afectan bienes jurídicos de poco valor o que importan lesiones de poca significación no podrán ser reprimidos con penas que se puedan considerar desproporcionadas, cualquiera que sea la tendencia personal del autor a la reincidencia o el grado de su reprochabilidad.>> (17).

No cabe duda que si nuestra Carta Magna tuviera una norma similar podríamos oponerla a la normativa analizada, donde la proporcionalidad de las penas privativas de la libertad no guarda relación con la jerarquía del bien jurídico lesionado, pues nuestro código penal instituye bienes jurídicos de mayor jerarquía, cuya lesión origina sanciones

(17) Bacigalupo, Enrique, ob. cit. en nota (16), pags. 80/81.

de menor entidad que las previstas en la L. 23.771. Ello se acentúa si tenemos en cuenta que varias de las conductas incriminadas en ésta pueden no llegar a importar un perjuicio al erario público.

Sin embargo, nuestra Ley Fundamental en su art. 28 establece el principio de razonabilidad de las leyes, que da contenido al precepto de proporcionalidad, como han reconocido nuestros tribunales, en oportunidad de expedirse sobre la sanción de arresto para infracciones formales que prescribía el art. 44 inc. a) de la L. 11.683 (t.o. en 1978). Así el Juzgado Federal de Salta ha dicho:

<< La existencia de razonabilidad se determina por la adecuación del medio al fin, comprensiva de la proporcionalidad entre la sanción legal y la transgresión; y, en el caso, no parece que el art. 44, inc. a) de la ley 11.683 (t.o.1978), al sancionar con arresto una mera obligación formal se compadezca con aquellos principios cuando de su aplicación deviene un ostensible menoscabo de derechos individuales, que en la materia afecta la libertad ambulatoria.>> (18).

Nuestro Alto Tribunal ha adoptado el criterio que destaca la necesidad de una relación causal objetiva entre el fin perseguido por la norma o acto y el medio elegido para lograrlo; en la medida, que estos últimos aparezcan como exigencias arbitrarias y/o puramente discrecionales, no esenciales al objetivo pretendidamente protegido, la razona

(18) Fallo deel 10/11/82 en la causa Sosa Rafael L. V. D.G.I., L.L.: 1983-B- 153, citado por Albrecht, Paulina G., El Derecho Penal Tributario según la Jurisprudencia, Editorial Ad-Hoc S.R.L. , 1995, pág. 162.

bilidad no resultaría acreditada.

Sin embargo, en otros fallos encontramos un control más intenso del principio de razonabilidad de las leyes, como el siguiente, donde un ciudadano que profesaba la religión católica apostólica romana, se negó a tomar el estado militar (servicio militar) amparándose en la libertad de conciencia, expresando nuestra Corte:

<< Que, por lo demás, cabe poner especialmente de relieve que en el caso no existe contradicción entre derechos propiamente dichos, sino entre un derecho y una obligación legal, y que el incumplimiento estricto de esta obligación no conlleva un peligro grave o inminente a los intereses protegidos por el Estado toda vez que el servicio que se exige debe ser cumplido en tiempos de paz y no requiere, necesariamente, limitar la libertad de conciencia, si es posible hallar alternativas que no eximan al sujeto obligado de sus deberes para con el Estado, pero que tampoco violenten sus convicciones con grave riesgo de su autonomía. >> (19)

Interesa destacar que en el fallo citado anteriormente se encontraban en juego derechos personalísimos, pero de todas maneras debemos tener en cuenta que en el caso de nuestro análisis se encuentra amenazada la libertad ambulatoria de las personas.

Sintetizando lo hasta aquí expuesto:

<<por análisis de medios a fines entendemos una forma de realizar la evaluación de una nor-

(19) Portillo, Alfredo s/infr. art. 44, ley 17.531, 18/4/89, C.S.J.N., El Derecho 133: 384/385

ma. En este análisis la Corte debe evaluar, por lo menos, si el fin de la legislación es legítimo y, luego, si hay causalidad suficiente entre el medio elegido y el fin. Negándose a revisar la conveniencia.

En cambio, en análisis más intensos el Juez evalúa la razonabilidad de la selección balanceando todos los valores constitucionales en juego, y la existencia de medios alternativos. La mera causalidad entre el medio y el fin no es suficiente para que la selección sea razonable.

En nuestro caso, la realidad nos demuestra que el tradicional control de medios a fines efectuado por la Corte no ha hecho más que avalar la conveniencia de la ley, en los términos del poder político. >> (20)

Agregamos nosotros que el contenido virtual de la garantía de la razonabilidad de las leyes se orienta al siguiente análisis:

- * ponderación de la jerarquía del bien jurídico tutelado;
- * valoración de las conductas incriminadas sancionadas con penas privativas de la libertad, desestimando tal consecuencia jurídica para las que no supongan un obrar subrepticio o fraudulento, remitiéndolas al derecho de fondo, en nuestro caso el derecho tributario, para aplicar sanciones menos lesivas para los individuos, identificándose con el control intenso de razonabilidad expuesto anteriormente.
- * valoración y aceptación de la aplicación de penas

(20) Cayuso, Susana G., El Control de Razonabilidad. Pautas de Revisión., Lecciones y Ensayos. Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Universidad de Buenos Aires, 57: 23

privativas de la libertad para las conductas íntegramente descriptas que denoten un obrar violento, subrepticio o fraudulento que lesione el bien jurídico tutelado;

* el análisis de la adecuación del medio empleado al fin buscado, como base axiomática de la proporcionalidad, lleva ínsito, para ponderar conductas y sanciones del derecho penal, el principio de intervención mínima del Estado con los postulados de subsidiariedad y carácter fragmentario del derecho penal, dotando de contenido virtual a la razonabilidad de las leyes y asimilándolo al control intenso de la citada garantía.

De todas formas, y al efecto de proveer de virtualidad de contenido a la garantía de la razonabilidad, interesa recordar lo dispuesto en el Pacto de San José de Costa Rica, a cuyo respecto autorizada doctrina ha expresado:

<< Según el art. 7, inc. 7 del Pacto, nadie puede ser detenido por deudas, y la única excepción es en materia alimentaria, en la cual subsiste la posibilidad de penar con prisión el incumplimiento de esta obligación. Al no haber otra excepción y al estar incluida la materia fiscal, surge como consecuencia que las deudas fiscales no pueden fundar una detención. En virtud de ello no cabe la prisión por incumplimientos meramente omisivos ni tampoco por infracción a los deberes formales, que son de me-

nor entidad y en los cuales no está todavía establecido ni siquiera si hay deuda. En cambio, la prisión podría aplicarse para el fraude fiscal, pero en tal caso la pena sería por la intencionalidad dolosa y por la maniobra efectuada para evadir. >> (21)

La anterior posición es consistente ya que, en términos generales y a pesar de ser redundantes, podemos afirmar que nuestra ley penal tributaria, al prescindir de la perjudicialidad administrativa e incriminar conductas de tipo formal, está sancionando con penas privativas de la libertad deudas que no constituyen fraude fiscal, y a veces omisiones formales que pueden no arrojar deuda con el fisco.

IV) Conductas sancionadas con Penas Privativas de la Libertad en la L. 23.771 y su vinculación con la L. 11.683.

Para tratar el tema debemos ante todo recordar el art. 15 de la L. 23.771:

<< La pena de prisión establecida por esta ley y las accesorias en su caso, serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales o previsionales. >>

La cuestión da origen a una serie de posiciones divergentes, motivadas para dar solución a la doble jurisdicción.

(21) Villegas, Héctor B., El Pacto de San José de Costa Rica y los derechos humanos de los contribuyentes., trabajo presentado en las Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos, Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990, pág. 178.

dicción penal tributaria, que deviene de aplicar la L. 11.683 y la L. 23.771, que la citada norma deja abierta. Al respecto dice Díaz Ortiz:

<< Entre las infracciones de la ley 11.683 y los delitos de la ley 23.771 existen concurrencia sólo en el caso que hubiera mediado condena en sede penal, en cuyo caso pueden aplicarse, si fuera pertinente, las multas de los art. 46 y 47 de la primera, dado, según su criterio, que las sanciones pecuniarias de la ley 11.683 tienen carácter reparador del daño causado a la Administración por la evasión del impuesto y el dispendio administrativo que significa desbaratar la maniobra, lo que no acontece con las penas de la ley 23.771 que tienen el carácter preventivo y retributivo propio del derecho penal. >> (22)

No compartimos este criterio, por cuanto nuestros tribunales han reconocido el carácter retributivo y preventivo de las multas impositivas:

<< Que la multa fiscal corresponde siempre por el solo hecho de la violación de las normas respectivas y, dado el carácter penal de aquélla, su fin es el de prevenir y reprimir las infracciones a la ley, y no reparar el daño causado.>> (23)

Como vemos, las sanciones pecuniarias que Díaz Ortiz señaló provenientes de los arts. 46 y 47 de la L. 11.683 tienen naturaleza penal, también reconocida por nuestro Alto Tribunal:

<< Que la defraudación fiscal allí prevista (se refiere al entonces art. 45 de la L. 11.683) es una omisión ilícita de la obligación de contri-

(22) Díaz Ortiz, José, Un aporte para resolver los conflictos que origina la doble persecución penal tributaria Impuestos, La ley, T° LII-B, págs. 1581 y s.s..

(23) Maggi, Juan E., T.F.N., 29/3/61 en Derecho Fiscal, tomo XI, pág. 85.

buir a la formación de las rentas públicas. La pena de multa contenida como sanción no tiene carácter retributivo, sino que tiende a prevenir y reprimir, por razones de utilidad pública, las violaciones a la ley. Ello hace que las normas cuestionadas sean sustancialmente penales, pero que, al no estar incluidas en las disposiciones del Código Penal o legislación análoga sino en una ley especial de procedimiento para la aplicación y percepción de los impuestos no formen parte del Derecho Penal común. De lo dicho se concluye que el ilícito es de naturaleza contravencional y no delictual. >> (24).

Desechada conceptualmente esa opinión del autor citado en nota (22), cabe considerar la siguiente:

<< ...aún en la hipótesis de que las penas del art. 46 de la ley 11.683 se hubieran transformado en una contravención, tal calificación no autoriza válidamente que puedan concurrir ambas sanciones en razón del principio impeditivo de rango constitucional non bis in idem, el cual siempre está referido al despliegue de una misma conducta y no a la calificación jurídica que se asigne a ellas en el orden penal. >> (25)

Esta opinión se refuerza con la siguiente:

<<el artículo 16 de la ley 23.771 está especificando que la sentencia judicial que se dicte en dicho proceso constituirá cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos en cuyo alcance invocando el art. 7° del Código Procesal Penal de la Nación, este autor perfecciona la valía de su tesis del momento que una condena o absolución en un proceso no cabe la reiteración del mismo, aún bajo la calificación de contravención administrativa. >> (26)

Interesa destacar también la opinión que originó el voto en

(24) Belli, Roque H., C.S.J.N., 14/6/77, en Derecho Fiscal, tomo XXVIII, pág. 75.

(25) García Belsunce, Horacio, Régimen penal tributario, separata 28 de la Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires, año XXXV.

(26) Díaz, Vicente Oscar, ob. cit. en nota (7), pág. 106.

disidencia del ministro Belluscio en la causa "Productos La Vascongada", donde se expidió sobre la concurrencia o independencia de las sanciones previstas en los arts. 43 y 44 de la L. 11.683, situación que delimita la frontera para la aplicación del principio non bis in idem, pues, al determinar que estamos ante sanciones independientes, origina el planteo de inconstitucionalidad basado en el precepto citado:

<< La independencia de las sanciones establecidas en los arts. 43 y 44 no sólo surge del texto de este último, sino también del diferente tratamiento procesal que se les ha asignado.>> (27)

Participamos de estas últimas posiciones porque recalcan el principio non bis in idem, que necesita la conjunción de tres identidades:

- a) eadem persona (identidad de la persona perseguida);
- b) eadem res (identidad del objeto o hecho de la persecución);
- c) eadem causa pretendi (identidad de la causa o fundamento de la persecución).

La posibilidad cierta de aplicar el principio non bis in idem, coloca al descubierto la existencia de similitudes entre algunas conductas incriminadas en la L. 11.683 y en

(27) Productos La Vascongada, C.S.J.N., 8/6/93, disidencia del Ministro Belluscio, A., citado por Edwards, Carlos Enrique, La pena de clausura tributaria, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1994, pág. 165

la L. 23.771. Si se tiene en cuenta lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 16 de la L. 23.771, que impide dictar resolución administrativa hasta quedar firme la sentencia judicial fundada en esa última, se puede concluir en forma categórica que existen faltas de armonías o de carácter sistemático:

1) en los casos de conductas incriminadas por la L. 11.683 y por la L. 23.771, que contemplen los requisitos para aplicar el principio non bis in idem, se desnaturaliza el carácter fragmentario del derecho penal, convirtiéndose éste en derecho de fondo (por la preeminencia de la sentencia en sede judicial, resultante del art. 16 de la L. 23.771), y única tutela de determinados bienes jurídicos (con la divergencia de su jerarquía ya vista en capítulos anteriores), que no son afectados por medios violentos, subrepticios y/o fraudulentos, según se desprende de la observación de conductas que podrían verse incurso en la tipicidad de los arts. 1º, 2º, 4º, 5º, 7º, 8º, 9º y 10º sancionadas con penas privativas de la libertad, y que encuentran correlato en los arts. 42 a 47 de la L. 11.683;

2) de esta manera pierde su esencia el principio de intervención mínima del Estado en el derecho penal, dada la :

* no recepción del texto legal en estudio del postulado de subsidiariedad para todas las acciones o conductas descritas en la L. 23.771 y en la L. 11.683, convirtiendo a la primera en derecho de fondo, y creando las condiciones para la aplicación del principio non bis in idem;

* no recepción por la L. 23.771 del postulado del carácter fragmentario del derecho penal, pues varias de las conductas incriminadas no lesionan el bien jurídico protegido por la norma de ataques o lesiones que podamos reputar graves, atento que su forma de producción lleven ínsitas acciones fraudulentas o subrepticias;

3) todas estas faltas de armonías denotan que el texto de la L. 23.771 no es sistemático, pues por todo lo hasta aquí expuesto, se hace tabla rasa con el principio de la razonabilidad de las leyes que prescribe el art. 28 de nuestra Ley Fundamental, y que debe entenderse en los siguientes términos:

<< El texto constitucional, como sistema armónico, establece las características generales que deben tener los actos gubernamentales para satisfacer el bien común. Esas características generales

configuran el concepto constitucional de razonabilidad que aparece expuesto en el art. 28 de la Ley Fundamental. Es razonable todo acto que no se traduzca en la violación de la Constitución, o en la desnaturalización de sus preceptos.

La razonabilidad de un acto está condicionada a su adecuación a los principios del sentido común constitucional en orden a la justicia, moderación y prudencia que ella establece.

Es así que un acto puede ser formalmente constitucional, pero esencialmente inconstitucional cuando su contenido no guarde la debida proporción con las circunstancias que lo motivan, o cuando no responda a una finalidad constitucional de bien común.

Si bien resulta difícil precisar el concepto de razonabilidad, las dificultades se reducen considerablemente, así como también su relativismo, cuando advertimos que dicho concepto no responde a una concepción individual, sino a la que es impuesta por la idea política dominante aceptada en el texto constitucional. Así, la razonabilidad no es el sentido común individual o el de un grupo de individuos, sino el sentido común que prescribe la Constitución.

Ese sentido común constitucional, que se traduce en la regla de la proporcionalidad entre medios y fines constitucionales, está expresado en la idea política dominante que impregna a la Constitución y en sus metas finales, que son la vigencia de la libertad y la dignidad del hombre. Sobre tal base cabe calificar como irrazonables, y por ende como opuestos a la Constitución, a todos aquellos actos de los órganos legislativos, ejecutivo o judicial que son arbitrarios por carecer de aquella proporcionalidad, o por desnaturalizar la idea política constitucional. >> (28)

La razonabilidad debe sustentarse en la idea política dominante que impregna nuestra Constitución, y sobre la

(28) Badeni, Gregorio, Derecho Constitucional. Libertades y Garantías, Editorial Ad-Hoc S.R.L., 1993, págs. 137/138.

base de ella, se debe merituar la regla de la proporcionalidad, cuyo contenido virtual nos lleva al análisis antes emprendido al citar los precedentes jurisprudenciales en las causas: Sosa Rafael L. resuelta por el juzgado federal de Salta, y Portillo, Alfredo resuelta por la Corte Suprema de Justicia.

4) como deducción racional lógica, con los citados principios constitucionales, deviene indubitable que la aplicación de penas privativas de la libertad, como consecuencia jurídica de conductas que no se pueden conceptuar como fraude fiscal (en los términos que lo hace el antes citado Código Federal de Impuestos de los Estados Unidos) viola el principio de la razonabilidad por vaciar de contenido jurídico la regla de la proporcionalidad, justamente en los temas de derecho penal cuya merituación lleva ínsita el principio de intervención mínima del Estado, con los postulados de subsidiariedad y el carácter fragmentario del derecho penal.

5) especial consideración merecen las conductas descriptas en los arts. 1° y 5° de la L. 23.771, cuyas consecuencias jurídicas, en caso de incumplimiento de los deberes impuestos, consiste en la aplicación de penas privativas de

la libertad. El primero de ellos, describe conductas que el legislador incrimina por considerarlas etapas preparatorias de la defraudación fiscal, asimilándolas al concepto de delito de peligro concreto del derecho penal. El segundo artículo describe conductas que el legislador ha considerado representan un peligro para la recaudación fiscal, asimilándolas al concepto de delito de peligro abstracto del derecho penal.

Los tipos penales de esta clase de delitos no requieren que la acción haya ocasionado daño sobre un objeto, sino que es suficiente con que el objeto jurídicamente protegido haya sido puesto en peligro de sufrir la lesión que se quiere evitar. Por otra parte, el peligro puede ser concreto, cuando debe darse realmente la posibilidad de la lesión (art. 1° L. 23.771), o abstracto, cuando el tipo penal se reduce simplemente a describir una forma de comportamiento que según la experiencia general representa en sí misma un peligro para el objeto protegido, sin necesidad que ese peligro se haya verificado.

Es dable recordar que la relación jurídica tributaria genera:

a) obligaciones tributarias sustantivas, o de pago de los

tributos;

b) obligaciones tributarias formales, consistentes en deberes de información, o adopción de mecanismos dispuestos por el organismo recaudador para coadyuvar a las funciones de verificación y fiscalización, que surgen necesarios del mecanismo de autodeclaración de impuestos adoptado por la L. 11.683.

Varias de las conductas descriptas en los arts. 1° y 5° de la L. 23.771(por ejemplo, no emisión de facturas y comprobantes de las operaciones, presentación de declaraciones o liquidaciones falsas o engañosas, facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, omisión de inscripción, no presentación de declaración jurada), no suponen etapas preparatorias para producir la defraudación fiscal, por cuanto los deberes formales de información del contribuyente y el cumplimiento de la emisión de facturas no constituyen la obligación tributaria sustantiva, sino meramente actos declarativos de impuestos, para facilitar las tareas de verificación y fiscalización del organismo recaudador. La obligación tributaria sustantiva nace y se constituye por la realización, en el mundo fenomenológico, de los hechos imponibles. Por lo tanto, el

fraude fiscal se debe tipificar como el ardid o engaño empleado para la adulteración, simulación u ocultamiento en la realización de los hechos imponibles y/o en su cuantificación, con la intencionalidad de no abonar la obligación tributaria que de él deviene.

Las conductas descritas en los artículos mencionados de la L. 23.771 no pueden reputarse como preparatorios del fraude fiscal, por cuanto:

a) la precisión conceptual hace vital que:

<<...los procedimientos evasivos son para salir de la relación fiscal, y los llamados elusivos son para no entrar en dicha relación. >> (29)

b) ninguna de las conductas descritas constituye un peligro cierto para el bien jurídico protegido, es decir, el erario público, toda vez que categóricamente puede concluirse que ellas no suponen una etapa preparatoria para la realización del fraude fiscal, que debe conceptualizarse como el ardid o engaño sobre los hechos imponibles y/o su cuantificación, con la intencionalidad de no abonar la obligación tributaria. Esto nada tiene que ver con las obligaciones formales de los contribuyentes, de alcance meramente declarativo como reconoce el derecho tri-

(29) Sampaio Doria, Antonio Roberto. Elisao e evasao fiscal Instituto Brasileiro de Estudos Tributarios, 1977.

butario;

c) penalizar las conductas citadas, sobre todo hacerlo con penas privativas de la libertad, supone conculcar lisa y llanamente el principio de inocencia receptado por el art. 18 de nuestra Ley Fundamental.

Para verificar la gravedad de la situación, vale citar autorizada doctrina:

<<responsabilizar meras actitudes podría sin esfuerzo incardinarse en un modelo de derecho penal nacional-socialista, de lo cual aparece inquestionable que no puede aplicarse la norma sobre comportamientos de mera desobediencia dado que no se ha realizado por dicho medio un ataque cierto a la función tributaria. A lo sumo sólo procedería el tipo penal actuando como protección específica para contener riesgos precisos y no meramente hipotéticos sobre el bien jurídico central de la transparencia tributaria. >> (30)

d) criminalizar conductas en carácter de delitos de peligro en la esfera del derecho penal, siendo que no configuran etapa preparatoria alguna de la defraudación fiscal (al contrario, los deberes de información surgen con posterioridad a la realización de los hechos imponibles, y no con anterioridad a estos últimos para enmarcar su incumplimiento como etapa preparatoria del fraude fiscal), configura una violación al principio de

(30) Braun, Stampa. autor citado por Díaz, Vicente Oscar en ob. cit. en nota (7) pág. 59

razonabilidad de las leyes que nuestra Ley Fundamental prescribe en su art. 28;

e) probada la doble incriminación de varias conductas penalizadas en la L.11.683 y en la L. 23.771, la sanción de esta última, implicó avasallar las garantías constitucionales ya señaladas, y se realizó en pos del no confeso propósito de intimidar y amedrentar a los contribuyentes, con el agravante de disponer conductas tipificadas como delitos de peligro abstracto y/o concreto sancionándolas con penas privativas de la libertad; esos tipos penales no revisten carácter preparatorio de la defraudación fiscal ni de ningún injusto penal-tributario, ya que las obligaciones de hacer que surgen de los mismos constituyen deberes pos-realización de los hechos imposables. Además el organismo fiscalizador y recaudador dispuso y dispone de un arsenal jurídico para penalizar el incumplimiento de las obligaciones formales que entorpezcan sus funciones de verificación y fiscalización.

V) Clausura de establecimientos. Bien jurídico tutelado.
Rigorismo del régimen de la R.G. 3419.

Badeni define el poder de policía, como:

<< es una potestad y una función del gobierno, expresada en reglas jurídicas que reglamentan las libertades individuales y establecen un orden de convivencia al cual deben adecuarse los comportamientos de los hombres. Esas reglas de conducta, que como tales imponen el cumplimiento de los deberes que cada individuo tiene con respecto a los demás y a la comunidad, recaen sobre materias que conforman el bienestar general. Así concebido, el poder de policía tiene por finalidad asegurar la libertad de todos, la armonía social, la seguridad pública, el orden público, la moralidad, la salud y el bienestar general, mediante limitaciones razonables a las libertades individuales que no pueden alterar ni desconocer." (31)

La Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América ha observado que toda organización política presenta dos tipos de potestades, derivadas del principio de la soberanía del pueblo:

- a) poder de policía o police power;
- b) poder de imposición o tax power.

A nuestro entender, el poder impositivo del Estado es una expresión del poder estatal que deriva del poder de policía definido anteriormente, es decir una especie dentro del género representado por aquél. Así surge de aquella definición de poder de policía, como expresión estatal de limitar las libertades individuales constitucionales, que no son otras que las libertades civiles y políticas,

(31) *Badeni Gregorio*, ob. cit. en nota (28), pág. 227

concebidas del siguiente modo:

<< El concepto jurídico de libertad está integrado por dos aspectos: la libertad civil y la libertad política. La libertad civil es el atributo inherente al hombre que le permite desarrollar su actividad física e intelectual para satisfacer sus necesidades, dentro del marco fijado por la naturaleza de sus semejantes y la ley. La libertad política se traduce en el atributo que le permite al hombre intervenir en el proceso del poder participando, directamente o por medio de sus representantes, en la adopción de decisiones políticas. >> (32)

Asimismo Badeni agrega:

<< La libertad fiscal, como especie de un género que en la práctica es indivisible, está estrechamente vinculada con el concepto de una libertad política que participa de la estructuración global de una sociedad que está encuadrada en un régimen democrático constitucional. >> (33).

Esto nos lleva a deducir que si la libertad fiscal constitucional, entendida también como libertad patrimonial, es una especie del género de las libertades políticas constitucionales, cuya reglamentación en cuanto al ejercicio de sus derechos deviene del poder de policía, el poder impositivo constituye una especie dentro del género, traducido en reglamentar el ejercicio de la libertad fiscal.

<< El poder impositivo, como manifestación de poder soberano del Estado, no es absoluto en un sistema democrático constitucional. El mismo está limitado por la libertad fiscal, que impide la ex-

(32) Badeni, Gregorio. ob. cit. en nota (28), págs. 213/214

(33) Badeni, Gregorio. ob. cit. en nota (28), pág. 363

presión de ese poder cuando está desprovista de una causa constitucional o cuando su ejercicio conduce a la exacción y al despojo.

La libertad fiscal se traduce en la potestad jurídica reconocida a toda persona que la protege de toda exigencia fiscal del Estado carente de causa constitucional. Es la facultad de poner un límite a la acción de la organización política global cuando ésta no tiene sustento legal, cuando vulnera el principio de igualdad, cuando reviste carácter confiscatorio o si carece de razonabilidad. >> (34)

En el tema tratado en este capítulo, y teniendo en cuenta que la relación jurídica tributaria se asienta sobre una relación sustantiva (obligación material de abonar los impuestos) y de una relación accesoria o complementaria, que conocemos como obligaciones formales, cuyo objetivo consiste en el cumplimiento de determinados recaudos e informes que permiten la fiscalización y verificación del organismo recaudador, inferimos que esas obligaciones accesorias o formales deben ser analizadas constitucionalmente a la luz de las limitaciones del poder de policía, entendido como:

<< un atributo de todo estado, una potestad de regulación amplia y genérica para promover el bienestar común, a la que no es capa ninguna materia....Sin embargo, nunca ha sido definido por los tribunales; es más fácil determinar si un caso concreto está dentro del alcance del poder de policía, que dar una definición abstracta del mismo para todos los casos.>>
(35)

(34) Badeni, Gregorio, ob. cit. en nota (28), pág. 365

(35) Bidart Campos, G. J., El Derecho Constitucional, editorial El Derecho, 1966, pág. 544.

Los alcances del concepto de poder de policía se han ampliado durante los últimos años, llevando a algunos autores a igualarlo con el poder estatal, y concluyentemente se ha dicho, que:

<<potestad legisferante y poder de policía juegan como sinónimos.>> (36)

Así las cosas, podemos decir que el poder de imposición del Estado es una especie dentro del género de poder de policía.

Estos términos conceptuales nos servirán de guía para el análisis posterior. El art. 44 de la L. 11.683 prescribe, sobre la sanción que ahora analizamos:

- << Sin perjuicio de la multa prevista en el artículo 43, se clausurarán por 3 (tres) a 10 (diez) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:
- 1) no emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General.
 - 2) no lleven registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o si las llevaran, las mismas no reunieran los requisitos exigidos por la Dirección General.
 - 3) no se inscribieren como contribuyentes o responsables ante la Dirección General cuando es tuvieren obligados a hacerlo, salvo que media ra error de hecho o de derecho. >>

Especialmente respecto de los incisos 1) y 2) de este

(36) González, Joaquín V., Manual de la Constitución Argentina, citado por Linares Quintana, Segundo V., Tratado de la ciencia del Derecho Constitucional, 4, edición 1978, pág. 154.

artículo convergen las normas dictadas por la Dirección General Impositiva, en virtud de delegación legal expresa, sobre facturación y registración, agrupadas en el régimen de la R.G. 3419, donde aparece el poder de policía del Estado. Nuestro más Alto Tribunal ha reconocido que el marco regulatorio de aquélla excede la materia tributaria, como se desprende del pronunciamiento en la causa Mickey S.A. (D.T., IV, 671), del 5 de noviembre de 1991:

<<....la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.>>

La Corte recepta así el concepto de que las normas que dicta el organismo recaudador no sólo tienen como finalidad la recaudación; además, constituyen un elemento coadyuvante en la lucha contra la evasión, a través de aprehender la seguridad de la comprobación jurídica del tráfico y circulación de bienes en el país.

Lo expresado, hace que el contenido de la R.G. 3419 y sus modificaciones, según el criterio de nuestro Alto Tribunal exceden la finalidad de la recaudación fiscal.

Es necesario destacar también la instrucción general 11,

del 16/7/93 (D.T., VII, 278) emanada de la Dirección General Impositiva, cuyo art. 1º limitó la aplicación de la sanción de clausura a los siguientes casos:

- << a) no emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios
- b) emitan facturas o comprobantes que no contengan la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.), ni la razón social, el nombre y apellido, o la denominación de fantasía del establecimiento, registrados ante esta Dirección General, en tanto ambas omisiones se produzcan en forma concurrente;
- c) emitan facturas o comprobantes sin la numeración correlativa preimpresa;
- d) no lleven registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios, o de sus ventas, locaciones o prestaciones;
- e) lleven registraciones o anotaciones que no reúnan los requisitos exigidos por esta Dirección General, en la medida en que la omisión de los mismos, por su carácter sustancial impida el adecuado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de esta Dirección;
- f) no se inscriban como contribuyentes o responsables ante esta Dirección General, cuando estén obligados a hacerlo, salvo que medie error de hecho o de derecho. >>

Esta instrucción general ha descripto las conductas u omisiones sobre las cuales podrá recaer sanción de clausura, constituyendo una sanción grave de naturaleza penal, referida a toda una serie de conductas que se describen como contrarias al bien jurídico protegido; éste, de acuerdo con la propia Instrucción 11/93 está dado por

las facultades de verificación y fiscalización de la Dirección General, sustentado en reglamentar el comprobante jurídico fáctico en el cual debe asentarse la circulación de bienes y el sistema económico.

Nuestro más Alto Tribunal se ha expedido sobre la razonabilidad de la norma en el citado caso Mickey S.A., pero se ha de tener en cuenta que, en ese caso, el contribuyente presentaba graves anomalías en el sistema de facturación, que comprometían seriamente las facultades de fiscalización de la D.G.I..

Los casos señalados en los citados incs. a), b) y c) de la Instrucción 11 comprometen seriamente las facultades de verificación y fiscalización del organismo recaudador; no así, en cambio, las infracciones descriptas en los incs. d) y e), referidas a registraciones, y lo concerniente a la omisión de inscripción de un contribuyente (inc. f) de la Instrucción).

Los casos concretos que se plasmen en la realidad, mediante las infracciones descriptas en los incs. d), e) y f) del art. 1° de la instrucción 11, no comprometen los poderes de verificación y fiscalización del organismo de recaudador, por lo siguiente:

a) la falta de registraci3n no obstaculiza la verificaci3n y la fiscalizaci3n, siempre y cuando el contribuyente cuente con documentaci3n de sus operaciones de ventas y de las adquisiciones;

b) la omisi3n de inscripci3n tampoco deviene en un impedimento serio para la fiscalizaci3n, y el argumento empleado para ello consiste en demostrar que la inscripci3n es acto meramente declarativo, no constitutivo de la obligaci3n tributaria; por tanto, no existe mayor obst3culo en verificar a quien no se inscribi3 en comparaci3n con otro contribuyente inscripto. No pretendemos decir que no corresponda una sanci3n, pero creemos que debe serlo con una consecuencia de menor entidad que la clausura.

En resumidas cuentas, estos casos podr3n ser atacados por vulnerar el principio de razonabilidad de las leyes, desnaturalizando la regla de la proporcionalidad, porque no se adecúa el medio empleado (sanci3n de clausura) con la finalidad perseguida (proteger las facultades de fiscalizaci3n y verificaci3n de la D.G.I.).

En cuanto a los casos, de las conductas descriptas en los incs. a), b) y c) del art. 1º de la instrucci3n general 11,

si bien dificultan seriamente las facultades de fiscalización y verificación, no descartamos que algún caso concreto no merezca la penalización con clausura, pues habría falta de razonabilidad, por la no adecuación del medio empleado (sanción de clausura) con la finalidad perseguida (facultades de fiscalización y verificación de la D.G.I.), comparada con otras conductas o acciones más graves que devienen en la aplicación de multas en el mismo ordenamiento jurídico, como, por ejemplo, las descritas en los arts. 45 y 46 de la L. 11.683.

No queremos concluir, sin mencionar que nuestro más Alto Tribunal, ha recepcionado que el principio de razonabilidad y la regla de la proporcionalidad deben valorarse a la luz de todo el ordenamiento jurídico, no sólo en cuanto a la gravedad de la sanción, sino también en el análisis de emplear otro medio menos lesivo como expresamos anteriormente.

VI CONCLUSIONES

Exponemos en forma sintética las conclusiones extraídas de los distintos capítulos del presente trabajo:

a) el bien jurídico tutelado por la L. 23.771 se define

como el orden público recaudador;

b) la tutela del citado bien jurídico no guarda correlación con la orientación liberal no intervencionista de nuestro derecho penal, ya que éste tutela en su ámbito bienes jurídicos individuales y las formas institucionales de organización del Estado;

c) sanciona con penas privativas de la libertad conductas que no constituyen fraude fiscal, como, por ejemplo, deudas tributarias (prescinde de la prejudicialidad administrativa) e incumplimientos formales, con la consecuente posibilidad de penalizar a inocentes, pulverizando el principio de inocencia que recepta nuestra Ley Fundamental en su art. 18;

d) al sancionar con penas privativas de la libertad deudas tributarias que no son producto de fraude fiscal, establece la prisión por deudas, y viola el precepto "no hay prisión por deudas" que recepta nuestra Ley Fundamental;

e) al sancionar con penas privativas de la libertad incumplimientos por obligaciones formales hace tabla rasa con el principio de razonabilidad de las leyes, atento la falta de proporcionalidad entre la transgresión y la sanción, que prescribe el art. 28 de nuestra Constitución

nacional;

f) sanciona con penas privativas de la libertad conductas que encuentran correlato en las disposiciones sancionatorias de la L. 11.683, surgiendo la aplicación del principio procesal de raigambre constitucional non bis in idem, y teniendo en cuenta la primacía de la sentencia en sede judicial, convierte a esta L. en derecho de fondo;

g) al convertir a la L. 23.771 integradora del derecho penal, en un derecho de fondo que incrimina varias conductas con las penas privativas de la libertad, no recepta el principio de intervención mínima del Estado en la esfera penal, con los postulados de subsidiariedad y el carácter fragmentario del derecho penal, vaciando de contenido virtual a la regla de proporcionalidad, con la consecuente violación del principio de razonabilidad de las leyes, previsto en el art. 28 de nuestra Constitución nacional;

h) conceptúa como delitos de peligro concreto o abstracto determinados incumplimientos a los deberes formales, no obstante que ellos devienen de aspectos meramente declarativos o cumplimientos de mecanismos para facilitar la fiscalización y verificación del organismo recaudador,

asignándoles el carácter de etapas preparatorias de la defraudación fiscal; así se pierde de vista que la génesis de la obligación tributaria deviene de la realización, en el mundo fenomenológico, de los hechos imponible, y que en consecuencia el fraude fiscal nada tiene que ver con dichos incumplimientos formales, sino con la adulteración, simulación u ocultación de hechos imponible y/o su cuantificación, con la intencionalidad de no abonar la obligación tributaria;

i) dada la jerarquía de los bienes tutelados por el derecho penal, y el carácter de intervención mínima del Estado con los postulados de subsidiariedad y el carácter fragmentario del derecho penal, podemos afirmar que las penas privativas de la libertad sólo podrán aplicarse a lesiones o ataques subrepticios o fraudulentos a la hacienda pública (fraude fiscal), y siempre que la magnitud de la pena guarde correspondencia comparativa con las sanciones aplicables a los otros bienes jurídicos, en función de su jerarquía, so pena de vaciar de contenido la regla de la proporcionalidad, y vulnerar el principio de razonabilidad de las leyes;

j) la sanción de clausura, que tutela las facultades de

verificación y fiscalización de la D.G.I., no resulta aplicable en el caso de los incs. d), e) y f) del art. 1° de la instrucción general 11 por resultar violatoria de la regla de proporcionalidad, pues dichas infracciones no suponen una obstrucción grave al bien jurídico tutelado por las normas en cuestión; se transgrede también el principio de razonabilidad de las leyes previsto en el art. 28 de nuestra Carta Magna;

h) la penalización por clausura para los casos que obstruyen gravemente las facultades de verificación y fiscalización del organismo recaudador podrá ser cuestionada en cada caso concreto, si de la comprobación fáctica resulta que desnaturaliza la regla de la proporcionalidad, comparada con otras sanciones dispuestas en la L. 11.683 para incumplimientos a las obligaciones sustantivas, atentando también contra el principio de razonabilidad de las leyes establecidos en el art. 28 de nuestra Constitución nacional;