

## La justificación constitucional de la criminalización de la evasión de tributos provinciales y municipales

Javier López Biscayart\*

Algo que flotó en el ambiente de las tres exposiciones precedentes, fue la cuestión de las razones política criminal que abonan esta reforma a la Ley N° 24.769. De alguna manera los tres expositores lo trataron con distintos enfoques. A mí se me ocurría que, en realidad, todas estas que fueron planteadas y evaluadas han sido importantes. Pero hay otra, que creo que fue tenida en cuenta por el legislador, y que no aparece tanto en el terreno de la discusión académica, en este tiempo. Algo de esto hablábamos, en la muy amable recepción, que nos hizo el señor decano de esta Facultad de Derecho. Dr. Albertsen, antes de comenzar la jornada y quisiera hacer una mención aquí con respecto a esto porque me parece muy interesante. Es que no podemos dejar de lado, el contexto, no solamente nacional, sino el internacional en el cual la reforma se produjo. Porque en realidad cuando fue sancionada la propia ley 24.769, allá por el año 1996, se daba en un contexto internacional o de derecho internacional particular. Como dato ilustrativo de esto debe notarse que la ley 24.759 (adviértase la poca diferencia de números que hay entre una y otra), es la que aprueba la Convención Interamericana sobre Corrupción. Es decir, el problema de la corrupción y el problema de los delitos económicos, que es una cuestión que viene muy debatida en el ámbito internacional, ya lo venía siendo desde mediados de la década del 90 e influyendo en toda la legislación local con contenido económico que hay en nuestro país, léase ley de lavado de dinero, la ley de financiamiento de terrorismo y también en la legislación penal tributaria. Sobre esta última, si nos concentramos en la razón legislativa de la disposición del artículo 13, que prevé una agravante para el funcionario público que participa en un delito tributario o previsional, advertimos que está en línea con la Convención Interamericana contra la corrupción aprobada diez leyes antes.

De la Convención Interamericana contra la corrupción es muy interesante lo que podemos ver, porque en el mismo preámbulo de ese instituto, se dice que “la corrupción socaba la legitimidad de las instituciones públicas, atenta contra la sociedad, el orden moral y la justicia contra el desarrollo integral de los pueblos. La democracia representativa, condición indispensable para la estabilidad, la paz del desarrollo de la región. Por su naturaleza exige combatir toda forma de corrupción, en el ejercicio de las funciones públicas, así como los actos de corrupción específicamente vinculados contra el ejercicio. El combate contra la corrupción fortalece las instituciones democráticas, evita distorsiones en la economía, vicios en la gestión pública y deterioro moral en la sociedad”.

La corrupción es uno de los instrumentos que utiliza la criminalidad organizada con la finalidad de materializar sus propósitos. La necesidad de adoptar cuanto antes un instrumento internacional para combatir la corrupción, y en especial, para tomar medidas apropiadas contra las personas que cometan actos de corrupción en ejercicio de las funciones públicas, y en específicamente vinculada con dicho ejercicio, así como respecto de estos actos, para combatir la corrupción es responsabilidad del Estado, como así también la erradicación de las formas de impunidad. Hacer todos los esfuerzos para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción en el ejercicio de las funciones públicas y los actos de corrupción específicamente vinculado con tal ejercicio.

Dentro de estos propósitos de la Convención se encuentra el de promover y fortalecer el desarrollo, por cada uno de los Estados Partes, de los mecanismos necesarios para prevenir, detectar, sancionar y erradicar la corrupción.

A los fines precedentemente expuestos, continúa más adelante el texto del tratado “los Estados Parte convinieron, crear, mantener y fortalecer normas de conducta para el correcto, honorable y adecuado cumplimiento de las funciones públicas, mecanismos para ser efectivo el cumplimiento de dichas normas de conducta. Leyes que eliminen beneficios tributarios”. Además cada Estado Parte se comprometió a adoptar, las medidas que sean necesarias para ejercer su jurisdicción dentro de los delitos que haya tipificado de conformidad con la convención cuando el delito se comete en su territorio. Por uno de los nacionales o personas que tengan residencia eventual dentro del territorio.

Otro instrumento internacional, que tiene implicancia con relación a esta cuestión, que es posterior a la sanción de la Ley N° 24.769, es la Convención de la Organización de las Naciones Unidas contra la corrupción.

En el preámbulo de este instrumento se habla de la gravedad de los problemas que plantea la corrupción, para la estabilidad y la seguridad de las naciones, al socavar las instituciones y los valores de la democracia, la ética y la justicia, y a comprometer el desarrollo sostenible del imperio de la ley, los vínculos con la corrupción y otras formas de delincuencia, en particular la delincuencia organizada y la delincuencia económica, incluido el blanqueo de dinero.

Vale decir, se advierte de los textos internacionales, el vínculo que hay entre la corrupción y los delitos económicos, respecto de los cuales los Estados Parte, asumen determinados compromisos, con relación a no solamente a instrumentar formas para evitar la corrupción, sino además se comprometen a reprimirla y castigarla frente a los otros Estados Parte. Así, por ejemplo, en la convención de las Naciones Unidas contra la corrupción, se advierte que cada uno de los Estados Parte asume los siguientes compromisos: formulará y aplicará políticas vinculadas y eficaces contra la corrupción, procurará establecer formas y fomentar prácticas eficaces y encaminadas a prevenir la corrupción, y adoptarán las medidas necesarias relativas al mantenimiento de libros y registros, divulgación de estados financieros, normas de contabilidad y auditoría, para prohibir actos realizados con el fin de cometer cualquiera de los delitos tipificados conforme a la Convención. Y entre aquellos instrumentos, enumera entre otros, la realización de operaciones no registradas en libros o mal consignadas, registros de gastos inexistentes, y la utilización de documentos falsos.

Si atamos esto a la reciente reforma, al agravamiento de la figura de evasión con relación a las facturas falsas, a la creación de tutela penal de las haciendas locales con la implicancia de que el artículo 13 ahora también se va a aplicar a los funcionarios locales, vemos como se viene atando a esta ola legislativa y convencional que se da a nivel internacional.

Y un dato más que nos permite comprender el alcance de alguna de las reformas de la Ley N° 26.735. En este instrumento, cada Estado Parte se comprometió a adoptar las medidas que sean necesarias en consonancia con sus principios jurídicos a fin de establecer la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Vale decir, creo que no podemos dejar de lado estas cuestiones para análisis de las razones de política criminal que determinaron esta reforma. Si bien las tratadas anteriormente son importantes, si bien son útiles para la interpretación, no podemos dejar de lado el contexto del derecho internacional dentro del cual esta reforma se produce.

Entonces, ahora sí me aboco a lo que era mi tema original, porque el legislador al reformar el tipo penal del art. 1 de la Ley N° 24.769, que antes preveía como único objeto de tutela el fisco nacional, la extendió a las haciendas provinciales y a la de la hacienda de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Dejó de lado las haciendas municipales del interior, lo cual muy bien citó en una charla hace poco un excelente jurista, el Dr. Juan Pedro Galván Greenway. Situación de desigualdad insólita, porque los tributos de naturaleza municipal que recauda la Ciudad de Buenos Aires tendrían tutela penal, mientras que lo del resto de los tributos municipales del resto del país, no la tendrían, lo que no encontraría una justificación desde el punto de vista de la igualdad.

Ahora bien, yo no voy a entrar en la discusión de política criminal respecto de si era conveniente o no tutelar haciendas locales. En primer lugar porque el Dr. Vicente Oscar Díaz hizo una exposición brillante al respecto demostrando las gruesas inconveniencias que tiene y los problemas que presenta la cuestión desde el punto de vista práctico del derecho tributario, es decir desde un saber filosófico práctico en cuanto a cómo esto se va a desenvolver, y todos los problemas con los que se van a tener que enfrentar los jueces locales a la hora de ver las determinaciones de oficio.

Lo que yo me cuestiono, me cuestioné y fue, de alguna manera, el centro de mi hipótesis en la tesis que presentara en esta Universidad Austral fue si podía el Estado nacional, mediante legislación penal, crear delitos tributarios. Ello porque sabido es que en nuestro proceso histórico constitucional, cuando se funda nuestra nación, es el resultado de la unión de provincias que se reservaron poderes. Hay materias que las provincias se reservaron para sí y otras que delegaron a la Nación. Entre las materias que se reservaron para sí, claramente está la potestad tributaria.

Entonces la cuestión es si el legislador puede tutelar, crear un objeto de tutela, mediante tipos penales, que giren en torno a una materia sobre la cual las provincias no habían cedido por el poder no delegado a la nación.

Resulta de la investigación que no había sido una cuestión que no se hubiera debatido antes. Lo que pasó fue que esa cuestión había quedado enterrada porque, con la sanción de la Ley N° 24.769 que tutelaba solamente la hacienda nacional, esta discusión se había vuelto estéril. Pero antes, cuando estuvo en vigencia la Ley N° 23.771, que nada decía respecto a la naturaleza del tributo que podía ser objeto de una evasión, se debatió intensamente si la N° 23.771 se extendía a las haciendas locales o si por el contrario solamente la tutela se refería a la nacional. Y ahí vino esta discusión de fondo que en esta investigación reflató, reflejada a través de trabajos muy interesantes, escritos por aquel entonces.

Hubo varios, pero en general todos giraban entorno de dos ideas fundamentales. La primera o la más característica, rechazaba categóricamente que una ley nacional pueda tutelar la

hacienda de una provincia. El autor que, a mi criterio, mejor caracterizó esta posición fue García Belsunce. Él lo rechazaba categóricamente.

En realidad, la doctrina nacional de aquel entonces se pronunciaba de forma claramente mayoritaria, por la autonomía del derecho tributario. Desde esta perspectiva, el derecho tributario es una rama del derecho que es autónoma. Al parecer hubo una jornada internacional de derecho tributario, celebrada en 1956, en la que se abordó este tema y en la que se concluyó que el derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho, por cuanto se rige por principios propios, Posee institutos propios, conceptos y objeto también propio.

Esta posición era coincidente con un fallo de la Corte: “Lorenzo Larralde y otros” en el cual se descartó la obligatoria aplicación de las reglas del condominio, contenidas en el código civil, a fin de determinar el impuesto territorial que debía abonar cada condómino. A partir de esta idea, y más allá de que la Corte había declarado que las infracciones y sanciones tributarias tenían naturaleza penal, y que por lo tanto eran aplicables al principio del derecho penal, la referida autonomía del derecho tributario local abonaba la tesis que descartaba aplicación o la primacía de los arts. 31 y 75 inciso 12 de la CN, por encima de la facultades tributarias de las provincias. Correspondiéndole, por lo tanto, a las provincias, seleccionar los hechos imponible, definir las bases, montos fijos, alícuotas aplicables, establecer las excepciones y tipificar las infracciones a través del ordenamiento, así como también las sanciones pertinentes

Díaz Ortíz y Marconi, cuestionándose con que sustento constitucional el Poder Legislativo había dictado la Ley N° 23.771, la anterior penal tributaria, sostuvieron que ese sustento no era la facultad que tenía el congreso de dictar el código penal, sino que eran otras facultades. Y que eran las facultades implícitas de los artículos, de acuerdo al texto de la N° 1853/60, los arts. 4, 17 y 67 inciso 2 de la CN, que atribuyó al Congreso el dictado de leyes de impuestos de carácter federal que conllevan, naturalmente dicen, la de imponer sanciones a sus transgresores como surgen del art. 67 inc. 28 de la misma Constitución.

Es decir, que quienes consideren al derecho tributario como una unidad, concluyen que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal, y no del poder penal. A tenor, de esta posición, entonces, el ilícito fiscal y sus consecuencias integran el derecho tributario y no el penal, dado que tanto el poder jurídico, el acto jurídico, la sanción resultante las y las normas jurídicas tributarias deben ser consideradas concordantes con el derecho tributario.

Cuando el Dr. Laporta sintetizó las exposiciones que me precedieron, destacó la confluencia en esta especialidad de dos “ramas” del derecho: el derecho penal y el derecho tributario. La tesis de la autonomía o unidad del Derecho Tributario sostiene que el Derecho Penal Tributario nunca se desprendió del derecho tributario, por lo tanto, el poder de evitar los actos que son contrarios a las leyes tributarias y sancionarlos es de la misma autoridad que dicta las legislaciones tributarias, es decir, de cada provincia.

Voy a resumir un poco en función del tiempo de exposición que me otorgaran. Dentro de esta variante es muy interesante la muy conocida, para los penalistas, opinión de un gran penalista que fue Ricardo Nuñez. Él sostenía que la facultad del gobierno federal de dictar los códigos de fondo y la legislación común, no significaba que todo el poder de aplicar

disposiciones penales e investigar delitos, se haya transferido a las autoridades nacionales. De lo que resultaría que no se puede castigar como delito común, definido por el Código Penal, la evasión maliciosa del tributo provincial, sin desfigurar el sistema federal en detrimento de las soberanías provinciales en materia impositiva. Dentro de esta variante inclusive se vio una posición más radical, la cual sostuvo que era potestad de las provincias tutelar las haciendas respectivas, incluso creando delitos, es decir se estaba reconociendo la facultad a las provincias para crear delitos cuando lo que se afectaba eran las haciendas locales.

La otra tesis que sonó fuerte era la que decía que el Estado Nacional puede crear delitos que tutelén a las haciendas locales. Dentro de estas tesis la posición más característica fue la de este gran constitucionalista contemporáneo, que todavía tiene una activa función académica, que es el profesor Casás, ministro del Superior Tribunal de Justicia de la Ciudad. Casás, si bien no desconoce la autonomía del derecho tributario, sostiene que esto lo podemos predicar solamente respecto del derecho tributario sustantivo. El derecho tributario administrativo, es derecho administrativo. El derecho procesal tributario es derecho procesal. El derecho constitucional tributario es derecho constitucional. Y el derecho penal tributario es derecho penal. Esta, básicamente, sería la tesis de Casás, el cual se apoya también en Jarach, quien considera que la autonomía científica del derecho tributario, la estructural columna, es lo dogmático conceptual a la que las otras disciplinas solamente pueden acercarse por referencia al derecho tributario material o sustantivo.

La Corte Suprema, en rigor, al afirmar la autonomía del derecho tributario siempre lo hizo siempre con relación con el derecho civil. Advertan que el fallo al que antes me referí trata una cuestión tributaria derivada de una relación de condominio, en relación con el derecho civil. Casás destaca entonces que en cambio, cuando la Corte se tuvo que expedir con relación a las cuestiones del derecho público, no reiteró toda la doctrina, e incluso ha reconocido en numerosos pronunciamientos el carácter penal de las sanciones administrativas, ya tuvieran por objeto castigar las defraudaciones u omisiones fiscales o asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Hay muchos otros antecedentes que enriquecen una u otra posición y también algún antecedente respecto de cuestiones de competencia suscitadas y que permiten inferir cómo hubiera resuelto la cuestión la Corte, con la composición de entonces, bajo la vigencia de la ley 23.771, cuestión que no llegó a tratar. Los casos en los que resolvió cuestiones de competencia fueron dos: "Banco de Liniers" y "Horibal S. A." los cuales fueron decididos el mismo día y en ambos se trataban de contiendas de competencia entre tribunales penales económicos y tribunales ordinarios con competencia local, con relación a la evasión de impuestos locales. En ambos casos la Corte resuelve dirimiendo las contiendas en favor de la justicia nacional en lo penal económico.

Frente a las dos posiciones expuestas, yo fije una en el sentido de que es constitucionalmente admisible - válido- que el Régimen Penal Tributario tutele haciendas locales. Es decir que no reconozco un impedimento de orden constitucional para ello. Pero la variante fue que el fundamento que encontré era distinto de los que se habían expresado hasta aquel momento, durante de la vigencia de la Ley N° 23.771 y, por esto, porque advertí que era bastante novedoso, me resultó interesante para presentarlo como tesis.

Ocurre que hacia fines del siglo XX, cambió un poco la forma de pensar del derecho penal. En realidad lo que se ha hecho fue poner más el acento en datos normativos que si bien antes no se desconocían, de alguna manera habían pasado desapercibidos debido al anclaje que teníamos al analizar la dogmática penal con relación a los datos ontológicos. Así aparecen, o toman auge, posiciones funcionalistas sistémicas las que, yo creo, tienen un alto grado de acierto en cuanto favorecen una mejor lectura de la realidad político penal.

Así podemos ver cómo, por ejemplo, un autor argentino como Miguel Arce Aggeo, siguiendo Roxin, concibe al derecho penal como la suma de todos los presupuestos o consecuencias de una conducta culminada con una pena o con una medida de seguridad de corrección. Dice que otros grupos de control social también pueden distinguirse dentro de un sistema social organizado como la familia, la escuela, la universidad, pero todos estos son de un carácter más bien informal. En tanto que lo que distingue al sistema jurídico penal, es que es un medio de control jurídico social altamente formalizado. Sobre esa base, creo que el derecho penal es una forma del control social que monopolizó el Estado debido a que su operatividad en el sistema social trae importantes consecuencias. La operatividad del sistema penal, como sistema de control social, encuentra a las garantías individuales en tensión con la tendencia expansiva de aquél y las normas del derecho penal deben comunicar, con la mayor precisión posible, aquellos comportamientos que pueden considerarse constitutivos del hecho típico penal. Esta descripción comunicativa debe ser expresada en materia precisa y clara. Pero al ser una expresión comunicativa, lleva a que la ley escrita sea la forma la comunicación intra-sistémica, es decir, dentro del propio sistema la forma de comunicación es a través del lenguaje. Y el lenguaje tiene una característica que es la de ser dinámico. De acuerdo a la teoría sistémica, el sistema social está compuesto por distintos subsistemas: el sistema jurídico, el sistema económico, etc. Y, a su vez, dentro de los distintos subsistemas se van generando otros subsistemas, y cada uno de los subsistemas es portador de las características de todos los sistemas, de acuerdo a la tesis de Jakobs -tomada de la sociología de Luhmann-, sería portador de una característica que él denomina autopoiesis, y que básicamente lo que conlleva es la capacidad de todos los sistemas de recrearse y autoproducirse.

Dentro de esa tendencia a reproducirse es que aparece esta figura del derecho penal tributario. El derecho penal tributario se desprende, como decía el Dr. Laporta, del derecho tributario y se desprende también del derecho penal. Pero ¿es el hijo de ambos? ¿tomó carta de ciudadanía propia y pasa a tener entidad autónoma?

Yo creo que no. Yo creo que no podemos predicar aún una autonomía del derecho penal tributario. Pero sí creo que lo que podemos afirmar es la tendencia a la autonomía del derecho penal tributario. Tendencia que ya había sido advertida por algunos autores italianos allá por 1939. En esa época ya se venía hablando sobre que, algún día, íbamos a tener una autonomía del derecho penal tributario. Y datos históricos objetivos nos permiten reafirmar esta tendencia. La creación de un fuero penal tributario, por ejemplo. ¿Por qué se crea un fuero penal tributario? Puede ensayarse muchas respuestas, pero yo creo que la que más se aproxima a la realidad es porque hay una tendencia que va conllevando el derecho penal tributario, hacia su autonomía.

Y una de las características, o lo que hace a las ramas del derecho como autónomas, es la de tener sus propios objetos de estudio. La ley de Régimen Penal Tributario que tiene sus propios objetos de estudio, como es el caso del "tributo". El concepto de "tributo" es autorreferente del propio derecho penal tributario y que puede no coincidir con el objeto

de estudio del derecho tributario sustantivo. Y ahí es donde finco mi posición: en realidad el concepto del tributo que recrea el Derecho Penal Tributario es un concepto propio del derecho penal tributario y que se desliga del derecho tributario sustantivo.

Sería muy largo de exponer y de fundamentar en extenso esta tesis. Llo dejamos para otro capítulo. Pero básicamente les dijo lo siguiente: si se fijan en el artículo 1 de la ley 24.769 observarán que nos dice que para calcular el monto evadido, el monto debe calcularse por tributo y por ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. Si consideramos que el tributo esta compuesto por un hecho imponible , la periodicidad, la alícuota, y nosotros le cambiamos la periodicidad, del concepto del derecho tributario sustantivo solo vamos a tener una parte, porque la otra la modificamos. Dejamos de lado periodicidad del “tributo” por lo que el objeto de estudio que nos queda, también llamado “tributo” es un concepto distinto. Desde esa óptica, a mi me parece que hay que crear una dogmática del concepto de “tributo” como autorreferente y propia del derecho penal tributario. Y así concebido, no habría objeción alguna para que ese concepto, que es creado por el propio legislador nacional, sea tutelado también por el legislador nacional.

De no aceptarse la aceptarse esta tesis realmente creo que es de difícil justificación constitucional sobre la posibilidad de que el Estado nacional pueda tutelar mediante delitos a las haciendas locales. Y de hecho, la tesis es la que se presentó como fuerte dentro de la oposición a la hora de debatirse esta ley en el Congreso, básicamente estuvo fundada en las ideas de García Belsunce que les expusiera.

*\* Juez en lo Penal Tributario, Profesor de la Universidad de Belgrano, UBA y Universidad Austral.*