

AUSPICANTES

ESTUDIO ALEGRIA
 BUEY FERNANDEZ FISSORE
 MONTEMERLO
 ALLENDE & BREA ABOGADOS
 BAKER & MCKENZIE ABOGADOS
 ESTUDIO BECCAR VARELA
 M. & M. BOMCHIL ABOGADOS
 BULLO - TASSI - ESTEBENET -
 LIPERA - TORASSA ABOGADOS
 CIBILS LABOUGLE IBAÑEZ
 ABOGADOS
 CLARIA & TREVISAN ABOGADOS
 CLUB DE ABOGADOS DEL SEGURO
 DIRECTORIO ARGENTINO DE
 ABOGADOS
 DE SAN MARTIN ABOGADOS
 G. BREUER
 HOCSMAN ABOGADOS
 NEGRI & TEIJEIRO ABOGADOS
 MARVAL O' FARREL & MAIRAL
 PEREZ ALATI , GRONDONA, BENITES,
 ARNTSEN &
 MARTINEZ DE HOZ(H)
 ESTUDIO POBLETE Y ADSC.
 PETERSEN & COTTER MOINE
 ABOGADOS
 QUATTRINI, LAPRIDA & ASOCIADOS
 ABOGADOS
 RICHELET & RICHELET
 ESTUDIO DE LOS DOCTORES ROCA &
 SARRABAYROUSE ABOGADOS
 ESTUDIO TREVISAN ABOGADOS
 ZAPIOLA GUERRICO & ASOCIADOS

ADHERENTES

BRONS & SALAS
 CURUTCHET-ODRIOZOLA
 ESTUDIO EDYE, ROCHE, DE LA VEGA
 & RAY
 ETCHEVERRY, GREGORINI
 CLUSELLAS & VANOSSI
 KLEIN & FRANCO
 MACIEL, NORMAN & Asociados
 ESTUDIO MAZZINGHI
 ESTUDIO POSSE MOLINA
 ESTUDIO RIMOLDI
 JOSE LICINIO SCELZI
 SOLANET, MORENO HUEYO y DI
 PAOLA



revista del

Colegio de Abogados

de la Ciudad de Buenos Aires

REFLEXIONES
Nota del Director pág.15

LA REPÚBLICA ASEDIADA
Emilio J. Cárdenas pág.21

NISSEN v. NISSEN
Mariano F. Grondona pág.35

REFLEXIONES SOBRE LA RECAUDACIÓN
 Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA A RAÍZ DE
 LOS PLANES ANTIEVASIÓN pág.49
Alberto Tarsitano

LA "CONVENCIÓN DE LAS NACIONES
 UNIDAS SOBRE LAS INMUNIDADES
 JURISDICCIONALES DE LOS ESTADOS Y
 SUS BIENES" Y EL ARBITRAJE pág.63
 INTERNACIONAL
Fernando Aguilar

LOS ABOGADOS Y LA COSA PÚBLICA. DE
 OBSERVADORES A PROTAGONISTAS pág.73
Martín Zapiola Guerrico

CASSABA. SITUACIÓN ACTUAL Y
 PREGUNTAS FRECUENTES pág.79
Carlos I. Guaja

LA COMISIÓN DE TRABAJO PRO BONO E
 INTERÉS PÚBLICO pág.87
Informe de la Comisión Pro Bono

DECLARACIONES PUBLICAS DEL
 COLEGIO DE ABOGADOS DE LA CIUDAD pág.99
 DE BUENOS AIRES

Ver Autoridades del Colegio de Abogados de la
 Ciudad de Buenos Aires

Ver Listado de Colaboradores

FEDERICO VIDAL RAFFO
ESTUDIO MOLTEDO
NOETINGER & ARMANDO Abogados

Ver Resumen Bibliográfico

Director de La Revista:
Dr. José A. Martínez de Hoz (h)

La responsabilidad por las ideas expresadas en los trabajos que se publican corresponden exclusivamente a sus autores y no reflejan necesariamente la opinión de la institución.

Dirección Nacional del Derecho del Autor
N° 28.581 ISSN 0325-8955



07.2005
Tomo 65. N° 1

REFLEXIONES SOBRE LA RECAUDACIÓN Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA A RAÍZ DE LOS PLANES ANTI-EVASION

por Alberto Tarsitano

El señor Administrador Federal de Ingresos Públicos, Dr. *Alberto Abad*, es un buen lector. Suele referirse al sociólogo *Zygmunt Bauman*, autor del libro *La Modernidad Líquida* para explicar su estrategia de administración. Encuentra allí una buena metáfora, porque la naturaleza del mundo posmoderno tiende a la informidad y se transforma constantemente. La fluidez es su atributo propio. Este cambio fundamental conduce a repensar conceptos edificados en las estructuras sólidas que empezaron a disolverse hacia fines del siglo pasado. Entre ellas, el rol del Estado como articulador de los intereses públicos y privados, su desplazamiento, o incluso su ausencia. Bajo otra mirada, el paralelo parece más concreto: el incumplimiento tributario tiene las características de lo líquido. Se mueve, se evapora, se derrama, se adapta a formas que lo contienen, se filtra, se desplaza. Por ello es necesario adecuar las herramientas de gestión y, en ese contexto, adaptar las leyes a la nueva realidad, facilitando los procedimientos para actuar sobre las causas de la evasión, aumentar la percepción del riesgo al castigo y persuadir al cumplimiento espontáneo. Sobre estas coordenadas y con la legitimidad que le otorga el incremento de la recaudación y el conocimiento de esa realidad cambiante, la AFIP ha diseñado los denominados *Planes Antievasión I y II*, que produjeron y propician acciones administrativas y modificaciones a las leyes procesales y penal tributaria.

La Argentina viene dando pasos consistentes para instalar la lucha contra la evasión como política de Estado y crear una administración fiscal profesional, decente, capaz de protagonizarla. Desde que el fenómeno es muy complejo, es cierto que se necesita tiempo y ejemplos para generar conductas que inspiren respeto por la ley antes que temor por la sanción que produce su quiebre. Es apropiado, entonces, el lema por una *nueva cultura tributaria* que usa la AFIP, como también valiosa la campaña que promueve sobre *educación tributaria* en niños y jóvenes de edad escolar.

Sin embargo, aún en este contexto es nuestro deber, como abogados, señalar cuando la función recaudadora desborda el límite que impone la igualdad de las partes de una relación, que en tanto jurídica, no admite más poder que aquel que queda sellado con la norma que crea el impuesto. Y denunciar cuando se rebasa la competencia propia para direccionar la ley con un sentido funcional al sólo interés de la obtención de ingresos fiscales, en particular cuando ello colisiona con el interés particular de los contribuyentes.

Con esa intención se formulan las reflexiones que siguen.

1. Nuestro primer señalamiento es que pese a la denominación de planes antievasión estamos en presencia, para designarlos según su sustancia, de *planes de recaudación*. En efecto, es inexacto designar como medidas antievasión a muchas de las contempladas en los planes que integran la estrategia de la AFIP, porque sólo una parte menor de ellas propenden a prevenir la transgresión deliberada de la ley. No es igual combatir el quiebre ardidoso de la ley que disponer los procedimientos que le aseguren al fisco una regular u oportuna percepción de la renta pública. Aun cuando se comparta el objetivo, la génesis de la propuesta marca cierto déficit institucional, ya que difícilmente pueda garantizar un equilibrio alterado por la forma como se originan las normas. Si quien ejerce un poder que nace de la ley tiene el poder de crear la ley, siempre arrastra la sospecha de moldearla según la propia comodidad, donde el interés fiscal, entendido como sinónimo de interés general, puede ser confundido con el interés de la Administración tributaria. Sea por ausencia, desinterés o condescendencia del Congreso, lo cierto es que la AFIP no promete actos de recaudación propios de su función, sino que incursiona en aguas ajenas, en particular cuando invade el ámbito de la reserva legal y propone cambios en la política represiva. O procura reformas en el diseño del derecho procedimental que, por su naturaleza instrumental, está al servicio del derecho tributario material que no reconoce la prevalencia del Estado sobre el contribuyente. El alto nivel de concreción legislativa de las propuestas de la AFIP desdibuja la división de poderes, y esta observación conlleva un desequilibrio que trasciende el acierto o error de los instrumentos propuestos.

2. Quizá, el repaso de las medidas propuestas, actualmente bajo tratamiento por el Congreso, ayude a entender el sentido de lo que se intenta transmitir. Mediante la modificación a la Ley 11.683 de procedimientos tributarios, por medio del *Plan antievasión II*, se procura:

a) La creación de un régimen de control inmediato de la facturación de los comercios a los consumidores, mediante la figura del *agente fiscalizador encubierto*, con facultades para simular la compra de mercadería para detectar la omisión de dar factura.

b) La facultad para intervenir y decomisar mercadería que no cuente con documentación que la respalde.

c) La adopción del domicilio fiscal electrónico, con validez para recibir la notificación de todo acto administrativo.

d) La habilitación del domicilio fiscal presunto sobre datos aportados por terceros.

e) La responsabilidad patrimonial solidaria de los socios de sociedades irregulares o de hecho.

f) La responsabilidad solidaria de los síndicos por créditos fiscales no verificados.

g) Eliminación del proceso de determinación de oficio para los agentes de retención y percepción que hubieren retenido o percibido.

h) Ampliación de la compensación de oficio a todos los responsables tributarios.

i) La regulación legal del régimen de consulta vinculante, con la posibilidad de su arancelamiento.

j) La asimilación del cumplimiento defectuoso a incumplimiento de los deberes de colaboración, y aumento de la sanción de multa aplicables sin necesidad de requerimiento previo.

k) La incorporación de nuevas causales de suspensión e interrupción de la prescripción a favor del fisco para determinar el impuesto y aplicar sanciones.

l) La autorización a la transferencia inmediata de los fondos embargados a las cuentas judiciales.

m) La extensión a terceros depositarios de la responsabilidad solidaria de las entidades financieras por embargos mal levantados.

n) Modificaciones al procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación,

a lo que se agrega que a principios de año se aumentó la tasa de actuaciones ante este organismo, llevándola al 2,50% del valor económico discutido, incluida multas, y haciéndola efectiva desde el comienzo de las actuaciones.

Las medidas precedentes se complementan con acciones en materia de control aduanero, control de los aportes de la seguridad social y acciones contra el trabajo informal, incluido un nuevo régimen para trabajadores del servicio doméstico permitiendo deducir el sueldo pagado como gasto en el impuesto a las ganancias.

3. A su turno, este nuevo plan en tratamiento es la continuación de uno anterior que implicó la modificación de las leyes, denominado *Plan antievasión I*, y cuyos lineamientos, concretados en la ley, son los siguientes:

a) Utilización de precio de venta de *commodities* al valor de mercado a la fecha de embarque, como acción para evitar subfacturaciones en la triangulación de operaciones (art. 18, inc. c), Ley 11.683).

b) Consideración como incrementos patrimoniales no justificados de los fondos provenientes de paraísos fiscales (artículo incorporado a continuación del artículo 18, Ley 11.683).

c) Incremento de las sanciones vinculadas al sistema informativo de operaciones internacionales (art. 39, Ley 11.683).

d) Nuevas presunciones de renta por incumplimiento a los deberes de información de operadores internacionales (artículo incorporado a continuación del artículo 18, Ley 11.683).

e) Incorporación de diversas presunciones de renta imponible referidas a: 1. personal no declarado; 2. información satelital sobre niveles de producción agropecuaria; 3. depósitos bancarios no declarados (artículo 18, inciso c), Ley 11.683)

f) Reformulación del régimen del monotributo.

g) Creación de la asociación ilícita tributaria, incluyendo a los que brinden apoyo intelectual para la comisión de evasión fiscal (Ley 25.874)

h) Identificación de las empresas de origen extranjero que actúen mediante apoderados y representantes, mediante el control de operaciones financieras y patrimoniales.

i) Consulta obligatoria vía Internet para verificar que las facturas recibidas correspondan a contribuyentes habilitados (artículo 33 continuación, Ley 11.683).

j) Responsabilidad solidaria del receptor de facturas apócrifas por el impuesto omitido (artículo 88, inciso h) de la Ley 11.683).

k) Mayores requisitos para la inscripción en el IVA

l) Mayores sanciones por incumplimientos del régimen informativo sobre precios de transferencia (artículo 35 continuación, Ley 11.683).

4. Como puede advertirse, las medidas precedentes poseen distinta naturaleza y alcance, aunque todas pretenden tener efectos sobre la recaudación. Ello se explica por la tutela privilegiada que recibe la renta pública, consagrada a través de una serie de potestades extraordinarias del fisco en el plano procesal y administrativo. Como decía *Carnelutti*: *el Estado es un acreedor que no puede esperar*. Por ello, el interés fiscal descansa en un conjunto prerrogativas que le brindan una protección singular. Desfilan allí la imposición de deberes de colaboración, las presunciones, la tutela del crédito, la vigencia del *solve et repete*, la imposibilidad de compensar créditos y deudas, las tasas de intereses exorbitantes, la restricción de las defensas en los juicios ejecutivos, y otras que harían empalidecer la igualdad que se consagra desde los textos constitucionales si el derecho al crédito del Estado fuera concebido como el de un acreedor común. Los planes *antievasión* materializan muchas prerrogativas asociadas a esta versión del derecho urgente. Quizá, por su origen, exista una comprensible deformación profesional, ya que la misión de la AFIP es recaudar. No debiera suceder lo mismo con los verdaderos encargados de gestar la legislación administrativa, procesal o penal. Subyace en estos procederres la confusión entre el interés fiscal y el interés recaudatorio. El interés fiscal tutelado por la norma tributaria sustantiva (la que crea el impuesto) no es sólo obtener la recaudación necesaria para asegurar la regular prestación de los servicios públicos. Es algo más: capturar la capacidad contributiva, que es la causa de la recaudación. La noción de capacidad contributiva brinda una expresión más equilibrada de la relación entre el Estado y el contribuyente, porque así como sirve para legitimar el poder de imposición, también opera como límite a dicho poder. El rol esencial que desarrolla el principio de capacidad contributiva en el derecho tributario puede arrojar una visión conciliadora

de las prerrogativas del fisco y las garantías del contribuyente, y con ello una versión más actual y neutral de la función de recaudación encargada a la AFIP.

Las consideraciones precedentes nos llevan, ahora, a formular ciertas reflexiones sobre el régimen penal tributario.

5. Cuando se introduce a principios de los noventa la criminalización de las infracciones tributarias (Ley 23.771), se tuvo que sortear una antigua disputa sobre la existencia de condiciones institucionales adecuadas para un manejo eficiente y neutral de la ley penal. A quince años de su primera sanción, la ley penal tributaria no logró revertir la evasión fiscal. Sería injusto, de todos modos, cargar sobre la ley la expectativa de que ella, por sí misma, pudiera modificar un fenómeno cuya dimensión social obedece a complejas causas y factores de predisposición múltiples, entre los que se cuentan las recurrentes crisis económicas, la impericia en el manejo del gasto público y la corrupción. Estas circunstancias explican -aunque no justifican- que nuestro país contemple la evasión tributaria desde la indulgencia, el desinterés o la permisividad social. Puede existir en esto cierta ambivalencia. De un lado, el combate contra la evasión tributaria constituye una condición necesaria para brindar transparencia a los mercados, dotándolos de igualdad de oportunidades y sana competencia. De otro, existe falta de confianza en las instituciones encargadas de aplicar la ley penal tributaria, incluida la AFIP, que actúa promoviendo el proceso con la denuncia. A pesar de que la ley penal no está concebida para zanjar los conflictos que surgen de la difícil interpretación de la ley tributaria, son demasiadas las causas que se inician por tal razón. Desde que nadie quiere verse involucrado en un proceso penal, la huida del proceso por el pago, aun el que ampara la pretensión más dudosa (posibilidad que existe en la evasión simple), ha levantado la sospecha de que la denuncia penal se emplee con un sentido recaudador antes que punitivo.

6. El argumento es contestado desde la AFIP con la explicación de que la denuncia automática es una consecuencia que le impone la deficiente redacción de la norma. Así, bajo la interpretación que ella le asigna al

artículo 19 de la Ley 24.769, considera que está obligada a denunciar siempre que detecte una omisión de impuesto superior a \$1.000.000 (*evasión agravada*) y, por otra parte, se vuelve muy estricto el margen de ponderación en las omisiones menores a dicho monto (*evasión simple*). Con ello se ha objetivado el delito y los resultados no podrían ser peores: la Argentina tiene el récord mundial de denuncias que no terminan en condena. Pero en el camino queda el desgaste de recursos escasos que merecen mejor destino: las energías y el tiempo de funcionarios administrativos, fiscales y jueces. Y ni que hablar de la aflicción que representa para el imputado el proceso, en particular si por tratarse de una hipótesis de evasión agravada peligran su libertad personal. La desproporción de la denuncia automática intenta ser superada con una modificación de la Ley 24.769, por la cual la AFIP, luego de la determinación de oficio, derivará las actuaciones a los fiscales para que sean estos los encargados de decidir si se practica o no la denuncia penal. No es una buena solución, porque persiste la inercia de llevar la cuestión al fuero penal, en lugar de evaluar si en verdad se encuentran reunidos los presupuestos de la conducta punible.

7. La exposición a situaciones tan disvaliosas hace que la seguridad jurídica deje de ser una noción abstracta para los agentes económicos. Y cuando se habla de seguridad jurídica no importa sólo el diseño teórico de los derechos y garantías, sino el comportamiento práctico de aquellos llamados a concretarlos: administraciones fiscales neutrales y jueces preparados profesionalmente para entender la compleja dialéctica que vincula al hecho imponible con el hecho punible. La creación por Ley 25.292 del fuero penal tributario ha constituido una mejora notoria en este terreno.

8. En forma paralela con el cauce sancionatorio, debe recordarse que la determinación de oficio puede originar una impugnación ante el Tribunal Fiscal. Al mismo tiempo, si se produce la denuncia penal, el juez penal determinará la existencia o no del delito. Existen, pues, dos procesos que corren en simultáneo. La ley penal tributaria sólo ha previsto que en la vía administrativa queda en suspenso la aplicación de sanciones, lo que significa que en principio existe una prejudicialidad penal sólo en materia sancionatoria. ¿Pero qué sucede si el juez penal considera que no hay

delito porque no corresponde el pago del impuesto, mientras que otro tribunal decide el punto de manera diferente? Es el argumento que utilizó el Tribunal Oral en lo Penal Económico No 1, en la causa E.E. s/Leyes 23.771 y 24.769, fallada el 15/08/04. La ley ha omitido tratar la cuestión, que debe ser resuelta recurriendo a los principios generales del derecho. Aún así, la cuestión se presenta controvertida. El Tribunal Fiscal ha decidido que la sentencia penal no lo obliga, y que sólo tiene valor en cuanto a la prueba de los hechos, mas no se siente obligado por las consecuencias fiscales que se extraen de tales hechos. Estos precedentes no son suficientes, empero, para establecer un rumbo definitivo en la materia y se advierte la necesidad de conciliar de manera más eficiente los efectos disvaliosos de dos posibles sentencias contradictorias. Vinculado al paralelismo de los procesos, existe la posibilidad de la doble condena sobre una misma conducta, cuestión que la doctrina ha intentado resolver, a favor y en contra del *ne bis in idem*, con argumentos que todavía no han sido receptados por la jurisprudencia.

9. El régimen sancionador federal contempla delitos e infracciones. Entre las infracciones se cuentan las de carácter doloso y las simplemente culposas. En términos generales, la *evasión fiscal* es considerada una infracción tributaria sancionada con pena de multa (*defraudación fiscal* según la terminología de la Ley 11.683) y, bajo ciertas circunstancias agravadas, un *delito fiscal* sancionado con pena de prisión. No existe diferenciación en la naturaleza de las penas de multa y prisión: ambas tienen carácter penal. La diferencia entre infracciones y delitos radica en el tipo de pena y en los procedimientos para hacerla efectiva. La pena de prisión es aplicable por los jueces ordinarios, mientras que las sanciones administrativas (multas) son aplicadas por los órganos recaudadores (aunque revisables judicialmente). Esta distinción –y concurrencia– entre infracciones y delitos es común, por ejemplo, a los ordenamientos de España; Brasil; México, Uruguay, y Chile. Existe, entonces, una identidad sustancial entre la infracción denominada *defraudación fiscal* (46 de la Ley 11.683) y el delito de *evasión fiscal* (artículo 1 y 2 de la Ley 24.769). Ambos, infracción y delito, protegen un mismo bien jurídico, que es la integridad del patrimonio del Estado conformado por la regular percepción de los impuestos nacionales.

10. El delito fiscal de evasión es un delito *de resultado*, doloso. Requiere daño y engaño. Alcanza con el dolo eventual. No existe el delito de evasión como delito de *peligro*, que estaba contemplado en la anterior ley penal tributaria (Ley 23.771) y que fue eliminado de la actual (Ley 24.769). La intención de evadir es necesaria para configurar la *defraudación fiscal* (infracción) como la *evasión fiscal* (delito). Esa intención, subjetiva, se revela objetivamente por hechos externos que demuestran efectivamente que ha habido ocultación, o engaño. Incluso alguna jurisprudencia ha agregado la exigencia de que esas maniobras omisivas o comisivas tengan cierta idoneidad para producir el engaño en las autoridades fiscales.

11. La ley de procedimientos fiscales (Ley 11.683) ha contemplado una serie de presunciones *iuris tantum* que demuestran la intención de evadir. Estas figuras no constituyen tipos específicos, sino que presentan hechos que acreditan, salvo prueba en contrario, el dolo del contribuyente (artículo 47). Si bien estas presunciones están previstas en la ley procesal para la consideración de la evasión fiscal sancionada con pena de multa, nada impide que ellas también se apliquen al delito fiscal previsto en la ley penal fiscal (Ley 24.769).

Estas presunciones son:

- a) grave discordancia entre libros y demás registraciones y declaraciones juradas.
- b) registraciones inexactas que incidan gravemente en la determinación del tributo.
- c) inexactitud de declaraciones con origen en manifiesta disconformidad legal.
- d) no llevar libros contables o registraciones frente a operaciones de magnitud.
- e) hacer valer formas jurídicas inadecuadas, siempre que por ese medio pretenda ocultarse la realidad económica del acto.

Esta última presunción reviste particular importancia por la influencia que proyecta sobre los esquemas de planificación fiscal. En el plano tributario, la tensión entre forma y contenido ha intentado ser resuelta mediante la recalificación de las formas jurídicas que se consideran *inadecuadas* (artículo 2, Ley 11.683). Así pues, una forma jurídica sin sustancia económica puede ser recalificada a los fines fiscales. Un problema pendiente, por la ausencia de pautas de orden legal o jurisprudencial, es establecer las consecuencias penales de los esquemas de planificación tributaria que utilizan construcciones jurídicas que la Administración tributaria considera *inadecuadas*. Establecer esas pautas será una contribución decisiva a la seguridad jurídica y puede evitar que legítimos ahorros de impuestos, o incluso conductas elusivas, sean recalificados no solamente a los efectos de obtener un mayor impuesto, sino con la intención originar el proceso penal. Sólo cuando la divergencia consciente entre medio y resultado pueda ser constatada por el desajuste notorio entre el negocio jurídico revelado con su sustancia real, y de ello se extraiga la intención de evadir el impuesto, podrá aplicar la AFIP su potestad de recharacterizar la transacción para extraer de ella consecuencias penales.

12. Una cuestión fundamental de la represión penal en materia tributaria viene dada por la privación de la libertad en el curso del proceso penal, luego de un eventual procesamiento por el delito de evasión agravada. Repárese que la *evasión agravada* viene calificada en su forma más usual por el monto evadido, que en la actualidad es de \$1.000.000. La falta de adecuación de este monto al volumen de los negocios genera una inequidad para contribuyentes medianos o grandes. Era mejor la solución de la ley anterior, que contemplaba una cierta proporcionalidad entre el delito con la obligación evadida. Eliminar esa proporcionalidad implica un exceso de punición, que desoye la condición subjetiva del autor y que provoca una grave tensión durante el proceso penal.

En la actualidad, es motivo de fuerte controversia jurisprudencial la cuestión de cómo debe ser interpretada la conjunción de los artículos 1, 2, 3, 280, 316, 317 y 319 del Código Procesal Penal de la Nación. Se discute si la exención de prisión y la excarcelación deben someterse a pautas *rígidas*,

esto es la presunción *iure et de iure* de que se intentará eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones (cuando el delito no sea susceptible de condena condicional o cuando el máximo de pena conminada supere los ocho años de prisión). O si, por el contrario, debe existir una interpretación más acorde con el estado de inocencia que deja, en definitiva, la decisión en manos del juez.

La jurisprudencia mayoritaria del fuero penal económico y penal tributario -Salas A y B- entiende que el procesamiento por evasión agravada *obliga* al dictado de prisión preventiva. Entre estos fallos puede citarse, a modo de ejemplo, el pronunciamiento *Incidente de excarcelación de H. R.G.*, en causa N8 58/02, caratulada R. S.A. S. S.A. E. S. S.A. s/inj. Ley 24.769, J.8, S.16, Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, N8 53.294, orden N8 19.245, rta. el 2 de marzo de 2005. Asimismo, cabe recordar la existencia de un plenario para la materia penal aduanera que entiende como aplicable la prisión preventiva para los casos de *contrabando agravado* (artículos 865 y 866 del Código Aduanero, en el Plenario 95 - *Recurso de inaplicabilidad de ley interpuesto en el incidente de eximición de prisión a favor de Javier Guillermo Deymonaz, en causa: Poggio, Oscar Roberto y otros s/ cont.*).

Recientemente, empero, la solución contraria fue adoptada por la Cámara Nacional de Casación Penal, para la materia penal tributaria. Nos referimos a la causa N8 5472, *Macchieraldo, Ana María Luisa s/ recurso de casación e inconstitucionalidad*, resuelta el 22/12/04 por la Sala III. Esta línea jurisprudencial se conjuga con pronunciamientos de la Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional de la Capital Federal, a partir del dictado del fallo *Barbará R. R. rta. 10/11/03: causa No 22.822. (Sala I), y del reciente dictado de Chabán. Omar Emir s/excarcelación, Sala V, del 13/05/2005.*

13. Nuestra última reflexión va dirigida a la figura del agente *fiscalizador encubierto* que se propone en la reforma a la Ley 11.683. Más allá de la duda que despierta la eficacia práctica de una medida destinada a comprobar un hecho puntual, no convence la simulación, por el reproche ético que conlleva la forma de captura de la información. Además se dirime en una intimidad que deja margen a la sospecha de corrupción, o de inducción

a la falta. Repárese que la medida está dirigida al universo de pequeños comercios (con lo cual también se diluye la asimilación de figuras análogas en otros delitos) y lo que en definitiva se comprueba no es más que una mera infracción formal (no otorgar factura). Como se dijo, se ha eliminado la figura del *delito de peligro* en la ley penal tributaria, con la que se quita trascendencia a la comprobación, para circunscribirla al ámbito más reducido de las contravenciones sancionadas con *clausura*, donde ya existen otros medios para desalentar o sancionar esta clase de conductas. Se dirá que se piensa en la finalidad de prevención general. Nuestra historia demuestra que difícilmente estos sistemas se mantienen en el tiempo con la intensidad necesaria para generar la conciencia del peligro que intentan eliminar. Y, en el caso particular, será fuente de previsibles conflictos sobre las circunstancias que rodean a cada transacción. ¿Vale la pena comprometer tantos principios por tan poco?