

respuesta y fijen la *reacción pública*. Es así que se genera toda una amplia gama de consecuencias de las distintas transgresiones que se pueden cometer y de las sanciones que corresponde aplicar en cada caso.

La regulación jurídica de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria pertenece precisamente al *derecho penal tributario*. Para algunos autores, el derecho penal tributario es simplemente un capítulo del *derecho tributario*. En la actualidad, la aplicación del derecho penal, o sea, la perspectiva en la que trabaja la dogmática penal, tiende a romper el aislamiento de la ciencia jurídica, respecto de lo político y lo social (1). Ello es posible en la medida en que se reconoce que los puntos de partida para el conocimiento del derecho penal vigente requieren decisiones y se procura racionalizarlos en la medida de lo posible (2).

Por eso, veremos *a posteriori*, nos inclinamos a una teoría según la cual el punto de partida reside en aceptar que el *derecho penal* es el género y el *derecho penal tributario* es la especie. Así, para Giuliani Fonrouge, por ejemplo, dentro de los autores que adscriben a la teoría *tributarista*, el derecho tributario es un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y, en consecuencia, todo lo vinculado a infracciones y sanciones deriva del derecho tributario material y formal. Se

aunque con singularidades propias que imponen su separación conceptual". Para nosotros esta postura no difiere demasiado de la antes mencionada.

Otra corriente —perspectiva penalista— sustenta que el derecho penal tributario es parte integrante del derecho penal común, aunque lo define así: *no existe diferencia ontológica, sino tan solo cuantitativa, entre el derecho penal tributario y el derecho penal común*.

Más contemporáneamente, Sáinz de Bujaña sostiene que existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria, y que el derecho penal tributario no es sino una parte del derecho penal (4).

La conclusión que puede extraerse de las teorías penalistas es que el Código Penal es de obligatoria vigencia para todo lo relativo a la infracción tributaria y su sanción, a menos que una norma expresa derogue su aplicación, y siempre —claro está— que esa norma expresa no sea inconstitucional o infraconvencional.

Una tercera posición —no diferenciada mucho de la primera por sus consecuencias— entiende que el derecho penal tributario se halla en el campo del derecho penal convencional, y no del derecho penal común. Según esta teoría, sostenida por Goldshmidt,

a las personas que, teniendo un deber para con la administración, no lo cumplen.

Como desprendimiento del derecho penal administrativo se suele hablar del *derecho penal fiscal*, para hacer referencia al conjunto de normas que sancionan al contribuyente que no cumple sus obligaciones tributarias.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallos ya citados a lo largo de este trabajo, ha sostenido la tesis penalista, en virtud de la cual, en materia de infracciones y sanciones tributarias, son de plena aplicación los principios del derecho penal.

En razón de ello se puede decir que el *derecho penal tributario* es un conjunto de normas que reprimen ilícitos tributarios —y provisionales—. En esta conceptualización es posible distinguir entre *derecho penal tributario*, previsto en la ley 11.683, y *derecho penal tributario* instituido en la ley 24.769.

Para nosotros, en esta posición novedosa, todo es derecho penal. De tal modo, serán de recibo en el *derecho penal tributario* todos los principios y categorías dogmáticas formales y sustantivas, propias del *derecho penal nuclear*, primordialmente, las de raíz constitucional y convencional, vinculadas a la protección efectiva de los derechos de la persona humana (6). La adopción de la totalidad de los

mente restringido sobre la base de principios decisivos inherentes a su cimentación y legitimación. Esta legitimación es muchas veces cuestionada.

La República Argentina, tras la sanción de la ley 26.735, rompió con el añejo principio de la *societas delinquere non potest*, adoptado en el llamado modelo anglosajón, que reconoce, ya desde tiempo atrás, que las personas jurídicas pueden considerarse responsables en el ámbito penal, desde una perspectiva funcional (*vicarious liability*), por los actos u omisiones de sus representantes.

En una sociedad moderna esta responsabilidad penal no puede ser soslayada. Estamos aquí ante una evolución positiva. Sin embargo, a poco que se examine el art. 14 de la ley 24.769, sin hesitación alguna se arribará a la conclusión que el uso del poder penal en esta figura es irrazonable. Sobre este tema nos remitimos a lo dicho más arriba, en cuanto al monto de las sanciones de multas. A todo evento, no se puede dejar de reconocer que, desde un punto de observación amplio, han sido muchos los esfuerzos del poner público para combatir la evasión en nuestro país.

Los delitos tributarios y los vinculados con los recursos de la seguridad social, tipificados primero en la ley 23.771 y luego en la ley 24.769, dan cuenta de ello. Aunque, al menos al inicio del proceso de punición y criminalidad de las conductas se obvió un criterio de selección mínimo:

Ello condujo a la modificación —por ley 24.587— que introdujo las denominadas *condiciones objetivas de punibilidad*. La por entonces *nueva ley* reservó al ámbito de la ley 11.683 ciertas conductas transgresoras (arts. 5° y 7° de la ley 23.771). La sucesión de leyes de perdón fiscal ha atentado siempre en la eficiencia del sistema de persecución penal, y así fue alentada tristemente la evasión.

DOCTRINAS

La subjetividad en las nuevas tendencias del derecho penal tributario (Tercera parte)

Marcos A. Sequeira 1

¿Qué viene después del blanqueo? Cómo evitar la fuga de capitales

Roberto J. Arias 2

La perspectiva cuantitativa de la hipótesis de incidencia. Hecho y base imponible en impuestos locales: algunas cuestiones conflictivas en su correlación

Guillermina Gamberg y Germán J. Ruetti 4

NOVEDADES PROFESIONALES 3

