

XI Jornadas de Derecho Penal Tributario



ASOCIACION ARGENTINA
DE ESTUDIOS FISCALES

XI Jornadas de Derecho Penal Tributario



XI Jornadas de Derecho Penal Tributario / Esteban Semachowicz ... [et al.]. -
1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : Asociación Argentina de Estudios
Fiscales, 2017.
264 p. ; 28 x 19 cm.

ISBN 978-950-9761-39-1

1. Derecho Tributario. 2. Régimen Penal Tributario . I. Semachowicz, Esteban
CDD 343.04

XI Jornadas de Derecho Penal Tributario

© 2017 ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

Edita:

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES
Avda. Pte. Julio A. Roca 751 - EP "B" - (1067) Buenos Aires - Argentina
Tel./Fax: (5411) 4342-1796/7837 - www.aaef.org.ar
E-mail: info@aaef.org.ar

Comercializa y distribuye:

ERREPAR S.A.
Paraná 725 - (1017) Buenos Aires - República Argentina
Tel.: (5411) 4370-2002 - www.errepar.com
E-mail: clientes@errepar.com

ISBN 978-950-9761-39-1

Prohibida su reproducción parcial o total sin permiso por escrito de la casa editora.
Hecho el depósito que marca la ley 11723 - Impreso y hecho en Argentina - Printed in Argentina.

Esta edición se terminó de imprimir
en los talleres gráficos de Errepar
en Buenos Aires, República Argentina,
en el mes de octubre de 2017.

ASOCIACIÓN ARGENTINA DE ESTUDIOS FISCALES

CONSEJO DIRECTIVO Período 2014/2016

Presidente:

Horacio R. Della Rocca

Vicepresidente:

Pablo J. M. Revilla

Secretario:

Carlos A. Abeledo

Tesorero:

Guillermo O. Teijeiro

Vocales:

A. Carolina Calello

Roberto O. Freytes

Guillermo A. Lalanne

Rubén H. Malvitano

Gabriela I. Tozzini

Revisores de cuentas:

Gustavo E. L. Etman

José A. Díaz Ortiz

Av. Julio A. Roca 751, entrepiso "B" - 1067 - Buenos Aires
Tel./Fax: (54-11) 4342-1796/7837 y 4345-0218
e-mail: info@aaef.org.ar - web: www.aaef.org.ar

XI Jornadas de Derecho Penal Tributario

20 y 21 de octubre de 2016

COMITÉ CIENTÍFICO

PRESIDENTES

Esteban D. Semachowicz
José M. Sferco

VOCALES

Sebastián P. Espeche
Carolina L. I. Robiglio
Rubén E. Rodríguez
Germán J. Ruetti

COMITÉ EJECUTIVO

PRESIDENTE

Amadeo J. Carcagno

VOCALES

Sandra G. Bottaro
Pedro G. Cruz Henestrosa
Ana María Giorla
Emilio Perticarini
Silvio M. Rizza
María del Carmen Sansobrino
Ofelia Seoane
Gustavo E. Suárez
Isidoro Zaz

SUMARIO

PANEL I

Aspectos sustantivos de los delitos tributarios

RELATORA

María Belén Murillo

Informe de relatoría.....	3
---------------------------	---

PANELISTAS

Juan Carlos Bonzón Rafart

Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Naturaleza jurídica de la sanción. Derecho penal tributario. Conclusiones y propuestas.....	59
---	----

Oscar A. Fernández

El impuesto sobre los ingresos brutos, el convenio multilateral y la aplicación de sanciones penales. Aspectos controvertidos.....	65
--	----

Teresa Gómez

El delito de evasión tributaria.....	85
--------------------------------------	----

Marta E. Nercellas

Responsabilidad penal de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito de los delitos tributarios.....	95
--	----

NO PANELISTAS

Robertino D. Lopetegui

La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Ontología del delito de evasión	103
--	-----

José María Sferco

Enfoques alternativos sobre consumación y tentativa en la defraudación fiscal.....	115
--	-----

PANEL II

Aspectos dinámicos de los delitos tributarios

RELATORA

María Luján Rodríguez Oliva

Informe de relatoría.....	127
---------------------------	-----

PANELISTAS

Daniel Barbato

Consideraciones procesales acerca de la ley penal tributaria a la luz de un lustro de una reforma sustancial.....	159
---	-----

Emilio Cornejo Costas

Aspectos procesales del delito tributario a la luz de un caso práctico: HSBC 169

Hernán G. de Llano

Paradojas de la persecución penal del fraude fiscal 177

Ignacio M. Pampliega

Delitos fiscales y mediación 183

NO PANELISTAS

Alberto Marcelo Bello

Estudio de evaluación de los procedimientos administrativos locales a la luz de la ley nacional
24.769 189

Enrique Luis Condorelli

El avenimiento como forma de salida ante la persecución penal tributaria en la ciudad de
Buenos Aires..... 219

Viviana Graciela Pontiggia

La *probation*. Una medida alternativa de solución a los conflictos impositivos cuya reincorporación
a la legislación penal tributaria debiera replantearse 227

Eric Gastón Rosenberg

Múltiples ataques a las haciendas locales en contribuyentes de convenio multilateral. Cuestiones
de competencia territorial 235

Graciela Nora Manonellas

La suspensión del proceso a prueba, a la luz del principio constitucional *pro homine* 245

PANEL I

Aspectos sustantivos de los delitos tributarios

PRESIDENTE

Claudio E. Luis

SECRETARIO

Robertino D. Lopetegui

RELATORA

María Belén Murillo

TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS

Juan Carlos BONZÓN RAFART: *Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Naturaleza jurídica de la sanción. Derecho penal tributario. Conclusiones y propuestas*

Oscar A. FERNÁNDEZ: *El impuesto sobre los ingresos brutos, el convenio multilateral y la aplicación de sanciones penales. Aspectos controvertidos*

Teresa GÓMEZ: *El delito de evasión tributaria*

Marta E. NERCELLAS: *Responsabilidad penal de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito de los delitos tributarios*

TRABAJOS PRESENTADOS POR NO PANELISTAS

Robertino D. LOPETEGUI: *La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Ontología del delito de evasión*

José María SFERCO: *La presencia de dos institutos de derecho público en la estructura de la norma tributaria. Un ligamen con más cercanías que desencuentros*

INFORME DE RELATORÍA

MARÍA BELÉN MURILLO

I. INTRODUCCIÓN

El Comité Científico de las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario del año 2016, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (en adelante, AAEF) en la Ciudad de San Carlos de Bariloche, Provincia de Río Negro, ha asignado al Panel I el siguiente tema: “Aspectos sustantivos de los delitos tributarios”.

Han participado como panelistas los Dres. Teresa Gómez¹, Marta Nercellas², Juan Carlos Bonzón Raffart³ y Oscar Fernández⁴.

Este Panel se ha nutrido de valiosas contribuciones gracias a la presentación de los trabajos de los Dres. José María Sferco⁵ y Robertino Lopetegui⁶.

En función de las directivas brindadas por las autoridades de las presentes Jornadas, procederemos a reeditar y actualizar las cuestiones sustantivas más relevantes de nuestra materia.

Así es que serán expuestas las diferentes opiniones doctrinarias y jurisprudenciales relativas al entendimiento de cada uno de los temas. La variedad de interpretaciones, a su vez, se encuentra íntimamente relacionada con el carácter de ley penal abierta que reconocen los tipos de la Ley Penal Tributaria (en adelante, LPT) y la especialidad del delito fiscal en los términos del artículo 4 del Código Penal, a partir de lo cual se originan los denominados “particularismos del derecho penal tributario” conforme el término acuñado en el marco de las IX Jornadas Derecho Penal Tributario llevadas a cabo por la AAEF en el año 2014⁷.

Como ha expuesto José María Sferco en esas Jornadas, “si bien el poder punitivo es la consecuencia del de obligar, posee entidad dogmática y legislativa propia. *A priori*, lo tributario y lo penal no conforman un todo orgánico. Son ámbitos diferentes que luego amalgaman y convergen en la forma de un nuevo derecho, de carácter penal especial (en general), y de penal tributario (en particular)”⁸.

Comenzaremos por repasar las cuestiones dogmáticas de la parte general del Código Penal, amoldadas al derecho penal tributario. Luego nos adentraremos en el delito de evasión fiscal cuya conformación típica solo es posible mediante la integración de las normas extrapenales –tributarias–, como así también nos referiremos a los delitos vinculados con la obtención y utilización de beneficios fiscales y, además, a la apropiación indebida.

Posteriormente abordaremos el agravante del delito de evasión por el uso de facturas falsas, el delito de asociación ilícita fiscal y el delito de evasión en relación con los impuestos provinciales. Por último, trataremos la responsabilidad penal de los profesionales en Ciencias Económicas en el ámbito de los delitos tributarios.

II. LA DOGMÁTICA Y ESTRUCTURA DEL DELITO PENAL TRIBUTARIO COMO ACCIÓN TÍPICA, ANTIJURÍDICA Y CULPABLE, ADAPTADA A LA ESPECIALIDAD DEL ILÍCITO FISCAL

Seguidamente analizaremos el tratamiento de los asuntos de derecho penal general que propone la LPT; incluyendo la calificación del monto mínimo como elemento del tipo o condición objetiva de puni-

1 “El delito de evasión tributaria”.

2 “Responsabilidad penal de los profesionales en ciencias económicas en el ámbito de los delitos tributarios”.

3 “Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Naturaleza jurídica de la sanción. Derecho penal tributario. Conclusiones y propuestas”.

4 “El impuesto sobre los ingresos brutos, el convenio multilateral y la aplicación de sanciones penales. Aspectos controvertidos”.

5 “Enfoques alternativos sobre consumación y tentativa en la defraudación fiscal”.

6 “La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Ontología del delito de evasión”.

7 IX Jornadas Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015.

8 Sferco, José María, “Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)”, IX Jornadas Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015.

bilidad, la tentativa y consumación, la figura del delito continuado, el error en los delitos tributarios, así como la responsabilidad de las personas jurídicas.

Por su parte, el estado de necesidad como causa de justificación o de inculpabilidad, será encarado más adelante, en oportunidad de considerar el delito de apropiación indebida de tributos y de los recursos de la seguridad social.

II.1. Naturaleza del monto mínimo: elemento del tipo o condición objetiva de punibilidad

Como es sabido, la naturaleza del monto mínimo de incriminación ha sido ubicada por un sector de la doctrina como elemento del tipo y por otro sector como una condición objetiva de punibilidad, siendo mayoritaria esta última posición. El listado de autores alineados en cada criterio es citado por Diego García Berro en su conocido y enjundioso trabajo⁹ –al cual me remito– quien, luego de efectuar su análisis, concluye por incluir al monto como un elemento del tipo. En síntesis, principalmente sostiene:

- La consideración como condición objetiva de punibilidad inobserva el principio de culpabilidad.
- El monto determina no solo la necesidad abstracta de la pena, sino el merecimiento de pena y, por ende, su verificación no puede quedar relegada a la pretendida cuarta categoría del delito (punibilidad).
- El perjuicio al erario público constituye el desvalor del resultado de dichas conductas y torna operativos los principios de subsidiariedad, *ultima ratio*, fragmentariedad, lesividad e intervención mínima (principios estrechamente vinculados con la noción del “tipo”).
- Los delitos de los artículos 1, 2, 3, 6, 7, 8 y 9 son de resultado lesivo y, por lo tanto, la concreta descripción legal de dicho resultado no podría ser excluida del tipo objetivo.
- La incorporación de los tipos penales agravados por la cuantía del perjuicio (a diferencia de lo que ocurría con la ley 23.771) y la ausencia de alusión a alguna “condición objetiva de punibilidad” (como hacía la ley 24.587), constituyen variaciones relevantes que no pueden soslayarse a los fines del análisis.

García Berro reconoce que la debilidad de esta posición está dada por la prueba del dolo en el caso de los partícipes. Por ejemplo, plantea la situación del titular de una imprenta que accede a imprimir facturas de empresas fantasmas, con conocimiento de que estos documentos serán utilizados por obligados tributarios a fin de disminuir su carga tributaria en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado. De igual modo plantea el caso de quien encarga la confección de esas facturas a la imprenta y luego las vende para esos fines.

En tales casos, esas personas tienen voluntad y conocimiento de contribuir a la evasión y, supuestamente, solo por ello deberían responder en calidad de cómplices aunque no supiesen cuál es el monto que en concepto de gastos o compras inexistentes se consignará en aquellas facturas. Para sortear tal obstáculo García Berro propone, como posible solución, la creación de un tipo penal que contemple tales intervenciones con una sanción acorde al contenido material del injusto, en lugar de recurrir a interpretaciones “de alto rendimiento” tendientes a captar conductas que, según el intérprete, deben ser merecedoras de pena por razones de política criminal y no por argumentos dogmáticos, o por interpretaciones “ágiles” para sortear obstáculos como la prueba del dolo en estos supuestos.

Orce y Trovato, quienes coinciden en afirmar que se trata de un elemento del tipo, circunscriben las consecuencias de una u otra postura en el ámbito del error. Así, estiman que los errores sobre tales elementos tienen relevancia y en algunos casos una relevancia incriminante; en efecto, quien cree que su defraudación superará los \$ 100.000¹⁰ pero solo por equivocarse en el cálculo defrauda al Fisco en \$ 98.000, se gana la pena de tentativa. Si se tratara de una condición objetiva de punibilidad, ese error sería irrelevante y el autor no sería punible. También plantean el otro efecto posible, que es en el que más frecuentemente se piensa: esta solución desincrimina a los autores que creyendo que su defraudación tributaria quedará por debajo de los \$ 100.000 evaden más de esa cifra. Esto último, en opinión de Orce y Trovato, configura un error de tipo que elimina el dolo¹¹.

Catania suscribe el criterio de la condición objetiva de punibilidad, aunque ello en línea con entender que la evasión no es un delito de resultado. En efecto, sostiene la inconsistencia de aquellos que consi-

9 García Berro, Diego, “La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769”, en *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, págs. 236/237.

10 Conforme pauta vigente al momento del trabajo citado.

11 Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, *Delitos tributarios*, Ed. Abeledo Perrot, págs. 85/95.

deran la evasión como un delito de resultado y al efectuar un análisis de la gravedad que debe tener ese resultado sostengan que ya no se trata de un elemento del tipo penal. A su vez, puntualiza que quienes consideren que se trata de un elemento del tipo objetivo no podrán dejar de lado la consecuencia relativa a que, si en un caso concreto se presenta completo el aspecto subjetivo del autor (conoce y quiere evadir por más de \$ 100.000) pero desde un punto de vista objetivo solo puede comprobarse la evasión de menos o igual a \$ 100.000, entonces habrá que concluir la existencia de una tentativa acabada de evasión tributaria¹².

Amén de los autores ya señalados, para profundizar aún más en el asunto y las consecuencias que conllevarían una u otra postura, me remito a los trabajos realizados por Fabián Balcarce¹³ y Roberto Spolansky¹⁴, entre otros.

Por lo demás, la jurisprudencia suele inclinarse por sostener que el monto es una condición objetiva de punibilidad, aunque el tema no ha sido objeto de desarrollo por parte de los tribunales.

II.2. Tentativa y consumación

La figura de la tentativa se encuentra regulada en los artículos 42 a 44 del Código Penal, como parte integrante del Título VI del Libro Primero –Disposiciones Generales–.

El artículo 42 dispone que habrá tentativa cuando una persona tiene el fin de cometer un delito determinado, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad. En tal caso, *sufrirá las penas determinadas en el artículo 44*, esto es, la pena que correspondería si hubiese consumado el delito aunque disminuida *de un tercio a la mitad*.

Por su parte, el artículo 43 contempla el desistimiento voluntario de la tentativa en los siguientes términos: “El autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito”.

Como señala José María Sferco en su minucioso trabajo presentado en estas Jornadas, la ley no prevé la hipótesis de tentativa en su texto ni formula remisión al Código Penal para su consideración, con lo cual, decidir acerca de su aplicabilidad o su inaplicabilidad, obliga a sumar esfuerzos interpretativos.

Lo destacable, resalta Sferco, *“es que el artículo 4 del Código Penal (en cuanto postula que: ‘Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario’) es esgrimido tanto por quienes sostienen la tentativa como por quienes la desestiman en derecho penal tributario”*.

En efecto, *“la inquietud discurre entre la tesis que postula remisiones inmediatas en favor de la aplicación de los mecanismos del Libro Primero del Código Penal y la que descarta dicha solución no solamente por el hecho de que la ley 24.769 no autoriza la remisión, sino también conforme surge de un examen profundo de las normas, instituciones y principios penales y extrapenales de la especialidad”*.

Sferco considera que el delito de evasión fiscal no es admisible en grado de tentativa. Así, puntualiza que *“la experiencia argentina demuestra que cuando el derecho penal especial se propuso regular la tentativa no lo hizo por remisión, sino que la plasmó en la ley tal como acontece con el artículo 871 del Código Aduanero respecto del contrabando... o bien con el artículo 1 del derogado régimen penal tributario de la ley 23.771 (...) El aspecto a destacar es que ambas figuras de derecho penal especial (del Código Aduanero y de la ley 23.771) tienen como denominador común la finalidad de proteger, respectivamente, antes que bienes jurídicos, funciones administrativas instrumentales a la recaudación tales como la verificación y el contralor aduanero y tributario que, casualmente, no tienen cabida en el régimen de la ley 24.769 vigente”*.

En efecto, indica que en relación con el delito fiscal, ello da cuenta *“de una disparidad notoria entre los valores protegidos en cada etapa. En el conato sería uno (difuso, abstracto y relacionado con el deber de colaboración y el control fiscal), mientras que para la defraudación efectiva sería otro diferente atinente a la afectación de la recaudación”*.

En tales condiciones, concluye que avalar la tentativa *“equivaldría a ampliar por vía interpretativa la esfera típica regulada por la ley 24.769; alterar las características del bien jurídico central allí definido por el*

12 Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2ª ed., Ed. del Puerto, Buenos Aires, 2007, págs. 95/96.

13 Balcarce, Fabián, “Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios ¿Elemento del entuerto o condición objetiva de punibilidad? Consecuencias dogmáticas”, Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico (<http://www.ciidpe.com.ar>).

14 Spolansky, Norberto Eduardo, “Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad”, La Ley, Suplemento 70º Aniversario, 15/11/05, pág. 239.

legislador e insertar un tipo de peligro autónomo ajeno a sus intenciones, con todo lo que ello implica a la luz de los principios de legalidad, de prohibición de analogía in malam partem, de lesividad (u ofensividad), de fragmentariedad del derecho penal y de razonabilidad. Al no ser un caso de laguna de punibilidad, la aceptación de la tentativa punible importa la creación forzada y arbitraria de un ámbito represivo ilegal”.

Por su parte, en lo que concierne a la postura que avala la tentativa en el delito tributario, por su meridiana claridad haré referencia a los principales lineamientos expuestos por Marta Nercellas en su trabajo presentado como panelista de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, llevados a cabo en la ciudad de Rosario en el año 2015¹⁵, sugiriendo al lector su lectura *in extenso* para una mejor comprensión del tema. Veamos:

El *iter criminis* o camino del delito está integrado por dos etapas: i) etapa interna: ideación, desarrollo intelectual de la idea en la cual, sin discusión, la trascendencia penal es inexistente, ii) etapa externa: que cuenta a su vez con tres estadios: 1) los actos preparatorios, 2) el comienzo de ejecución (tentativa), 3) consumación.

Los actos preparatorios son aquellos que si bien están dirigidos por la voluntad de infringir la ley, resultan equívocos y por lo tanto no se los puede considerar abarcados por el reproche penal.

Con el comienzo de ejecución se inicia la posibilidad de punición vía tentativa, la que tendrá lugar cuando el delito se comenzó a ejecutar pero no se consuma por circunstancias ajenas a la voluntad del agente. Es decir, *“para que podamos hablar de tentativa debemos acreditar los siguientes elementos: 1) el fin del autor –perpetrar un delito determinado–; 2) el ‘comienzo de ejecución’ de ese delito, y 3) su no consumación por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo”.*

Es difícil trazar la línea divisoria entre actos preparatorios y comienzo de ejecución, momento este último a partir del cual la actividad empieza a poner en peligro concreto y real al bien jurídico.

También es menester determinar el momento consumativo de los delitos tributarios, respecto de lo cual la doctrina no es pacífica. Ese momento oscila según la teoría que tengamos por acertada: algunos entienden ese momento como aquel en el cual vence el plazo para presentar la declaración jurada, otros cuando vence el plazo para ingresar el pago, y otros lo extienden al momento de la actuación de la administración tendiente a establecer la veracidad de la declaración jurada. Agregó que esta última posición es defendida por José María Sferco en su trabajo presentado en estas Jornadas, sin perjuicio de considerar que *“en términos utilitarios, la tesis alternativa (la que tiene por cometido el delito una vez vencido el plazo para ingresar el tributo) rinda mejores frutos, toda vez que la consumación y el cómputo de la prescripción devienen inmediatos”.*

Inclusive, la Cámara Nacional en lo Penal Económico no tiene una opinión uniforme; la Sala A entiende que el delito se perfecciona cuando se presenta la declaración jurada, mientras que la Sala B afirma que ese momento ocurre cuando vence el plazo de pago legalmente establecido.

Quienes consideran que presentación de la declaración jurada y momento consumativo coinciden afirman que existe un bien jurídico “intermedio” que la norma también protege, que es la facultad de control de la AFIP (Bonzón Rafart), por lo que al presentar las declaraciones frente al Organismo Fiscal en un sistema de autoliquidación como el nuestro esas funciones de control se encuentran agredidas. Entiende Nercellas que la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 (en adelante, “ley 11.683”) tutela todas las facultades del organismo incluyendo la fiscalización y control, pero no así la LPT; por lo tanto, un hecho que puede estar consumado para la sede administrativa no lo está para la jurisdicción penal.

Por su parte, entre el comienzo de la ejecución y la consumación puede haber desistimiento de la tentativa, siempre que este sea voluntario. *“Las razones que determinaron al individuo a desistir resultan irrelevantes: el miedo a ser descubierto o el arrepentimiento tienen idéntica consecuencia; lo que importa es que no existan razones objetivas, externas a él, que impidan o dificulten gravemente el continuar con la búsqueda del resultado”.*

Es posición de Nercellas:

- Las conductas del agente anteriores a la presentación de la declaración jurada son “actos preparatorios”.

15 Nercellas, Marta, *“Iter Criminis. Tentativa en los delitos tributarios”*, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2016. Asimismo, ver Nercellas, Marta, *“La tentativa en el derecho penal tributario”*, en *Tratado del Régimen Penal Tributario*, T. I, La Ley, Buenos Aires, 2010, págs. 501 y ss.

- Desde la presentación de la declaración jurada fraudulenta comienza el *iter criminis* punible del delito, es decir, la tentativa. Si no hubo presentación de declaración jurada no se ha ingresado en la esfera punitiva ni aun cuando el propósito del contribuyente al hacerlo sea evadir. La anotación de facturas inexistentes o falsas en la contabilidad de la sociedad, inexactitudes en balances (u otros hechos semejantes) no puede valorarse como el “comienzo de ejecución” de la evasión. Solo se trata de actos preparatorios, no hay ningún acto unívoco.
- La consumación tiene lugar cuando vencido el plazo legalmente fijado para ingresar la suma adeudada, el pago no se realiza o se efectúa en detrimento de lo efectivamente debido.
- En ese período que transcurre desde el comienzo de ejecución hasta la consumación, el contribuyente puede desistir presentando una declaración jurada rectificativa, o pagando lo efectivamente adeudado (aunque no se modifique la declaración presentada). En el caso de la rectificativa, la presencia de los funcionarios del Organismo Recaudador no puede entenderse como anuladora de la voluntad del contribuyente.

Nercellas también analiza el fallo de la Sala A dictado en la causa “Botinelli, Jonathan Pablo”¹⁶, originada en la denuncia de la AFIP por supuesto delito de evasión del Impuesto a las Ganancias por el ejercicio fiscal 2012 de un jugador de fútbol que había firmado dos contratos con dos clubes de fútbol (River Plate y Unión San Felipe de Chile) que sostuvieron contradictorios, en el entendimiento de que por el segundo se pretendía encubrir su condición de beneficiario de la renta que percibiría por su transferencia a la entidad deportiva de la República Argentina.

En relación con los hechos, en junio de 2012, el futbolista se encontraba en libertad de contratación al haber vencido el vínculo contractual que tenía con su anterior club. El 14 de julio de ese mismo año, dicho futbolista suscribió un convenio con un club chileno, de cuyas cláusulas se desprende que dicha entidad deportiva extranjera adquirió la titularidad de los derechos federativos del jugador, quien era el propietario exclusivo y excluyente de los derechos económicos que emergen de los derechos federativos y, por ende, le pertenecería la ganancia obtenida en una futura cesión o transferencia de su pase, menos un 10% en concepto de comisión que le correspondería al club extranjero. El 30 de julio de 2012 se suscribió un contrato donde el club extranjero transfiere, con el consentimiento del jugador, el 100% de los derechos federativos y el 60% de los derechos económicos a otro club argentino, por una suma de dinero determinada.

Un dato no menor es que pocos días después de celebrado el contrato generador de la ganancia, la AFIP formuló un requerimiento de información que fue respondido en el plazo otorgado y en esa ocasión Bottinelli reconoció ser el verdadero beneficiario de la ganancia y explicó que había utilizado al club chileno como persona interpuesta para resguardar sus derechos pero sin desconocer su obligación tributaria.

El juez de primera instancia (López Biscayart) desestimó la denuncia porque no había concluido el ejercicio fiscal al que correspondía la ganancia obtenida. Entendió que los actos realizados hasta ese momento no tenían entidad para ocultar ingresos.

Llegado el caso a conocimiento de la Sala A, por mayoría, se resolvió revocar la resolución apelada en torno a la imputación formulada por el delito de evasión (no así en lo que concernía a la desestimación de la denuncia por asociación ilícita fiscal, en lo que decidió su confirmación).

Así es que Repetto y Bonzón Rafart señalaron la posibilidad de una tentativa atento a que *“el proceder adoptado por Bottinelli habría tenido como fin disimular su condición de responsable de la obligación tributaria y, por ende, constituiría, en principio, engaño conforme lo requiere el tipo penal de evasión tributaria. Ello autoriza, en consecuencia, a considerar que se habría dado inicio a la ejecución de ese ilícito y, por ende, a sostener la posible comisión en grado de tentativa”*.

En disidencia, Hendler consideró que de ningún modo podía avalarse la existencia de tentativa cuando no se había verificado el comienzo de ejecución, al indicar:

“...aun cuando esa explicación no resulta verosímil [la realizada por el futbolista], lo cierto es que la posibilidad de evadir el pago de la obligación mediante el ardid de simular quién era el verdadero beneficiario, quedó totalmente frustrada desde ese momento al ponerse de manifiesto que era Bottinelli el titular del respectivo derecho, es decir que ya desde mucho antes del plazo en que debía efectuarse el pago había desaparecido toda posibilidad de evadirlo (...)

16 CNPE, Sala A, “Botinelli, Jonathan Pablo y otros s/Asociación ilícita y evasión tributaria”, 8/3/13.

Si bien cabe admitir que fue esa la intención del imputado, un hecho meramente intentado solo es punible en la situación prevista por el artículo 42 del Código Penal, es decir cuando su autor comienza la ejecución del delito que luego no se consuma. La noción de lo que debe entenderse por 'comienzo de ejecución' es tema arduamente discutido, tanto en la doctrina como en los fallos de los tribunales. Se prefiere actualmente emplear un criterio objetivo de valoración en función del plan del autor lo que lleva a descartar que hubiera tenido lugar ese comienzo cuando el plan delictivo atribuible a Bottinelli únicamente podía concretarse mucho después, al tener que declarar sus ganancias al ente recaudador".

Como indica Nercellas en su comentario, la postura mayoritaria entiende que no existen dudas en punto a que Bottinelli habría intentado ocultar que era el destinatario de la ganancia derivada de su transferencia al Club Atlético River Plate, para poder así también evadir el pago del gravamen correspondiente a la percepción de esa renta. A su vez, el doctor Hendler también admite que el jugador debió haber tenido esa ilícita voluntad. *"En lo que difieren es que unos creen que ese acto ingresa en el campo de la tentativa y el otro entiende que su lejanía con el agravio típico y su equivocidad lo convierte en un acto preparatorio impune".*

Por mi parte, agrego que esa doctrina fue ratificada por la misma Sala A en la causa "Santana Ghery, Jonathan"¹⁷, cuyos hechos investigados eran análogos a los acontecidos en "Botinelli". Como cuestión adicional, en este segundo fallo el voto mayoritario de Repetto y Bonzón Rafart rechazó la existencia de desistimiento voluntario de la tentativa (artículo 43, CP) al sostener que el desistimiento de la maniobra imputada no habría respondido a una decisión voluntaria del contribuyente, sino que ella habría sido determinada por las objeciones efectuadas por el organismo recaudador.

En línea con los pronunciamientos antes referidos, cabe destacar los autores que consideran que el comienzo de ejecución puede tener lugar con anterioridad a la presentación de la declaración jurada, a diferencia de la posición de Nercellas ya reseñada. En efecto, García Berro considera que *"quien despliega una maniobra engañosa o ardidosa mediante la cual oculta, modifica, disimula alguno de los aspectos del hecho imponible, con la manifiesta intención de reducir la base imponible y por ende la obligación tributaria, ya inició los actos tendientes o con la finalidad de evadir; 'las conductas que se describen por el artículo 1 de la ley 23.771 constituyen actos de tentativa del delito de evasión tributaria...'"*¹⁸. Asimismo, según Catania, la registración de facturas falsas en la contabilidad durante el período en el que se había planeado su utilización debe considerarse un acto de ejecución¹⁹. En el mismo sentido, Robertino Lopetegui entiende que *"el comienzo de ejecución que da lugar a la tentativa de evasión fiscal podría darse entre el inicio del ejercicio contable hasta el vencimiento del plazo para ingresar el tributo"*²⁰.

II.3. Delito continuado

Otra de las cuestiones dogmáticas del derecho penal general que corresponde enlazar con la LPT como ley especial consiste en la figura del delito continuado que, si bien en nuestro país no se encuentra expresamente receptada en el Código Penal, ha sido objeto de un importante desarrollo doctrinario y jurisprudencial.

En otras palabras, se plantea si la evasión es pasible de ser caracterizada como delito continuado cuando la imputación abarca más de un ejercicio anual. Caso contrario, los delitos independientes formarían un concurso real en los términos del artículo 55 del Código Penal²¹.

Para que exista delito continuado es necesario que exista una unidad de resolución motivante del delito. Núñez²² sostiene que ello sucede cuando:

- i) los particulares hechos ejecutados por el autor se presentan como partes de un mismo y único contexto delictivo.

17 CNPE, Sala A, "S. G., J. s/Infracción ley 24.679. Incidente de apelación", 30/10/14.

18 García Berro, Diego, "La tentativa de evasión tributaria", ED Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 6/10/00.

19 Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 81.

20 Lopetegui, Robertino D., "Evasión fiscal: el *iter criminis* penal tributario y contable. Mecanismos ardidosos", IX Jornadas Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015.

21 Código Penal: **"Artículo 55** - Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo tendrá como mínimo, el mínimo mayor y como máximo, la suma aritmética de las penas máximas correspondientes a los diversos hechos. Sin embargo, esta suma no podrá exceder de 50 años de reclusión o prisión".

22 Cfr. Núñez, Ricardo, *Manual de Derecho Penal*, Ed. Marcos Lerner, Buenos Aires, 1987, págs. 323 y ss.

- ii) los hechos ulteriores no son nada más que la secuela de una misma conducta delictiva.
- iii) los hechos ulteriores no son nada más que los efectos de una misma trama delictiva:
- iv) entre los distintos hechos media una relación de servidumbre del posterior al anterior. Como sucede cuando uno de ellos tiende esencialmente a mantener y ocultar los efectos de los otros.

Al examinar el delito continuado con respecto a la evasión fiscal, Arce Aggeo²³ nos recuerda que la concepción del denominado delito continuado nace a partir de la verificación de la doctrina y la jurisprudencia de la grave injusticia que se cometería en el acto de juzgamiento de determinados casos de reiteración delictiva, si se aplicasen sin más las reglas establecidas para los supuestos de concurso material o real de delitos.

El mismo autor asigna a la figuras del delito continuado y del concurso real similar constitución, *“puesto que en ambos supuestos existen varios hechos perfectamente individualizados por tipos autónomos, con la característica diferenciadora que radica en que en el caso del delito continuado el conjunto de hechos o conductas con sus correspondientes encuadres típicos posea una determinada relación entre los mismos que los lleva a un tratamiento procesal y jurisprudencial de especiales características”*. El concurso real o material del artículo 55 del Código Penal exige que los hechos sean independientes, concluyendo a partir de ello que *“cuando en la hipótesis con la que nos encontramos los hechos no son independientes, es decir, son dependientes por lógica consecuencia entre sí, nos encontramos frente a un delito continuado y no un concurso real”*.

Así entonces Arce Aggeo se pronuncia sobre la imposibilidad de aplicación del delito continuado en el supuesto de evasión, al entender que en este último no es fácil de distinguir la unidad de resolución motivante del delito, pues la exigencia jurídico-normativa del ejercicio anual implica que una unidad de resolución final no puede ser acompañada por actos que exceden ese ejercicio.

Ese mismo criterio es seguido por la jurisprudencia mayoritaria. En efecto, la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico estima improcedente sostener la existencia de un plan único de evasión cuando al vencimiento de la obligación tributaria correspondiente al primer período fiscal, la obligación respecto del segundo aún no se habría tornado exigible, y en algunos casos, ni siquiera se habría producido el acaecimiento del hecho imponible²⁴.

Asimismo, la Cámara de Casación ha sostenido la ausencia de unidad de dolo dado que en la evasión tributaria el infractor renueva su dolo al vencimiento de cada ejercicio o período²⁵. Los hechos referidos a tributos y períodos fiscales distintos constituyen hechos independientes que no son susceptibles de ser comprendidos bajo una unidad de acción²⁶. Es entonces que la reiteración de conductas delictivas en diversos ejercicios fiscales da lugar a la existencia de un concurso real y no a un delito continuado²⁷.

Del otro lado, para la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico, las condiciones de tiempo, modo y personas intervinientes, permiten concatenar los hechos denunciados de modo tal que se los considere como “delito continuado”, llevado a cabo por la reiterada voluntad ilícita de quienes intervinieron en él²⁸. Particularmente, Bonzón Rafart destaca que esta interpretación de la unidad delictiva se esboza al solo efecto de procurar un beneficio para el imputado, pues de lo contrario, los distintos hechos configurarían un concurso real conforme al cual se deberían acumular las penas y ello ampliaría considerablemente el reproche penal²⁹.

23 Arce Aggeo, Miguel Ángel, “El delito continuado y su exclusión en el delito de evasión tributaria”, La Ley, 21/11/08, 6; La Ley, 2008-F, 558.

24 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “Feder Pol SA”, 14/7/10, entre otros.

25 Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, “Yunes, Carlos Alberto; Crespo Campos, Fernando y Carcumil Miguel s/Recurso de casación”, 20/12/06; “Arecha, Santiago Claudio s/Recurso de casación”, 25/4/13.

26 Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, “Homsky, Ignacio Mario y Homsky, Gregorio s/Recurso de casación”, 4/6/13 (cfr. voto Borinsky). En disidencia, Gemignani.

27 Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, “Organización Coordinadora Argentina SA y otros s/Ley 24.769. Legajo de apelación”, 5/12/14.

28 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, “Simmermacher, Jorge Augusto Carlos y otro”, 7/7/10. En igual sentido, voto en disidencia de Gemignani en: Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, “Homsky, Ignacio Mario y Homsky, Gregorio s/Recurso de casación”, 4/6/13.

29 CNPE, Sala A, “Pizarro Silvia Graciela; Complejo Roxini SA”, 7/9/09; entre otros.

II.4. El error en los delitos tributarios

La figura del error se encuentra receptada por el Código Penal en su artículo 34, inciso 1), que prescribe: *"No son punibles: 1) El que no haya podido en el momento del hecho, ya sea por... error o ignorancia de hecho no imputables, comprender la criminalidad del acto o dirigir sus acciones"*.

El asunto del error en los delitos tributarios ha sido objeto de un profuso tratamiento por parte de Nicolás Ramayón³⁰, Germán Ruetti-Fernando Diez³¹ y Mariano Longobardi³², los cuales comulgan en la aplicabilidad de la teoría del error en el campo del ilícito fiscal –cada uno con sus matices– y a cuyos trabajos me remito para un mejor entendimiento del tema, sin perjuicio de las consideraciones que sintéticamente paso a realizar.

Conforme la concepción dominante en la actualidad, hacemos referencia a la distinción entre error de tipo y error de prohibición, los cuales resultan asimilables (aunque no idénticos) –según señala Longobardi– a los primigenios errores de hecho y de derecho. El error de tipo inevitable excluye el dolo y la culpa y el evitable solo excluye el dolo; mientras que el error de prohibición inevitable elimina la culpabilidad y el evitable disminuye el juicio de culpabilidad³³.

El carácter de ley penal abierta que tienen los delitos tributarios implica que la comprensión de la antijuridicidad esté íntimamente relacionada con el conocimiento del derecho penal tributario y, dentro de este, de disposiciones con jerarquía legal e infralegal –decretos, resoluciones de AFIP, etc.–.

Se discute si el desconocimiento del deber de tributar (esto es, de las normas extrapenales) constituye un error de tipo o un error de prohibición. En el primer caso se sostiene que se trata de errores sobre los elementos normativos del tipo, mientras que en el otro caso se sostiene que el error no afecta el dolo del tipo. Entre los defensores de esta segunda postura, Mainwald considera que cualquier elusión o evasión supone conciencia del deber tributario y, por lo tanto, conciencia de la antijuridicidad, por lo que cualquier error sobre la existencia de la deuda tributaria es error de prohibición³⁴.

En línea con ese último razonamiento, los planteos judiciales en nuestro país se enrolan en el error de prohibición y, particularmente, con base en argumentar la invencibilidad del error bajo la información proporcionada por el contador público que asesoró en el criterio a seguir en el armado de la declaración jurada impositiva.

En efecto, en la causa "Almirón" en la cual se investigaba la presunta comisión del delito de evasión mediante la omisión de consignar, en la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, como ganancia de cuarta categoría la diferencia entre el costo de adquisición de ciertas acciones y su precio de cotización al momento de ejercitarse el derecho de opción de aquellas (*stock options*), la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico confirmó el sobreseimiento en tanto entendió que el contribuyente actuó bajo un "error de prohibición invencible" dado que su proceder se fundó en el asesoramiento brindado por su contador respecto del tratamiento debido a la obligación tributaria generada por la tenencia de acciones. El error le impidió comprender la antijuridicidad de la conducta desplegada³⁵.

Para así decidir el Tribunal puntualizó, entre otras cuestiones, que el principio de legalidad impone que, cuando por cualquier causa al agente no le fuese exigible el conocimiento o la comprensión de la antijuridicidad de la conducta, no puede ser penalmente reprochado.

Asimismo, el Tribunal recordó, conforme ha expresado con anterioridad, que *"...el singular consejo profesional, sobre la base de la confianza que debe existir entre el cliente y el abogado, [criterio asimilable al contador en materia contable o tributaria] conforman una situación objetiva y subjetiva relevante para poder llegar a la conclusión de que, en este caso, el imputado ha padecido un error invencible e inculpable"*³⁶.

30 Ramayón, Nicolás, "Reflexiones acerca del error en los delitos tributarios", en *Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, págs. 231 y ss.

31 Ruetti, Germán J. y Diez, Fernando J., "El error en el derecho penal tributario", en *El Delito Fiscal*, directores: Urresti, Esteban J. y Comas, Fabiana L., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, págs. 255 y ss.

32 Longobardi, Mariano, "Una aproximación a la cuestión del error en los delitos fiscales", en *Tratado del Régimen Penal Tributario*, T. I, La Ley, Buenos Aires, 2010, págs. 413 y ss.

33 Ello de acuerdo a la teoría de la culpabilidad propia del finalismo que es la tesis dominante en la actualidad, receptada por las principales legislaciones penales (Longobardi).

34 Maiwald, Manfred, "Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario", trad. de Marcelo A. Sancinetti, Ad-Hoc, Buenos Aires, 1997; cit. en Ruetti, Germán J. y Diez, Fernando J., ob. cit.

35 CNPE, Sala B, "Almirón, Juan Manuel", 31/10/07.

36 CNPE, Sala B, reg. 303/95, 77/98, 234/03 y 804/04.

Con análoga inteligencia, la Cámara de Casación consideró acreditado el error de prohibición invencible frente al asesoramiento contable recibido por los directivos de una sociedad anónima que dedujeron del impuesto a las ganancias quebrantos correspondientes a pérdidas de una empresa extranjera controlada por aquella pues, si bien el artículo 19 de la ley de Impuesto a las Ganancias establece que los quebrantos de fuente extranjera solo podrán compensarse con ganancias de esa misma condición, tal deducción había sido practicada conforme el asesoramiento del contador³⁷.

Distinta suerte corrió la defensa relativa al consejo del contador en otro supuesto en el que la imputación se había originado en la deducción en el Impuesto a las Ganancias de facturas que documentaban servicios que no habían sido prestados. Ello dado que, aun en el caso en que el cómputo de las facturas hubiera sido el producto de un asesoramiento profesional, este no pudo haber hecho creer al imputado que era procedente la aludida deducción cuando, en el descargo, este manifestó haber tenido conocimiento de la falsedad ideológica de dichas facturas, debiendo entonces descartarse el error invocado por la defensa³⁸.

II.5. La responsabilidad de las personas jurídicas

Es conocida la clásica división entre quienes sostienen que las personas jurídicas pueden ser objeto de persecución penal (*societas delinquere potest*) y aquellos que, por el contrario, defienden que tales sujetos no pueden delinquir (*societas delinquere non potest*).

Como indica Robiglio, *"la fortaleza de fundamentos de unas y otras posturas ha dejado expuesto un panorama de conflictos teóricos; sin embargo, hoy transitamos un proceso generalizado de debilitamiento de lo que representa el aforismo societas delinquere non potest"*³⁹.

En materia fiscal la discusión quedó disipada con la sanción de la ley 26.735, que incorporó la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos tributarios al artículo 14, mediante la inclusión de los siguientes párrafos:

"Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4".

Este asunto es abordado por Bonzón Rafart como penalista de estas Jornadas quien, luego de reflejar su posición relativa a que conforme los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional las personas jurídicas no pueden ser objeto de sanción penal (frente a lo cual propone que debieran ser sancionadas civilmente por delitos cometidos por sus órganos y/o dependientes, como un reproche autónomo), a continuación examina las previsiones del nuevo artículo 14 y manifiesta algunas cuestiones a tener en cuenta:

37 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, "Ciccone Calcográfica SA", 4/6/08.

38 CNPE, Sala B, "Blue Film SRL s/Desprendimiento de Viazzo, Roberto Gustavo y otros", 6/6/08.

39 Robiglio, Carolina, "Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la Ley Penal Tributaria reformada por la ley 26.735", Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, febrero 2012.

- En primer lugar sostiene la íntima vinculación entre el primero⁴⁰ y el segundo párrafo del artículo 14, dado que ambos prevén el actuar ilícito en “nombre, con la ayuda o en beneficio” de una persona jurídica. Es decir, ante tal hipótesis, la ley sanciona con pena de prisión a las personas físicas enumeradas en el primer párrafo y conjunta o alternativamente a la persona jurídica, con las penas establecidas en el segundo párrafo. Aclara que el segundo párrafo en vez de la palabra “ayuda” utilizada por el primero, consigna “con la intervención”, pero a todas luces implica el mismo concepto.
- Como segundo comentario reflexiona sobre la prudencia que deberán adoptar los jueces, al imponer o no penas a las personas jurídicas por el accionar ilícito de sus órganos o dependientes. Ello así, porque muchas veces el accionar de las personas físicas vinculadas con la organización defraudan a esta en beneficio propio, circunstancia que transforma a la empresa en víctima del ilícito, descartando su responsabilidad. Pero aun así, según su teoría, puede ser sancionada por “defecto de organización”, tal como prevé la norma para graduar las sanciones (incumplimiento de reglas y procedimientos internos y/o la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes). Esta responsabilidad por hecho propio permite independizar la responsabilidad de la empresa de la responsabilidad de la persona física interviniente en el ilícito, con la cual se daría respuesta al interrogante siempre planteado por la doctrina: ¿debe sancionarse previamente a la persona física interviniente para poder así sancionar a la persona jurídica? Considera que esta fue la intención del legislador.
- Como tercer comentario, Bonzón señala que a las sanciones previstas para ser impuestas en forma conjunta o alternativa, hay que agregar la pérdida de beneficios, su utilización u obtención contemplada en el artículo 5 de la LPT⁴¹, siendo que esta previsión legal resulta más amplia que la del inciso 5) del agregado analizado.
- Por último, coincide con los autores que sostienen lo siguiente: “... obliga a repensar la naturaleza del primer párrafo de este artículo 14... el principio de legalidad no debe ser salvado, pues con la actual reforma no existe un vacío de punibilidad que impida imputar el hecho a la persona jurídica y se deba recurrir a la persona física, aquel primer párrafo no supone la cláusula de actuar en lugar del otro. Concluyendo, entendemos que el primer párrafo tiene una doble sanción: por un lado, establecer reglas de imputación penal para las personas físicas en el ámbito de estructuras organizadas. Y por el otro establecer quién puede con su conducta dar origen a la responsabilidad de las personas jurídicas”⁴².

Cabe también destacar la opinión de Carolina Robiglio, quien sostiene que, si bien la nueva incorporación a la norma introduce a la persona jurídica como sujeto relevante penalmente por transferencia de responsabilidad, con lo cual debe analizarse la concurrencia de los elementos de las distintas categorías del delito respecto de las personas físicas –no de la jurídica–, lo cierto es que suplementariamente, para desentrañar de forma correcta si el hecho ha sido cometido “en nombre” o “con intervención” de la empresa, en algunos casos será necesario investigar si ha habido una decisión societaria de la empresa de involucrarse en el ilícito, si han habido controles internos suficientes para detectar los hechos; en definitiva, si ha habido un defecto de organización o una conducta criminal del propio ente societario. Eso último será necesario no para atribuirle una responsabilidad por hecho propio, sino para evitar que pueda ser alcanzada desde la óptica penal por el uso indebido y con fines ilícitos de su nombre por parte de un tercero⁴³.

40 El primer párrafo del artículo 14 se mantiene intacto y, como es sabido, es la disposición que permite atribuir responsabilidad a las personas físicas –y condenarlas con pena de prisión– que hubiesen ejecutado el hecho en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal.

41 LPT: “**Artículo 5** - En los casos de los artículos 2, inciso c), 3 y 4, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años”.

42 Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., *Régimen Penal Tributario y Previsional*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2012, pág. 191.

43 Robiglio, Carolina, “Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la Ley Penal Tributaria reformada por la ley 26.735”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, febrero 2012.

III. LA EXTRAPENALIDAD COMO RASGO DISTINTIVO DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

III.1. El delito de evasión

El artículo 1 de la LPT tipifica el delito de evasión simple en los siguientes términos: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”*.

El análisis de los elementos normativos del tipo penal requiere recurrir al derecho tributario para verificar la existencia de “evasión” en el pago de “tributos” y su cómputo “por cada ejercicio anual”, como así también determinar quién es el “obligado” responsable del ilícito, todo lo cual remite a institutos y conceptos propios del derecho tributario, según paso a explicar.

III.1.a) El verbo típico “evadir” y la determinación tributaria

El encuadre de una conducta en el verbo típico “evadir” requiere constatar, en cada caso concreto:

- la configuración del hecho imponible;
- si hay deuda tributaria, y
- en su caso, cuál es el importe de la deuda (liquidación).

A continuación haremos referencia a los tres pasos de dicha secuencia, lo que nos remite en definitiva a la “determinación tributaria”.

Giuliani Fonrouge y Navarrine definen la determinación tributaria como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”*⁴⁴.

Villegas sostiene que *“es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (**an debeat**); quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (**quantum debeat**)”*⁴⁵.

Se trata de un procedimiento reglado que, en nuestro país, a nivel nacional está en manos del sujeto pasivo (sistema de autodeclaración)⁴⁶ y, de manera subsidiaria, el Fisco tiene la facultad para practicar la determinación de oficio en caso que el sujeto pasivo no presente declaración jurada o la misma resulte impugnada⁴⁷.

Ello, independientemente de la discusión relativa al carácter que la determinación de oficio reviste en la causa penal y de la posibilidad y/o necesidad de que la determinación del tributo sea objeto de definición por parte del juez de aquella sede, cuestión procesal no incluida en las directivas de este panel.

Configuración del hecho imponible

La determinación del tributo, sea que lo haga el contribuyente o el Fisco ante la omisión del primero, implica necesariamente reconocer el hecho imponible en sus aspectos material, personal (o subjetivo), espacial y temporal para arribar al exacto monto del tributo conforme a la pauta establecida en la ley, que es la única fuente de la obligación. No obstante las consideraciones que al respecto realizaré en el marco de este trabajo, para un mejor entendimiento del tema me remito al informe de relatoría elaborado por

44 Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, T. I, obra actualizada por Navarrine, Susana Camila y Asorey, Rubén Oscar, La Ley, 10ª ed., págs. 506/507.

45 Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed Astrea, 8ª ed. actualizada y ampliada, 1ª reimpresión, pág. 395.

46 Cfr. ley 11.683: **“Artículo 11** - La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos...”

47 Cfr. ley 11.683: **“Artículo 16** - Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos solo permiten presumir la existencia y magnitud de aquella”

Robertino Lopetegui en el marco de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario⁴⁸, cuya conclusión se resume en la plena vigencia del axioma: “Sin hecho imponible no hay hecho punible”.

La existencia de deuda

El acaecimiento del hecho imponible no implica ineludiblemente la existencia de una deuda tributaria, lo que sucede, por ejemplo, en caso de que la determinación arroje quebranto impositivo (en vez de ganancia)⁴⁹.

También habrá que descartar la existencia de exenciones, porque, si las hay, la obligación impositiva quedará neutralizada; así también deberá chequearse que no se haya producido alguna causal de extinción de tal obligación (como ser la prescripción).

En su caso, verificado el acaecimiento del hecho imponible y consecuente obligación tributaria, corresponde determinar la base imponible y aplicar la alícuota correspondiente.

El *quantum* así obtenido constituye el impuesto determinado.

El importe de la deuda (y eventual monto evadido)

Definir el importe de la deuda es el resultado final del proceso, llamado por muchos, “liquidación”. Si alguien debe, es necesario dar contenido patrimonial a lo que se adeuda⁵⁰.

Una vez obtenido el impuesto determinado, para llegar al saldo final (sea este a favor del Fisco o del contribuyente), corresponde detraer de ese importe los anticipos, retenciones y percepciones, los saldos a favor provenientes de declaraciones juradas anteriores⁵¹, y demás pagos a cuenta computables contra el gravamen de que se trate. En relación con el último concepto, se incluye –en su caso– la detracción del pago a cuenta del Impuesto a los Créditos y Débitos Bancarios conforme la autoriza el artículo 13 del decreto 380/01⁵². También queda comprendido el régimen de compensaciones recíprocas entre el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta, estatuido en el artículo 13 de la ley 25.063⁵³.

48 Lopetegui, Robertino D., “La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario. Correlato entre el hecho imponible y la punibilidad. Puntos de contacto y desencuentros”, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, relatoría Panel I, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2016.

49 Sin perjuicio de la opinión de quienes consideran que la creación y/o utilización de quebrantos fraudulentos son posibles de configurar el delito de evasión, conforme se explicará más adelante.

50 Cfr. Villegas, ob. cit., pág. 397.

51 Ley 11.683: “**Artículo 27** - El importe de impuesto que deben abonar los responsables en las circunstancias previstas por el artículo 20, primera parte, de esta ley, será el que resulte de deducir del total del gravamen correspondiente al período fiscal que se declare, las cantidades pagadas a cuenta del mismo, las retenciones sufridas por hechos gravados cuya denuncia incluya la declaración jurada y los saldos favorables ya acreditados por la Administración Federal de Ingresos Públicos o que el propio responsable hubiera consignado en declaraciones juradas anteriores, en cuanto estas no hayan sido impugnadas. Sin la conformidad de la Administración Federal de Ingresos Públicos no podrán los responsables deducir, del impuesto que les corresponda abonar, otras cantidades que las provenientes de los conceptos indicados...”.

52 Decreto 380/01: “**Artículo 13** - Los titulares de cuentas bancarias gravadas de conformidad a lo establecido en el artículo 1, inciso a), de la ley 25.413, de Competitividad, y sus modificaciones, alcanzados por la tasa general del seis por mil (6‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, el treinta y cuatro (34%) de los importes liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, originados en las sumas acreditadas en dichas cuentas.

Asimismo, los sujetos que tengan a su cargo el gravamen por los hechos imponibles comprendidos en el artículo 1, incisos b) y c), de la ley mencionada en el párrafo precedente, alcanzados por la tasa general del doce por mil (12‰), podrán computar como crédito de impuestos o de la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas, el diecisiete por ciento (17%) de los importes ingresados por cuenta propia o, en su caso, liquidados y percibidos por el agente de percepción en concepto del presente gravamen, correspondiente a los mencionados hechos imponibles.

La acreditación de dicho importe como pago a cuenta se efectuará, indistintamente, contra el Impuesto a las Ganancias y/o el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta o la Contribución Especial sobre el Capital de las Cooperativas”.

53 Ley 25.063: “**Artículo 13** - El impuesto a las ganancias determinado para el ejercicio fiscal por el cual se liquida el presente gravamen, podrá computarse como pago a cuenta del impuesto de esta ley, una vez detruido de este el que sea atribuible a los bienes a que se refiere el artículo incorporado a continuación del artículo 12.

En el caso de sujetos pasivos de este gravamen que no lo fueren del impuesto a las ganancias, el cómputo como pago a cuenta previsto en este artículo, resultará de aplicar la alícuota establecida en el inciso a) del artículo 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, vigente a la fecha del cierre del ejercicio que se liquida, sobre la utilidad impositiva a atribuir a los partícipes.

Los ítems referidos en el párrafo precedente constituyen ni más ni menos pagos realizados por el contribuyente con anterioridad al acaecimiento del hecho imponible y consecuente obligación tributaria, motivo por el cual el *quantum* del impuesto determinado queda neutralizado en la medida de tales ingresos ya efectuados y, por ende, no formará parte del importe a ingresar al Fisco ni del eventual monto evadido a los fines del artículo 1 de la LPT.

Como indica Villegas, “en todos estos casos [anticipos, retenciones o percepciones], el orden lógico (primero el acaecimiento del hecho imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria, y después el pago cumpliendo el mandato normativo) se trastoca, y el pago se produce con anterioridad. Pero en tales supuestos, esta prestación se imputa a cuenta de la suma final que resulte de la determinación tributaria y queda sujeta a reajuste en más o en menos”⁵⁴.

En tales supuestos en que el pago es realizado antes de verificarse el hecho imponible, el monto de la deuda quedará reducido, al momento del vencimiento de su declaración, en tales importes previamente abonados. El importe que arroje la liquidación así practicada será el que corresponderá ingresar al Fisco, esto es, el monto a considerar a efectos de determinar el eventual “impuesto evadido” en los términos de la LPT. Si dicho monto supera los \$ 400.000 –por impuesto y período, según se comentará más adelante– entonces estaríamos en presencia de una evasión susceptible de ser encuadrada en el tipo penal.

Hay consenso en la doctrina y la jurisprudencia en cuanto a que la evasión requiere un efectivo “perjuicio fiscal”, es decir, la existencia de un impuesto omitido en su justa medida a la fecha de vencimiento de la obligación tributaria, término que si bien no surge de la literalidad de la actual LPT, sino de su interpretación, sí se encontraba previsto en su antecesora –ley 23.771–⁵⁵.

Así es que “cuando el Fisco debió tener a su disposición el monto efectivamente adeudado y no lo tuvo se produjo el resultado exigido como elemento normativo del tipo”⁵⁶. En otras palabras: “debe existir un perjuicio fiscal o monto dinerario, a partir del cual la conducta debida es punible, siendo este un umbral mínimo para la incriminación”⁵⁷.

Al respecto, la jurisprudencia ha sostenido que “la figura de evasión simple impone la presencia de dos elementos constitutivos: el ardid o engaño y el perjuicio patrimonial”⁵⁸. En el mismo sentido, “la ausencia de precisión referida al monto del perjuicio fiscal eventualmente ocasionado por las maniobras atribuidas... determina la imposibilidad de establecer si, en el caso, se encuentra reunida la condición objetiva de punibilidad establecida por el artículo 1 de la ley 24.769 y, en definitiva, determinar si existe o no delito tributario”⁵⁹.

Juan Galván Greenway resume el modo de calcular el eventual perjuicio fiscal, según la siguiente regla: “El impuesto evadido (IE) surge de restarle al impuesto devengado (ID) –esto es, el impuesto que debía ser objetivamente declarado de acuerdo a las reglas de cálculo que prevé cada tributo– los anticipos (Ant.), retenciones (Ret.) y/o pagos efectuados hasta la fecha de vencimiento general de ingreso o al momento en que se declaró el tributo (o que debió ser declarado para los casos en que se entienda que la omisión de presentar la declaración jurada constituye el supuesto de ‘ocultación maliciosa’ al que hace referencia el tipo penal). Esta

Si del cómputo previsto en los párrafos anteriores surgiera un excedente no absorbido, el mismo no generará saldo a favor del contribuyente en este impuesto, ni será susceptible de devolución o compensación alguna.

Si por el contrario, como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los diez (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente”.

54 Villegas, ob. cit., págs. 377/378.

55 Ley 23.771: “**Artículo 1** - Será reprimido con prisión de un mes a tres años el responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad, o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelar la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos, siempre que pueda importar un perjuicio patrimonial al Fisco, cuando el hecho no importe un delito más severamente penado”.

56 Nercellas, Marta, “Iter Criminis. Tentativa en los delitos tributarios”, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2016.

57 Bertazza, Humberto J., “La conexidad entre el delito de evasión fiscal y el derecho tributario”, VI Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2011.

58 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, “Efron, Ariel Hernán”, 22/8/08.

59 CNPE, Sala A, “Garnica, Jorge A. s/Incidente de apelación en Albo Asip SA”, 8/4/03.

*regla nos lleva a la conclusión que el impuesto evadido (IE) puede ser igual o menor al impuesto devengado (ID), y que si no hay impuesto devengado (ID), no puede haber impuesto evadido (IE)*⁶⁰.

Seguidamente nos referiremos a la determinación del monto evadido frente al instituto de las correcciones simétricas como asimismo a la posibilidad de cometer el delito de evasión mediante la generación y utilización fraudulenta de quebrantos impositivos.

Correcciones simétricas

En relación con la denominada “teoría de las correcciones simétricas”, el anteúltimo párrafo del artículo 81 de la ley 11.683 establece: “cuando a raíz de una verificación fiscal, en la que se modifique cualquier apreciación sobre un concepto o hecho imponible, determinando tributo a favor del Fisco, se compruebe que la apreciación rectificadora ha dado lugar a pagos improcedentes o en exceso por el mismo u otros gravámenes, la Administración Federal de Ingresos Públicos compensará los importes pertinentes, aun cuando la acción de repetición se hallare prescripta, hasta anular el tributo resultante de la determinación”.

Constituye un instituto propio del derecho tributario, cuya aplicación no resulta facultativa, sino que el organismo recaudador debe compensar obligatoriamente los pagos improcedentes o en exceso que detecte al tiempo de efectuar una verificación fiscal en la cual se determine un tributo a su favor⁶¹.

Humberto Bertazza indica que “se trata de un tema de compensación de bases imposables que tiene lugar cuando, a partir de un distinto criterio fiscal respecto del adoptado por el contribuyente, se producen efectos diversos en dos períodos fiscales: el primero, a favor del Fisco y el segundo, a favor del contribuyente”. En tal caso entiende que, al producirse una compensación de las bases imposables, no hay delito fiscal⁶².

En la misma línea, Agustina O'Donnell y Marcos Torassa manifiestan: “En estos casos el monto evadido no es la diferencia entre lo declarado y lo ajustado por el Fisco, sino entre lo declarado y lo determinado previa compensación del saldo resultante del ajuste con los saldos a favor del contribuyente y, como ya se dijo, si ese importe es inferior a los montos establecidos en la ley 24.769 como umbral mínimo del reproche penal, entonces la conducta no merece castigo penal”⁶³. Ello, en crítica al criterio de la AFIP-DGI que surge de la actuación 852/06 (DI ALIR), en la que se sostuvo: “...en los casos en que por aplicación de la compensación legal prevista en el anteúltimo párrafo del artículo 81 de la ley del rito fiscal, el saldo a favor del contribuyente o responsable se genere con posterioridad al saldo determinado a favor del Fisco Nacional, por tratarse de un período fiscal posterior, se verifica una omisión de impuesto, que puede ser encuadrada en los artículos 45 o 46 de la ley 11.683 o eventualmente en alguno de los tipos penales de la ley 24.769; debiéndose considerar como base represiva el saldo determinado a favor del Organismo”.

Galván Greenway, en la posición contraria, considera que sí hay perjuicio fiscal, por cuanto el contribuyente, si hubiera declarado debidamente su obligación tributaria, debería haber declarado e ingresado, por el período fiscal 1, la suma de dinero (el impuesto devengado, que se identifica con el impuesto evadido), independientemente de que luego se le genere un ajuste simétrico a su favor en el período fiscal 2.

Para arribar a esa conclusión, indica que debe considerarse cuál es el momento consumativo del delito de evasión tributaria que el autor ubica en el vencimiento del plazo general de ingreso del tributo: “En suma, si al vencimiento del plazo general de ingreso se evadió el pago del tributo, los pagos posteriores que efectúa el contribuyente no inciden en forma alguna en la conducta criminal, precisamente, porque aquella ya se ha consumado”⁶⁴.

Vale mencionar que, con respecto a la multa por omisión reglada en el artículo 45 de la ley 11.683, cuyo tipo objetivo requiere –al igual que el delito de evasión– un perjuicio consistente en una diferencia de impuesto que se dejó de ingresar al momento del vencimiento de la declaración jurada, el Tribunal Fiscal de la Nación avaló la procedencia de la sanción, por entender que la compensación por “correcciones simétricas” no borra el elemento material originario de la ilicitud en las declaraciones juradas originalmente presentadas, sino que opera en un plano posterior como es el de la cancelación de lo ya deter-

60 Galván Greenway, Juan P., “El Impuesto evadido”, *Práctica Profesional*, 2005-3, 48.

61 CSJN, “Cemento Avellaneda SA (TF 16.477-I) c/DGI”, 3/8/10.

62 Bertazza, Humberto J., “La conexidad entre el delito de evasión fiscal y el derecho tributario”, VI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2011.

63 O'Donnell, Agustina y Torassa, Marcos, “La Ley Penal Tributaria y las Correcciones Simétricas”, *La Ley*, 20/3/09, 1; *La Ley*, 2009-B, 1011; *Imp.*, 2009-7 (abril), 537.

64 Galván Greenway, Juan P., ob. cit.

minado. Por lo tanto, concluyó que el ilícito, en su faz objetiva, se encuentra adecuadamente encuadrado por el acto administrativo⁶⁵.

Generación y utilización fraudulenta de quebrantos impositivos

Este tema ha sido objeto de especial análisis por parte de Robertino Lopetegui, en su trabajo presentado en las presentes Jornadas.

El autor analiza la contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal. Particularmente, se refiere a los objetivos de los estados contables y su vinculación entre la contabilidad general y la contabilidad fiscal. En relación con esto último, en el fallo “Industrias Plásticas D’Accord SRL”⁶⁶, el Tribunal Fiscal ha entendido que *“los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente”*, a lo que ha agregado que *“no existe una autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial. De las normas legales reseñadas surge que no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido por la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado del ejercicio comercial, al que se le adicionarán y deducirán los ajustes impositivos”*.

Sin perjuicio de comulgar con alguna teoría u otra sobre la autonomía de los balances contables y fiscales, Lopetegui señala: *“no se puede negar que la contabilidad y los impuestos son dos elementos que se encuentran íntegramente entrelazados. Esta relación vuelve inescindible a la contabilidad con el hecho punible por resultar un antecedente del antecedente hecho imponible”*.

Ahora bien, con la contabilidad y el hecho imponible como presupuestos base para el estudio del hecho punible, el autor se pregunta si es posible la comisión del delito de evasión fiscal en el caso de creación de quebrantos fraudulentos para morigerar la carga fiscal.

Tal interrogante, sostiene, lleva a *“interpretar que ontológicamente el delito de evasión fiscal no debe relacionarse con la ausencia del ‘pago de tributos’ (más ardid) sino con la declaración correcta de impuestos. Esto encuentra andamiaje en la teoría que sostiene que el delito de evasión se trata de un fenómeno tributario contable. Según esta teoría, la contabilidad como base para la determinación de impuestos resulta imprescindible en el estudio de la evasión”*.

Lopetegui considera que *“la declaración incorrecta toma inexorablemente dos caminos: hacia ‘arriba’ evasión en el pago y hacia ‘abajo’ evasión a través de la generación de quebrantos fraudulentos”*, graficando *“el entramado contable e impositivo en una evasión fiscal mediante la generación de quebrantos fraudulentos”*.

En función de lo anterior concluye que si la diferencia entre lo que denomina “declaración idílica” y “declaración fáctica” supera el monto mínimo previsto por el artículo 1, LPT, se encuentra configurado el tipo penal de evasión a través de la ficticia creación de un quebranto.

Al respecto, indica: *“gracias a la incidencia de la contabilidad como base para liquidar impuestos, estamos convencidos que ontológicamente la evasión debería ser interpretada como la violación al deber de fidelidad declarativa”*. En esa línea, considera que la consumación del delito en el caso de la generación de quebrantos fraudulentos opera con el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada.

Vale referir la opinión de Juan Pablo Fridenberg –citada por el autor del trabajo en comentario– que en relación con este tema ha entendido que *“con el cómputo fraudulento de quebrantos a los fines de su compensación en posterior/es ejercicio/s fiscal/es, tenemos un comienzo de ejecución que, en caso de ser detectados y ajustados por la Agencia fiscal antes de su cómputo final a los fines de la ‘evasión del pago’ del Impuesto a las Ganancias, permite tener por configurada la tentativa del delito de evasión impositiva, conforme lo dispuesto por el artículo 42 del Código Penal”*⁶⁷.

Si la evasión únicamente se interpreta como esquivar ardidosamente un pago, Lopetegui manifiesta que *“estaríamos dejando de lado a la otra cara de la moneda: generación/utilización de quebrantos ficticios (créditos del contribuyente para con el Fisco)”*. Por ello, propone la modificación del artículo 1 de la LPT de

65 Cfr. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, “Deloitte”, 16/2/06. En igual sentido, Sala B, “Shell CAPSA”, 14/3/06.

66 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, “Industrias Plásticas D’Accord SRL”, 17/12/97.

67 Fridenberg, Juan Pablo, “Iter delictivo en la evasión impositiva: efectos en materia de prescripción de la acción penal y en casos de cómputo de quebrantos improcedentes”, III Jornadas Derecho Penal Tributario, AAEE, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2008.

modo tal que se suprima “el pago”, ya que “*resulta suficiente que el tipo penal describa que se evadan tributos (a contrario sensu de ‘evasión en el pago de tributos’)*”.

III.1.b) Tributos. Salidas no documentadas

En relación con el elemento normativo del tipo “tributos”, que son aquellas prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas⁶⁸, cabe incluir en dicho concepto a los impuestos, tasas y contribuciones especiales según la clásica división tripartita.

Conforme con las definiciones de Villegas⁶⁹, son impuestos “*los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta*”⁷⁰. La tasa “*es el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancias relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente*”, mientras que las contribuciones especiales “*son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado*”.

Dado que el artículo 1 de la LPT emplea el término “tributos” y no “obligaciones tributarias”, a efectos del cómputo del monto evadido quedan afuera los anticipos y demás pagos a cuenta⁷¹.

En particular cabe referirnos al Impuesto a las Salidas no Documentadas y la factibilidad de que pueda ser objeto de evasión fiscal. Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de las salidas no documentadas para llegar a la conclusión, según la Corte Suprema en el fallo “Radio Emisora Cultural”⁷², que se trata de un tributo y no de una sanción. Asimismo, en “Red Hotelera Iberoamericana”⁷³, el Máximo Tribunal afirmó que constituye un impuesto que debe pagarse a título propio pero que, como es sabido, en definitiva se trata del impuesto que el tercero-beneficiario no ha ingresado.

Es decir, es el impuesto de un tercero no identificado y respecto del cual el Fisco carece de facultades para perseguirlo y obtener el cobro de lo debido. Ello, sin adentrarnos a analizar si se trata de una sustitución tributaria, de una retención, etc.

Una de las inquietudes que se suscita es si, al ser el impuesto de un tercero, resulta posible aplicar una sanción o pena que también debería serle aplicada a ese tercero.

En efecto, un tema es aplicar la sanción por la deducción de un gasto o del cómputo de un crédito fiscal improcedente pero otro muy diferente es sancionar a un contribuyente por la conducta antijurídica de otro. Y esto es claro si se tiene en cuenta que, quien en definitiva ha dejado de ingresar el impuesto en su justa medida, es el tercero y no aquel sobre quien recae la obligación de ingresarlo.

Uno de los principios básicos en materia penal es el principio de personalidad de la pena que responde a la máxima en virtud de la cual solo puede ser penado aquel a quien se le pueda atribuir la comisión de la infracción tanto objetiva como subjetivamente. La Corte Suprema tiene dicho “*en materia tributaria también es aplicable el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente*”⁷⁴, siendo que el Alto Tribunal ha consagrado “*el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva como subjetivamente...*”⁷⁵.

Así es que, con respecto a la multa del artículo 46 de la ley 11.683, el Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido que el Impuesto a las Salidas no Documentadas busca resguardar el crédito fiscal ante la falta de individualización del real beneficiario de la operación y no, según la propia CSJN (cfr. “Radio Emisora

68 Cfr. Villegas, ob. cit., pág. 152.

69 Villegas, ob. cit., págs. 158, 173 y 195.

70 Cfr. ley general española.

71 Cfr. García Vizcaíno, Catalina, *Derecho Tributario*, T. II, Lexis Nexis, 3ª ed. ampliada y actualizada, pág. 641.

72 CSJN, “Radio Emisora Cultural SA c/Dirección General Impositiva”, 9/11/00, Fallos: 323:3376.

73 CSJN, “Red Hotelera Iberoamericana SA c/Dirección General Impositiva”, 26/8/03, Fallos: 326:2987.

74 CSJN, “Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL c/Fisco Nacional”, 15/10/81, Fallos: 303:1548.

75 CSJN, “Parafina del Plata”, 2/9/68, Fallos: 271:297.

Cultural SA”), reprimir un ilícito, por lo cual estimó que “no corresponde la aplicación de sanción alguna”⁷⁶. En particular, Urresti señaló: *“la norma busca resguardar el crédito fiscal ante la falta de individualización del real beneficiario de la operación y no, según la propia Corte Suprema, reprimir un ilícito, por lo cual no corresponde la aplicación de sanción alguna”*.

En ese sentido, con relación al delito de evasión, Agustina O’Donnell y Emilio Cornejo Costas se han pronunciado por la imposibilidad de tipificar el no ingreso del impuesto en cuestión, so pena de conculcar las garantías constitucionales. En efecto, han entendido: *“...como primer argumento que obstaculiza la viabilidad del reproche penal de las salidas no documentadas, debemos señalar que estamos ante una determinación presuntiva del monto evadido, por cuanto el único elemento con que va a contar el Fisco es con una erogación que carece del respectivo respaldo documental o que la existente no es, a su criterio sincera, y en base a dicha hipótesis, presume que dicha erogación resulta ganancia gravable y por lo tanto sujeta a la tasa del 35%, con carácter de pago único y definitivo...”*⁷⁷.

Además, afirmaron: *“sin perjuicio de la facultad que tiene el Fisco para sustituir al sujeto obligado, lo cierto es con esta tesis se parte de la presunción de un tercero evasor, cualidad que no puede ser trasladada o transferida automáticamente a un tercero por el solo hecho de haber permitido o colaborado con la ocultación, pues el principio de culpabilidad, que se traduce en el de personalidad de las penas y es uno de los pilares básicos del Estado de Derecho, impide castigar a alguien por un hecho que le pertenece”*.

Oscar Fernández también enfatizó: *“...sostengo la absoluta improcedencia de aplicar sanciones penales por el impuesto a las salidas no documentadas, las sanciones penales deben aplicarse por la incorrecta deducción del gasto en el impuesto a las ganancias y por el incorrecto cómputo del crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, pero no por la falta de ingreso del impuesto a las salidas no documentadas (...) Además no me caben dudas de que el impuesto a las salidas no documentadas deviene de una presunción creada por el legislador para garantizarse el ingreso del impuesto del perceptor oculto de la renta y el hecho de que su cálculo sea cierto no le quita el carácter de impuesto presunto”, lo cual torna improcedente la aplicación de sanción penal alguna*⁷⁸.

Ese mismo criterio fue el sostenido por el entonces Juzgado en lo Penal Económico N° 3 a cargo del Dr. Speroni, a saber:

*“...en los supuestos de salidas no documentadas y ante la falta de identificación de un proveedor que constituiría el verdadero obligado al pago del tributo, se hace reposar la carga del pago del tributo del tercero, en quien hace la erogación, pero a título propio. Es decir, como la ley supone que el titular de la obligación de pago no existe o no va ser encontrado, disponer que deberá pagar en su reemplazo un tercero ajeno a aquella primigenia obligación, pero no a nombre del tercero sino a nombre propio”. Ahora bien, agregó: “...a poco que se penetre en el mundo del derecho penal, se advierte que una situación como la antedicha no puede ser tolerada por ninguna interpretación jurídica con sustento en una base de imputación penal que requiere el dolo para su configuración. En efecto, no se puede trasladar el dolo de un tercero y hacerlo pesar en la propia cabeza de un usuario, que pudiera haberse servido de determinados documentos provistos por otra persona, para la consecución de un fin específico no deseado por la ley”*⁷⁹.

De igual modo resolvió la Cámara Federal de Comodoro Rivadavia en la causa “Santos, Pedro José Javier”⁸⁰, al sostener: *“La transferencia de la deuda fiscal del receptor del pago al autor de la erogación, opera al solo efecto de la íntegra percepción de la renta, pero no traslada a este último la incriminación de la ley 24.769, pues en ese caso, el pagador sería penalizado por el hecho de otro, no individualizado correctamente o incluso anónimo. Al partir dicha obligación tributaria de una presunción legal, cual es la existencia de ganancia gravada en cabeza del beneficiario oculto, perseguir penalmente su incumplimiento implicaría la violación de*

76 Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, “El Chalet SRL”, 11/4/07. En igual sentido, “Cerámica Salteña s/Recurso de apelación”, 28/2/14.

77 O’Donnell, Agustina y Cornejo Costas, Emilio, “La aplicación de la Ley Penal Tributaria a las salidas no documentadas”, Revista El Derecho Tributario, 27/3/09; cit. en Fernández, Oscar, VI Jornadas de Derecho Penal Tributario, Informe de Relatoría Panel II, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2011.

78 Fernández, Oscar, VI Jornadas de Derecho Penal Tributario, Informe de Relatoría Panel II, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2011.

79 Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, “NN s/Infracción ley 24.769. Causa 1831/00”, 24/2/05, citado en Gómez, Teresa, “El Fisco denunció penalmente por salidas no documentadas”, PET, 2005, 732, Lexco Fiscal.

80 Cámara Federal de Comodoro Rivadavia, “Santos, Pedro José Javier y Chaile, Mercedes Carol, directivos de ‘VIAC SA’ s/ Ley 24.769”, 9/4/12.

principios propios del Estado del Derecho, como la seguridad jurídica, la personalidad de la pena y el principio de culpabilidad”.

Sin embargo, como tribunal de alzada en ese mismo caso “Santos Pedro Javier”, la Sala III de la Cámara de Casación Penal resolvió a favor de la punición, fundado ello en el carácter de responsable sustituto y, por ende, de obligado, del sujeto al cual el artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias exige el ingreso del tributo en comentario:

“El análisis sistematizado del dispositivo legal [artículo 1, LPT] permite apreciar que se trata de un delito especial propio, en el que el autor debe reunir una particular característica impuesta por la ley: ser el obligado tributario. Ello nos conduce a recordar lo dispuesto por el artículo 6 de la ley 11.683, que regula la situación de los responsables del cumplimiento de deudas ajenas, y cuyo segundo párrafo establece que ‘están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación’. Como se aprecia, la calidad de obligado que reclama el artículo 1 de la ley 24.769 para poder considerarse a un determinado sujeto como autor del ilícito penal viene dada, en el caso de los responsables sustitutos, por la citada norma legal, que inequívocamente le atribuye a los responsables sustitutos ese carácter en la relación tributaria”⁸¹.

Respecto de la presunción, la Cámara de Casación añadió: *“Debe, no obstante, destacarse aquí, que si bien el impuesto se encuentra estructurado sobre la base de una presunción jurídica, dicha presunción no se traslada al ámbito de lo penal. En efecto, como ya hemos explicado, la ley parte de la base de que las erogaciones que carecen de respaldo documental suficiente beneficien a una persona oculta, presunción esta que da lugar a que se imponga la tasa máxima correspondiente al impuesto a la renta. Es decir, la presunción legal es la que genera la obligación de tributar; mas luego, cuando existe ya esa obligación de integrar el impuesto nacida de la verificación de los presupuestos que la ley marca, ninguna otra presunción legal entra en consideración. De modo que se debe en esto distinguir el acto de nacimiento de la obligación –que se rige por las disposiciones de las leyes 11.683 y 20.268–, de la ulterior conducta de evadir esas obligaciones, que es lo que atrapa la ley 24.769. Y es que, como es bien sabido, el delito tributario no es equivalente ni encuentra su fundamento en la deuda tributaria. Lo que se conmina con pena no es la circunstancia que una persona mantenga una deuda con el organismo recaudador: ello resultaría violatorio de elementales derechos individuales (cfr. esta Sala III, en causa 14.411 caratulada “Ruiz Moreno, Horacio Pedro y otros s/Recurso de casación”, reg. 1018, del 31/7/12)...”.*

III.1.c) Cómputo del monto evadido por ejercicio anual

Además, es menester encuadrar el monto dejado de ingresar en el concepto de anualidad contemplado como novedad por la LPT, siendo que el tributo evadido debe computarse *“por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”* (artículo 1), término que difiere del período fiscal del derecho tributario.

Este punto nos obliga, una vez más, a interpretar la norma penal –interconexión mediante– con las disposiciones legales y/o reglamentarias de cada uno de los tributos, las cuales determinan el período de liquidación y pago del gravamen, que en el caso de tributos instantáneos (ej. ITI, Impuesto de Sellos) o de período fiscal inferior a un año (ej. IVA) no coinciden con el momento consumativo del delito fiscal. En particular, en relación con el IVA el artículo 27 de la ley del gravamen, establece que el período fiscal de liquidación y pago para operaciones en el mercado interno es –salvo excepciones como ser las explotaciones agropecuarias– el mes calendario; este impuesto depende de la sumatoria algebraica de la totalidad de los débitos fiscales y créditos fiscales computables durante aquella unidad de tiempo denominada “período fiscal”⁸².

Como expresa Nercellas, *“la normativa tributaria determina el nacimiento de la deuda tributaria, los sujetos obligados, su cuantía y el plazo para su ingreso. Pese a que el vencimiento de ese plazo determinará cuándo se produce el perjuicio fiscal, ya que a partir de él la administración carece de las sumas de las que debió disponer, será la normativa penal la que en definitiva subrayará o no ese momento, como el momento consumativo del delito”.* Entonces sostiene: *“No dudo de que la Ley Penal Tributaria se aparta de la definición que la legislación tributaria brinda en relación con la categoría ‘período fiscal’, constituyendo un elemento*

81 Cámara Federal de Casación Penal, Sala III, “Santos, Pedro José Javier s/Recurso de casación”, 28/11/12.

82 Cfr. Oklander, Juan, *Ley del impuesto al valor agregado*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005, pág. 627.

*normativo del tipo que debe interpretarse poniendo en juego todas las garantías constitucionales que corresponde: ley previa, ley estricta y prohibición de extensión analógica*⁸³.

Catania precisa: *“el ejercicio anual consistirá, para las personas físicas no organizadas en forma de empresa, en el año calendario, esto es, abarcará a todas las obligaciones tributarias nacidas desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año, sin que sea relevante que en el caso particular (por ejemplo, el IVA es mensual o el ITI que es instantáneo) el tributo no sea periódico, o en caso de que lo sea, el período sea inferior a un año”*. Para las sociedades comerciales, *“aquel período se superpondrá con el ejercicio económico de la sociedad, esto es, si el ejercicio comercial es de septiembre de un año a septiembre del siguiente, las obligaciones a considerar serán las nacidas en idéntico período anual*⁸⁴.

En igual sentido, la Cámara de Casación ha expresado: *“El ejercicio, dice Villegas...es siempre anual y correrá entre las fechas de apertura y cierre para las personas jurídicas y será el año calendario para las personas físicas y sucesiones indivisas”; y aunque el período fiscal –según el mismo autor– puede ser anual o mensual como sucede con el Impuesto al Valor Agregado, la mención de ambos no deja lugar a dudas de que el legislador quiso asegurar la anualidad. A lo que agrega el mencionado autor que ‘prevalece el concepto de ejercicio fiscal’ y que, en consecuencia, deben sumarse los perjuicios que se cometan a lo largo de los 12 meses de ejercicio*⁸⁵.

Si bien en la actualidad no existe mayor discusión en cuanto a que el ejercicio es anual (y no mensual) vale destacar la doctrina de la CSJN *in re* “Morrone” que, al resolver respecto de la ley 23.771 cuyo lapso refería solamente al “ejercicio o período fiscal”, sostuvo: *“...debe entenderse que es anual ya que las pautas jurisprudenciales conducen a no interpretar la norma de una manera aislada o literal, sino armonizándola con el resto del ordenamiento específico en materia tributaria...”*, añadiendo que es el lapso de un año cuando los representantes de las sociedades anónimas deben presentar los balances con el correspondiente estado de resultados, por lo que no es adecuado interpretar otro término como durante un ejercicio o período fiscal que no sea anual.

Por lo demás, el Máximo Tribunal indicó en esa misma causa que la ley 24.769, que reemplazó y derogó la ley 23.771, se refiere expresamente a ejercicio anual aunque se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año y afirmó: *“En esas condiciones, cabe concluir que, la intención del legislador al redactar el artículo 2 de la ley 23.771 en lo atinente a la expresión ‘durante un ejercicio o período fiscal’ aplicado a la evasión tributaria correspondiente al impuesto al valor agregado es que aquel debe ser entendido por años y no por períodos mensuales*⁸⁶.

IVA. Cuando el monto evadido se completa antes de finalizar el año

No hay dudas de que el lapso considerado como elemento normativo del tipo para computar el monto evadido es el ejercicio anual, incluso en el caso del IVA, que es un tributo de liquidación mensual. Este aspecto, a su vez, nos remite a la consumación del delito, que entonces tendría lugar al vencimiento del plazo para el pago de dicho tributo (o vencimiento de la declaración jurada, según la posición que se asuma) correspondiente al último mes integrante del ejercicio anual.

Sin embargo, la interpretación no es uniforme respecto del momento de consumación en aquellos supuestos en los que el monto evadido es completado con anterioridad al último mes.

La Sala I de la Cámara de Casación, en el precedente “Ghillione” ha sostenido que por el artículo 1 de la LPT se confiere unidad delictiva a la evasión que pudiera verificarse, con respecto a un determinado tributo, a lo largo y dentro de un mismo ejercicio anual, independientemente de que la liquidación de aquel no se produzca por períodos fiscales anuales. Así, el delito de evasión fiscal de un tributo de liquidación por períodos fiscales inferiores a un año debe entenderse cometido en el momento en el que vence el plazo para el ingreso voluntario de la obligación correspondiente al último mes, o en su caso día, del ejercicio comercial del contribuyente. Cuando se trate de la evasión de un impuesto de período fiscal

83 Nercellas, Marta, “¿La ley penal modificó el significado de la categoría ‘período fiscal?’”, III Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2008.

84 Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 57.

85 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, “Fenoglio SA”, 26/3/98. De igual modo resolvieron la Sala II (“Ferrochio, Ros berto s/Recurso de casación”, 12/5/97) y la Sala IV (“Arrea, Carlos Alberto s/Recurso de casación”, 21/2/00).

86 CSJN, “Morrone, Roque A.”, 19/8/99, Fallos: 322:1699.

inferior al año, debe tenerse en cuenta, a los fines del análisis del suceso delictivo implicado, el ejercicio comercial del contribuyente⁸⁷.

Ratificando lo anterior, la misma Sala entendió que la evasión se completa al finalizar el último mes correspondiente al período anual del contribuyente. El artículo 1 de la LPT contempla el supuesto de hecho de una unidad fáctica delictiva que comprende a todos los actos de evasión impositiva que pudiesen eventualmente verificarse, con respecto al mismo impuesto y al mismo obligado, dentro de un ejercicio anual⁸⁸. Asimismo, en su voto, Borinsky advirtió que la evasión de períodos comprendidos entre julio 1997 y junio 1998 (ejercicio fiscal 1997/1998) del IVA deben ser considerados como un único hecho y su momento de consumación tiene lugar en el momento en el que vence el plazo para el ingreso voluntario de la obligación correspondiente al último mes –o en su caso, día– del ejercicio comercial del contribuyente.

En el mismo sentido ha resuelto la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico: *“por expresa disposición legal, tales infracciones no concurren materialmente sino que se consideran un hecho único, de forma análoga a la descrita para los hechos imponibles del artículo 5 de la ley de IVA en relación a su liquidación e ingreso mensual. Esta unidad delictiva... configura una especie de delito continuado anual ‘sui generis’, por tratarse de hechos independientes, pero estrechamente vinculados entre sí como parte de un plan preconcebido por el evasor (...) Por lo expuesto, considero que más allá de que se puedan cometer hasta doce infracciones tributarias relacionadas con el IVA en un período anual, lo importante para determinar el monto previsto como condición objetiva del tipo penal, es la suma de montos mensuales evadidos que debe realizarse al final del período (...) Para el caso en análisis, tal determinación debe realizarse al cierre del ejercicio fiscal, fecha esta que también determina la ley aplicable al caso concreto”*⁸⁹.

En suma, la norma *“impide fraccionar el período, por lo que se habrá incurrido en evasión fiscal si en un año se supera el monto... cálculo que se establece sumando todas las liquidaciones mensuales del IVA liquidado”*, siendo que *“la evasión tributaria se computa anualmente y hasta tanto ese período no se cumpla el obligado estará a tiempo para emprolijar su comportamiento tributario. La compensación entre declaraciones juradas mensuales no tiene ninguna incidencia penal, en tanto lo único relevante para el artículo 1 es el monto anual que debería haberse tributado”*⁹⁰.

En cambio, en la otra postura, el entonces Juzgado en lo Penal Tributario N° 2 puntualizaba la distinción *“entre consumación formal y consumación material o entre consumación y agotamiento (según la doctrina que se consulte). En efecto, la consumación formal tiene lugar cuando se realizan los elementos determinados del tipo delictivo, mientras que la consumación material o agotamiento implica la consecución por el autor de finalidad perseguida por él, abundando para ello en la comisiva”*. En función de ello, entendió que los hechos consistentes en la supuesta evasión tributaria del artículo 1 de la LPT en orden al IVA, se habrían consumado formalmente al momento en que vencieron los plazos para el pago voluntario de las obligaciones tributarias correspondientes a los meses en que se habrían verificado presuntas evasiones tributarias superiores a \$ 100.000 respecto de cada período anual, que eran anteriores al último mes del período anual, momento este en el cual se habrían consumado materialmente⁹¹.

Por otra parte, en su trabajo presentado en estas Jornadas, Sferco afirma que en el IVA la anualidad prevista en el artículo 1 de la LPT implica: *“a) que no necesariamente todos los meses debieran reflejar la conducta imputable (bastaría con uno), y b) que en cualquier fase del desarrollo del período podría superarse dolosamente la suma de \$ 400.000, o sea, en un solo mes o bien a raíz de su sumatoria”*.

Ejercicios irregulares

Otra de las cuestiones que se plantea es si los ejercicios irregulares cumplen con el requisito de la anualidad exigido por el tipo objetivo de la figura delictual.

Recordamos que el artículo 24 del reglamento de la Ley de Impuesto a las Ganancias contempla la posibilidad de cierres irregulares al establecer que, cuando circunstancias especiales lo justifiquen, la AFIP

87 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, “Ghillioni, Oscar Mauricio s/Recurso de casación”, reg. 11.347.

88 Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, “Castagnola, Osvaldo Pedro s/Recurso de casación”, 11/7/12. En igual sentido, Cámara de Casación, Sala IV, “Legaspi, Adrián Roberto y otro s/Recurso de casación”, 4/4/12.

89 CNPE, Sala A, “Estancias Vidania SA s/Ley 24.769. Incidente de excepción de falta de acción”, 24/6/05 (cfr. voto de Bonzón Rafart).

90 Bonzón Rafart, Juan Carlos y Vanella, Carolina A., “El momento consumativo de la evasión tributaria. Su relación con el bien jurídico protegido”, Revista de Derecho Penal, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010, Derecho Penal Tributario, IV.

91 Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, “Riva SACIICFASA s/Infracción ley 24.769”, 9/2/06.

“podrá admitir o disponer la liquidación del impuesto con base en ejercicios no anuales, autorizando el cambio de fecha de cierre de los ejercicios comerciales, a partir del ejercicio que ella determine”.

Tal autorización está a su vez reglamentada en la resolución general DGI 1966/77, cuyo artículo 1 establece: *“Cuando los hechos alegados lo justifiquen plenamente a juicio de la Dirección y no exista significativo perjuicio fiscal, se acordará a los contribuyentes de los impuestos a las ganancias y sobre los capitales, autorización para cambiar la fecha de cierre de sus ejercicios comerciales”.* Su artículo 2 añade que *“tratándose del primer ejercicio, podrá también autorizarse su cierre en fecha distinta a la que correspondería para un período de 12 (doce) meses”.*

En este punto las dos salas de la Cámara Nacional en lo Penal Económico han coincidido a favor de la punibilidad de aquellas conductas encuadradas en períodos irregulares, esto es, inferiores a 12 meses.

Al respecto, la Sala A ha entendido: *“...en lo que concierne a las obligaciones tributarias que corresponden a los impuestos sobre ganancias y el valor agregado devengadas en el año 2005, lo resuelto se sustenta en que el a quo entiende que la evasión de esas obligaciones, no obstante que alcanza valores millonarios, resulta atípica. Se sustenta en una complicada elucubración acerca del período que debe tomarse en cuenta para considerar el monto que la ley establece como condición para el castigo de la defraudación tributaria. Entendió el juez a quo que la indicación de la norma legal de que ese monto sea el de un ejercicio anual constituye un recaudo que no se cumple en el caso. Que esa consideración se sustenta en que los socios de la entidad obligada al pago de los tributos, en una asamblea que celebraron el 30 de junio de 2005, decidieron computar el ejercicio de sus actividades en el lapso que va del 1 de febrero al 31 de diciembre del año 2005. Que esa manera de interpretar la norma legal conduce a un resultado manifiestamente absurdo. Los propios beneficiarios de la evasión denunciada serían quienes determinaron la impunidad del hecho mediante un acto jurídico dependiente de su voluntad”*⁹².

La Sala B manifestó: *“En este caso, el texto del artículo 1 de la ley 24.769 es suficientemente claro en cuanto a que lo que pretende es la penalización de las evasiones que superen en un período determinado, un monto en pesos también determinado, pero de ninguna manera se ha pretendido punir en función de la cantidad de días en que la evasión se produzca, por lo que la interpretación aislada y meramente literal del término ‘ejercicio anual’, efectuada por el juzgado ‘a quo’, además de incongruente, es contraria a los fines que por la norma se persiguen”.* Particularmente, Repetto sostuvo: *“Que, esa manera de interpretar la norma legal conduce a un resultado manifiestamente absurdo, pues los autores supuestos de la evasión denunciada, los cuales serían los beneficiarios de la misma, habrían sido quienes determinaron la impunidad del hecho mediante un acto jurídico que solo dependió de la voluntad exclusiva de aquellos (como lo fue la constitución de la sociedad el 2 de enero de 2007)”*⁹³.

López Biscayart se pregunta si esos fallos satisfacen el principio de legalidad y consecuente prohibición de analogía en materia penal, al darle al concepto normativo “ejercicio anual” un alcance tal que abarque un período que, en realidad, no es anual. Al respecto concluye: *“Si la voluntad legislativa hubiera sido atrapar en la descripción del delito los ejercicios irregulares, solamente tendría que haber omitido calificar al ejercicio (hubiera dicho, lisa y llanamente ‘ejercicio’). Mas al hacerlo, al exigir que el cálculo del monto evadido sea por ‘ejercicio anual’, el legislador deliberadamente excluyó del ámbito de punición a los ejercicios no anuales”*⁹⁴.

Cabe aclarar que los precedentes de la Cámara antes comentados respondieron a casos en los que el monto evadido en el ejercicio irregular superaba el umbral mínimo de incriminación. La inquietud es cómo se resolvería el caso en que el monto mínimo no sea alcanzado en ese lapso de tiempo pero sí sea superado al completar al año, considerando que los días anteriores al inicio y/o posteriores a la finalización de ese ejercicio irregular formarían parte de otro ejercicio –seguramente anual–.

Anualidad en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La determinación del período anual en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es un tema menor, atento a las divergencias existentes en torno a si se trata de un tributo de período fiscal anual o mensual, cuestión que ha sido encarada por Oscar Fernández en su trabajo presentado como panelista de estas Jornadas.

92 CNPE, Sala A, “Damovo Argentina SA”, reg. 773, folio 969, año 2013.

93 CNPE, Sala B, “Lulab Textiles SA s/Infracción ley 24.769”, 29/8/14, reg. 329.

94 López Biscayart, Javier, “¿Cuánto dura un ejercicio anual en el Derecho Penal Tributario?”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015.

Cabe ante todo tener en cuenta que los Códigos Fiscales provinciales suelen expresamente establecer que el período fiscal es el año calendario. A modo de ejemplo, el artículo 209 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires reza: *“El período fiscal será el año calendario. El gravamen se ingresará, sobre la base de los ingresos correspondientes, mediante anticipos mensuales liquidados a través de declaraciones juradas”*.

En su trabajo, Fernández ha expuesto en este punto las opiniones de Giuliani Fonrouge y Navarrine, Jarach, Bulit Goñi y Althabe, a saber:

- Giuliani Fonrouge y Navarrine: *“el período fiscal es el año calendario, y el pago se efectúa sobre declaración jurada y mediante anticipos periódicos”*⁹⁵.
- Dino Jarach: el Impuesto sobre los Ingresos Brutos *“es periódico en relación con la verificación anual del hecho imponible; por ello puede decirse que es un impuesto anual en el sentido que debe pagarse una vez por año en su monto total, sin perjuicio que, de admitirlo las disposiciones legales y reglamentarias, se subdivide el pago en diferentes cuotas hasta satisfacer la obligación total. Es anual también en el sentido que el hecho y la base imposables se refieren o comprenden los ingresos brutos de todo el período anual”*⁹⁶.
- Enrique Bulit Goñi: al Impuesto sobre los Ingresos Brutos *“se lo considera un impuesto genéricamente de ejercicio, específicamente anual, sin que a ello obste el hecho de que las legislaciones dispongan períodos de pago menores, tema este que se vincula con La naturaleza de este tipo de obligaciones, sean anticipos o pagos definitivos”*⁹⁷.
- Mario Enrique Althabe: al referirse al aspecto temporal, destaca que *“...estamos entonces en presencia de un hecho imponible ‘de ejercicio’, es decir de aquel que la norma legal describe mediante la reunión de hechos o situaciones de hecho, ocurridas en un determinado período de tiempo. Tales circunstancias, de hecho, son consideradas por la ley como un solo hecho imponible. La producción del hecho descripto por la ley se perfecciona al concluir el ejercicio o período que aquella prevé”*⁹⁸.

El mismo autor, luego agrega: *“sin embargo el predominio que tiene la liquidación de ‘anticipos’ y las necesidades de los sistemas informáticos, hace que en ocasiones la declaración jurada anual, sea solo una compilación de las declaraciones bimestrales o mensuales, limitando las ventajas del período anual (...) Creemos que el período fiscal tiene una razón de ser y su desnaturalización no es beneficiosa, ni para los contribuyentes, ni para la administración”*⁹⁹.

A su vez, Fernández resalta la opinión de Germán Ruetti, quien afirma que el período fiscal del gravamen no es anual sino mensual: *“el impuesto sobre los ingresos brutos es, a contrario de lo que dicen los textos, un gravamen de períodos fiscales mensuales. Y que, en adición a ello, a los fines del delito de evasión se lo debe considerar como un tributo de período fiscal mensual”*¹⁰⁰.

El mismo autor –Ruetti– y Guillermina Gamberg, al referirse a los anticipos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, destacan que *“los ‘mal’ llamados anticipos constituyen declaraciones juradas determinativas del gravamen”*, y afirman más adelante enfáticamente:

“siendo las obligaciones determinadas mensualmente sobre base cierta, no existe hipótesis alguna que pueda dar lugar a un saldo al finalizar los doce pagos mensuales del tributo, revistiendo la declaración jurada anual del gravamen el solo efecto informativo. En ese sentido, son cada una de las declaraciones juradas mensuales las que tienen naturaleza determinativa y su pago traduce la cancelación definitiva del gravamen. No existe, pues, determinación de una obligación anual sino la determinación –por declaraciones juradas– de doce obligaciones mensuales, y este es incluso el criterio seguido por el Fisco local para el supuesto en que deba dictar las resoluciones determinativas de oficio (...) Más aún, el Fisco local se encuentra perfectamente habilitado para fiscalizar –y también determinar– los ingresos brutos del contribuyente aun cuando no haya finalizado el

95 Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana Camila, *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 1982, pág. 177.

96 Jarach, Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Cangallo, 1ª ed., 1983, pág. 822.

97 Bulit Goñi, Enrique, *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2ª ed., 1997, pág. 51.

98 Althabe, Mario Enrique, *El impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. La Ley, 3ª ed., 2008, pág. 39.

99 Althabe, Mario Enrique, ob. cit., pág. 40.

100 Ruetti, Germán José, “El Impuesto sobre los Ingresos Brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEE, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.

supuesto período ‘anual’ dado que le asisten plenas potestades para verificar meses anteriores a la finalización del año, en los cuales se haya presentada la declaración mensual determinativa del impuesto”¹⁰¹.

Finalmente Ruetti-Gamberg, según cita Fernández, concluyen: “por lo tanto y en consonancia con nuestra posición de que el impuesto sobre los ingresos brutos es, contrario de lo que dicen los textos, un gravamen de períodos fiscales mensuales, a los fines del delito de evasión se lo debe considerar como un tributo de período fiscal mensual. Consideramos que este impuesto es de ejercicio mensual y el delito se consuma cuando, dentro del año –por así establecerlo el artículo 1 de la ley 24.769– el sujeto alcance con la presentación de declaraciones juradas falsas, el monto mínimo (...)”¹⁰²

El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se asemeja, en el sentido aquí expresado, al impuesto al valor agregado, y no al impuesto a las ganancias, aplicándosele las interpretaciones que sobre la consumación y configuración típica se han efectuado en doctrina y jurisprudencia”¹⁰³.

Fernández manifiesta coincidir con Ruetti, en cuanto a que nos encontramos frente a un tributo de hecho imponible mensual y no anual, ya que todos los elementos que configuran el hecho imponible, así como su cuantificación (base imponible), se encuentran contenidos en la declaración jurada mensual del referido tributo. En efecto, la declaración jurada mensual del gravamen es determinativa de la obligación tributaria, mientras de la declaración jurada anual es simplemente informativa.

Por ende, el panelista considera que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto a la consumación del delito y en cuanto a la prescripción, se asemeja al IVA y no al Impuesto a las Ganancias.

No obstante lo expuesto, Fernández menciona –como lo hacen Ruetti-Gamberg¹⁰⁴– que la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo ha opinado lo contrario. Es decir, que el período fiscal del gravamen no es mensual sino anual¹⁰⁵.

Por su parte, agregó que en línea con el criterio asumido por Fernández y Ruetti, la Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata ha declarado la inconstitucionalidad del entonces artículo 133 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que establecía que la prescripción se computaba desde el 1 de enero del año siguiente al vencimiento de la declaración jurada informativa anual, por entender la Alzada que esta norma había ampliado indebidamente el período prescriptivo de cada ejercicio fiscal al menos en un año. Así, sostuvo: “cada anticipo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos –mensual o bimestral de acuerdo a la categoría de contribuyente– es exigible individualmente al mes siguiente de su vencimiento, por lo que el cómputo de la prescripción de cada uno de ellos debe comenzar a regir a partir del momento de su exigibilidad (artículo 3956, CC)”¹⁰⁶.

III.1.d) El obligado

La LPT contempla como sujeto activo del delito de evasión a “**el obligado**”, lo cual denota que estamos en presencia de un delito especial, esto es, no puede ser cometido por cualquiera, sino por aquellos a quienes específicamente la norma designa como posibles autores. A tales fines corresponde adentrarnos, como norma extrapenal, en la ley 11.683, que en su capítulo II del Título I define a los “sujetos de los deberes impositivos”. En particular, los artículos 5 y 6 de la ley 11.683 enumeran a los responsables por deuda propia y a los responsables por deuda ajena –respectivamente– de la obligación tributaria, a saber:

El artículo 5 de la ley 11.683 establece: “*Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que*

101 Gamberg, Guillermina y Ruetti, Germán, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, Imp., 2016-2, 55.

102 O, agregó, a la fecha de vencimiento para el ingreso del tributo correspondiente al último mes del período anual (según el criterio que al respecto se asuma).

103 Gamberg, Guillermina y Ruetti, Germán, ob. cit.

104 Gamberg, Guillermina y Ruetti, Germán, ob. cit.

105 Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, Sala III, “Ticketek Argentina”, 9/4/15.

106 Cámara en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Microcontrol SRL y otros”, 10/9/09.

les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que estas prevén para que surja la obligación tributaria:

- a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.
- b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.
- c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.
- d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.

Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa”.

Por su parte, el artículo 6 de la ley 11.683 prescribe: *“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:*

- a) *El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.*
- b) *Los padres, tutores y curadores de los incapaces.*
- c) *Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de estos, el cónyuge supérstite y los herederos.*
- d) *Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c).*
- e) *Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.*
- f) *Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.*

Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación”.

Surgen de las normas transcritas tres tipos de sujetos de los deberes impositivos: i) responsables por deuda propia (o contribuyentes); ii) responsables por deuda ajena, y iii) responsables sustitutos. Veamos a continuación qué rol cumple cada uno en el marco de la relación jurídica tributaria y en qué medida resultarían alcanzados –o no– por la condición de “obligados” del delito de evasión.

Los **responsables por deuda propia** (o contribuyentes) enumerados en el artículo 5 son aquellos en cabeza de los cuales se perfecciona el hecho imponible del gravamen, conforme lo que dispongan las respectivas leyes tributarias (por ejemplo, Ley de Impuesto a las Ganancias, 20.628, Ley de Impuesto al Valor Agregado, 23.349, etc.). Son las personas físicas, sucesiones indivisas, personas jurídicas, las entidades y patrimonios de afectación considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible –aunque no sean sujetos de derecho conforme el derecho privado–, y las reparticiones y empresas estatales (salvo exención expresa –prerrogativa generalmente otorgada por las leyes fiscales–). No hay dudas en cuanto a que todos estos pueden reunir la calidad de obligados de la ley penal.

Una de las dificultades que se plantea en la imputación de la autoría en los delitos especiales, surge cuando quien realiza la acción no es el *intraneus*, es decir, no es el sujeto a quien la LPT asigna la calidad de obligado. El supuesto más patente es el de las personas jurídicas indicadas en el artículo 5 como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, para cuyo caso el artículo 14 de la LPT prevé:

“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, repre-

sentantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.

El párrafo precedente implica sintéticamente que en los delitos previstos en la LPT que sean de los denominados “especiales” –como lo es el delito de evasión– por requerir una particular cualidad en el autor –ser el obligado, el contribuyente, el empleador, el agente de retención o percepción, etc.–, cuando esta cualidad sea detentada por una persona jurídica, serán imputadas penalmente y eventualmente condenadas con pena de prisión las personas físicas que, actuando por aquella en diversos roles, hubieran intervenido en los hechos, aun careciendo de la mentada cualidad. Así entonces, con la previsión del primer párrafo del artículo 14 queda sorteado el obstáculo de la falta de la cualidad especial requerida por los tipos especiales cuando no la detentan esos sujetos sino la empresa¹⁰⁷. Ello sin perjuicio de la responsabilidad penal de las personas jurídicas incorporada por la ley 26.735 conforme ya fue tratado anteriormente.

Los **responsables por deuda ajena**, en cambio, no realizan el hecho imponible del gravamen pero de todos modos están obligados frente al Fisco a pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o que disponen, por cuenta de los representados y titulares de los bienes o personas jurídicas con que se vinculan. En los casos de los incisos a) a e), tales sujetos deben cumplir con los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos¹⁰⁸.

Se plantea de tal modo que quien realiza el hecho imponible es el contribuyente pero quien debe cumplir con las obligaciones frente al Fisco es el responsable por deuda ajena. Entonces, ¿es factible considerar a estos últimos como “obligados”? Maximiliano Rusconi y Carolina Calello se pronuncian por la afirmativa, *“ya que deben cumplir con la obligación de pagar los tributos y, si bien no se va verificado a su respecto la hipótesis de incidencia tributaria, deben realizar el pago con fondos ajenos, correspondientes al contribuyente. Es por ello que si detentan la administración de determinado patrimonio, y la ley obliga en consecuencia a cumplir el pago del impuesto, se encuentran en condiciones de realizar las maniobras previstas por los artículos 1, 2, 3, 7 y 8 de la LPT”*¹⁰⁹.

Agrego, la posible condición de “obligado” quedaría circunscripta a los incisos a) a e) del artículo 6, quedando afuera –lógicamente– el inciso f) referido los agentes de retención y percepción que si bien son responsables por deuda ajena revisten ciertas características que los diferencian de los responsables contenidos en los anteriores incisos. Además, en el caso de la evasión los agentes de retención y percepción coinciden con los responsables por deuda propia (esto es, el *intraneus*), siendo que su actuación como agentes no podrá quedar enmarcada en el artículo 1 de la LPT, sino que deberá analizarse al tratar los delitos de apropiación indebida de los artículos 6 y 9 de la LPT.

Con la remisión a los sujetos de los incisos d) y e) del artículo 6 en su calidad de obligados quedaría solucionada la cuestión de la autoría en el caso del hecho imponible perfeccionado por personas jurídicas. El inciso d) refiere a los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas y patrimonios de afectación sin personalidad jurídica; mientras que el inciso e) alude a los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar la materia imponible y pagar el gravamen correspondiente, y a los mandatarios con facultad de percibir dinero.

Sin perjuicio, claro está, de la cláusula que regula el actuar en lugar de otro del artículo 14 de la LPT, que atribuye responsabilidad a las personas físicas que ejecutan el hecho punible ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, según se indicó previamente.

Los **responsables sustitutos**, referidos en el último párrafo del artículo 6 antes transcrito como una subespecie de los responsables por deuda ajena, fueron incluidos en esta última categoría toda vez que el hecho generador del impuesto les resulta ajeno. Lo ajeno es el hecho generador, por cuanto el sustituo-

107 Robiglio, Carolina, “Breves apuntes sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas en la Ley Penal Tributaria reformada por la ley 26.735”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, febrero 2012.

108 Cfr. ley 11.683: “**Artículo 7** - Las personas mencionadas en los incisos a), b) y c) del artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, los deberes que esta ley y las leyes impositivas imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos. Las personas mencionadas en los incisos d) y e) de dicho artículo tienen que cumplir los mismos deberes que para esos fines incumben también a las personas, entidades, etc., con que ellas se vinculan”.

109 Rusconi, Maximiliano y Calello, Carolina, “Problemas especiales de autoría en el derecho penal tributario: actuar en lugar de otro y responsabilidad por deuda ajena”, en *El Delito Fiscal*, directores: Urresti, Esteban J. y Comés, Fabiana L., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, pág. 202.

to no lo realiza. Pero ello no implica que la deuda le sea ajena toda vez que al desplazar al contribuyente asume la obligación de pago a título propio.

Al decir de Valdés Costa: *“La diferencia sustancial entre el sustituto y todos los demás responsables por las deudas del contribuyente, es la de que estos quedan totalmente excluidos del ámbito del derecho tributario; el sustituto ocupa su lugar con los derechos, deberes, obligaciones y responsabilidades propias del contribuyente sustituido; ejemplos típicos, personas que pagan intereses o dividendo de acciones o títulos al portador y cuentas bancarias con denominación impersonal. En cambio, en el caso de los demás responsables, el contribuyente no es sustituido sino que mantiene su responsabilidad hasta tanto el agente no efectúe la retención o percepción o su representante legal no efectúe el pago. Además mantiene la titularidad frente al Fisco de sus derechos y obligaciones si la retención o percepción fue mal practicada o si sus representantes no actuaron conforme a derecho. Esta diferencia trasciende al campo de las infracciones y sanciones ya que al sustituto le son aplicables las sanciones que hubieran correspondido al contribuyente sustituido y no las agravadas de los agentes por no haber vertido en forma los importes detraídos al contribuyente”*¹¹⁰.

Así entonces, queda claro que ante la presencia del sustituto, es este quien asume el carácter de único deudor del impuesto, pues desplaza al destinatario legal de la relación jurídica respectiva.

Este fue el criterio seguido por la Corte Suprema, al señalar: *“...por la forma como el legislador ha redactado el artículo sin número a continuación del artículo 25 de la ley 23.966 (texto según su similar 25.585), resulta innegable que el responsable sustituto es el único que queda obligado frente al Fisco por el tributo que correspondería a sus accionistas o participantes en su capital, el cual deberá abonar con carácter de pago único y definitivo, sin perjuicio del eventual reintegro de los importes abonados que pueda luego intentar contra ellos, el que podrá o no practicarse incluso reteniendo o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago, siendo esto último, obviamente, una cuestión entre particulares ajena, en principio, al Fisco Nacional...”*¹¹¹.

En función de lo expuesto, los sustitutos quedarían encuadrados en el abanico de posibles obligados del delito de evasión fiscal.

En definitiva, *“los posibles autores de los delitos tributarios surgirán de conjugar el requisito de autor calificado, la actuación en representación de las personas jurídicas, integración de sus órganos y ejercicio de poder de decisión en el ente, con los sujetos pasivos de cada tributo”*¹¹².

III.1.e) Ardid o engaño. La teoría del “ardid idóneo”

Vale también referirnos a este tema por su importancia en el análisis de la evasión.

La subsunción típica del delito de evasión requiere, como medio comisivo, la existencia de “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”. Ahora bien, ¿qué se entiende por “ardid o engaño”?

En lo que se ha dado a llamar la teoría del “ardid idóneo”, Bonzón Rafart postula una *“relación causal existente entre el ardid o engaño empleado por el sujeto activo y el error en que incurre el sujeto pasivo (Fisco) como consecuencia de aquel”*. Para evaluar la idoneidad del ardid empleado, indica que *“necesariamente se debe tener en cuenta la modalidad operativa del ente recaudador y su capacidad práctica de detectar y bloquear el eventual ilícito (...) En caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo sea fácilmente detectable, ya por lo burdo de la maniobra o debido a la rutina y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control, deberá ser encuadrado en la figura infraccional del artículo 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y mod.) (...) Por el contrario, cuando el ardid o engaño detenta tal gravedad, que torna prácticamente imposible detectar la maniobra mediante el rutinario y normal control a que hice referencia, la conducta ilícita encuadra en el tipo penal previsto por el artículo 1 de la Ley Penal Tributaria 24.769”*¹¹³.

En desacuerdo con esa postura, Catania descarta que el tipo penal requiera la producción de un error, para quien la alusión a “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño” se refiere al “engaño acción” y no al “engaño resultado” que se identifica –este último– con el “error en algún sujeto”. Así es que sostiene que *“aparece como irracional el planteo de un esquema por el cual se*

110 Valdés Costa, Ramón, “Informe sobre los modelos de Códigos Tributarios para América Latina”, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Separata de la Revista Tributaria, T. XXIII, septiembre 1996, pág. 14.

111 CSJN, “Rectificaciones Rivadavia SA c/AFIP s/Ordinario”, 12/7/11, Fallos: 334:875.

112 Robiglio, Carolina L. I., *La autoría en los delitos tributarios*, Ed. Ad. Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 175.

113 Bonzón Rafart, Juan Carlos, “Defraudación fiscal infraccional y delictual. Evasión fiscal”, Sup. E. Derecho Económico, febrero (2004), 19.

*establece que existirá una acción ligada por medio de un nexo de causalidad con un resultado (error), pero que ese error (resultado) se produce con posterioridad a la consumación del delito*¹¹⁴.

La teoría que Bonzón Rafart ha desarrollado y defendido, ha tenido, si bien con diferentes matices, gran recepción en el ámbito judicial, a saber:

– La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico (integrada por mismo propulsor de la referida teoría) ha expresado que *“el comportamiento delictivo que la Ley Penal Tributaria describe como declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño... no puede entenderse incurrido con la mera presentación de una declaración jurada que podría ser considerada inadecuada cuando no existe algún despliegue adicional. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa con idoneidad suficiente para impedir o dificultar el debido control del Ente Recaudador”* (cfr. voto de los Dres. Repetto y Bonzón)¹¹⁵.

En atención a que el debate se centró en diferencias de carácter técnico entre la AFIP y el contribuyente, los camaristas concluyeron que *“teniendo en cuenta las distintas particularidades y características de la operación comercial efectuada... el monto de la transacción y la circunstancia de que el Fisco haya tomado conocimiento de la misma raíz de lo declarado como exento de tributación por el propio contribuyente, las sumas percibidas difícilmente podrían haberse mantenido ocultas a través de aquella supuesta declaración incorrecta”*.

– En la misma orientación, la Sala III de la Cámara de Casación entendió que el ardid o engaño exigido por la LPT debe tener suficiente entidad como para llevar al sujeto pasivo –el Fisco– a desconocer cuál es la realidad de la situación patrimonial del obligado. En efecto, es necesario que exista una *“maquinación fraudulenta”*, una *“puesta en escena”* susceptible de inducir a error al Fisco¹¹⁶.

La Sala I de la Cámara de Casación ha considerado que el ardid desplegado para burlar al Fisco debe ser idóneo, lo que no puede verse en el simple ocultamiento o la supuesta falsedad que se comete al momento de la presentación de una declaración jurada o del pago de un tributo, por cuanto la figura del artículo 1 de la LPT no tipifica la simple mentira sin basamento alguno y fácilmente detectable¹¹⁷.

Ahora bien, a partir de ello, la Sala I agrega –citando a Virgolini y Silvestroni¹¹⁸– que *“la conducta típica que se describe es la que se lleva a cabo generalmente con posterioridad, en el momento de la actuación fiscalizadora del Órgano Recaudador, dirigida a establecer la veracidad de la declaración jurada y la regularidad del pago practicado. Antes de allí solo pudo haberse cometido el tipo infraccional, porque se trata del incumplimiento del contribuyente a su deber jurídico administrativo de proveer lealmente a la autoliquidación de su impuesto. A partir de allí, frente a la pesquisa administrativa, se puede llevar a cabo el ardid o engaño descrito en el tipo penal... Es recién frente a la pesquisa que se lleva a cabo el intento de escapar, de evadir lo que se debe, a través de un comportamiento objetivamente ardidoso y subjetivamente engañoso”*.

Germán Ruetti ha discrepado con ese criterio consistente en sostener que el ardid se configura recién al momento del accionar fiscalizador del ente fiscal: *“suponer que la acción del tipo (evadir) puede configurarse recién con la acción fiscalizadora y la conducta del contribuyente en ese estadio implica alterar el momento consumativo del delito situándolo no solo en un momento futuro conjetural (si existiera acción fiscalizadora) sino ajeno al obrar del sujeto pues ninguna acción habría por parte del autor en tanto no decide cuanto consume o no el tipo”*¹¹⁹. En forma similar, Nicolás Ramayón opina que *“el organismo recaudador difícilmente tenga la posibilidad de verificar la exactitud de la declaración jurada presentada o la justificación de la omisión de presentar el formulario al momento mismo del vencimiento de la obligación tributaria o de la presentación del formulario, ya que, por lo general, la inspección se realizará con posterioridad a la lesión del bien jurídico”*¹²⁰.

114 Catania, Alejandro, ob. cit., págs. 68/71.

115 CNPE, Sala A, “Grosskopf, Sergio Mario s/Infracción ley 24.769”, 21/10/08.

116 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, causa 5563, “Esteves, José Antonio s/Recurso de casación”, 31/10/05.

117 CNCP, Sala I, “Gerold, Walter A. s/Recurso de casación”, 24/7/08. En igual sentido: “Eurnekian, Eduardo s/Recurso de casación”, 21/8/08; “Grosskopf, Sergio Mario s/Recurso de queja”, 17/9/08; “Senn, Kenneth Waldemar s/Recurso de casación”, 28/4/09.

118 Virgolini, Julio y Silvestroni, Mariano, “Delito e infracción tributaria. Una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y de extrema ratio”, en *Derecho penal tributario. Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, págs. 121/157.

119 Ruetti, Germán José, “Relato general”, IV Jornadas Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2009.

120 Ramayón, Nicolás, “Reflexiones acerca de la identidad objetiva del ardid o engaño en el delito de evasión tributaria simple. Necesidad de deslindar armónicamente el tipo penal del artículo 1 de la ley 24.769 con el artículo 46 de la ley 11.683”, IV Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2009.

– Por su parte, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico *“no parece tan exigente a la hora de evaluar el ardid desplegado para el delito de evasión”*¹²¹. Según este Tribunal, *“en un sistema en el cual la autodeterminación tributaria es el principio general, la confección y presentación de declaraciones juradas por las cuales se declararon datos falsos podría constituir un ardid idóneo a fin de engañar al organismo recaudador, por ocultar la realidad comercial y una fracción significativa de la obligación tributaria...”*¹²².

III.2. Beneficios fiscales

La extrapenalidad también cobra relevancia al momento de realizar el encuadre típico de la conducta en los delitos de evasión por utilización fraudulenta de beneficios fiscales, de aprovechamiento indebido de subsidios y de obtención fraudulenta de beneficios fiscales [artículos 2, inciso c), 3 y 4, LPT, respectivamente].

Díaz ha definido los “beneficios fiscales” como *“todos aquellos que engloban cualquier operación técnica dentro de la relación tributaria que rebaje la base imponible o la alícuota, que en todos los casos se los califica como minorización de la obligación tributaria”*. Particularmente, indica que existen desgravaciones estructurales y desgravaciones excepcionales, siendo estas últimas las que conforman el cuadro de protección penal¹²³.

Asimismo, Díaz ha efectuado una pormenorizada descripción de las figuras tributarias cuyo uso ardidoso pueden dar lugar a la tipificación de la reprimenda penal de la LPT, a saber: deducción, desgravación, exención, reducción, diferimiento, etc.; a su trabajo nos remitimos¹²⁴ para precisar con exactitud el alcance de cada uno de los conceptos.

Por medio de la denominada cláusula del progreso inserta en el artículo 75, inciso 18), de la Constitución Nacional¹²⁵, se impone al Congreso Nacional la obligación de proveer lo conducente a la prosperidad del país, prescribiendo como uno de los instrumentos para alcanzar tales fines las “concesiones temporarias de franquicias y recompensas de estímulo”, expresiones que en el ámbito del derecho financiero deben entenderse como equivalentes, respectivamente, a beneficios fiscales indirectos y directos¹²⁶. Al respecto, Arístides Corti ha especificado:

*“Se trata de sacrificios que consagra legislativamente el Estado en punto a la recaudación de los tributos (beneficios fiscales indirectos; es decir, el Estado deja de cobrar gravámenes, cobra menos o cobra después) o bien cuando efectúa gastos de transferencia (beneficios fiscales directos; es decir subvenciones). No se trata de privilegios sino de mecanismos promocionales tendientes a expandir las fuerzas económicas y sociales en sectores de la economía o regiones territoriales infradesarrolladas a fin de efectivizar la igualdad de oportunidades y de derechos de los ciudadanos en el ámbito integral del territorio soberano del Estado”*¹²⁷.

Relacionando tales nociones con los delitos tipificados en la LPT relativos a los beneficios fiscales, podemos sintetizar:

121 Gómez, Teresa, “¿Ardid idóneo o inidóneo? That is the question”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, diciembre 2011.

122 CNPE, Sala B, “Garantía Cía. Arg. de Seguros SA y otros s/Infracción ley 24.769”, 14/2/06.

123 Díaz, Vicente O., “Tratamiento penal del uso disvalioso de los beneficios fiscales de origen tributario”, Supl. Esp., Derecho Económico, febrero 2004, pág. 68.

124 Díaz, Vicente O., ob. cit.

125 Artículo 75, inciso 18, CN: “Corresponde al Congreso: (...) 18. Proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias, y al progreso de la ilustración, dictando planes de instrucción general y universitaria, y promoviendo la industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad nacional, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de los ríos interiores, por leyes protectoras de estos fines y por concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo”.

126 Corti, Arístides Horacio M., “Acerca de los beneficios fiscales y la represión de sus malversaciones en las leyes penal tributarias”, Supl. Esp., Derecho Económico, febrero 2004, pág. 45.

127 Corti, Arístides Horacio M., ob. cit.

Delito	Tutela: beneficio fiscal directo/beneficio fiscal indirecto
Utilización fraudulenta de beneficios fiscales [artículo 2, inciso c)]:	Beneficio fiscal indirecto
Aprovechamiento indebido de subsidios (artículo 3):	Beneficio fiscal directo
Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (artículo 4)	–Beneficio fiscal directo –Beneficio fiscal indirecto

Seguidamente se mencionan algunas notas particulares de estos delitos y la interpretación seguida por los tribunales.

III.2.a) Utilización fraudulenta de beneficios fiscales

El artículo 2, inciso c), dispone: *“La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verifique cualquiera de los siguientes supuestos: (...) c) Si el obligado utilizar fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superar la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000)”*.

Se observa que la utilización del beneficio debe ser de manera fraudulenta, lo que acontece cuando se lo hace burlando el sentido o la finalidad política tenida en miras por la autoridad que lo acuerda. Pero además, la utilización fraudulenta del beneficio fiscal debe ser el ardid o engaño de la evasión tributaria, puesto que los agravantes solo son tales como complemento de una evasión del pago de tributos del artículo 1¹²⁸.

Catania considera que el supuesto delictual se configura cuando se obtiene el beneficio, ya sea de modo legítimo o por medio de un ardid, y luego se lo utiliza como ardid por el desvío del uso ilegítimo o por el uso de aquel que era indebido¹²⁹. Por ello, discrepa con la posición de Villegas, quien entiende que el beneficio debe haber sido legítimamente obtenido y luego distorsionado en su aplicación¹³⁰.

En la casuística jurisprudencial, se ha sostenido que los propósitos de la promoción resultan burlados si las actividades proyectadas se efectúan fuera de la zona de promoción, aunque sea en parte¹³¹. Otra de las maniobras denunciadas ha consistido en la realización de inversiones por parte del inversionista (depósito de dinero en cuentas de la empresa promovida) y su posterior devolución vía contratos de mutuo, cuyo antecedente más conocido es la causa “Etchegoin” de la Cámara Federal de San Martín¹³².

En el precedente “Asbon”¹³³, la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico decidió por mayoría –Bonzón y Repetto– que la evasión agravada del inciso c) comprende tanto el pago total como oportuno de tributos. En efecto, la indebida postergación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias traduce en un perjuicio cuantificable para el Fisco que es lo que caracteriza a la conducta evasiva.

En disidencia, Hendler estimó que el comportamiento de “evadir” un pago no es lo mismo que el de “diferir” un pago. En el delito del artículo 2, inciso c), se incurre cuando se evade el pago de tributos, comportamiento que resulta diverso del que contempla la misma ley cuando se refiere a la obtención de una autorización para gozar de un “diferimiento”, es decir de un aplazamiento en el pago [cfr. Sala A, “Ilumix”, 4/9/03, reg. 554/03].

III.2.b) Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

El artículo 4 de la LPT establece: *“Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación,*

128 Cfr. Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob. cit., pág. 73.

129 Cfr. Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 110.

130 Cfr. Villegas, ob. cit., pág. 587.

131 CNPE, Sala A, “Mazzer, Roberto”, 21/5/99.

132 Cit. en Torassa, Marcos R., “Beneficios fiscales. Ley Penal Tributaria”, en *El Delito Fiscal*, directores: Urresti, Esteban J. y Comés, Fabiana L., Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, pág. 490.

133 CNPE, Sala A, “Asbon SA y otros s/Infracción ley 24.769”, 30/11/07.

diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”.

Como bien resume Torassa, la norma tipifica un delito de concreto peligro –a diferencia de los artículos 2, inciso c), y 3 que son de lesión– que se perfecciona con la obtención fraudulenta del reconocimiento, certificación o autorización para gozar de los beneficios fiscales indirectos contemplados en el artículo 2, inciso c), como también de los directos contemplados en el artículo 3, sin que se requiera la utilización del beneficio fiscal¹³⁴. A su vez, la ausencia de monto también diferencia a esta figura de los artículos 2, inciso c), y 3.

En “Di Biase”, la Cámara de Casación entendió configurado este delito frente a la obtención fraudulenta de un certificado de no retención de IVA (resolución general 17/97) por parte de una sociedad ficticia, lo que le permitió sociedad liberarse del pago del IVA en la fuente, difiriéndolo al final de cada período fiscal mensual en el que se liquida el impuesto. Así entonces, rechazó el argumento de la defensa consistente en que el certificado de no retención no constituía un diferimiento de los previstos por el artículo 4 de la LPT en atención a que la resolución general 17/97 no encontraba su génesis en una ley del Congreso de la Nación y, por lo tanto, no podía ser considerado un beneficio fiscal en virtud de lo normado en el artículo 75, inciso 18), de la CN¹³⁵.

También se rechazó la defensa relativa a que quienes obtuvieron el certificado no son quienes se beneficiaban, en atención a que la figura no requiere que el sujeto activo del delito sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria pues la norma utilizó la expresión genérica “el que...”.

III.2.c) Relación entre los artículos 2 inciso c) y 4

En más de una oportunidad se ha debatido la relación existente entre ambas figuras delictuales. Al respecto cabe mencionar el precedente “Sicorsky” de la Cámara de Casación, en el que se ha entendido que el artículo 4 se circunscribe a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales y el artículo 2, inciso c) presupone la efectiva utilización de tales beneficios como medio comisivo de una evasión tributaria, sin excluir la posibilidad de que esos beneficios hubieran sido obtenidos fraudulentamente. En el caso, la conducta quedó abarcada por las dos figuras, existiendo entre ellas una relación de subsidiariedad¹³⁶.

Asimismo, vale destacar la sentencia dictada por el Tribunal Oral N° 2 en lo Penal Económico en la causa “Muñiz”¹³⁷, en la que se resolvió condenar por los delitos previstos en los artículos 2, inciso c), y 4 de la LPT, al presidente de una firma que mediante la falsa invocación de una determinada actividad –en el caso, fabricación de solventes– obtuvo la exención impositiva prevista en el artículo 7 de la ley 23.966, la cual fue utilizada en forma indebida para evadir el pago del Impuesto a la Transferencia de Combustibles en varias operaciones de importación de combustible, el cual sería posteriormente vendido en el mercado interno en el mismo estado en el que había sido adquirido.

Particularmente, el Tribunal Oral señaló allí que el artículo 4 de la LPT exige para la configuración de la conducta que reprime, entre otros engaños, una declaración engañosa por la que se obtuviere una autorización para gozar de una exención. Por su parte, la agravante del artículo 2, inciso c), también corresponde en tanto hubo un abuso posterior de la exención (en treinta y nueve ocasiones) y en cada una de ellas el marco objetivo de perjuicio superó la suma máxima aludida por la norma.

Los Dres. Losada y Gutiérrez de la Cárcova consideraron que ambos delitos concurren en forma real (artículo 55 del CP), mientras que en minoría Lemos entendió que cada una de las operaciones de importación en las cuales el vendedor utilizó fraudulentamente la exención impositiva no son independientes entre sí, sino que conforman una conducta ilícita única que encuadra en un mismo tipo penal, por lo que –a su entender– se trata de un delito continuado de evasión tributaria agravada.

III.2.d) Aprovechamiento indebido de subsidios

El artículo 3 de la LPT prevé: *“Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o enga-*

¹³⁴ Torassa, Marcos R., ob. cit., pág. 497.

¹³⁵ Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, “Di Biase, Luis Antonio y otros s/Recurso de casación e inconstitucionalidad”, 4/7/14.

¹³⁶ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, “Sicorsky, Jaime y otra”, 5/5/08; citado en Borinsky, Mariano Hernán; Gala ván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob. cit., pág. 94.

¹³⁷ Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, “Muñiz, Carlos Antonio”, 4/9/07.

ño, se aprovechar indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual”.

Los subsidios de naturaleza tributaria a los que alude la norma son las “recompensas de estímulo” previstas en la Constitución Nacional en orden a promover el bienestar general, conceptualizados como beneficios fiscales directos, esto es los dispositivos legales dirigidos a restituir el pago de impuestos ya efectuado¹³⁸.

El subsidio debe ser de naturaleza tributaria, excluyendo a todas aquellas ayudas que no tienen esa naturaleza (las artísticas, las culturales, las educativas, las sociales, etc.)¹³⁹.

Catania manifiesta que esta figura, vertebralmente idéntica a la del delito de estafa, constituye el verdadero estereotipo del fraude tributario. Es decir, la estructura objetiva del tipo se encuentra compuesta por el despliegue de una maniobra engañosa que debe provocar un error en el agente del Estado a cargo de la toma de decisiones referidas al otorgamiento de la prestación correspondiente¹⁴⁰.

En cuanto al verbo típico “aprovechar”, debe ser indebido, lo cual sucederá cuando: i) no se reúnan las condiciones para acceder al beneficio, ii) cuando se reúnen las condiciones para acceder al beneficio y se lo percibe en mayor medida o reiteradas veces, o iii) cuando reunidas las condiciones para acceder al beneficio y se lo percibe en su justa medida, se lo destina a una finalidad distinta de aquella para la cual fue creado¹⁴¹.

Por su parte la configuración del delito requiere la efectiva percepción de los fondos conforme surge de la norma al referir al “monto de lo percibido”. El tema, señala Torassa, no es menor atento que existen regímenes en que el subsidio se entrega mediante certificados de crédito fiscal, que son instrumentos destinados al pago de obligaciones tributarias e incluso transferibles a terceros, es decir, convertibles en dinero¹⁴².

Si bien la pena es equivalente a la del artículo 2, inciso c), el monto de punibilidad es menor pues se ubica en \$ 400.000 por ejercicio anual (en vez de los \$ 800.000 contemplados para aquella evasión agravada). Ambas figuras son de lesión, aunque por la evasión agravada se persigue a los contribuyentes que dejaron de pagar el impuesto, mientras que el artículo 3 persigue los casos de desplazamiento patrimonial del Estado al contribuyente, ambos a través de una maniobra ardidosa.

A diferencia de la evasión, el artículo 3 no establece que para definir el monto debe computarse cada tributo por separado, de lo que se infiere que deberán computarse la totalidad de los subsidios directos de naturaleza tributaria percibidos durante el mismo período anual.

En cuanto a la consumación del delito, en la causa “Dreyfus”¹⁴³ la Sala B entendió por mayoría –Hornos y Repetto– que tenía lugar en la fecha de la percepción del último beneficio obtenido indebidamente en el ejercicio anual, que en el caso había sido percibido el 18/9/02. En minoría, Grabivker sostuvo que la consumación operó el 31/12/02, dado que por la limitación temporal aludida en la norma se impide que el delito se considere consumado antes del vencimiento del ejercicio anual en el cual se hubieran producido las disposiciones patrimoniales indebidas a favor del obligado.

III.2.e) Reintegros de IVA por exportaciones

Uno de los casos más paradigmáticos frente al cual se denuncian los delitos relativos de los beneficios fiscales antes reseñados, lo constituye el reintegro de créditos fiscales por IVA vinculados con operaciones de exportación¹⁴⁴ que, luego de efectivizado, la AFIP lo impugna por no resultar genuinas las operaciones generadoras de ese reintegro.

Al respecto se destaca el precedente de la Sala B en la causa “Refinería de Grasa Sudamericana” en el que se sostuvo que, dado que se habría efectuado un desplazamiento patrimonial indebido por parte del Fisco en favor del obligado “...por el cual la AFIP-DGI pagó anticipadamente sumas de dinero en concepto de

138 Cfr. Torassa, Marcos R., ob. cit., pág. 494.

139 Cfr. Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, ob. cit. pág. 123.

140 Cfr. Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 126.

141 Cfr. Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 129.

142 Cfr. Torassa, Marcos R., ob. cit., pág. 495.

143 CNPE, Sala B, “Louis Dreyfus SA s/Infracción ley 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, 7/2/14.

144 Cfr. artículo 43, ley del IVA.

reintegros mediante el cómputo de créditos por exportaciones efectuados por la contribuyente, los cuales posteriormente resultaron impugnados, aquella conducta, al menos por el momento, encontraría tipificación legal, en la modalidad consumada del artículo 3 de la ley 24.769, por lo que no solo en principio resulta errónea la calificación atribuida a los hechos por la defensa (artículo 4 del RPT) sino que además la conducta habría superado la etapa de la tentativa, también a contrario de lo sostenido por aquella defensa”¹⁴⁵.

En el mismo sentido fallaron la Cámara Federal de Rosario¹⁴⁶ y la Cámara Federal de Mar del Plata¹⁴⁷. Este último tribunal puntualizó que, en el caso concreto, se encontraba verificada *“la existencia de un ardid o engaño que ha derivado en un error en el sujeto pasivo permitiendo la obtención de un certificado o reconocimiento de un beneficio fiscal y el posterior aprovechamiento del mismo, es decir que hubo un desplazamiento de fondos del Fisco hacia el contribuyente que solicitó el reintegro”*, motivo por el cual estimó que cabría aplicar la figura del artículo 3 y no la del artículo 4 de la LPT.

Vale puntualizar las consideraciones del camarista Tazza de la Cámara Federal de Mar del Plata en la causa referida en el párrafo precedente:

- En principio entendió que la conducta resultaba encuadrada en el artículo 4 de la LPT dado que se trata de una figura autónoma e independiente de cualquier otra ilicitud prevista por la LPT.
- Sin embargo, planteó que cuando existe un aprovechamiento de reintegros, recuperos, o subsidios obtenidos fraudulentamente o engañosamente que superen el monto establecido por el artículo 3 llega a existir una relación de consunción entre ambas figuras penales, siendo de aplicación en tal caso únicamente la forma punitiva más avanzada en el recorrido criminal, situación que –aclaró– no acontece en el caso objeto de análisis.
- En este caso, dado que los beneficios tributarios aprovechados fueron por un monto inferior al previsto en el artículo 3, entonces se torna plenamente operativa la aplicación del artículo 4 en razón de su naturaleza autónoma.

Del otro lado hay quienes sostienen que el reintegro del IVA por operaciones de exportación no constituye un beneficio fiscal, sino que es un mecanismo tendiente a hacer efectivo el principio de no exportar impuestos. En esa posición se encuentra Arístides Corti quien considera que, de efectuarse alguna maniobra ardidosa a su respecto, la conducta no resultará atípica sino punible en los términos de los artículos 1 o 2 de la LPT¹⁴⁸.

III.3. Apropiación indebida

La importancia de este delito, que junto con la evasión ocupan la mayor cantidad de denuncias y causas en trámite, impone la consideración de los principales aspectos que hacen a su configuración. Por la identidad de su estructura típica me referiré a la “apropiación indebida” haciendo alusión indistintamente a la apropiación de tributos (artículo 6, LPT¹⁴⁹) como de los recursos de la seguridad social (artículo 9, LPT¹⁵⁰).

Cabe en primer término definir a los sujetos activos del delito, es decir, los agentes de percepción o de retención. Conforme enseña Villegas, son agentes de retención *“aquellos que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en los cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente”*, mientras que los agentes de percepción son *“aquellos*

145 CNPE, Sala B, “Refinería de Grasa Sudamericana SA s/Ley 24.769”, 12/6/07. En el mismo sentido, CNPE, Sala B, “Louis Dreyfus SA s/Infracción ley 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, 7/2/14.

146 Cámara Federal de Rosario, Sala A, “P., N. s/Ley 24.769”, 29/7/14.

147 Cámara Federal de Mar del Plata, “B., E. J. - D., M. A. y otros s/Ley 24.769. Legajo de apelación”, 23/12/13.

148 Corti, Arístides Horacio M., ob. cit.

149 LPT: **“Artículo 6 - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes”**.

150 Artículo 9, LPT: **“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes.**

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes...”

que por su profesión, oficio, actividad o función, se hallan en una situación tal que les permiten recibir del destinatario legal tributario, un monto tributario que posteriormente deben depositar a la orden del Fisco”¹⁵¹.

Como delito de omisión requiere para su configuración la existencia de tres elementos en la conducta del autor: i) la situación generadora del deber de actuar; ii) la capacidad individual de acción, y iii) la ausencia de la acción esperada.

El primero de dichos elementos, esto es la **situación generadora del deber**, se configura cuando se verifica una retención o percepción practicada por algunos de los sujetos activos, siendo que *“la omisión de actuar como agente de retención o percepción por parte de los sujetos obligados por la ley a actuar en tal carácter importa la atipicidad de la conducta por ausencia de la situación típica generadora del deber de actuar, pues lo que genera aquel deber, es que el sujeto activo efectivamente lleve a cabo las retenciones o percepciones que marca la ley”*¹⁵².

Vale destacar la distinción que en este punto realiza Catania¹⁵³ entre los agentes de percepción y de retención:

- En los casos de percepción, *“cuando no se produce la recepción del dinero, entonces directamente no se actúa como agente de percepción. Por otro lado, por la naturaleza de la posesión que ostenta el perceptor, no puede pensarse en una compensación; en consecuencia, ya sea materialmente o por medios bancarios, deberá haber un ingreso en las disponibilidades de quien actúa como agente de percepción, cuya imputación quedará documentada en la operación realizada”*.
- En los casos de los agentes de retención, el autor separa dos situaciones:
 - a) el agente de retención posee dinero disponible: al momento de realizarse la operación debe considerarse que el agente imputó la totalidad o una parte de aquella suma a efectuar la retención; la prueba de la expresión de esa voluntad es la documentación de la operación y la registración en los libros de la retención misma.
 - b) el agente de retención no posee dinero disponible: en estos supuestos no existe la posibilidad de efectuar la imputación a una retención, pues no existe suma alguna que imputar a una cuenta determinada. Por lo tanto, a pesar que exista registración contable, no es posible afirmar que se haya producido la situación generadora del deber de actuar. Ello será así, aclara, mientras no exista una maniobra engañosa.

Los tribunales exigen la prueba de la efectiva retención que, lógicamente, debe preceder a los depósitos. La Cámara de Casación ha entendido, en un caso de apropiación indebida de aportes de la seguridad social, que ello no había acontecido por cuanto no se había acreditado que al momento de pagar los sueldos “el contribuyente tenía en su poder más dinero que el propio del emolumento, al que, obviamente, se había descontado el porcentaje del aporte previsional, así como la inversión del dinero entre ese momento y el del depósito de lo retenido de manera tal que no se hubiere previsto su ingreso en tiempo”. En consecuencia, hizo lugar al recurso de casación contra la sentencia del Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe, que había condenado con fundamento en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente y los formularios de consulta a la base de datos de la AFIP¹⁵⁴.

La Sala A tiene dicho que para la prueba de la efectiva retención basta que el agente de retención otorgue recibo al deudor del aporte, lo que ocurre cuando lo hace constar en el recibo de haberes que a su vez le extiende al trabajador¹⁵⁵. A su vez, los asientos de la contabilidad constituyen una prueba meramente indiciaria¹⁵⁶. Por su parte, se consideró no configurado el delito frente a la acreditación del acuerdo entre los empleados y el empleador para no efectuar ninguna retención¹⁵⁷.

151 Villegas, Héctor B., “Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, págs. 21 y 253.

152 María Verónica Straccia y Hernán de Llano, “El delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social”, en *El Delito Fiscal*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2008, pág. 513.

153 Alejandro Catania, ob. cit., págs. 154/155.

154 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, “Lheritier, Miguel Ángel s/Recurso de casación”, 7/7/04.

155 CNPE, Sala A, “B. y Cía. SA s/Evasión tributaria simple y apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Legajo de apelación”, 14/11/14; “L. G. SRL; S., A.; M., R. F.; B., L. B. s/Infracción ley 24 769. Legajo de apelación”, 19/3/14; entre otros.

156 CNPE, Sala A, “Legona SA s/Ley 23.771”, 5/8/99.

157 CNPE, Sala A, “Cía. Cult SA s/Infracción ley 24.769”, 19/3/13.

En cuanto al segundo de los elementos, esto es **la capacidad individual de acción**. *“carece de esta capacidad quien no posee el dinero para efectuar el depósito y quien, aún poseyéndolo, carece de la posibilidad fáctica de disponerlo (por imposibilidad material –la cuenta bancaria se encuentra embargada– o funcional –requiere la firma conjunta de otra persona que se niega a prestarla para efectuar la disposición del dinero que se encuentra en una cuenta bancaria–). Sin perjuicio de que en estos casos siempre habrá que tener en cuenta las circunstancias relacionadas con la omittio liberae in causa”*¹⁵⁸.

La ausencia de este segundo requisito fue verificada por el entonces Juzgado en lo Penal Tributario N° 2 en la causa “Aerocontinente Chile”¹⁵⁹, en la que se resolvió el sobreseimiento de los imputados. Si bien se encontraba corroborada la efectiva percepción de la Tasa Aeroportuaria Única por Servicios Migratorios, no se probó la concurrencia del restante elemento que hace a la conformación típica, esto es, la capacidad individual de acción de los imputados, en atención a diversas circunstancias que permitieron inferir que las dificultades económicas y financieras registradas por la casa matriz de Chile repercutieron en la situación económica financiera de la empresa argentina y, por ende, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (quiebra de la casa matriz y posterior cesación de pagos, embargo de bienes y quiebra de la sucursal argentina, a la época del vencimiento del plazo para el ingreso de las percepciones, la cuenta bancaria tenía dinero insuficiente para el depósito de las obligaciones, durante el año en que tuvo lugar el presunto hecho no se pagaban los sueldos puntualmente y no se venían pasajes).

El tercer elemento es la **ausencia de acción esperada**, consistente en la falta de depósito del dinero retenido o percibido dentro de los 10 días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso.

En cuanto al *aspecto subjetivo* de estos delitos, vale recordar el conocido caso “Lambruschi” en el cual la Corte Suprema ha sostenido que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo en virtud del principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente¹⁶⁰.

Si bien se ha resuelto que el pago extemporáneo no elimina la tipicidad de la conducta¹⁶¹, en ciertas ocasiones la justicia ha entendido que la demora de unos pocos días en el ingreso del tributo denota la falta de dolo¹⁶².

Crisis económico-financiera y estado de necesidad

Frente a la imputación de este delito es frecuente argumentar la existencia de un estado de necesidad, impeditiva del ingreso oportuno de los tributos retenidos o percibidos. Ello debido, seguramente, a la crisis económico-financiera de la compañía frente a la cual el contribuyente se encontró ante la disyuntiva de mantener la empresa y consecuente capital de trabajo versus depositar el tributo recaudado, frente a lo cual optó por la primera alternativa. Es decir, en estos casos la retención o percepción fue practicada y los fondos estaban disponibles, pero se aplicaron a otro destino para permitir la continuidad de la empresa.

El Código Penal recepta en su artículo 34, incisos 2) y 3), el denominado “estado de necesidad disculpante” y el “estado de necesidad justificante”, respectivamente¹⁶³. El estado de necesidad justificante opera a nivel de la antijuridicidad y tiene lugar cuando se trata de bienes en conflicto de diferente valor (de mayor a menor), mientras que el estado de necesidad disculpante opera a nivel de la culpabilidad y se refiere a bienes jurídicos de igual valor¹⁶⁴.

La doctrina no es conteste respecto de si en estos casos estamos en presencia de un estado de necesidad disculpante o justificante. Cornejo Costas entiende que tal cuestión sitúa al empleador en un contexto justificante y no disculpante en tanto y en cuanto el valor priorizado (reflejado en la continuidad

158 Alejandro Catania, ob. cit., pág. 156.

159 Juzgado en lo Penal Tributario N° 2, “Aerocontinente Chile SA s/Infracción ley 24.769”, 29/12/09.

160 CSJN, “Lambruschi, Pedro José”, 31/10/97, Fallos: 320:2271.

161 CNPE, Sala B, “Car Security SA”, 31/5/02; “Mirón, Antonio”, 29/8/05; entre otros.

162 Cámara Federal de San Martín, Sala I, “Giso, Emilio; Mendieta, Víctor y otro s/Infracción ley 24.769”, 19/3/14; Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 18/6/98, registro 629/98.

163 Código Penal: “**Artículo 34** - No son punibles:

(...)

2. El que obrare violentado por fuerza física irresistible o amenazas de sufrir un mal grave e inminente.

3. El que causare un mal por evitar otro mayor inminente a que ha sido extraño”.

164 Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob. cit., pág. 102.

del trabajo de los empleados) es superior a la magnitud del daño causado al bien jurídico protegido (hacienda pública en un sentido dinámico)¹⁶⁵. Como señalan Straccia-De Llano, la mayor cantidad de casos se vinculan con el estado de necesidad disculpante, por la dificultad de ponderar el patrimonio de la empresa como un bien jurídico de mayor entidad que la hacienda pública¹⁶⁶.

Han sido pocos los supuestos en los que la jurisprudencia consideró acreditado el estado de necesidad como causal desincentivadora. Vale citar al respecto la causa "Adot", en la que el Tribunal Oral en lo Criminal de la Capital Federal estimó probado un verdadero estado de imposibilidad material derivado de condiciones objetivas que habían afectado a la industria textil¹⁶⁷.

Asimismo, en "Chevallier" se estimó procedente el estado de necesidad disculpante invocado, pues *"los imputados obraron inmersos dentro de un marco situacional que implicaba un riesgo para la continuidad de la actividad de su empresa a la que durante muchos años se habían dedicado, con todo lo que ello supone de consumo de esfuerzos materiales, físicos, económicos, etc. y que, dada la entidad de la situación, aquel riesgo podía concretarse en la seria afectación de su patrimonio y del de todos sus dependientes..."*. En lo que atañe a la existencia de restricciones respecto de los bienes jurídicos en colisión, el Tribunal remarcó que *"en nuestro derecho positivo no hay limitación alguna en cuanto a los bienes jurídicos que pueden estar en peligro para que tenga lugar la inculpabilidad. Incluso el mal grave e inminente puede provenir de cualquier fuente de riesgos y amenazar a cualquier bien jurídico"*¹⁶⁸.

Entre los casos en los que no se pudo probar el estado de necesidad, cabe mencionar "Elosegui"¹⁶⁹, "Raffo"¹⁷⁰, "Maggio"¹⁷¹, todos ellos de la Cámara de Casación. Por lo demás, la Cámara en lo Penal Económico ha puntualizado que la retención sistemática de importes percibidos o retenidos con un fin determinado no es el medio apropiado para afrontar una emergencia¹⁷².

IV. LAS FACTURAS "APÓCRIFAS" COMO AGRAVANTE DEL DELITO DE EVASIÓN

La reforma de la ley 26.735 incorporó al artículo 2 de la LPT el inciso d) que establece:

"La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verifique cualquiera de los siguientes supuestos: (...) d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos".

El artículo 1, reiteramos, dispone: *"Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año".*

IV.1. Factura o documento equivalente ideológica o materialmente falso

Amén de los fundamentos de política criminal que habrían orientado la reforma, una de las cuestiones a dilucidar consiste, extrapenalidad mediante, en definir qué se entiende por *"facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos"* en los términos del artículo 2, inciso d), de la LPT.

165 Cornejo Costas, Emilio (h), "Apropiación indebida de los recursos de la seguridad social: comentario al fallo 'Elosegui' de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal", Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, abril 2010.

166 María Verónica Straccia y Hernán de Llano, ob. cit., pág. 528.

167 Tribunal Oral en lo Criminal de la Capital Federal Nº 1, "Adot, Oscar Gabriel s/Infracción artículo 8 de la ley 23.771", 22/2/95.

168 Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 3, "Transportes Automotores Chevallier SA", 19/4/01.

169 Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, "Elosegui, Miguel Eduardo", 5/2/09.

170 Cámara Federal de Casación Penal, Sala II, "Roffo, Esteban Emilio s/Recurso de casación", 30/8/11.

171 Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, "Maggio, Juan José y Montero, Enrique Atilio s/Recurso de casación", 11/2/15.

172 CNPE, Sala A, "Migone Aguiar", reg. 277/98; "Industrias Frigoríficas Nelson", reg. 818/98; "Soprano", reg. 855/00, entre otros.

En el derecho tributario, para completar el término “*facturas o cualquier otro documento equivalente*” es menester recurrir al artículo 33 de la ley 11.683 y particularmente a la resolución general AFIP 1415¹⁷³.

El artículo 33 de la ley 11.683 reza que la AFIP, en el marco de sus facultades de verificación y fiscalización, podrá “*exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de diez (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible*”.

Así es que en ejercicio de la autorización conferida por la disposición antes transcripta, la AFIP dictó la resolución general 1415¹⁷⁴ que regula un régimen de emisión de comprobantes, registración de operaciones e información. Particularmente, esta norma establece cuáles los comprobantes que se encuentran obligados a emitir los sujetos comprendidos en los artículos 5 y 6 de la ley 11.683 (responsables por deuda propia –contribuyentes– y responsables por deuda ajena, respectivamente) para respaldar sus operaciones que realicen en forma habitual.

El artículo 8 de la resolución general 1415 enumera los comprobantes que respaldan la operación realizada¹⁷⁵, a saber:

“1. **Facturas.**

2. *Facturas de exportación.*
3. *Comprobantes de compra de bienes usados a consumidores finales, emitido por el comprador de dichos bienes.*
4. *Recibos emitidos por profesionales universitarios y demás prestadores de servicios.*
5. *Notas de débito y/o crédito.*
6. *Tiques emitidos mediante la utilización de máquinas registradoras, por los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado (Monotributo) hasta el día 12 de febrero de 1999, inclusive, siempre que dichas máquinas hayan estado habilitadas y utilizadas, por los citados sujetos, con anterioridad a la fecha mencionada.*
7. *Tiques, facturas, tiques factura, notas de débito y demás documentos fiscales emitidos mediante la utilización del equipamiento electrónico denominado “Controlador Fiscal”, homologado por este organismo, y las notas de crédito emitidas por medio de dicho equipamiento, como documentos no fiscales homologados.*
8. **Documentos equivalentes** a los indicados precedentemente” (el resalto es propio).

A su vez, el artículo 9 de la resolución general 1415 define al documento equivalente como el “*instrumento que, de acuerdo con los usos y costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito, siempre que individualice correctamente la operación, cumpla con los requisitos establecidos, para cada caso, en este título y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor*”¹⁷⁶.

Esteban Semachowicz entiende que cuando la norma hace referencia a “documentos equivalentes” se refiere solo a aquellos que se encuentran definidos en el artículo 9 de la resolución general AFIP 1415¹⁷⁷.

173 Cfr. Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob. cit., págs. 77/78.

174 BO: 13/1/03. Con anterioridad, resolución reneral DGI 3419.

175 También se establecen los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes (factura, remito, guía, o documento equivalente), los comprobantes que respaldan la operación de pesaje de productos agropecuarios, entre otras previsiones.

176 Se encuentran incluidos como documentos equivalentes, entre otros, los siguientes: a) Certificados de obra. b) Cuentas de venta y líquido producto. c) El comprobante y las liquidaciones que se emitan de acuerdo con lo previsto en el Anexo I, apartado A), inciso f) –venta de productos primarios derivados de la actividad agropecuaria, caza, silvicultura y pesca–. d) “Certificaciones Primarias de Depósito de Granos”, “Liquidaciones Primarias de Granos” y “Liquidaciones Secundarias de Granos”, utilizados en las operaciones de depósito, compraventa o consignación de granos no destinados a la siembra –cereales y oleaginosos– y legumbres secas –porotos, arvejas y lentejas–. e) Carta de porte y los comprobantes que se utilicen en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamentan el traslado y entrega de bienes. f) Guía aérea, carta de porte, etc., siempre que su uso obligatorio tenga origen en convenios internacionales o en normas nacionales.

177 Semachowicz, Esteban D., “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XXXIII, Ed. Errepar, febrero 2012.

Desde otra visión, Nercellas y Bertazza coinciden en que la ley penal debe integrarse con las disposiciones de la ley civil y no con normas reglamentarias. Nercellas afirma que *“tratándose de un elemento normativo, no podemos sino interpretar que se adoptó un concepto técnico y no vulgar; es decir que resultará menester que el instrumento reputado como falso, cumpla con las exigencias de las disposiciones definidas entre los artículos 973 y 1036 del [entonces] Código Civil [por ejemplo la necesidad de firma] (...) Si en una investigación penal aparecen actividades ilícitas instrumentadas sin esas exigencias legales, esos indicios de cargo serán constitutivos de la prueba con la que se acreditará la infracción penal. Pero eso no autoriza a que sean valorados como ‘documentos’. Configurar la definición de estos con los usos o las costumbres, para intentar integrar el tipo agravado, es infringir el principio de legalidad. Las disposiciones reglamentarias tampoco suplen aquella omisión legal ya que carece quien las dicta del poder legisferante que se requiere para completar una ley penal en blanco”*¹⁷⁸. De igual forma, Bertazza sostiene que *“las facturas comerciales (salvo las conformadas) al no contar con los requisitos exigidos por el Código Civil, en cuanto a la necesidad de estar firmadas, no cumplen con tales exigencias y, por lo tanto, no constituirá objeto de protección penal autónoma, siendo solo un medio empleado para evadir”*¹⁷⁹.

Por su parte, el agravante exige que la factura o documento equivalente sea “ideológica o materialmente falso”. Para interpretar ello, la doctrina recurre a los artículos 293¹⁸⁰ y 292¹⁸¹ del Código Penal que tipifican los delitos de falsedad ideológica y falsedad material, respectivamente.

Hay falsedad ideológica cuando se inserta una declaración falsa en un documento verdadero. Por otro lado, la falsedad material supone hacer en todo o en parte un documento falso o adulterar uno verdadero.

Como indica Bertazza, si la factura está emitida por una empresa inexistente, se tratará de una falsedad material y si estamos ante una empresa real pero que no ha realizado la operación de venta –es decir, contiene una afirmación falsa–, si se tratara de un documento público podríamos sostener la existencia de falsedad ideológica en los términos del artículo 293 del CP¹⁸².

El autor mencionado en el párrafo precedente opina que la falsedad ideológica del artículo 293 solo puede recaer sobre documentos públicos y ello no acontece con las facturas que son documentos privados, por lo que no sería posible hablar de documentos ideológicamente falsos¹⁸³. Haddad también afirma que la reforma resulta criticable desde el punto de vista dogmático, en razón de que según la norma, la falsedad de la factura puede ser tanto material como ideológica, lo cual luce imposible en este último supuesto, considerando que la factura o documento equivalente es un instrumento privado¹⁸⁴.

En discrepancia con esa postura, Pablo Varela sostiene que no resulta aplicable al caso el artículo 293. En efecto, indica: *“un criterio de lógica normativa conlleva a la ambigüedad, por una parte, y a la vaguedad, por otra, de su propio alcance, pero no a la exclusión de la falsedad ideológica. En esta falsedad, los otorgantes y los documentos son reales pero su contenido resulta falso, bajo la apariencia de mostrarse como verdaderos, graficando hechos que nunca ocurrieron, o lo hicieron en un modo distinto al expresado”*¹⁸⁵.

Ahora bien, no debemos olvidar que el agravante del artículo 2, inciso d), requiere que la factura sea utilizada de manera dolosa para evadir el pago de tributos. Ello dista sustancialmente de los supuestos considerados generalmente por la AFIP como incluidos en la figura delictual, que comprende cualquier comprobante proveniente de contribuyentes incorporados en la llamada “base apoc”.

178 Nercellas, Marta, “Evasión agravada. Facturas falsas”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, mayo 2013.

179 Bertazza Humberto J., “La evasión fiscal agravada pro facturas apócrifas”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.

180 Código Penal: “**Artículo 293** - Será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, el que insertare o hiciere insertar en un instrumento público declaraciones falsas, concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio...”.

181 Código Penal: “**Artículo 292** - El que hiciere en todo o en parte un documento falso o adultere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será reprimido con reclusión o prisión de uno a seis años, si se tratare de un instrumento público y con prisión de seis meses a dos años, si se tratare de un instrumento privado...”.

182 Cfr. Bertazza, Humberto J., “La evasión fiscal agravada por facturas apócrifas”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.

183 Ibídem.

184 Haddad, Jorge Enrique, “Las facturas apócrifas como medio de la evasión agravada”, Imp., 2013-2, 5.

185 Varela, Pablo S., “Los problemas interpretativos del agravante ‘utilización de facturas apócrifas’ en la Ley Penal Tributaria”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, septiembre 2015.

Amén de que la incorporación en la base apoc suele tener lugar con posterioridad a la realización de las operaciones que la AFIP impugna al adquirente –es decir, tal circunstancia no podía ser conocida por este último–, la misma es practicada por el organismo a partir de una serie de indicios que se encuentran principalmente relacionados con incumplimientos del proveedor, como ser: no localización del proveedor en su domicilio fiscal ni otros domicilios, la falta de pagos de impuestos, presentación de declaraciones juradas de IVA en cero, no poseer acreditaciones bancarias, no poseer empleados en relación de dependencia, no poseer bienes registrables, los cheques con los que se cancelaron las operaciones no fueron cobrados por el proveedor ni depositados en sus cuentas bancarias, entre otros.

Tales indicios son suficientes para la AFIP a fin de incorporar al sujeto en la base apoc y a partir de aquí presumir la inexistencia de las operaciones por él celebradas, como así también el dolo o connivencia del adquirente a efectos de, no solo practicar la determinación de oficio, sino también de formular la denuncia penal. Incluso, ello parecería ser suficiente para un procesamiento según ha señalado la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico: *“por el hecho que aquellos se encuentren en un listado de proveedores apócrifos de la AFIP-DGI, esto resulta suficiente para considerar, con el alcance necesario para este momento del proceso, que aquellos acreedores serían inexistentes...”*¹⁸⁶.

Un dato importante es que, aun en los casos en que la AFIP no cuestiona la existencia de la operación, pero de todas formas se impugna el crédito fiscal en el IVA por entender que el proveedor real no es el emisor de la factura sino un tercero, de igual modo se endilgan al adquirente las consecuencias de tal irregularidad.

No desconocemos la tendencia jurisprudencial delineada por la Corte Suprema en las causas “Feretti”¹⁸⁷ y “ADM”¹⁸⁸, luego ratificada en “Molinos”¹⁸⁹. En estos antecedentes, el Máximo Tribunal interpretó que, a los efectos del cómputo del crédito fiscal en los términos del artículo 12 de la ley del IVA, como respecto de su reintegro en casos de vinculación con operaciones de exportación según el artículo 43 de la ley del IVA, resulta indispensable que el crédito fiscal sea legítimo. Ello tiene lugar mediante el perfeccionamiento del hecho imponible respecto de los vendedores de los bienes, situación que no se cumple en casos en los que el crédito no proviene de operaciones genuinas realizadas con los proveedores indicados en las respectivas facturas (aunque puedan haberse realizado con otros proveedores), según el criterio del Máximo Tribunal.

Sin embargo, tal interpretación no puede ser extendida sin más a la esfera punitiva, sino que a tales fines será menester probar el dolo o connivencia por parte del adquirente quien, efectivamente, podía no conocer las anomalías atribuidas a su proveedor o que este fuera un tercero distinto del emisor de la factura.

IV.2. Integración del monto evadido con facturas apócrifas

Otra de las cuestiones a resolver es si el tipo penal es pasible de ser completado por el mero uso de tales comprobantes aun cuando el monto evadido de \$ 400.000 se complementare con otros ajustes.

En este asunto se ha pronunciado la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico en el precedente “Dreyfus”¹⁹⁰, el que no se encontraba controvertido que por la utilización de facturas apócrifas –en la presunta evasión de pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2002– no se habría alcanzado la suma de \$ 400.000 en el monto total evadido. Por mayoría, Grabivker y Repetto sentenciaron que el agravante aplica cuando se verifica la utilización de tales comprobantes, sin que sea menester que el umbral de \$ 400.000 sea alcanzado exclusivamente con ese medio comisivo. En minoría, Hornos sostuvo la posición contraria.

En su voto, entre otras cuestiones, Grabivker argumentó:

186 CNPE, Sala B, “Luis Carlos Zonis SA s/Infracción ley 24.769. Incidente de apelación”, 18/9/13.

187 CSJN, “Feretti, Félix Eduardo (TF 22.752-I) c/DGI”, 10/3/15, Fallos: 338:169.

188 CSJN, “ADM Argentina SA c/EN-AFIP-DGI-Resoluciones 24/08 y 25/08 (DV DyR2) s/Dirección General Impositiva”, 10/3/15.

189 CSJN, “Molinos Río de la Plata SA c/EN-AFIP-DGI-Resolución 68/10 (GC) y otros s/Dirección General Impositiva”, 25/8/15.

190 CNPE, Sala B, “Louis Dreyfus SA s/Infracción ley 24.769. Incidente de extinción de la acción penal por prescripción”, 7/2/14. Más recientemente, esta doctrina fue reiterada por la Sala B en la causa “Germaiz SA s/Infracción ley 24.769. Incidente de inconstitucionalidad”, del 3/5/16.

- Cuando el legislador quiso supeditar el agravamiento del tipo básico a la verificación de un monto evadido como consecuencia de la utilización de una modalidad específica de evasión, lo estableció expresamente así. Por ejemplo, este es el caso del inciso c) del artículo 2 de la LPT, por el cual se prevén penas mayores que las previstas para el tipo básico: *“Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superar la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000)”*.
- También invocó los debates parlamentarios, en los que la senadora Sonia Margarita Escudero manifestó estar de acuerdo con el proyecto analizado en cuanto a que *“...cuando se utilizan facturas apócrifas para evadir al Fisco –no importa el monto de esa evasión– debe considerarse la evasión agravada”*, y la diputada Natalia Gambaro manifestó que con la redacción actual del inciso examinado *“... es lo mismo tener una factura apócrifa de treinta pesos en una evasión de medio millón de pesos, que tener una de 150.000 dólares en el mismo monto de evasión”*.
- La utilización de facturas apócrifas para cometer delitos constituye una conducta de gravedad singular. El fundamento de la circunstancia agravante radica en el mayor poder de engaño que implica la utilización de facturas apócrifas y la incidencia de aquella utilización sobre las posibilidades de detección del delito de evasión que conllevan una amenaza mayor para los bienes jurídicos protegidos. En este sentido, la circunstancia que la verificación, por parte del organismo recaudador, de la autenticidad de una factura registrada en la contabilidad de un contribuyente, implica la necesidad de llevar a cabo innumerables diligencias probatorias (máxime si se tiene en cuenta el nivel de sofisticación que han alcanzado algunas “usinas” proveedoras de facturas apócrifas), permite concluir que la utilización de facturas apócrifas constituye un ardid o engaño de mucha mayor complejidad y gravedad que los tipificados por el artículo 1 de la LPT.

Repetto agregó que no se vinculó con monto mínimo alguno que deba alcanzarse en la utilización de la facturación apócrifa sino que, por el contrario, se aclaró expresamente, mediante la inclusión de la referencia a *“...la utilización total o parcial...”*, que la agravación se verificará aun en los casos en los cuales la evasión se logre mediante la utilización de facturas apócrifas y, conjuntamente con aquella modalidad específica, también medien otros ardidés o engaños distintos del que causa la agravación.

En cambio, Hornos entendió que para que se configure la circunstancia agravante es imprescindible que mediante la utilización de facturas material o ideológicamente falsas se evada, cuanto menos, por cada período y ejercicio anual, un monto no inferior al previsto como condición objetiva de punibilidad por el artículo 1, haya sido aquel, o no, el único medio ardidoso empleado para la comisión del hecho. Particularmente, destacó:

“Si se tiene en cuenta que el legislador no ha empleado en el denominado Régimen Penal Tributario (ley 24.769) como pauta exclusiva para agravar los delitos de evasión la utilización de un determinado medio o modo comisivo y, por el contrario, exigió siempre, como referencia de sustento a aquel efecto, además de la modalidad comisiva utilizada, una mayor intensidad de la lesión o del daño ocasionado al bien jurídico objeto de la tutela en relación a las figuras bases de evasión tributaria y previsional (cfr. restantes incisos del artículo 2 y el artículo 8 de la ley 24.769), así como que el texto legal del inciso incorporado puede conducir a interpretaciones diferentes, y si se consideran las consecuencias que se derivan de cada criterio interpretativo, la razonabilidad y la coherencia de la descripción legal en examen con el resto del Régimen Penal Tributario, en aplicación de una exégesis que no amplifique exorbitante e irrazonablemente el ámbito de agravamiento de la figura básica de la evasión tributaria, comprometiendo la efectiva vigencia del principio de legalidad, que actúa como garantía constitucional, corresponde receptar como válida la interpretación más restrictiva y sistemática que permite el texto legal en examen” (el resalto es propio).

En disenso con el análisis mayoritario se ha pronunciado Teresa Gómez quien, en coincidencia con el CPCECABA¹⁹¹ y a fin de evitar una lesión al principio de insignificancia, concluyó que *“si bien la agravante del inciso d) del artículo 2 no menciona condición objetiva de punibilidad alguna, entendemos que para su configuración deberá verificarse el umbral de punibilidad previsto en el artículo 1 de la LPT, es decir \$ 400.000, referido específicamente al ajuste por facturas apócrifas. Esta posición resulta ajustada a los principios de razonabilidad y lesividad”*¹⁹².

191 Cfr. 14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, agosto 2012. Posición reiterada en el trabajo presentado como panelista de las presentes Jornadas.

192 Gómez, Teresa, “Evasión agravada por utilización de facturas apócrifas: las leyes deben interpretarse de manera que no ofendan la razón”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, junio 2014.

La trascendencia de esta cuestión no es menor si consideramos que gran parte de las denuncias formuladas por la AFIP y, por ende, de las causas en trámite en la justicia, involucran la utilización de comprobantes comprendidos en la citada “base apoc”.

V. ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL

Desde el punto de vista de las organizaciones delictivas creadas para la generación y venta de las facturas apócrifas, resulta menester repasar la figura de la asociación ilícita fiscal que la ley 25.874¹⁹³ incluyó en el artículo 15, inciso c), de la LPT en los siguientes términos: *“El que a sabiendas: (...) c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión”*.

Como es conocido, la figura de la asociación ilícita general ya se encontraba tipificada en el artículo 210 del Código Penal que establece: *“Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión”*.

Como fundamento de la incorporación de la figura especial para el ámbito fiscal, en el mensaje que acompañó el proyecto del Poder Ejecutivo se invocó la poca o nula respuesta de los tribunales, frente al mayor grado de especialización de las maniobras, incluida la proliferación de facturas apócrifas utilizadas con el fin de evadir tributos. También se señaló la circunstancia de existir opiniones divergentes en torno a la aplicación del artículo 210 del Código Penal a los supuestos de índole tributaria y previsional, entre otros¹⁹⁴.

Teresa Gómez ha sintetizado, en remisión al trabajo de Cornejo Costas y Litvin¹⁹⁵, los requisitos del tipo penal de la asociación ilícita fiscal, a saber:

- a) *Affectio societatis*: pertenencia a la organización. El dolo se integra en la voluntad de sentirse perteneciente al grupo.
- b) El número de integrantes: 3 o más personas.
- c) Permanencia o habitualidad a la estabilidad del grupo: deriva de la eventualidad del peligro.
- d) El acuerdo previo: la expresión de voluntad, el pacto explícito o implícito que debe ser previo a la comisión de uno o más delitos, para cuyo fin, sus integrantes se brindan cooperación.
- e) La indeterminación delictiva: en el modo, tiempo y lugar de llevar a cabo los designios de la asociación.

V.1. Bien jurídico tutelado

Desde una postura se sostiene que el bien jurídico amparado por el artículo 15 inciso c) es el orden público. Ello en línea con el fallo de la Corte Suprema *in re* “Stancanelli” que, en relación con la figura del artículo 210 del Código Penal, consideró al orden público como bien jurídico tutelado por esa norma¹⁹⁶.

Con otro criterio, se sostiene que por su ubicación sistemática, la asociación ilícita fiscal tutela la hacienda pública en sentido dinámico, esto es el bien jurídico amparado por los delitos contemplados en la

193 BO: 22/1/04.

194 Cfr. de Llano, Hernán, “El delito de asociación ilícita fiscal”, en *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2005, págs. 236/237.

195 Cornejo Costas, Emilio y Litvin, César: “Capítulo 9. Responsabilidad de los profesionales”, *Actuación del profesional frente a la Ley Penal Tributaria y previsional*, Ed. Edicon, ob. cit. en Gómez, Teresa, “Evasión agravada por utilización de facturas apócrifas: las leyes deben interpretarse de manera que no ofendan la razón”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, junio 2014.

196 En palabras del Máximo Tribunal: *“Si bien es cierto que la comisión de cualquier delito perturba la tranquilidad, la seguridad y la paz pública de manera mediata, algunos –tales como los incluidos en el mentado título– la afectan de forma inmediata, ya que el orden público al que se alude es sinónimo de tranquilidad pública o paz social, es decir, de la sensación de sosiego de las personas integrantes de una sociedad nacida de la confianza de que pueden vivir en una atmósfera de paz social, por lo que los delitos que la afectan producen alarma colectiva al enfrentarlos con hechos marginados de la regular convivencia que los pueden afectar indiscriminadamente. En consecuencia, la criminalidad de estos reside esencialmente, no en la lesión efectiva de cosas o personas, sino en la repercusión que ellos tienen en el espíritu de la población y en el sentimiento de tranquilidad pública, produciendo alarma y temor por lo que puede suceder”* (CSJN, “Stancanelli, Néstor Edgardo y otro s/Abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público”, 20/11/01, Fallos: 324:3952).

LPT. En este caso, de Llano advierte, entre otras cuestiones, que de considerarse que la asociación ilícita fiscal reprime la asociación con independencia de la ejecución de los delitos contenidos en la LPT, no se verificaría la lesión al bien jurídico protegido por esa ley, con la consiguiente afectación del principio constitucional de lesividad en virtud del cual se requiere la lesión de un bien jurídico para la imposición de una pena¹⁹⁷.

V.2. ¿Delito especial propio?

También se presentan divergencias en cuanto a si los sujetos activos del delito de asociación ilícita fiscal deben reunir la calidad especial para la autoría, requerida para los ilícitos que la organización estaría destinada a cometer.

Teresa Gómez considera que el artículo 15, inciso c) omite la condición de obligado del autor; a diferencia del resto de los artículos, daría la impresión de que cualquiera puede ingresar en esta hipótesis¹⁹⁸. De igual modo, Carolina Robiglio entiende que el inciso c) tiene por efecto agravar la pena que pueda corresponder a quienes, sin integrar el ente contribuyente, le facilitan los medios para cometer la evasión¹⁹⁹.

En ese mismo sentido se ha expedido la Cámara Federal de Bahía Blanca en el fallo “Schmidt”: *“no es requisito del tipo del artículo 15, inciso c), LPT, que los miembros de la asociación ilícita tributaria sean contribuyentes –obligados al pago de los tributos evadidos... La figura pretende captar la actividad de quienes facilitan la evasión de otro, proveyéndole crédito fiscal apócrifo –mediante documentación ídem– al verdadero obligado frente al Fisco; lo que es, justamente, el objeto de la investigación en el ‘sub lite’”*²⁰⁰.

Sin embargo, la Cámara Federal de Córdoba, en el fallo “Mengo”, afirmó que la figura del artículo 15, inciso c), de la LPT es un delito especial propio, aunque aclaró que ello no implica que todos los integrantes de la supuesta asociación ilícita deban ser sujetos obligados, y puede bastar que revista tal calidad alguno o varios de los asociados²⁰¹.

De seguirse esta última postura la asociación ilícita fiscal de “no contribuyentes” solo podría cometer los delitos de “obtención fraudulenta de beneficios fiscales” (artículo 4), “insolvencia fiscal fraudulenta” (artículo 10), “simulación dolosa de pago” (artículo 11), “alteración dolosa de registros” (artículo 12) y “modificación o adulteración de los sistemas informáticos o equipos electrónicos” (artículo 12 bis)²⁰².

V.3. Delito de peligro abstracto y la comisión de los delitos tributarios

Otra de las cuestiones que se plantea es si la tipificación del delito del artículo 15, inciso c), de la LPT exige verificar la comisión de los delitos tributarios que la organización estaría destinada a cometer.

Al respecto, Manuel de Allende ha observado: *“es una constante repasar resoluciones judiciales de instrucción que tratan todos los casos de asociación ilícita fiscal como delito de peligro abstracto, es decir, se prescinde de la verificación de la existencia de delitos consumados, pese a que la redacción del tipo en análisis penaliza el pertenecer a la organización destinada a cometer delitos. Para establecer la comisión de un hecho de evasión es necesario determinar la deuda fiscal y, en nuestra opinión, la asociación ilícita fiscal no puede aplicarse a actos preparatorios”*²⁰³.

Tal como explica el autor citado, la Justicia Federal de Primera Instancia de Villa María ha entendido en el caso “Cuello” –modificando una postura anterior en sentido contrario–, que al no haber determinación de oficio no es posible determinar la existencia de deuda tributaria, por lo que *“no existe certeza como así tampoco probabilidad de comisión de delitos tributarios... debiendo en consecuencia dictarse el auto de falta de mérito a la totalidad de los imputados”*²⁰⁴.

197 Cfr. de Llano, Hernán, ob. cit., págs. 257.

198 Cfr. Gómez, Teresa, “Interesante resolutorio que aplica la asociación ilícita fiscal”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, abril 2016.

199 Cfr. Robiglio, Carolina L. I., *La autoría en los delitos tributarios*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 163.

200 Cámara Federal de Bahía Blanca, “Schmidt, Martiniano Alberto A. y Steria, Carlos José”, 30/12/11.

201 Cámara Federal de Córdoba, Sala B, “Mengo, Atilio y otros s/Infracción artículo 15, inciso c), ley 24.769”, 24/8/08.

202 De Allende, Manuel A., “La asociación ilícita fiscal. Algunas consideraciones sobre su tratamiento jurisprudencial”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2015.

203 De Allende, Manuel A., ob. cit.

204 Juzgado Federal de Villa María, “Cuello, Fernando Luis y otros s/Asociación ilícita fiscal”, expte. FCB 62000069/2008/CA1.

Apelada esa resolución, la Cámara Federal de Córdoba, si bien recordó su criterio en el sentido de que no es necesaria la previa determinación de oficio para la iniciación o investigación penal toda vez que lo que se tipifica como punible es una actividad preparatoria, sin embargo expresó que en el caso concreto *“la falta de determinación de deuda fiscal de oficio es un elemento que se suma a la falta de otras pruebas que lleven a la convicción necesaria para el dictado de un procesamiento”*. Por no existir, a su entender, pruebas suficientes para entender probable la existencia de una asociación de carácter delictiva, organizada y destinada a cometer conductas previstas como ilícitas en la Ley Penal Tributaria; con lo cual ordenó al magistrado de grado ahondar la instrucción, requiriéndole que arbitre los medios necesarios a fin de que la AFIP expida las respectivas determinaciones de oficio correspondientes a los imputados²⁰⁵.

Por su parte, con fundamento en la doctrina de “Stancanelli”, la Cámara Federal de Bahía Blanca entendió que la asociación ilícita, aun la tributaria, es una figura autónoma que no requiere la existencia de otros delitos consumados y ni siquiera de principio de ejecución²⁰⁶.

En ese mismo sentido se expidió la Sala A de la Cámara en lo Penal Económico al considerar que, al igual que las asociaciones ilícitas a las que se refiere en general el artículo 210 del Código Penal, las mencionadas en el artículo 15, inciso c), de la LPT constituyen hechos preparatorios o de adelantamiento de la punición cuya configuración no depende de que se materialicen los propósitos de la asociación²⁰⁷ (cfr. voto de Hendler y Repetto).

Con fundamento en lo sostenido por la doctrina, en ese mismo fallo Bonzón Rafart manifestó el consenso general en considerar que no es necesario que los delitos indeterminados a cometer por la asociación sean efectivamente cometidos. A mayor abundamiento, los delitos tributarios que concretamente sean ejecutados por la asociación ilícita, pueden concurrir con ella (v.gr., Riquert, Marcelo A., “Algo más sobre la Asociación Ilícita Tributaria”, Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 13, diciembre 2009, pág. 23, directora: Dra. Teresa Gómez y Marcos Alberto Sequeira, *Régimen Penal Tributario*, Ed. La Ley, 2012, Buenos Aires, T. II, págs. 2 y ss.; y voto del Dr. Madueño en la causa 7876, caratulada: “PAM y otros s/Recurso de casación”, de fecha 19/2/07, entre otros).

En esa línea, Catania sostiene que la figura no requiere comienzo de ejecución de algunos de los restantes delitos previstos por la LPT²⁰⁸. Por su lado, Orce y Trovato opinan que la pena puede ser aplicada aun cuando la asociación ilícita no haya logrado cometer ningún ilícito²⁰⁹.

VI. EL DELITO DE EVASIÓN EN LOS IMPUESTOS PROVINCIALES

VI.1. La evasión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Con la inclusión de las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el ámbito de protección de la LPT, desde entonces las principales preguntas –aún sin respuestas– se han formulado en torno a la eventual evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el caso de contribuyentes del Convenio Multilateral, es decir que ejercen su actividad en más de una jurisdicción local.

Ello, sin perjuicio de los debates habidos sobre la materia constitucional y la caracterización de la LPT como norma federal o de derecho común, cuestión que ha sido enjundiosamente analizada por José María Sferco y José Díaz Ortiz²¹⁰ y a cuyas exposiciones nos remitimos.

El Convenio Multilateral, vigente desde el 18 de agosto de 1977, en su artículo 1 prevé: *“Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una,*

205 Cámara Federal de Córdoba, Sala A, “Cuello, Fernando Luis y otros s/Asociación ilícita fiscal”, 18/12/13. En disidencia, el Dr. Lascano entendió que se trata de un tipo penal autónomo que se consuma aun cuando no se materialice el objetivo criminal perseguido por la organización –los delitos fiscales–, no exigiéndose siquiera su comienzo de ejecución.

206 Cámara Federal de Bahía Blanca, “Suris, Luciano Gabriel; Goenaga, Domingo Tomás; Suris, Florencia Elizabeth y otros s/Asociación ilícita fiscal”, 3/12/13. En el mismo sentido, el Tribunal se había manifestado en la causa “Schmidt”, del 30/12/11.

207 CNPE, Sala A, legajo de apelación en autos “Denunciante: AFIP/DGI s/Infracción ley 24.769”, 10/12/15.

208 Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 236.

209 Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo Fabián, ob. cit., pág. 262.

210 Sferco, José María, “Aspectos constitucionales de la aplicación de la Ley Penal Tributaria en las jurisdicciones locales (un problema de potestad normativa”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2013; Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M., “Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la Ley Penal Tributaria”, LL, Supl. diario del 3/8/12, T. 2012-D, pág. 1.; Díaz Ortiz, José A. y Sferco, José M., “Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la Ley Penal Tributaria”, LL, Imp., 9/2012, pág. 5.

varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas..."

El Convenio constituye un régimen contractual entre los estados provinciales y la Ciudad de Buenos Aires con arreglo al cual se distribuye la base imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos entre las distintas jurisdicciones²¹¹. La finalidad del Convenio consiste en evitar la superposición tributaria respecto de aquellos contribuyentes que ejercen actividades en más de una jurisdicción fiscal, fijando una determinada esfera de imposición para cada una de estas²¹².

La Corte Suprema ha destacado el importante rol que cumple el Convenio Multilateral como herramienta de coordinación financiera. En este contexto, el Máximo Tribunal precisó: *"se han arbitrado dos mecanismos de coordinación financiera interjurisdiccional; uno, de sentido vertical, es el de coparticipación federal, que vincula a la Nación y a las provincias, para disciplinar el ejercicio de sus respectivas atribuciones, especialmente en el amplio campo en el cual son concurrentes y para evitar superposiciones impositivas. Y el otro, de sentido horizontal, es el Convenio Multilateral para evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos, en los casos de actividades interjurisdiccionales, graven más de una vez la misma materia imponible"*²¹³.

A su vez, el Convenio Multilateral contiene el denominado Protocolo Adicional que establece un mecanismo de compensación para los casos en que, de la fiscalización seguida por una jurisdicción surjan diversas interpretaciones de la situación fiscal de un contribuyente sujeto al Convenio y se determinen diferencias de gravamen por atribución en exceso o en defecto de base imponible, entre las jurisdicciones en las cuales el contribuyente desarrolla su actividad. En palabras de la Corte Suprema, el Protocolo constituye *"un sistema de compensación entre los fiscos en cuyas jurisdicciones un particular realiza su actividad. De ello se deduce que, una vez firme la determinación tributaria, esto es la definitiva voluntad de una jurisdicción de considerarse con derecho a una parte mayor de la base distribuida a él por el contribuyente y otorgada a su costa a otras, es el Fisco actuante quien debe poner en funcionamiento el procedimiento que le permitirá eventualmente recuperar la porción en menos que dice no haber recibido"*²¹⁴.

Veamos entonces si un ajuste en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos a un contribuyente de Convenio podría conllevar una imputación por evasión fiscal, para lo cual es preciso distinguir dos situaciones: 1) si el ajuste se origina en la interpretación y/o aplicación del Convenio, esto es cuando se cuestiona la atribución de ingresos y/o gastos –armado del coeficiente– (no hay omisión de base imponible); 2) si el ajuste no está relacionado con la interpretación del Convenio (hay omisión de base imponible).

En el primer caso las discusiones giran usualmente en torno a cuestiones interpretativas, como por ejemplo: lugar de entrega de los bienes, lugar de prestación de servicios, carácter computable o no computable de ciertos gastos, aplicación de régimen general o especial, entre otros. Todos estos asuntos generalmente se originan como consecuencia de una redacción confusa o falta de previsión de la normativa aplicable, cuya opinión incluso por parte de los propios Órganos del Convenio Multilateral (Comisión Arbitral y/o Comisión Plenaria) suele resultar, al menos, fluctuante. Por lo tanto, en principio debería descartarse en estos casos la existencia del ardid o engaño de necesaria concurrencia para la tipificación del delito de evasión.

En ese sentido se ha manifestado Germán Ruetti: *"entendemos que un caso concreto referido pura y exclusivamente a la aplicación de las reglas del Convenio Multilateral... no puede dar lugar, sin más, a la denuncia penal tributaria, puesto que, en estos casos, si bien la jurisdicción que reclama esa nueva distribución se vería en teoría 'lesionada', lo cierto es que en principio y por las características de la discrepancia o divergencia, habría atipicidad por no verificarse una ocultación o alteración dolosa de la obligación tributaria"*²¹⁵.

A su vez, al tratarse del impuesto reclamado por una jurisdicción que ya fue abonado en otra (ello conforme la mecánica de distribución del Convenio), entonces cabe preguntarse si hay afectación del bien jurídico tutelado que es la hacienda pública en sentido dinámico²¹⁶. Más aún si tenemos en cuenta

211 Cfr. CSJN, Fallos: 329:59 y su cita.

212 Cfr. CSJN, Fallos: 298:392, considerando 6, y 329:5, que remitió al dictamen del Procurador Fiscal.

213 CSJN, "Gasnor SA c/Provincia de Salta s/Acción declarativa de certeza", 15/9/15, Fallos: 338:845.

214 CSJN, "Argencard SA c/Provincia de Entre Ríos, y otro s/Demanda de repetición", 29/11/11, Fallos: 334:1472.

215 Ruetti, Germán José, "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.

216 Conforme posición mayoritaria en doctrina y jurisprudencia.

que de aplicarse el Protocolo²¹⁷ el contribuyente no ingresaría suma alguna al Fisco reclamante sino que, en su caso, debería compensarse lo abonado en exceso –en tiempo y forma– en la/s otra/s jurisdicciones.

En efecto, Ignacio Pampliega ha expresado: *“En este caso es factible predicar que, interconexión del sistema impositivo constitucional de por medio [a lo que se añade la nota constitucional de solidaridad del sistema, artículo 75, inciso 2), CN], no existe daño, ya que si bien podrá sostenerse una afrenta a la hacienda singular, la menor tributación en un caso supone como correlato una mayor tributación por otro. El sistema de tributación provincial, en su conjunto no recibirá daño, más allá del embate conjetural contra una hacienda determinada”*²¹⁸.

Vayamos al segundo caso, en el que no se discute la interpretación del Convenio sino más bien la omisión de declarar ingresos (ej. ventas omitidas). Asumiendo la concurrencia del ardid o engaño requerido por la figura típica, el desafío consiste en determinar si el umbral mínimo de incriminación se computa a nivel país o por cada jurisdicción (en otras palabras, si el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto único o un impuesto por jurisdicción).

El asunto ha sido minuciosamente desarrollado por Esteban Semachowicz²¹⁹, a cuyos efectos planteó el siguiente ejemplo:

“a) Contribuyente local de Córdoba que omite declarar ventas, y el importe evadido es de \$ 600.000. En este caso supera el umbral mínimo de punibilidad por lo cual la conducta encuadra dentro de las previsiones del artículo 1 de la ley 24.769 con la actual modificación de la ley 26.735.

b) Contribuyente de Convenio Multilateral que omite declarar ventas. El importe evadido es de \$ 600.000, y le corresponde según la aplicación de los coeficientes unificados respectivos, \$ 200.000 a Córdoba, \$ 200.000 a San Luis y \$ 200.000 a Buenos Aires. Si consideramos que se trata de un solo impuesto debemos adicionar el importe evadido en cada jurisdicción, lo cual arroja una cuantía superior a los umbrales mínimos de punibilidad, y consecuentemente la conducta quedará enmarcada en el artículo 1 de la ley 24.769. Si adherimos a la hipótesis contraria, que se trata de un impuesto por jurisdicción, en ninguna de ellas ha superado los \$ 400.000, por lo cual la conducta no es punible. En este caso, el contribuyente que se encuentra inscripto en Convenio Multilateral ante la misma conducta se encuentra en una mejor situación frente a la norma que aquel que resulta ser contribuyente local”.

Semachowicz, luego de analizar ambas posiciones a la luz de los principios constitucionales, concluye que se trata de un impuesto único, en los siguientes términos:

“La evasión de tributos provinciales cuando se trate de un contribuyente de convenio multilateral se debe calificar como un único hecho. En ese caso el contribuyente estará sometido a un solo proceso y consecuentemente a la posibilidad de que se le aplique una sola pena.

Aun cuando esta hipótesis es contraria a la doctrina dominante con respecto a la naturaleza del Convenio Multilateral resulta ser una alternativa posible para conciliar ambos ordenamientos legales sin afectar principios y garantías de orden constitucional.

No será la primera vez que se prescinde de una definición o conceptualización utilizada en el marco de otras disciplinas jurídicas, asumiendo una definición propia aplicable en el contexto del derecho penal, con el fin de procurar la razonabilidad de la norma...”.

Para ello, el autor precisa que *“se requerirá de un procedimiento que permita cuantificar el umbral objetivo de punición adicionando el tributo omitido en cada una de las jurisdicciones involucradas. Esto requiere que se establezca una normativa homogénea en cuanto al procedimiento recursivo y a los plazos para realizar tal determinación”.*

Para fundar su postura, señala –entre otras consideraciones– los elementos configurativos del delito en estudio, como ser: a) que se presenta una sola declaración jurada a los efectos de determinar la cuantía del tributo atribuible a cada jurisdicción; b) que el delito que afecta las distintas arcas provinciales se consuma en el mismo instante, y c) que a los efectos de su liquidación, en el caso del régimen general, se

217 Se aclara que las provincias no aceptan la aplicación del Protocolo, sin perjuicio de que la Corte Suprema ha resuelto que es obligación de la jurisdicción que determina y que entiende que se le ha asignado base imponible en defecto poner en funcionamiento dicho mecanismo (cfr. CSJN, “Argencard SA c/Provincia de Entre Ríos, y otro s/Demanda de repetición”, Fallos: 334:1472).

218 Pampliega, Ignacio M., “El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2013.

219 Semachowicz, Esteban D., “Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2013.

informa el monto total de ventas y es el aplicativo de liquidación el que automáticamente calcula la base aplicando los coeficientes unificados. No es posible que el contribuyente declare respecto de la misma actividad una base imponible por cada jurisdicción.

Como principal debilidad del criterio opuesto –esto es, considerar un impuesto por jurisdicción–, Semachowicz advierte que el contribuyente local que supera el umbral de punibilidad se encontraría en peor situación que el contribuyente de Convenio que supera el monto si se suman todas las jurisdicciones pero que no lo hace en forma individual. Ahora bien, en caso de que este último supere el umbral mínimo en cada jurisdicción se entenderá que ha cometido varios hechos y por ende, en principio le correspondería una pena por cada uno, resultando aplicable la figura del concurso eral; en cambio, en el mismo caso al contribuyente local se le imputaría un solo hecho y por lo tanto le cabría una sola sanción.

Ruetti, en cambio, ha defendido que correspondería computar un impuesto por jurisdicción:

“El Convenio Multilateral no unifica el impuesto, solo lo coordina (...) La hacienda de cada provincia afectada por el hecho típico es autónoma de modo que el delito debe verificarse íntegramente dentro de su territorio (...) Nuestra propuesta atiende a la naturaleza territorial del impuesto bajo análisis, con cada jurisdicción con potestad tributaria para su legislación, y a la función de coordinación que tiene el Convenio Multilateral sobre los ingresos y no sobre el hecho gravado”²²⁰.

De seguirse el criterio de unificación, Ruetti indica que ello conllevaría la absoluta indefinición de la consumación del tipo penal, puesto que en tal caso, frente a una determinación de oficio de una provincia con respecto a –por ejemplo– el año 2012 que arroje una deuda anual inferior a los \$ 400.000, no podría afirmarse que tal hecho no constituya delito en tanto dentro del término de la prescripción otra/s provincia/s reclame/n el impuesto por montos que sumados al anterior superen el umbral de punibilidad.

Rubén Rodríguez entiende, en esa misma línea, que el bien jurídico tutelado en la evasión de los tributos locales son las haciendas públicas provinciales en sentido dinámico. En efecto, afirma: *“nuestra opinión es aquella que sostiene tal posibilidad, cuando el estado provincial haya sido agredido en una cuantía que supere el umbral mínimo de punibilidad, y con ello se encuentre dañado aquel bien jurídico sometido a protección”²²¹.*

En ese sentido se elaboraron las conclusiones de las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, a saber: *“esta situación plantea uno de los problemas de mayor contradicción entre los tratadistas del tema, al afirmarse que cada una de las unidades es un ente autónomo y que el hecho imponible, al configurarse por cada jurisdicción conforme a las pautas de cada ordenamiento, provoca que existan tantos hechos delictivos como tributos se pudieren haber evadido. En tales supuestos, se impone la intervención de la magistratura local de cada provincia con la consecuente intervención de la magistratura local en cada caso. Bajo tal premisa y a los fines de establecer la condición objetiva de punibilidad definida en la ley penal, cabe concluir que el monto de dicha condición debe darse dentro del ámbito territorial de cada jurisdicción comprometida”.*

Por lo demás, el criterio de entender un impuesto por jurisdicción resulta abonado por los términos volcados por la Corte Suprema en el fallo “Gasnor” antes citado en el que, al destacar el rol del Convenio Multilateral como herramienta de coordinación, expresó que tiene por fin *“evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos, en los casos de actividades interjurisdiccionales, graven más de una vez la misma materia imponible”.*

Como tercera hipótesis que conjuga las dos anteriores, Semachowicz plantea la posibilidad de sostener que el contribuyente de Convenio Multilateral debiera evadir un importe superior a los umbrales mínimos de punibilidad previstos en la LPT en una o más jurisdicciones, para que su conducta resulte punible. No obstante ello, afirma que si se verifican los aspectos previstos precedentemente, la maniobra se definirá como una sola conducta, calificándose como un solo delito.

De esta manera, el contribuyente local y el contribuyente de Convenio Multilateral se encontrarán en las mismas condiciones cuando ejecuten la idéntica conducta punible, aunque el autor aclara que esta tercera hipótesis no soluciona la desigualdad que se genera cuando el contribuyente local evade un importe superior al umbral punible previsto por el artículo primero y el sujeto de convenio lo supera solo sumando la totalidad de las jurisdicciones adheridas.

220 Ruetti, Germán José, ob. cit.

221 Rodríguez, Rubén E., “Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las haciendas locales. Génesis de posibles conflictos”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012.

La evasión en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el concurso de delitos

En su trabajo presentado como panelista de estas Jornadas, Oscar Fernández nos brinda un minucioso análisis de la evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en contribuyentes de Convenio Multilateral, precisando cada una de las opiniones de los doctrinarios que han tratado esta cuestión –algunas de las cuales han sido anteriormente referidas–.

En cuanto a la mecánica de liquidación del tributo, Fernández nos recuerda que *“la autoridad de aplicación del convenio multilateral (la comisión arbitral) ha diseñado un sistema de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, en el cual el contribuyente ingresa el monto total de ventas de todas las jurisdicciones, y el sistema automáticamente distribuye esa base imponible entre las jurisdicciones”*. Es decir, *“el contribuyente, no puede decidir voluntariamente omitir ventas en una jurisdicción, y no omitir ventas en otra jurisdicción, si omite ventas necesariamente esa omisión repercute en todas las jurisdicciones involucradas en el convenio multilateral”*.

A partir de allí, se pregunta si esa voluntad de omisión de ventas constituye una unidad de conducta, de hecho; o si, por el contrario, nos encontramos frente una pluralidad de hechos de conductas. En otras palabras, si hay un solo delito o si se ha cometido un delito en cada una de las jurisdicciones afectadas con la consabida acumulación de pena.

Para dilucidar la posible existencia de un concurso de delitos, Fernández realiza un pormenorizado estudio de tal instituto contemplado en el Código Penal en sus artículos 55²²² –concurso real– y 54²²³ –concurso ideal–. En ese marco, analiza la **teoría de la unidad de hecho** y a la **teoría de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas**, para lo cual recurre a la magistral obra de Miguel Ángel Arce Aggeo, *“Concurso de Delitos en Materia Penal”*²²⁴, conforme las citas –realizadas por el panelista– que seguidamente paso a transcribir:

- Arce Aggeo ha dicho: *“En general, gran parte de la doctrina nacional ha sostenido el criterio sustentado por la teoría de la ‘unidad de hecho’, pero reconociendo su insuficiencia y recurriendo entonces, a fin de complementarla a la teoría de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas; esta suerte de dualismo es apoyado por parte de la doctrina nacional”*²²⁵.
- A la hora de analizar la **coexistencia entre la unidad de acción y la pluralidad de conductas o hechos** Arce Aggeo nos enseña que *“la voluntad será, en definitiva, el elemento a tomar en cuenta para determinar la pluralidad de hechos, a la inversa de la acción, que al igual que el resultado y el nexo causal son integrantes del acontecer fáctico, mecánico y físico del hecho, y por lo tanto de innecesaria consideración a nivel pretípico, no solo en el estudio de la conducta en sí sino en el análisis, en lo que concierne a su posible pluralidad”*²²⁶.
- Al estudiar la **teoría de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas**, nos explica que *“siendo ambas lesiones separables, es lógico concluir que quiso las dos, con lo cual su determinación criminosa fue doble, y esta doble consecuencia ha sido distintamente querida por el culpable; de manera tal que se puede inferir, a modo de regla, que no solo ha querido lo que ha hecho, sino que lo ha querido hacer previamente en las condiciones en las cuales lo ha hecho. Es así como Masucchi, en su crítica a Impallomeni, reemplaza la determinación de la unidad de hecho, sobre la base del efecto real criminoso, por la de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas ocasionadas por la acción única. Así se evitaba un posible concurso ideal, en caso de que alguien, con la sola acción de envenenar, mate a todos los comensales, pues el sujeto activo pudo optar entre matar a todos separadamente o no matar a todos, con lo cual, si los mató a todos con esa modalidad, significa que esa fue su voluntad.*

222 Artículo 55 Código Penal (se reitera la transcripción anteriormente efectuada): “Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo tendrá como mínimo, el mínimo mayor, y como máximo, la suma aritmética de las penas máximas correspondientes a los diversos hechos. Sin embargo, esta suma no podrá exceder de (50) cincuenta años de reclusión o prisión”.

223 Artículo 54 Código Penal: “Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fija re pena mayor”.

224 Arce Aggeo, Miguel Ángel, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed.

225 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 101.

226 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 71.

Pero si existe inseparabilidad de dichas lesiones, podrá existir unidad de hecho; esto sucederá en los casos en que la acción sea única por existir especiales cualidades personales de la víctima o del culpable, o por la naturaleza especial de las relaciones personales que existen entre el culpable y la víctima.

Resulta ilustrativo para la teoría el ejemplo que nos brinda Soler con respecto a la separabilidad de bienes, cuando hace referencia a la defraudación mediante falsedad inserta en escritura pública, pues, para el jurista, son perfectamente separables los bienes propiedad y fe pública, concepto en el que concordamos.

Por lo tanto, en este supuesto mediará concurso real; en cambio cuando, se lleve adelante la maniobra ardidosa por medio de una falsedad inserta en instrumento privado, no es dable admitir la autonomía de la protección de la fe pública, en el sentido de que en definitiva una estafa es en sí también una violación a la confianza. Ahora bien, como estos no son bienes separable, existirá un supuesto de concurso ideal”²²⁷.

- El mismo autor, a la hora de repasar la **evolución histórica nacional respecto de la unidad de acción**, sostiene que “podemos afirmar que una moderna teoría acerca de la determinación de la unidad de hecho debe tener en cuenta el factor final como voluntad que tiende al logro de un resultado determinado, y no a partir del resultado para multiplicar la conducta, desde que dentro del esquema actual de la teoría del delito (injusto objetivo-subjetivo y culpabilidad objetivo-subjetiva) el resultado es contingente mientras que la conducta es permanente (...) La unidad será entonces concebida a partir de la finalidad única, o no será finalidad”²²⁸.

Para luego destacar que “la existencia o inexistencia de concurso real o ideal no puede depender del hecho de que mate a mis enemigos por separado, supuesto este de concurso real, o de que espere o provoque su encuentro para poder terminar con sus vidas mediante ‘un solo movimiento’, con lo cual las consecuencias de dicho delito serían menos gravosas por mediar concurso ideal.

Las circunstancias fácticas no pueden modificar la finalidad pues pertenecen al tipo y no a la conducta...”²²⁹.

- El mismo autor, a la hora de referirse a las **modernas teorías fundamentadoras del concurso ideal**, entiende que “tener la voluntad de realizar el tipo requiere antes esa voluntad, y ello implica una voluntad individual precedente.

Si ‘A’ quiere directamente la muerte de ‘B’, ‘C’ y ‘D’, su voluntad no es única a partir de que quiere consecuentemente realizar tres homicidios (artículo 79, CP), y este querer no tiene como antecedente la voluntad de matar sino la voluntad de matar a ‘B’, la voluntad de matar a ‘C’ y la voluntad de matar a ‘D’ y en forma concordante con estas tres voluntades que lleva a adelante mediante el querer efectuar los tres hechos, concreta los tres tipos de homicidio simple, cada uno con sus respectivos dolos de realización directos.

‘A’ comete tres homicidios en concurso real (artículos 79 y 55, CP)”²³⁰.

- El mismo autor, a la hora de analizar al **concurso real y la determinación de la pluralidad de hechos**, sostiene que “podemos afirmar que siempre en primera instancia es el ‘fin’ y no la ‘acción’ el que nos determinará la pluralidad de conducta.

Pero decimos en principio porque esta comprobación a nivel pretípico debemos llevarla luego a la segunda relación a nivel típico, para tratar de determinar si esa pluralidad de conductas tiene su correlato a nivel típico, pues en algunos casos existe una conducta unitaria que encuadra en más de un tipo, como en los casos de delitos culposos concurrentes en el supuesto de una única violación a un deber de cuidado.

Pero siempre que existan varias conductas existirá más de un encuadramiento (artículo 55, CP, supuesto de concurso real); la excepción serán los casos de concurso ideal a la inversa y los de unidad de ley”²³¹.

Para luego agregar que “la proporcionalidad, en la segunda relación, se materializa por el hecho de que en las conductas que encuadran en los tipos dolosos el fin siempre corresponde a un resultado querido que luego será individualizado por el tipo; es por eso que siempre que exista más de una conducta, si los tipos llamados a concurrir son dolosos, estos serán proporcionales a aquellos, claro que esto no significa contar los resultados, sino encuadrar las correspondientes finalidades en los tipos llamados a concurrir (...) No se pluralizan las conductas por los resultados sino por las finalidades”²³².

227 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 97.

228 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 106.

229 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 107.

230 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., págs. 118/119.

231 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 136.

232 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 137.

Finalmente, entiende que *“aplicando la primera relación y siendo las conductas correspondientes a tipos dolosos, se observa la existencia de la unidad de acción, pues el contexto fáctico se exterioriza objetivamente mediante un todo, una unidad, un movimiento, una acción, fenómeno este que gravitaba de manera notoria en las teorías sostenedoras del concurso ideal con base en la unidad de acción o de hecho, como elemento esencial determinante de la unidad de conducta (supuesta unidad), acontecer que solo puede concebirse de manera ideal”*²³³.

- El mismo autor, a la hora de estudiar **la pluralidad de hechos y unidad de acción en la concurrencia de delitos dolosos**, nos ilustra con el siguiente ejemplo *“A’ arroja un explosivo con la finalidad de producir la muerte de ‘B’, ‘C’ y ‘D’. Dicho artefacto explota, provocando la muerte de los tres individuos.*

Analizando la conducta vemos que ella está integrada por:

- 1) *la acción material de arrojar el explosivo y el trabajo físico que ello conlleva;*
- 2) *la finalidad como factor determinante de la pluralidad por ser la esencia de la conducta o hecho; en el caso, querer dar muerte a los sujetos ‘B’, ‘C’ y ‘D’.*

A pesar de la unidad de acción y de la unidad temporal, existen tres hechos determinados por el factor finalidad.

*Siendo, el caso, las figuras dolosas concurrentes entre sí, de no mediar causas de exclusión de la tipicidad, cada una de las conductas tendrá su correspondiente encuadramiento; por lo tanto, se tipifican claramente tres homicidios, determinados por la segunda relación que se da entre las tres finalidades y sus correspondientes tipos (artículo 79, CP, en este caso); la pluralidad de hechos y encuadres resulta clara, así como también la inoperancia de la acción y la unidad temporal como determinantes de la pluralidad de hecho. Si no tomamos en cuenta la finalidad del sujeto, no podemos determinar la pluralidad de hecho o de conducta en ningún caso”*²³⁴.

En ese supuesto del explosivo que provoca varias muertes, Arce Aggeo explica que *“la concurrencia de figuras dolosas nos conduce a la multiplicidad de finalidades, sin que nada tengan que ver los resultados producidos; de manera tal que llegamos a la conclusión de hipótesis de concurso real pero no por medio del conteo de resultados sino por nuestro claro análisis de la conducta del autor, su finalidad y la percepción que de esta hace el tipo penal llamado a concurrir”*²³⁵.

- El mismo autor, al analizar **la unidad típica de acción**, nos enseña que *“la insuficiencia de la conducta o del hecho tomados de manera individual a fin de determinar su pluralidad, y, consiguientemente, la necesidad de acceder al nivel típico para completar un esquema íntegro que pueda ser factor demostrativo de pluralidad”*²³⁶.
- Luego, el mismo autor se refiere a la evasión impositiva en los siguientes términos: *“el aborto constituye, así, un solo hecho o conducta, en el sentido del artículo 85, CP, efectuado mediante varias acciones. También, el hurto de un objeto, en el sentido del artículo 162, realizado mediante varias acciones fisiológicas, así como la única evasión llevada a cabo con varios actos en los términos del artículo 1 de la ley 24.769, varias acciones productoras de una única lesión, o varios tocamientos impúdicos con la finalidad de saciar el deseo sexual por parte del sujeto activo”*²³⁷ (el destacado corresponde al panelista).

Conforme lo antes expuesto, Fernández sintetiza: *“la voluntad ocupa un papel relevante, primordial, a la hora de determinar la pluralidad de hechos. Se puede afirmar que la acción llevada a cabo y los resultados obtenidos, carecen de importancia el momento de determinar la pluralidad de hechos. A su vez la voluntad está directamente relacionada con la finalidad y con la tipicidad”*.

Por lo tanto, sostiene, *“podemos afirmar que las conductas se pluralizan por la finalidad del autor y no por la sumatoria de resultados, y, por otra parte, habiendo una única finalidad nos encontramos frente a un solo tipo doloso”*.

Consecuentemente, Fernández afirma que *“la evasión en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, producto de una omisión dolosa de ventas, constituye un solo delito, hay unidad de acción, única finalidad, y único tipo. Si la finalidad es única, el tipo también lo es”*.

233 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 140.

234 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., págs. 147/148.

235 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 150.

236 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 191.

237 Arce Aggeo, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 192.

Ello, sin perjuicio –señala Fernández– de la opinión de los autores como Ignacio Pampliega²³⁸ que, en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de Convenio Multilateral, y Casal, Romero Victorica y Vigliero²³⁹, en el caso de evasión de distintos tributos llevada a cabo mediante un único hecho, entienden que se trata de un concurso ideal.

En definitiva, Fernández manifiesta su coincidencia con uno de los presidentes del comité científico de estas XI Jornadas de Derecho Penal Tributario (Esteban Semachowicz), quien considera –según ya se dijo– que la evasión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de contribuyentes del Convenio Multilateral se debe calificar como un único hecho y en consecuencia como un único delito.

En suma, las dificultades para conciliar la dogmática penal con el derecho tributario bajo el paraguas de la Constitución Nacional, claramente expuestas por los autores antes referidos, evidencian que el camino para alcanzar una solución armónica –conforme los estándares del Máximo Tribunal²⁴⁰– recién comienza.

Los incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

En su trabajo como panelist, Oscar Fernández también analiza “los incrementos patrimoniales no justificados” en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la posibilidad de que los mismos sean pasibles de sanciones penales, frente a lo cual se pronuncia –adelanto– por la negativa.

Para acreditar la existencia del hecho imponible, los fiscos locales suelen tener en su ordenamiento jurídico una serie de presunciones que pueden emplear ante el supuesto de no contar con elementos ciertos que acrediten el acaecimiento del hecho generador, entre las cuales es usual encontrar la figura del incremento patrimonial no justificado.

Por ejemplo, en la Provincia de Buenos Aires, las presunciones surgen del artículo 46 y, particularmente, en su inciso f) se establece la presunción de incremento patrimonial no justificado, a saber: “A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que: (...) f) Los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida, representan montos de ventas omitidas”.

Según se desprende de la norma transcrita, cuando el Fisco provincial detecta un incremento patrimonial no justificado, ello se traduce en supuestas ventas omitidas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos está constituido por el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad dentro del ámbito territorial de una jurisdicción (artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires), mientras que la base imponible está configurada por los ingresos brutos correspondientes a esa actividad (artículo 187 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

A su vez, Fernández señala que “el incremento patrimonial no justificado, constituye una presunción de ventas omitidas, en el período fiscal en el cual se produce el incremento patrimonial no justificado [artículo 46, inciso f), del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires]”.

En relación con ello advierte: “El período fiscal en el cual se produce el incremento patrimonial no justificado, nada tiene que ver, con el período fiscal, en cual se generaron los ingresos omitidos oportunamente en el impuesto sobre los ingresos brutos. Dicho en otros términos los ingresos no declarados en el pasado se constituyen en ventas omitidas en el futuro, producto de la presunción legal”.

Por lo tanto, indica que el incremento patrimonial no justificado presume por un lado el hecho imponible y, por otro lado, también presume el período fiscal de imputación de ese hecho imponible. Por ejemplo, ingresos omitidos en periodos fiscales del pasado, por la doble ficción pergeñada por el legislador, se transforman en ventas omitidas de un solo período fiscal futuro.

El autor enfatiza: “Como no se puede conocer el hecho imponible real oportunamente omitido, el legislador crea una presunción en función de un hecho real (un incremento patrimonial no justificado) para determi-

238 Pampliega, Ignacio M., ob. cit.

239 Casal, Federico Luis; Victorica, Manuel Romero y Vigliero, Juan P., *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, Ediciones Técnicas Empresarias, 2008, pág. 68.

240 Debe ponderarse que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a la ley un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptar como verdadero el criterio que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos: 306:721; 307:518 y 993; entre muchos otros).

nar la base imponible omitida, y luego el mismo legislador crea no ya una segunda presunción, sino que una ficción que es el período fiscal al que se va a imputar esa base imponible presunta”.

Así, entonces, subraya que en ese caso la supuesta evasión se habría cometido en el pasado, es decir, en el momento en el cual se produjo el nacimiento del hecho imponible del ingreso oportunamente no declarado, y ese momento nada tiene que ver con el momento en el cual con el producto de ese ingreso se adquiere un bien que no se puede justificar, generando un incremento patrimonial no justificado.

Para graficar el tema indica: *“El nacimiento del hecho imponible real es del pasado y el nacimiento del hecho imponible presumido es del futuro, la diferencia entre ambos hechos imponibles (real y presumido), puede ser de días, semanas, meses o años. Veamos un ejemplo absolutamente sencillo: Si un contribuyente tarda tres años en ahorrar, con ingresos omitidos de declarar, el dinero necesario para adquirir un inmueble, la diferencia entre en el hecho imponible real y el presumido es de 3 años”.*

Consecuentemente, Fernández afirma que los incrementos patrimoniales no justificados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no son pasibles de sanciones penales, por haberse desvirtuado los elementos “material” y “temporal” del hecho imponible, producto de la doble ficción (se presume el hecho imponible y se presume el período de imputación), habiéndose determinado una obligación tributaria presunta totalmente alejada de la verdad material.

VI.2. La evasión en el Impuesto de Sellos

También se plantea, en el Impuesto de Sellos, si la omisión de registrar/sellar un contrato gravado es pasible de configurar el delito de evasión fiscal.

Ante todo es menester aclarar que, en función del monto mínimo de incriminación previsto en el artículo 1 de la LPT, no cualquier instrumento podría ser objeto de una eventual evasión sino solo aquel cuyo valor económico alcance, o aquellos cuya suma anual alcancen, por lo menos el importe \$ 40.000.000, para que aplicando una alícuota –promedio– del 1% el impuesto dejado de ingresar ascienda a \$ 400.000²⁴¹.

Superado ese umbral, debería evaluarse el medio comisivo que estaría ligado con la “ocultación maliciosa”, antes bien que a la “declaración engañosa”. Como señala Diego Andrejín, *“el análisis debe versar acerca del medio comisivo ‘ocultaciones maliciosas’, a fin de dilucidar si estamos frente a una maniobra encuadrable en la Ley Penal Tributaria o si el ocultamiento de los instrumentos privados reviste el carácter de ardid inidóneo, procediendo su reproche punitivo exclusivamente bajo alguno de los tipos infraccionales previstos en el Código Fiscal”*²⁴².

Tal hipótesis de omisión de sellado, sostiene Andrejín, equivaldría conceptualmente a la falta de presentación de una declaración jurada, conducta esta a la cual si bien en general se ha negado el carácter de ocultación maliciosa, el autor recuerda²⁴³ que frente a una multiplicidad de comportamientos en ese sentido con una importante cuantía de los importes evadidos, la jurisprudencia ha entendido que tal situación posea la aptitud engañosa exigida por el tipo penal.

Desde otra óptica, Pampliega manifiesta que *“la ‘reposición’ en el impuesto de sellos no equivale a una declaración, pero presenta el rasgo común del deber jurídico de decir verdad, y a notoria diferencia del caso de las declaraciones juradas periódicas en las que debe declararse aun cuando no se hayan verificado supuestos de imposición, en el caso de las ‘reposiciones’ el silencio se torna penalmente relevante...”*. Sugiere así la posibilidad de entender que el silencio podría ser ardid apto, tal como sucede con el delito de estafa, *“cuando existe deber jurídico o fáctico de pronunciarse en sentido veraz o de obrar de un modo determinado”*²⁴⁴.

Por su parte, debería resolverse cuál sería el monto evadido en el caso de contratos gravados en dos o más jurisdicciones concomitantemente, es decir cómo se distribuiría la base imponible a tales efectos. Este aspecto tampoco se encuentra regulado en materia de derecho tributario sustantivo, siendo que el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires avaló para tales situaciones tomar como criterio de distribución el coeficiente unificado del Convenio Multilateral²⁴⁵. Se trata de una pauta que

241 Se toma este valor al solo efecto de graficar el tema, aclarando que el importe del contrato eventualmente evadido dependerá de la alícuota concreta aplicable al caso.

242 Andrejín, Diego, “El impuesto de sellos bajo el prisma de la Ley Penal Tributaria”, DTE, XXXVI, junio 2015.

243 Citando a Borinsky, Mariano Hernán; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob cit., pág. 65.

244 Pampliega, Ignacio M., ob. cit.

245 Cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Sala II, “Mary Kay”, 14/12/04.

podría responder a un criterio de razonabilidad, sin perjuicio de lo cual su viabilidad debería analizarse en cada caso concreto.

Por lo demás, se descarta de plano la posibilidad de evasión en los contratos celebrados mediante la modalidad de “carta oferta” o que, de cualquier modo, no cumplimentan los requisitos exigidos por la Ley de Coparticipación en cuanto a que no revistan “los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento”. En efecto, en tales situaciones no se configura el hecho imponible del gravamen conforme ha sido reconocido en innumerable cantidad de ocasiones por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tanto en los casos de carta oferta con aceptación tácita²⁴⁶ como con aceptación expresa²⁴⁷.

VII. RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL ÁMBITO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Este tema ha sido detalladamente abordado por Marta Nercellas en su trabajo presentado como panelista de estas Jornadas, al que seguidamente haré referencia.

Como Nercellas señala en su introducción: *“en las investigaciones de los delitos tributarios el quehacer de los profesionales de ciencias económicas, se ha convertido en un núcleo de conflictos, ya que su actividad habitual y, al menos en principio neutral, es considerada un eslabón en la cadena causal que produce el resultado que agravia al bien jurídico que la LPT pretende proteger. Cuando algún cliente es investigado por evasión, el profesional suele encontrarse en problemas.*

Careciendo de la calidad que la descripción típica exige para los sujetos activos del delito, imputarlos como autores resulta una analogía prohibida, por lo que su actuación resulta cuestionada pretendiendo que ha cooperado con el delito, es decir que es partícipe del mismo.

*Participar es, conforme la definición de la ley punitiva (artículo 45, CP), auxiliar o cooperar con la ejecución del hecho. Colaborar es prestar ayuda para perpetrar el delito **sabiendo y queriendo hacerlo**, resultando imprescindible acreditar en la actividad cuestionada todos los requerimientos objetivos y subjetivos de la participación”.*

Nercellas puntualiza que existen muchos debates que no han sido saldados, referidos a esta pretensión de que los profesionales de Ciencias Económicas integren la lista de responsables penales del agravio que se genere a la recaudación. Uno es **determinar el límite mínimo de intervención punible**: la actividad del profesional suele ser ejecutada en una etapa previa al ingreso del quehacer en el campo punitivo. Cuando se analiza el delito ya perpetrado o tentado, la actividad profesional suele integrar la **fase preparatoria del delito**, etapa que está fuera de la punición. Entonces la autora se pregunta si puede extenderse el campo punitivo a quehaceres que estarían fuera de su radar, agregando: *“muchas veces violando garantías constitucionales, los profesionales de aquellos que resultan imputados por evasión, son acusados como partícipes (en diferentes grados) del delito de su asistido, en virtud de actividades profesionales que fueron ejecutadas en ese tiempo ajeno a la ley penal”.* Sumar una acción que está fuera de ese ámbito solo porque fue uno de los elementos que colaboró supuestamente con el agravio, excede lo legalmente autorizado.

En relación con el artículo 15 de la LPT²⁴⁸, *“por tratarse de una regla específica, referida a la forma de colaborar en el quehacer delictivo por parte de estos profesionales [en ciencias económicas], hay quienes pretenden que las normas generales sobre participación criminal de la parte general, resultan desplazadas”.* Al respecto Nercellas entiende que *“una lectura detenida del texto, no permite tal conclusión. Enumera diferen-*

246 Cfr. CSJN, “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Provincia de Tierra del Fuego”, 15/4/04, Fallos: 327:1108; “Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/Provincia de Neuquén”, 15/4/04, Fallos: 327:1051; “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Provincia de Tucumán s/Acción declarativa de certeza”, 10/5/05, Fallos: 328:1451; “Gas Natural Ban Sociedad Anónima c/Provincia de Neuquén s/Acción declarativa de certeza”, 27/9/05, Fallos: 328:3599; entre muchos otros.

247 La misiva que contiene la aceptación de una oferta en forma expresa que únicamente identifica con su número, fecha de emisión y recepción, no cumple con los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras para configurar un “instrumento” sujeto al Impuesto de Sellos [CSJN, “YPF SA (Astra CAPSA) c/Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza s/Recurso de hecho”, 11/9/07, Fallos: 330:4049].

248 Artículo 15, inciso a), LPT: “El que a sabiendas:

a) *Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena”.*

tes quehaceres expresando explícitamente que se ejecutan 'para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley'; es decir, no define una participación específica con reglas diferenciadas, sino que indica acciones por medio de las cuales se puede participar en el delito de evasión. Todas y cada una de las reglas de la participación deben aplicarse en la especie".

La enumeración legal realizada por el artículo 15 de la LPT menciona actividades propias de su tarea profesional por lo que debemos preguntarnos ¿cuál debe ser el "plus" para que podamos reprocharle haber participado en la comisión de un delito?: *"Cuando el profesional realiza una tarea propia de su actividad: balances, declaraciones juradas, dictámenes, etc., no puede sino concluirse que se trata de conductas **estereotipadas neutrales**; y para que este tipo de quehacer habitual en la práctica profesional constituya un aporte a una actividad delictiva, deberá probarse que al ejecutarlas existía una **coordinación con el autor del delito**, que conocía la utilización que de sus quehaceres se haría para perpetrarlo. Si no suma su voluntad a la del autor que pretende violar la ley, no puede hablarse de colaboración".*

Pese a la claridad de los conceptos, Nercellas advierte que, fundándose en **nuevas tendencias dogmáticas**, la jurisprudencia avanza imputando quehaceres delictivos a los profesionales de las Ciencias Económicas sin reparar que en esas imputaciones se está extendiendo analógicamente la letra de la ley y creando una zona gris extensa en la cual *ex ante* resulta muy difícil determinar si están infringiendo lo prohibido o no, lo que pone en duda la culpabilidad, escalón imprescindible para hablar de reproche.

VII.1. Infracción de deber

La autora observa que *"calificar al delito de evasión como un **delito de 'infracción de deber'** en lugar de considerarlo un delito de dominio, facilita la tarea a la hora de realizar las imputaciones. Para ello afirman que el autor que está obligado a actuar de una determinada manera (expectativa de comportamiento) en atención al **rol** que tiene en la sociedad, infringe la norma; esto significa que es por el incumplimiento de rol que se le dirige el reproche y no por una colaboración concreta con el resultado que agravia la recaudación. Se definen roles sociales, convirtiendo en ese juego de roles, a aquellos a quienes se les asignan el carácter de **garante del bien jurídico** tutelado por la norma penal tributaria, responsabilidad por cualquier resultado que lo dañe".*

En esa teoría, *"la norma penal aparece como una norma sancionadora de la infracción de deberes provenientes del resto del ordenamiento jurídico. Se reprocha la infracción de un deber extra penal preexistente (...). Se crea una expectativa de comportamiento: se está obligado a actuar de una determinada manera en atención al rol que se tiene en la sociedad y se convierte al rol en el centro de la imputación".*

Nercellas sostiene que *"que el deber especial de evitar el resultado no puede ser definido jurisprudencialmente, sino que debe ser exigido legalmente para que en él se pueda fundar un reproche penal. El rol define al ciudadano modelo, al socialmente deseable, pero su no cumplimiento no puede acarrear consecuencias penales".*

Los fundamentos jurisprudenciales para aceptar esa consigna, es la supuesta existencia de una *"inaceptable laguna de punibilidad"* lo que es, en rigor, una verdadera confesión del agravio a la legalidad que sus cultores ejecutan. *"El derecho penal, es una cadena **discontinua de ilicitudes**. Justamente lo que se pretende como 'laguna', es el espacio conductual que el legislador entendió como conducta permitida. Sólo lo que se encuentra clara y rígidamente descrito en el tipo penal, puede integrar el quehacer prohibido, el resto podemos calificarlo como queramos, pero de ninguna manera como delito".*

La autora manifiesta coincidir con el Dr. López Biscayart²⁴⁹ cuando este afirma que el obrar profesional responsable, es la conducta esperada por el Estado de Derecho, aunque no concuerda en cambio cuando pretende que por no realizar esa *conducta esperada*, debemos señalarlo como autor o partícipe de un delito. La consecuencia de incumplir con sus deberes profesionales solo puede ser valorada en ese ámbito (el profesional); podrá concluirse que es buen o mal contador, pero para endilgarle participación en la actividad delictiva deberán respetarse las demás exigencias típicas.

La AFIP, ejerciendo su rol de querellante en la causa "Krochik, Sebastián y otro s/Infracción ley 24.769", ha manifestado que el contador (rol) tiene el deber de evitar el riesgo desaprobado al bien jurídico tutelado, colocando al profesional en una posición de garante frente al bien jurídico protegido por sus

249 Cfr. López Biscayart, Javier, "Delitos de evasión y dolo eventual", Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, mayo 2007: *"El concepto de delito de infracción de deber nos permite suplir esta inaceptable laguna de punibilidad y el hecho que el acto del asesor que indujo a error haya provocado una objetiva afectación al deber extrapenal el hecho concreto de la evasión es suficiente como para pueda fundamentarse sin dificultad la punibilidad".*

conocimientos especiales. Se pretende que esta es la razón del plus de pena previsto por el legislador en el artículo 15 de la LPT.

En síntesis:

“La teoría de los roles pretende que quien no cumple acabadamente con su rol, quien lo quiebra, es penalmente responsable (...) Un quehacer doloso como la evasión, puede ser facilitado por una actividad culposa, pero esta no puede constituir participación dolosa en la evasión ya que, tal y como lo venimos afirmando, para señalar a un sujeto como partícipe resulta menester que su conducta reúna los elementos objetivos y subjetivos que el tipo penal requiere.

*La infracción reglamentaria no configura prueba de la participación en un delito doloso salvo que a ello se le sume la acreditación de la connivencia con el autor de la evasión para ejecutarlo de esa manera. El contador no es garante de la recaudación no puede exigírsele que actúe como si lo fuera. Debe haber una inequívoca adaptación o acoplamiento de su comportamiento con el hecho típico que se va a cometer. **El carácter fungible de la actuación profesional desplaza la participación.***

VII.2. Imputación objetiva

Nercellas también refiere a la teoría de la imputación objetiva, que *“nace en el intento dogmático de superar las posturas naturalistas-positivistas de la acción, evitando la explicación causal ciega y considerando la acción y sus consecuencias desde el punto de vista normativo. La atribución de un resultado penalmente relevante tiene una explicación normativa limitando los alcances del tipo penal. El tipo tiene un lenguaje dotado de generalidad y por eso es necesario que normativamente se determine cuáles serán las derivaciones de las que se debe hacer cargo el autor o partícipe.”*

Recuerda que los criterios normativos son los que deciden la atribución de un resultado, pero existen además otras limitaciones: a) el riesgo permitido; b) el principio de confianza; c) la prohibición de regreso, y d) la competencia de la víctima:

- El comportamiento cuestionado debe incorporar un riesgo jurídicamente desaprobado, que es el que realiza el resultado. No todo quehacer que se encuentre en el curso causal de la acción desaprobada y causadora del resultado típico, puede ser valorada como integrante del quehacer criminal. Si el riesgo estaba permitido por razones históricas, sociales, económicas la tipicidad resulta excluida. Necesitamos, para hablar de responsabilidad penal, **riesgo desaprobado más resultado típico.**
- El causante tiene derecho a pensar que los demás cumplirán con su rol y neutralizarán el peligro. Salvo en el caso que hubieran existido motivos para suponer que esto no ocurrirá, no puede cargarse en la cuenta de quien se maneja con el principio de confianza, las acciones de los demás intervinientes en la cadena causal.
- El autor de la primera acción neutra no puede ser responsabilizado, porque el autor de una segunda acción cometa un delito.
- La AFIP es una entidad especialmente entrenada para detectar la evasión. La competencia de la víctima en este caso es muy intensa y deberá ser tenida en cuenta, especialmente cuando se valore el ardid imprescindible para hablar de evasión penalmente relevante.

Nercellas destaca que *“esta postura dogmática (la de la imputación objetiva) pretende limitar y no extender la responsabilidad; intenta garantizar que no se cargue a la cuenta de una persona, un resultado por el que no corresponde imputarlo, aun cuando haya desplegado su quehacer en el curso de una cadena causal que generó un resultado típico (...) La imputación objetiva es un nivel más de garantía de la persona frente a la intervención punitiva del estado, la causalidad es un criterio no garantista pues dejaba a la persona sin argumentación frente al poder del estado...”*

Por su parte, cuando hablamos de delitos dolosos la **imputación subjetiva**, es decir, que su autor procedió con la intención de producir el resultado, debe ser también analizada. La autora manifiesta que la imputación objetiva nació para explicar los delitos culposos, por eso no se extiende en explicaciones referidas al elemento subjetivo.

En efecto, *“no alcanza con que un contador certifique un estado contable que resulta utilizado en una maniobra de evasión para que lo etiquetemos como partícipe en el delito, es necesario que conozca esa falsedad y que lo haga para facilitar la evasión. **No es punible cualquier cooperación con el resultado sino la que responde a las reglas de la participación.***

Así, *“debemos distinguir entre: a) conductas profesionales aun cuando no hayan sido realizadas con el deber de diligencia debida, y b) conductas que carecen de neutralidad por estar acordadas o previstas para la*

ejecución de la evasión. Las primeras no merecerán sanción penal, aunque puedan merecer reproche en otros ámbitos solo las segundas pueden ser valoradas”.

VII.3. Intervención omisiva

Asimismo, con la finalidad de extender el campo de imputación, se pretende equiparar la acción y la omisión, dándole a esta última una significación tal que permite concluir que un mero no hacer pueda acarrear responsabilidad criminal. *“Se equipara al que ejecuta la acción de evadir con el de quien no evita que se efectúe esa evasión. Se pretende la existencia de una supuesta obligación de impedir todo lo que pueda causar daño a las esferas jurídicas ajenas. Pretender que este es el significado de la frase ‘por acción u omisión’ que luce la definición penal de evasión, es ignorar que todo lo que puede causar daño no integra el ámbito de lo penalmente prohibido. Ese requerimiento, agreda la exigencia del principio de legalidad e inclusive las garantías de los artículos 18 y 19 de la CN. La acción prohibida es evadir o colaborar con la evasión y no evitar que otro evada”.*

Nercellas resalta que *“el contador no es garante del bien jurídico que aparece en el ámbito de su actuación y competencia... No existe una norma que determine esa obligación. Su rol profesional, no lo convierte en garante omnipresente por la mera condición de experto en el tema”.*

Así es que *“cuando estamos ante un aporte profesional neutro –quehaceres estereotipados inocuos– aunque haya un ilícito ulterior del autor que utilice la tarea de ese profesional, no podemos cambiar la naturaleza jurídica del aporte por un hecho posterior a su realización. Cuando no pueda acreditarse la connivencia con el autor o la voluntad de colaborar con la perpetración del ilícito, mediante el aporte profesional con apariencias de neutro, no existirá actividad penalmente relevante”.*

VII.4. Dolo eventual

En este punto Nercellas señala que el anteproyecto de reforma el Código Penal, amén de incorporar los delitos fiscales al Código, subraya que la jurisprudencia debe mantener la plena vigencia de los principios constitucionales, reafirmando el rechazo a cualquier infiltración de derecho penal autoritario, indicando –inclusive– que la primera línea de interpretación de un derecho constitucional respetuosos de la dignidad de las personas es su texto. *“No parecen afirmaciones casuales, sino una respuesta a lo que viene ocurriendo especialmente en el ámbito del derecho penal económico”.*

Especialmente, el anteproyecto *“agrega que el tipo penal, debe definirse claramente e interpretarse estrictamente. Que el reproche, debe centrarse en el hecho y no en la persona del infractor y que debe exigirse dolo directo, porque el dolo eventual ha sido manipulado conforme convenía por razones siempre ajenas a las que deben guiar la política criminal”.*

Concretamente, en el delito tributario el autor debe obrar con dolo directo, pero en el caso de los partícipes a los que se refiere el artículo 15 de la LPT, Nercellas enfáticamente afirma que el legislador recargó el elemento subjetivo ya que integró la definición con “a sabiendas” (la parte cognitiva del dolo) y “para facilitar” (parte volitiva), por lo que, al menos en estos casos, no parece que deberían albergarse dudas. La postura a favor de la procedencia de un dolo eventual se centra en la parte volitiva del elemento subjetivo, pero lo cierto es que conocimiento y voluntad deben concurrir para que podamos hablar de participación.

Se pretende también **invertir la carga de la prueba**, exigiendo que se acredite que el curso causal ha sido desviado por el autor del delito. En lugar de acreditar –quien realiza la acusación– que el profesional actuó integrando la actividad delictiva, con el conocimiento de que su trabajo iba a ser utilizado para perpetrar el hecho y queriendo que así suceda, se invierte la regla procesal basada en principios de raigambre constitucional.

En ese intento por extender la punibilidad al profesional que intervino, Nercellas puntualiza que no se respeta la letra de la ley, ni siquiera el verdadero significado del dolo eventual, se incorpora ese elemento subjetivo y se continúan vulnerando las garantías asegurando simplemente que “debió haber sabido”. En este punto, menciona que el entonces Juez en la Cámara Criminal de Capital Federal, el Dr. Frías Caballero, con esa claridad que siempre lo caracterizó afirmó²⁵⁰: *“...en materia de responsabilidad penal el ‘debía saber’ no es jamás suficiente para integrar el saber real y efectivo exigido como contenido del dolo”.*

Así, advierte: **“no es sino una prestidigitación dogmática la que convierte la desaprensión en dolo de participación”.** El desprecio de sus deberes profesionales, no alcanza para calificar como delictiva la acti-

250 Voto del Dr. Jorge Frías Caballero, LL, 141-43.

vidad desarrollada (...) Incumplir con las obligaciones profesionales, lo hace realizar mal su tarea –mal contador–. Es probable que deba rendir cuentas frente al Tribunal de Disciplina e, incluso, frente a los Tribunales Civiles, si correspondiera, por su incorrecta actuación, pero no en sede penal. **Con un actuar culposo, no se puede participar en un delito doloso**”.

Por lo demás, “el posterior quehacer de un contribuyente no puede modificar la actuación previa de un profesional porque se afirme que ‘debió haber sabido’ que su cliente lo utilizaría para ello. No se puede integrar un ‘iter criminis’, ideado por una persona diferente, con una actividad neutra que no quiso ser acoplada al hecho ilícito. Si no supo y no quiso colaborar con el hecho ilícito, cuando realizó la actividad, lo que conozca posteriormente no puede modificar el contenido lícito de su actuación. Si ejecutó su quehacer habitual en forma desaprensiva, su título habilitante no puede utilizarse como llave para el reproche. Tal vez merezca una sanción disciplinaria, que inclusive pueda significar la pérdida de su matrícula, pero no actuar como si hubiera sido cómplice del delito que perpetró su cliente. El test de culpabilidad debe ser zanjado –como siempre– sin saltarse el paso de acreditación del dolo de participación”.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS. NATURALEZA JURÍDICA DE LA SANCIÓN. DERECHO PENAL TRIBUTARIO. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS¹

JUAN CARLOS BONZÓN RAFART

1. NATURALEZA JURÍDICA DE LA SANCIÓN

1.1. Planteamiento del problema

Pueden sintetizarse las posturas de los variados autores sobre el tema, en dos básicas teorías. Ellas son:

- a) De la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas: basada en la más pura dogmática penal, sobre la base de la incapacidad de estas de acción y culpabilidad y el principio de personalidad de las penas.
- b) Pueden ser pasibles de responsabilidad penal: este criterio afirmativo que gradualmente se impone en el mundo, la admite sobre la base de una política criminal tendiente a contrarrestar la cada vez más acentuada delictuosidad de la empresa. Esta tendencia mundial que lidera el derecho anglosajón tiene en especial cuenta la legislación y jurisprudencia de los Estados Unidos, que admite la responsabilidad de las personas jurídicas desde 1991.

En la Argentina, de forma similar a otros países, se ha legislado acerca del tema de manera incongruente, algunas veces responsabilizando a las mismas conjunta o supletoriamente a sus órganos o dependientes y otra en forma inversa, sancionando primero a las personas físicas que las representen y luego a los entes ideales. No faltan las leyes que únicamente sancionan a los representantes, con exclusión de la persona jurídica representada.

Las leyes especiales que prevén la posibilidad de sancionar a las personas jurídicas, tampoco son claras en cuanto a la forma y límite de la imputación, mezclando normalmente la responsabilidad directa por actuación de sus órganos, con la indirecta o refleja por actuación de sus dependientes.

Esta mezcla de teorías y conceptos puede verse claramente en las diversas leyes especiales argentinas que tratan el tema, en especial por su importancia, la Ley Penal Cambiaria, ley 19.359 y modificatorias –t.o. por decreto 480/95–; el Código Aduanero, ley 22.415 y modificatorias; la Ley Penal Tributaria, ley 24.769 y su modificatoria, ley 26.735; la Ley de Defensa de la Competencia, ley 25.156 y modificatorias; la Ley de Abastecimiento, ley 20.680 y modificatorias, entre otras.

1.2. Presupuestos básicos para dilucidar el tema

Partiendo de la teoría de que se puede sancionar a las personas jurídicas, la primera pregunta a responder es ¿qué naturaleza jurídica tienen dichas sanciones?

El segundo interrogante surge si las sanciones a imponer tienen naturaleza jurídica penal; es el siguiente: ¿puede adaptarse jurídicamente a los fundamentos dogmáticos constitucionales argentinos? De ser afirmativa la respuesta, surgen los siguientes interrogantes:

- a) ¿Quién debe ser considerado autor material del ilícito? ¿la persona jurídica o la persona física actuante? Y, según sea la respuesta, ¿cómo se solucionan los temas de reincidencia, extinción de la acción y rebeldía?
- b) ¿Cómo se efectiviza el sometimiento de la persona jurídica al proceso? Y paralelamente ¿quién debe legislar sobre el tema?, ¿la ley de fondo nacional o los códigos procesales locales?
- c) ¿Es necesario sancionar a la persona física que cometió el ilícito para sancionar a la persona jurídica o se trata de responsabilidades independientes?

¹ El presente trabajo tiene por base mi trabajo presentado en la II Jornada Internacional en Derecho Penal Tributario, desarrollada en la ciudad de México los días 18, 19 y 20 de mayo de 2016 y que se publicó, entre otras revistas especializadas, en la Revista Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 41, directora: Teresa Gómez, Ed. Errepar, como asimismo, mi trabajo titulado: "La Responsabilidad penal de las personas jurídicas en el régimen penal tributario y ambiental", publicado en la Revista Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 169, de julio 2012, director: Humberto Bertazza, Ed. La Ley, págs. 50 y ss.

1.3. Barreras constitucionales en el derecho argentino para aceptar la responsabilidad penal

Los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional configuran, en mi opinión, una barrera insalvable para considerar posible fundamentar la dogmática penal argentina actual de tales teorías².

Ello así por los siguientes fundamentos:

- a) El artículo 18 establece el principio rector de la culpabilidad para sancionar. Solo pueden ser culpables las personas físicas, porque el término “habitante” solo es aplicable a ellas y el precepto “...sin juicio previo fundado en ley anterior al proceso...” implica, necesariamente, el conocimiento de una norma antes de cometer el ilícito y que fundamenta el reproche por su violación voluntaria.
- b) Los conceptos: “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”, “ni arrestado...” y “las cárceles de la nación serán sanas y limpias...” no son aplicables a las personas jurídicas, ni siquiera forzando una interpretación lógica.
- c) El concepto “las acciones privadas de los hombres...” se refiere expresa, taxativa y únicamente a la conducta humana.

Como puede deducirse sin un mayor esfuerzo interpretativo, la responsabilidad penal solo y únicamente se refiere al ser humano y no a la ficción ideal de persona jurídica.

Tampoco las personas jurídicas pueden ser objeto de una sanción conforme al derecho administrativo sancionatorio, porque entre este y el penal, solo hay diferencias cuantitativas y no cualitativas. Ambas sanciones (penales y administrativas) tienen su origen en la potestad punitiva del estado y reconocen similares límites constitucionales.

El buscar la solución que no da el derecho penal en el derecho administrativo sancionatorio configura una lamentable “descriminalización”, inaceptable desde un punto de vista constitucional. Esta “involución” jurídica se traduce en todo el mundo en: a) mayores leyes penales en blanco, difusas y confusas; b) creer que las “contravenciones y faltas”, por ser infracciones menores, no deben ajustarse a principios constitucionales del debido proceso y reproche; c) sanciones de naturaleza penal impuestas por la administración y apeladas (control judicial) ante tribunales sin competencia penal (p.ej., Tribunal Fiscal, etc.) y otros tantos males modernos³.

El dejar abierta tal puerta, solo consigue desplazar, sin solucionar el problema de fondo, desde un concepto estricto de derecho penal, a uno más amplio que también abarca el derecho administrativo sancionador. El profesor Sainz de Bujanda enseña que *“... toda norma jurídica que contemple una infracción del orden jurídico, asociando a esta una pena, tiene una naturaleza jurídico-penal, cualquiera que sea el texto positivo en que se encuentre incorporada. De suerte tal que las diferencias entre las normas contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes serían de tipo formal. En función de la mayor o menor gravedad que se le atribuye a la infracción, con arreglo a una valoración político-social, se incorpora al Código Penal, o a la legislación administrativa, atribuyéndose la calificación y aplicación de las sanciones a los órganos del poder judicial o a los órganos de la administración actuando estos en ejercicio de funciones jurisdiccionales”*⁴.

1.4. Reproche a las personas jurídicas

Que las personas jurídicas no puedan ser sancionadas penalmente o administrativamente, no quiere decir que queden sin reproche, sino que simplemente se debe buscar el reproche en principios generales del derecho, ya que las distintas ramas, civil, penal, administrativo, etc. no son compartimentos estancos y todas ellas se nutren de la “teoría general del derecho”.

Si la persona jurídica debe responder por el obrar ilícito de sus órganos y/o dependientes, es por ser garantes de su funcionar conforme la ley, porque si no, no habría sido autorizada.

Al tener que funcionar exclusivamente conforme a derecho, el Estado les exige el “controlar” su funcionamiento, a efecto de que no se valgan de su estructura y patrimonio para cometer ilícitos. Si sus inte-

2 Bonzón Rafart, Juan Carlos, “Derecho Penal Cambiario. Responsabilidad de las personas jurídicas”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, directora: Teresa Gómez, N° 20, octubre 2011, Ed. Errepar, Buenos Aires, pág. 9.

3 Bonzón Rafart, Juan Carlos, “Despenalización del derecho infraccional contravencional tributario y aduanero”, Revista Información Empresaria de la Cámara de Sociedades Anónimas, N° 273, Buenos Aires, noviembre 1998, pág. 48.

4 Sainz de Bujanda, P., “Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria”, Hacienda y Derecho, T. II, Madrid, 1962, pág. 209.

grantes (directivos y dependientes) abusan de sus mandatos normativos o se exceden en sus facultades estatutarias, cometiendo ilícitos, y la persona jurídica no los evita –pudiendo hacerlo mediante el debido control– defrauda la confianza en ella depositada por el Estado y es pasible de reproche.

Pero no es responsabilidad por “el hecho ajeno”, sino por el “hecho propio”, por falta de debido control.

Un único requisito debe observarse para responsabilizarlas: que las personas físicas que la integran y/o dirigen actúen en “beneficio” de ellas, ya que debe existir un “nexo vinculante” que permita la imputabilidad. Probada la “relación funcional”, estas son responsables por no ejercer el control efectivo que hubiera evitado el ilícito, ya que tiene –o debería tener– el dominio de la actividad que despliega y por la cual fue autorizada a funcionar.

Adoptar la teoría de responsabilidad civil de las personas jurídicas por delitos cometidos por sus órganos y/o dependientes, como un reproche autónomo aunque vinculado con un hecho ajeno, solucionaría un larga serie de problemas irresolutos que acarrea el forzamiento de endilgarles una supuesta responsabilidad penal.

Por ejemplo:

- a) Su reproche sería independiente del reproche realizado a las personas físicas, órganos y/o dependientes. Se solucionaría el viejo debate, que aún se da asiduamente, de que debe sancionarse previamente a la persona física, para poder sancionar a la persona jurídica. Traigo como ejemplo un fallo del 30/4/15 que trata el tema (si bien es referido al derecho penal aduanero, es plenamente aplicable a todo el derecho penal económico): “Alpina International SA” (Sala A de la Cámara Penal Económico, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 36, junio 2015, directora: Teresa Gómez, Buenos Aires, Ed. Errepar, pág. 109).
- b) La persona jurídica se somete al proceso tal y como lo hace en un juicio civil por delitos o cuasidelitos civiles, pudiendo efectuar su defensa plenamente, sin ser indagado ni procesado, y podrá sustituir su representación para efectuar su descargo a modo de “absolución de posiciones”.
- c) La solidaridad prevista en las leyes entre la multa impuesta a la persona jurídica y sus órganos, no puede ser cuestionada constitucionalmente por ser de naturaleza civil y no como permanentemente ocurre, dado que en materia penal no puede haber solidaridad en las sanciones.

Además, cabe hacer notar que no existe ningún obstáculo para que un juez penal, en su sentencia, imponga una multa civil análoga a lo previsto como indemnización por el daño material y moral causado a la víctima (p.ej., artículo 29 del Código Penal Argentino).

2. DERECHO PENAL TRIBUTARIO

La ley 26.735, promulgada el 27 de diciembre de 2011, introdujo diversas modificaciones a la ley 24.769.

Entre las más importantes se encuentra el agregado como segundo párrafo al artículo 14, referido a la responsabilidad de las personas jurídicas.

No he de desarrollar en el presente trabajo el primer párrafo del actual texto legal porque no ha sido modificado y ha sido solventemente expuesto por prestigiosos doctrinarios⁵. Me limitaré al segundo pá-

5 Entre otros trabajos: 1) Manonellas, Graciela Nora, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2009, págs. 2034 y ss.; 2) Robiglio, Carolina L. I., “El reproche penal al ente de existencia ideal”, *Derecho Penal Tributario*, T. II, coordinadores: Altamitano y Rubinska, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 947; 3) Meirovich, Gustavo D., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas ¿imputación objetiva como alternativa?”, misma publicación, T. II, págs. 993 y ss.; 4) Marconi, Ana C., “La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Societas delinquere non potest, ¿o potest?*”, en *Tratado del Régimen Penal Tributario*, Ed. La Ley, directores: Bertazza y Marconi, T. II, págs. 237 y ss.; 5) Bertazza, Humberto J. y Marconi, Norberto J., “Responsabilidad penal tributaria de las personas jurídicas de derecho público”, misma publicación, T. IV, págs. 267 y ss.; 6) Tesón, Miguel A., “Responsabilidad de los directores y administradores en materia penal tributaria (aspectos fiscales, societarios y penales)”, *Revista de Tributación*, N° 15, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Errepar, director: Vicente O. Díaz, págs. 29 y ss.; 7) Gorbea, Fernando F., “Responsabilidad de los directores y administradores en la legislación argentina”, misma publicación, N° 6, págs. 69 y ss.; 8) Simesen de Bielke, Sergio A., “Responsabilidad tributaria y previsional de los administradores de empresas”, misma publicación, N° 6, págs. 85 y ss.; 9) D’Albora, Francisco J., “Responsabilidad penal de los directores de sociedades por los delitos tributarios”, misma publicación, N° 6, págs. 119 y ss.; 10) Grillo, Enzo A., “Algunas consideraciones acerca de la responsabilidad solidaria en el ámbito nacional y local”, misma publicación, N° 6, págs. 141 y ss.; 11) Waisberg,

rrafo que textualmente dispone: “Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
4. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
6. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.”

En primer lugar cabe destacar la íntima relación entre el primer y segundo párrafo del artículo 14, dado que ambos prevén el actuar ilícito en “nombre, con la ayuda o en beneficio” de una persona jurídica. Es decir, ante tal hipótesis, la ley sanciona con pena de prisión a las personas físicas enumeradas en el primer párrafo y conjunta o alternativamente a la persona jurídica, con las penas establecidas en el segundo párrafo. Cabe aclarar que el segundo párrafo en vez de la palabra “ayuda” utilizado por el primero, consigna “con la intervención”, pero a todas luces implica el mismo concepto.

Como segundo comentario cabe reflexionar sobre la prudencia que deberán adoptar los jueces, al imponer o no penas a las personas jurídicas por el accionar ilícito de sus órganos o dependientes. Ello así, porque muchas veces el accionar de las personas físicas vinculadas con la organización empresarial, defraudan a esta en beneficio propio, circunstancia que transforma a la empresa en víctima del ilícito, descartando su responsabilidad. Pero aun así, según la teoría que participo, puede ser sancionada por “defecto de organización”, tal como prevé el inciso 6 para graduar las sanciones (incumplimiento de reglas y procedimientos internos y/o la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes). Esta responsabilidad por hecho propio, permite independizar la responsabilidad de la empresa de la responsabilidad de la persona física interviniente en el ilícito, con la cual se daría respuesta al interrogante siempre planteado por la doctrina: ¿Debe sancionarse previamente a la persona física interviniente para poder así sancionar a la persona jurídica? Considero que esta fue la intención del legislador al reiterar los conceptos: “cuando algunos de los hechos...”. De no ser así, hubiera dispuesto concretamente que, por ejemplo: “...en estos casos... se impondrán las siguientes sanciones accesorias a la entidad...”.

Como tercer comentario, considero que a las sanciones previstas para ser impuestas en forma conjunta o alternativa, hay que agregar la pérdida de beneficios, su utilización u obtención prevista en el artículo 5 de la ley⁶. Esta previsión legal resulta más amplia que la prevista en el inciso 5 del agregado analizado.

En un excelente trabajo, el Dr. Pérez describe la relación existente entre la responsabilidad penal de las personas jurídicas (agregado por la ley 26.735 al artículo 14) y la responsabilidad infraccional que ya preveía la ley 11.683, t.o. (artículos 54 y 55)⁷. Esta relación conflictiva puede en el futuro traer problemas por afectación al principio *non bis in idem*. Este tema lo plantea solventemente el Dr. Viola⁸, como asimis-

Guido E., “La pérdida de beneficios fiscales: ¿un caso encubierto de responsabilidad penal de las personas jurídicas?”, Revista de Derecho Penal Económico, T. 2011-1, Rubinzal-Culzoni Editores, director: Donna, Buenos Aires, 2011, págs. 157 y ss.

6 Cfme. Waisberg, Guido E., “La pérdida de beneficios fiscales: ¿Un caso encubierto de responsabilidad penal de la persona jurídica?”, Revista Derecho Penal Económico, 2011-1, Rubinzal-Culzoni Editores, director: Edgardo Donna, Buenos Aires, pág. 157.

7 Pérez, Daniel G., “La crisis del principio *societas delinquere non potest* a la luz del nuevo artículo 14 de la Ley Penal Tributaria”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, edición especial, febrero 2012, Ed. Errepar, directora: Teresa Gómez, pág. 127.

8 Viola, José, “Apostillas de la ley 26,735”, misma publicación, cita 7, págs. 41 y ss.

mo la Dra. Marconi⁹. A solucionar esta difícil armonización de normas y evitar la violación al principio *non bis in idem*, tiende el segundo párrafo del artículo 20 de la ley 24.769 y modificaciones, cuya interpretación disímil por parte de la jurisprudencia, ha traído severos problemas aún irresueltos¹⁰. No se comparte el criterio que sostiene que el nuevo artículo 14 de la ley 24.769 (conforme redacción de la ley 26.735), modifica la ley 11.683, las leyes previsionales nacionales, provinciales y de la CABA en materia sancionatoria¹¹. Solo configura una difícil armonización de normas.

Por último, coincido con prestigiosos autores que sostienen: “...*obliga a repensar la naturaleza del primer párrafo de este artículo 14... el principio de legalidad no debe ser salvado, pues con la actual reforma no existe un vacío de punibilidad que impida imputar el hecho a la persona jurídica y se deba recurrir a la persona física, aquel primer párrafo no supone la cláusula de actuar en lugar del otro. Concluyendo, entendemos que el primer párrafo tiene una doble sanción: por un lado, establecer reglas de imputación penal para las personas físicas en el ámbito de estructuras organizadas. Y, por el otro, establecer quién puede con su conducta dar origen a la responsabilidad de las personas jurídicas*”¹².

3. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

3.1. Conclusiones

Como conclusiones, a manera de síntesis, pueden señalarse las siguientes:

- a) Cuando un ilícito haya sido cometido por los órganos o dependientes de una persona jurídica, con el fin de beneficiar el patrimonio social y mediante el uso de sus medios o recursos, debe responsabilizarse en forma primaria a las personas físicas que hubieren participado en el hecho. Con ello se lograría la efectividad de la norma, porque solo las personas físicas sufren la coacción psíquica del reproche penal. De no ser así, se corre el riesgo de que el responsable, al verse respaldado por el patrimonio colectivo y considerar la imposibilidad de reproche individual, se incentive a delinquir. Asimismo, debe contemplarse la posibilidad de aplicarles la figura prevista en el artículo 301 del Código Penal (autorización de actos irregulares), porque con ello se valorizaría convenientemente el deber de “*obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios*”, tal como lo exige el artículo 59 de la ley 19.550.
- b) Paralelamente, y en forma independiente a la pena a imponer a las personas físicas intervinientes, debe sancionarse a las personas jurídicas que violen el “deber de garantía” que les impone el Estado para autorizarlas a funcionar lícitamente. Este deber de garantía exige el debido control del riesgo de la actividad empresarial, que al no ser ejercido idóneamente, pierde el dominio del accionar de las personas físicas que determinan o ejecutan los actos que a ellas se les atribuye. Tal pérdida de control es denominado por parte de la doctrina como “defecto en la organización”. Para el caso de que no existiera defecto de control y el ilícito se perpetrara pese a la diligencia empresarial, podría no ser la persona jurídica responsable, por inexistencia del nexo causante entre acción e ilícito y sería considerada víctima. En estos casos difíciles de evaluar, debe tenerse en cuenta la conducta posdelictual de la empresa, cuando tome conocimiento del ilícito.

9 Marconi, Ana Clara, “La responsabilidad de las personas jurídicas en la nueva Ley Penal Tributaria”, Revista Práctica Profesional, N° 160, febrero 2012, Ed. La Ley, director: Humberto Bertazza, pág. 1.

10 Bonzón Rafart, Juan Carlos, “Difícil armonización de fallos emanados de distintas jurisdicciones que analizan idénticas bases fácticas”, ED, 173-1143; “Relación entre normas penales e infraccionales tributaria”, Revista del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, N° 62, diciembre 2002, pág. 26, y “Difícil armonización entre normas penales e infraccionales tributarias y aduaneras”, ED, 200-648 y en colaboración con la Dra. Carolina Vanella, “Consecuencias jurídicas del principio *ne bis in idem* en el derecho penal económico”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, junio 2010, Ed. Errepar, directora: Teresa Gómez, pág. 7.

11 Tozzini, Gabriela I., “Ley 24.769, penal tributaria y previsional: su reforma por ley 26.735”, Periódico Económico Tributario, director: Adolfo Atchabahian, ejemplar del 13/3/02.

12 Borinsky, Mariano H.; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., *Régimen penal y tributario (ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735)*, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2012, pág. 191.

3.2. Propuestas

- a) Unificar las normas existentes en las distintas subramas del derecho penal económico, relacionadas con la responsabilidad de las personas jurídicas.
- b) Incentivar a especialistas en derecho penal económico, para evaluar y profundizar el tema de responsabilidad de las personas jurídicas, sirviendo el presente trabajo de modesto aporte de conceptos, que sin duda alguna merecen mayor desarrollo doctrinal.

EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS, EL CONVENIO MULTILATERAL Y LA APLICACIÓN DE SANCIONES PENALES. ASPECTOS CONTROVERTIDOS

OSCAR. A. FERNÁNDEZ

1. INTRODUCCIÓN

La señora relatora, **María Belén Murillo**, en sus directivas de relatoría, nos explica que *“con la inclusión de las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el ámbito de protección de la LPT, desde entonces las principales preguntas –aún sin respuestas– se han formulado en torno a la eventual evasión del impuesto sobre los ingresos brutos en el caso de contribuyentes del convenio multilateral”*.

En el presente trabajo, nos proponemos analizar, en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, “el período fiscal”, “el hecho imponible”, “la base imponible” y su repercusión en la esfera penal tributaria.

Asimismo estudiaremos “los incrementos patrimoniales no justificados” en el impuesto sobre los ingresos brutos, sosteniendo que no son pasibles de sanciones penales.

Finalmente abordaremos el tema de “la omisión dolosa de ventas” en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, afirmando que se ha cometido un solo delito.

Esta introducción resulta oportuna para agradecer a Esteban Semachowicz la bibliografía aportada así como el intercambio de opiniones en relación con el concurso de delitos y el impuesto sobre los ingresos brutos, con su consabida generosidad intelectual.

2. LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE

El **Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires** (t.o. 2011), en relación con el “Hecho imponible”, la “Base imponible”, el “Período fiscal” y las “Presunciones determinativas de la materia imponible”, establece:

“Artículo 182 - El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso –lucrativo o no– cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes”.

“Artículo 187 - Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considera ingreso bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especie o en servicios– devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas.

(...)

En las operaciones realizadas por responsables que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balance en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período”.

“Artículo 209 - El período fiscal será el año calendario. El gravamen se ingresará, sobre la base de los ingresos correspondientes, mediante **anticipos mensuales liquidados a través de declaraciones juradas**.

Tratándose de contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral del 18 de agosto de 1977 y sus modificaciones, los anticipos y el pago final tendrán vencimiento dentro del mes siguiente o subsiguiente en fecha a determinar por la Comisión Plenaria prevista en el Convenio citado y que se trasladará al primer día hábil posterior cuando la fecha adoptada con carácter general recayera en un día que no lo fuera.

Sin perjuicio de lo establecido en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer, de manera general, o para determinado grupo o categoría de contribuyentes o responsables, el ingreso del impuesto mediante anticipos liquidados administrativamente por la misma.

Asimismo, podrá disponer, cuando razones de administración lo requieran, el ingreso de los anticipos en forma bimestral”.

“Artículo 46 - Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el artículo anterior, la Autoridad de Aplicación practicará la **determinación de oficio sobre base presunta**, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen.

La determinación de oficio sobre base presunta se efectuará también cuando de hechos conocidos se presume que hubiera habido hechos imponibles y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos.

(...)

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que:

(...)

f) Los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida, representan montos de ventas omitidas.

(...)”.

Se debe tener presente que el inciso f) del artículo 46, fue incorporado al Código Fiscal provincial, por imperio de la ley 14.653 (BO: 19/12/14), con vigencia: 1/1/15.

El **Código Fiscal de la Provincia de Río Negro**, en relación con el “Hecho imponible” y la “Base imponible”, establece que:

“Artículo 1 - **El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Río Negro** del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) está alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

La habitualidad debe determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica.

Se entiende como ejercicio habitual de la actividad gravada, el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el Impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando los mismos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades.

La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua”.

“Artículo 8 - Salvo expresa disposición en contrario, **el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos** devengados durante el período fiscal en el que se ejerza la actividad gravada.

A tal efecto se entiende que los ingresos se han devengado:

a) En el caso de venta de bienes inmuebles, desde el momento de la firma del boleto, de la posesión o escrituración, el que fuere anterior. Si con anterioridad a la fecha en que ocurra alguna de dichas situaciones se realizan pagos de cuotas o entregas a cuenta del precio convenido, tales ingresos están sujetos al impuesto en el período fiscal en que fueran percibidos. Cuando las operaciones se realicen en cuotas por plazos superiores de 12 (doce) meses, se considera Ingresos Brutos devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.

b) En el caso de venta de otros bienes, desde el momento de la facturación o de la entrega del bien o acto equivalente, el que fuere anterior.

(...)

h) En los demás casos, desde el momento en que se genere el derecho a la contraprestación, o se perciban (total o parcialmente) los ingresos, el que fuere anterior. A los fines de lo dispuesto precedentemente se presume que el derecho a la percepción se devenga con prescindencia de la exigibilidad del mismo. Se considera Ingreso Bruto el valor o monto total –en valores monetarios, en especies o en servicios– devengado en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por

los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamo de dinero o plazo de financiación, los recuperos de gastos sin rendición de cuentas, o en general, el de las operaciones realizadas. En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la ley nacional 21.526, se considera Ingreso Bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

(...):

Cuando la actividad se desarrolle en más de una jurisdicción, **el convenio multilateral**, establece que:

“Artículo 1 - Las actividades a que se refiere el presente Convenio son aquellas que **se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones**, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas, ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia. Así, se encuentran comprendidos en él los casos en los que se configure alguna de las siguientes situaciones:

- a) que la industrialización tenga lugar en una o varias jurisdicciones y la comercialización en otra u otras, ya sea parcial o totalmente;
- b) que todas las etapas de la industrialización o comercialización se efectúen en una o varias jurisdicciones y la dirección y administración se ejerza en otra u otras;
- c) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen ventas o compras en otra u otras;
- d) que el asiento principal de las actividades esté en una jurisdicción y se efectúen operaciones o prestaciones de servicios con respecto a personas, bienes o cosas radicados o utilizados económicamente en otra u otras jurisdicciones.

Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etc.).”

“Artículo 2 - Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma:

- a) el 50% (cincuenta por ciento) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción;
- b) el 50% (cincuenta por ciento) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., con o sin relación de dependencia; a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1 deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios.”

3. EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Como se puede ver tanto en la Provincia de Buenos Aires como en la Provincia de Río Negro, **el hecho imponible** en el impuesto sobre los ingresos brutos está configurado por **el ejercicio de una actividad**, en forma habitual y a título oneroso, dentro del ámbito territorial de una jurisdicción.

Mientras que **la base imponible** en el impuesto sobre los ingresos brutos, está constituida por **los ingresos brutos**, correspondientes a esa actividad gravada, durante un período fiscal, dentro del ámbito territorial de una jurisdicción.

Se debe destacar que las definiciones legales referidas al hecho imponible así como a la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos se encuentran tipificadas legalmente, en todas las jurisdicciones en similares términos legales.

En el impuesto sobre los ingresos brutos **el hecho imponible** se encuentra tipificado mediante la concurrencia de cuatro elementos, a saber:

- a) el ejercicio de una actividad.
- b) esa actividad debe ser habitual.
- c) se debe realizar en forma onerosa.
- d) esa actividad debe desarrollarse dentro del ámbito territorial de una jurisdicción, que no es otra cosa que el "sustento territorial".

Mientras que en el impuesto sobre los ingresos, **la base imponible** se encuentra configurada por los ingresos brutos generados durante un período fiscal.

En el caso del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la norma legal establece que **el período fiscal** es el año calendario, y que el impuesto se liquida mediante anticipos mensuales.

En el caso puntual de los contribuyentes que realicen actividades en más de una jurisdicción, que tributan a través del convenio multilateral, el convenio multilateral simplemente distribuye la base imponible entre las distintas jurisdicciones.

Por lo tanto, el convenio multilateral no modifica ni el hecho imponible, ni la base imponible, solo distribuye la base imponible entre las distintas jurisdicciones.

En la declaración jurada mensual del impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de los contribuyentes del convenio multilateral, en el sistema de liquidación diseñado por la comisión arbitral (autoridad de aplicación del convenio multilateral), se debe ingresar el importe de las ventas totales de ese período fiscal del contribuyente, y es el sistema el que se encarga de distribuir esas ventas entre las distintas jurisdicciones involucradas.

Dicho en otros términos, no es el contribuyente el que asigna la base imponible a las distintas jurisdicciones, sino que el sistema diseñado por la autoridad de aplicación.

Debiendo destacarse con letras de molde que el contribuyente no puede modificar la base imponible asignada a una jurisdicción por el sistema diseñado por la autoridad de aplicación. No se puede cargar las ventas por jurisdicción, se ingresan las ventas totales y el propio sistema las distribuye entre las distintas jurisdicciones.

A modo de resumen, el contribuyente ingresa las ventas totales correspondientes al período fiscal, y el sistema automáticamente genera las declaraciones juradas determinativas de todas las jurisdicciones involucradas asignando una porción de las ventas totales ingresadas, a cada una de las distintas jurisdicciones.

Por lo tanto, se puede afirmar que, quien omite ventas (base imponible), mediante una sola y única acción (el ingreso de esas ventas al sistema de liquidación), omite ventas en todas las jurisdicciones incluidas en el convenio multilateral. Situación que no puede ser modificada por el responsable.

Como se puede ver, el contribuyente no puede decidir omitir ventas en una jurisdicción y declarar las ventas correctas en otra jurisdicción. Si no omite ventas, dicha omisión automáticamente repercute en todas las jurisdicciones, por imperio del sistema diseñado por la autoridad de aplicación para la generación de las declaraciones juradas mensuales del impuesto sobre los ingresos brutos en el caso de contribuyentes del convenio multilateral.

4. EL PERÍODO FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Giuliani Fonrouge y Navarrine nos ilustran que *"el período fiscal es el año calendario, y el pago se efectúa sobre declaración jurada y mediante anticipos periódicos"*¹.

Dino Jarach entiende que el impuesto sobre los ingresos brutos *"es periódico en relación con la verificación anual del hecho imponible; por ello puede decirse que es un impuesto anual en el sentido que debe pagarse una vez por año en su monto total, sin perjuicio de que, de admitirlo las disposiciones legales y reglamentarias, se subdivide el pago en diferentes cuotas hasta satisfacer la obligación total."*

*Es anual también en el sentido que el hecho y la base imposables se refieren o comprenden los ingresos brutos de todo el período anual"*².

1 Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 1982, pág. 177.

2 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Ed. Cangallo, 1ª ed., 1983, pág. 822.

Enrique Bulit Goñi, a la hora de analizar la periodicidad del impuesto sobre los ingresos brutos, nos enseña que *"se considera a un gravamen como periódico o de ejercicio, cuando se lo paga con referencia a manifestaciones económicas que revisten carácter también periódico, o sea, continuadas en el tiempo, normalmente, durante el llamado ejercicio fiscal. Al contrario, son impuestos instantáneos aquellos en que la obligación tributaria se relaciona con un momento o acto determinado, dentro de los cuales el ejemplo típico es el impuesto de sellos."*

*En el impuesto sobre los ingresos brutos existe una alícuota constante que se relaciona con la actividad cumplida durante el tiempo señalado por la ley y que se proyecta sobre el monto de los ingresos correspondientes a ese mismo lapso. Así es que se lo considera un impuesto genéricamente de ejercicio, específicamente anual, sin que a ello obste el hecho de que las legislaciones dispongan períodos de pago menores, tema este que se vincula con La naturaleza de este tipo de obligaciones, sean anticipos o pagos definitivos"*³.

El mismo autor, a la hora de estudiar la imputación temporal de los ingresos, agrega que *"el impuesto sobre los ingresos brutos es uno de los tributos calificados como 'de ejercicio', por oposición a aquellos llamados 'instantáneos'; así, por cuanto la obligación tributaria se configura por el desenvolvimiento de actividades del tipo de las caracterizadas por el hecho imponible, y por cuanto, según lo dispone el artículo 130, OF, el período fiscal para la determinación del gravamen será el año calendario, salvo expresa disposición en contrario"*⁴.

Mario Enrique Althabe, al referirse al aspecto temporal, destaca que *"el hecho imponible general, como se ha visto, recae sobre un proceso económico, que como tal se desarrolla en el tiempo."*

Estamos entonces en presencia de un hecho imponible 'de ejercicio', es decir, de aquel que la norma legal describe mediante la reunión de hechos o situaciones de hecho, ocurridas en un determinado período de tiempo. Tales circunstancias de hecho, son consideradas por la ley como un solo hecho imponible."

*La producción del hecho descripto por la ley, se perfecciona al concluir el ejercicio o período que aquella prevé"*⁵.

El mismo autor, luego agrega que *"ese período es anual dentro de la actual conformación del tributo en todas las jurisdicciones."*

Se volvió así, luego de algunos intentos de establecer períodos fiscales más cortos (bimestrales, mensuales), al tradicional criterio de la anualidad."

Sin embargo el predominio que tiene la liquidación de 'anticipos' y las necesidades de los sistemas informáticos, hace que en ocasiones la declaración jurada anual, sea solo una compilación de las declaraciones bimestrales o mensuales, limitando las ventajas del período anual."

Sabemos que la elección del año como unidad de medida contable, se debe a que existen conceptos que solo en un período más o menos prolongado pueden determinarse con seguridad (v.gr., 'incobrables', 'amortizaciones', etc.)."

Es, por lo tanto, importante que el período fiscal coincida con el ciclo comercial normal y sea lo suficientemente amplio como para permitir la liquidación del impuesto reflejando la realidad del negocio sin demasiadas complicaciones."

Debería por lo tanto hacerse una revisión de los inconvenientes prácticos apuntados, a los efectos de mantener la declaración anual como el eje de la liquidación definitiva del impuesto y subordinar las declaraciones de los ingresos de anticipos, al papel que realmente deben tener, que es permitir la recaudación 'a cuenta' del impuesto que corresponda en definitiva."

*Creemos que el período fiscal tiene una razón de ser y su desnaturalización no es beneficiosa, ni para los contribuyentes, ni para la administración"*⁶.

Germán Ruetti, en relación con el período fiscal en el impuesto sobre los ingresos brutos, ha expresado que *"el impuesto sobre los ingresos brutos es, a contrario de lo que dicen los textos, un gravamen de períodos fiscales mensuales. Y que, en adición a ello, a los fines del delito de evasión se lo debe considerar como un tributo de período fiscal mensual"*⁷.

3 Enrique Bulit Goñi, *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2ª ed., 1997, pág. 51.

4 Enrique Bulit Goñi, *Impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. Depalma, 2ª ed., 1997, pág. 140.

5 Mario Enrique Althabe, *El impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. La Ley, 3ª ed., 2008, pág. 39.

6 Mario Enrique Althabe, *El impuesto sobre los ingresos brutos*, Ed. La Ley, 3ª ed., 2008, pág. 40.

7 Germán Ruetti, "El impuesto sobre los ingresos brutos como norma jurídica extrpenal en el delito de evasión tributaria", trabajo presentado como panelista en las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, octubre 2012, pág. 73.

El mismo autor, al referirse a los anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos, destaca que “los ‘mal’ llamados anticipos constituyen declaraciones juradas determinativas del gravamen.

Cohonestando lo expuesto en cuanto a la institución jurídica del anticipo, con las previsionales legales en torno a la determinación del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, no puede dudarse que la naturaleza jurídica del anticipo de este impuesto refleja el establecimiento definitivo de la obligación tributaria local, a la luz de la perfecta mensuración del hecho, y no de una fracción de este”⁸.

Agrega luego que “no se trata de una presunción sobre la capacidad contributiva del contribuyente, sino que existe la certeza de la existencia de la obligación tributaria y medida exacta de la materia imponible”⁹.

Más adelante, afirma enfáticamente que “siendo las obligaciones determinadas mensualmente sobre base cierta, no existe hipótesis alguna que pueda dar lugar a un saldo al finalizar los doce pagos mensuales del tributo, revistiendo la declaración jurada anual del gravamen el solo efecto informativo. En ese sentido, son cada una de las declaraciones juradas mensuales las que tienen naturaleza determinativa y su pago traduce la cancelación definitiva del gravamen. No existe, pues, determinación de una obligación anual sino la determinación –por declaraciones juradas– de doce obligaciones mensuales, y este es incluso el criterio seguido por el Fisco local para el supuesto en que deba dictar las resoluciones determinativas de oficio.

Otro punto aún más importante para destacar, y que avala nuestra posición en cuanto al carácter de obligación mensual y no anual de este impuesto, radica justamente en que el contribuyente no tiene derecho a cancelar y abonar la totalidad del gravamen en forma ‘anual’, así como tampoco puede declarar importes inferiores durante el transcurso del año para después ajustarlos al final, ni mucho menos puede pagar ‘por estimación’ para luego rectificar su incidencia al cierre del año. Por el contrario, el contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos debe presentar declaraciones juradas en forma mensual y se encuentra obligado a determinar su tributo por cada uno de dichos períodos en forma definitiva. Más aún, el Fisco local se encuentra perfectamente habilitado para fiscalizar –y también determinar– los ingresos brutos del contribuyente aun cuando no haya finalizado el supuesto período ‘anual’ dado le asisten plenas potestades para verificar meses anteriores a la finalización del año, en los cuales se haya presentada la declaración mensual determinativa del impuesto.

Por lo hasta aquí expuesto, las obligaciones tributarias determinadas mensualmente sobre base cierta en el Impuesto sobre los ingresos brutos, no tienen naturaleza jurídica de anticipos, sino que la presentación de esas declaraciones juradas y su consiguiente pago mensual, suponen la ocurrencia y dimensión exacta del hecho generador del gravamen y su completa cuantificación”¹⁰.

Acertadamente entiende que “la declaración jurada anual no constituye la base sobre la cual se va determinar el impuesto sobre los ingresos brutos, sino que reviste, como expresamos, un carácter informativo cuya finalidad es resumir la totalidad de las operaciones del período fiscal y detalle de los pagos ya efectuados”¹¹.

Finalmente concluye que “por lo tanto y en consonancia con nuestra posición de que el impuesto sobre los ingresos brutos es, contrario de lo que dicen los textos, un gravamen de períodos fiscales mensuales, a los fines del delito de evasión se lo debe considerar como un tributo de período fiscal mensual. Consideramos que este impuesto es de ejercicio mensual y el delito se consuma cuando, dentro del año –por así establecerlo el delito del artículo 1 de la ley 24.769– el sujeto alcance con la presentación de declaraciones juradas falsas, el monto mínimo.

(...)

El impuesto sobre los ingresos brutos se asemeja, en el sentido aquí expresado, al impuesto al valor agregado, y no al impuesto a las ganancias, aplicándosele las interpretaciones que sobre la consumación y configuración típica se han efectuado en doctrina y jurisprudencia”¹².

8 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, La Ley, Imp., 2016-2, 55.

9 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, La Ley, Imp., 2016-2, 55.

10 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, La Ley, Imp., 2016-2, 55.

11 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, La Ley, Imp., 2016-2, 55.

12 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, La Ley, Imp., 2016-2, 55.

El mismo autor en relación con el convenio multilateral, entiende que *“cada una de las unidades territoriales es un ente autónomo que legisla en tal sentido en función del parámetro con arreglo al cual habrá vinculación o sustento. El hecho imponible se configura por el ejercicio de la actividad conforme a cada ley del impuesto sobre la base estrictamente territorial, pues lo que el convenio distribuye no es el hecho sino los ingresos brutos de modo que cada jurisdicción no disponga de una porción de los mismos mayor al que la actividad en dicho territorio pudo producir.*

El convenio multilateral no unifica el impuesto, solo lo coordina”¹³.

Carlos Roca, al referirse a los delitos de la Ley Penal Tributaria, y su relación con las jurisdicciones locales, explica que *“en el impuesto sobre los ingresos brutos, existen diferencias interpretativas (doctrinales y jurisprudenciales) en cuanto a considerar dicha gabela como de ejercicio mensual o anual.*

Inclinándonos por entender que el impuesto sobre los ingresos brutos es un tributo de ejercicio mensual”¹⁴.

Giuliani Fonrouge, al referirse a la determinación de la obligación tributaria, destaca que *“la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”¹⁵.*

En el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, la declaración jurada mensual, contiene claramente: a) el presupuesto de hecho; b) la medida de ese presupuesto, y c) el alcance cuantitativo de la obligación, razón por la cual la obligación tributaria se encuentra perfectamente determinada.

Coincidimos con Germán Ruetti en que la declaración jurada mensual del impuesto sobre los ingresos brutos constituye una clara declaración jurada determinativa y no un anticipo del impuesto sobre los ingresos brutos.

En la declaración jurada mensual del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentra claramente tipificado el hecho imponible, la plena cuantificación de la base imponible, así como la alícuota y el impuesto determinado; por lo tanto, todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria se encuentran plasmados en la declaración jurada mensual.

En nuestra opinión, nos encontramos frente a un tributo de hecho imponible mensual, y no anual, ya que todos los elementos que configuran el hecho imponible, así como su cuantificación (base imponible), se encuentran contenidos en la declaración jurada mensual del referido tributo.

La declaración jurada mensual del impuesto sobre los ingresos brutos, es determinativa de la obligación tributaria, mientras de la declaración jurada anual es simplemente informativa.

Por ello, el impuesto sobre los ingresos brutos, en cuanto a la consumación del delito, y en cuanto a la prescripción, se asemeja al impuesto al valor agregado y no al impuesto a las ganancias.

No obstante lo expuesto, no podemos dejar de mencionar, tal cual lo hace Germán Ruetti¹⁶, que la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad de Buenos Aires, en autos “Ticketek Argentina”, del 9/4/15, opina lo contrario.

5. LOS INCREMENTOS PATRIMONIALES EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, hemos analizado los incrementos patrimoniales no justificados en los impuestos nacionales (impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias)¹⁷, en esta oportunidad lo haremos en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos.

En primer lugar, debemos recordar los distintos elementos del hecho imponible, para lo cual vamos a recurrir a la exquisita pluma del maestro Dino Jarach.

13 Germán Ruetti, “El impuesto sobre los ingresos brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, pág. 75.

14 Carlos Roca, “El delito fiscal de la ley 24.769. Comparación con jurisdicciones locales”, Práctica Integral Buenos Aires, Ed. Errepar, abril 2013.

15 Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Depalma, 3ª ed., 1978, pág. 453.

16 Germán Ruetti y Guillermina Gamberg, “Los mal llamados anticipos en el impuesto sobre los ingresos brutos y su tratamiento en materia de prescripción y evasión tributaria”, *La Ley, Imp.*, 2016-2, 55.

17 Oscar A. Fernández, “La teoría de la causa jurídica del impuesto (diseñada por Dino Jarach), el principio de capacidad contributiva, los elementos del hecho imponible y su repercusión en materia penal”.

El aspecto espacial del hecho imponible

“Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben –necesariamente– ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que; automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal”¹⁸.

El aspecto temporal del hecho imponible

“Las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles, delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria en el tiempo.

A este aspecto, los hechos imponibles pueden ser circunstancias de hecho de verificación instantánea; en otros casos abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo”¹⁹.

El aspecto material del hecho imponible (base imponible)

“La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

La adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos que constituyen los presupuestos legales de las obligaciones tributarias, implica –necesariamente– una medición de los hechos imponibles, es decir, la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes”²⁰.

El aspecto subjetivo del hecho imponible

“Jurídicamente la identificación de los sujetos depende de la atribución del hecho imponible a los sujetos según criterios instrumentales para la mayor eficacia de la recaudación.

(...)

En primer término, el sujeto pasivo obligado por excelencia es el que comúnmente se denomina contribuyente.

Es este el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza. Este sujeto es el que la literatura tradicional en materia de finanzas públicas denomina ‘contribuyente de derecho’.

(...)

*Debe **distinguirse entre aquel que realiza el hecho imponible** o al cual este hecho debe atribuirse por naturaleza como propio, de todos aquellos otros a los cuales la responsabilidad por el impuesto deriva únicamente de un precepto legal que así lo establece”²¹.*

Con la sapiencia de su brillante pluma, el maestro Dino Jarach, ha expresado que *“...el sujeto pasivo principal **es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento** del hecho imponible, mientras que los demás sujetos solo son tales porque la ley considera oportuno y conveniente ampliar la esfera de los sujetos obligados, para mayor garantía del crédito fiscal, sin que ellos posean la capacidad contributiva”²².*

Destacada doctrina española –nos referimos a Pérez Royo– acertadamente ha expresado que *“a efectos didácticos, podemos decir que el hecho imponible ocupa en la teoría del tributo una posición semejante a la que tiene el tipo en la teoría del delito”²³.*

Lo expuesto por el autor español ya había sido acuñado por Dino Jarach, cuando su pluma expresó que *“Este ensayo constituye la tentativa de una teoría general del derecho tributario sustantivo, como una teoría general del delito es el núcleo fundamental de la teoría del derecho penal”²⁴.*

18 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho financiero*, Ed. Cangallo, 1983, pág. 386.

19 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho financiero*, Ed. Cangallo, 1983, pág. 387.

20 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho financiero*, Ed. Cangallo, 1983, pág. 388.

21 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho financiero*, Ed. Cangallo, 1983, pág. 390 y 391.

22 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho financiero*, Ed. Cangallo, 1983, pág. 391.

23 Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Ed. Civitas, 1999, pág. 127.

24 Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*, Ed. Abeledo Perrot, 3ª ed., 1982, pág. 72.

Por lo tanto, se puede afirmar con letras de molde que, sin previo hecho imponible, no puede bajo ningún punto de vista existir hecho punible.

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires

El artículo 46, inciso f), del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, establece que:

“A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que: (...)

f) Los incrementos patrimoniales no justificados, más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida, representan montos de ventas omitidas”.

Como se puede ver, cuando el Fisco provincial detecta un incremento patrimonial no justificado, ello se traduce en supuestas ventas omitidas en el impuesto sobre los ingresos brutos.

El hecho imponible, en el impuesto sobre los ingresos brutos, está constituido por el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad dentro del ámbito territorial de una jurisdicción (artículo 182 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

La base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, está configurada por los ingresos brutos correspondientes a esa actividad (artículo 187 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires).

Mientras que el incremento patrimonial no justificado, constituye una presunción de ventas omitidas, en el período fiscal en el cual se produce el incremento patrimonial no justificado [artículo 46, inciso f), del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires].

El período fiscal en el cual se produce el incremento patrimonial no justificado, nada tiene que ver, con el período fiscal, en el cual se generaron los ingresos omitidos oportunamente en el impuesto sobre los ingresos brutos. Dicho en otros términos, los ingresos no declarados en el pasado se constituyen en ventas omitidas en el futuro, producto de la presunción legal.

Por lo tanto el incremento patrimonial no justificado, en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, presume por un lado el hecho imponible, y por otro lado también presume el período fiscal de imputación, de ese hecho imponible ficticio.

A modo de ejemplo, ingresos omitidos en distintos períodos fiscales del pasado, por la doble ficción pergeñada por el legislador, se transforman en ventas omitidas, de un solo período fiscal futuro.

En definitiva, la ficción legislativa, o mentira jurídica es doble, no solo se presume el hecho imponible y la base imponible, sino que también se presume el período fiscal de imputación, transformándose en ventas omitidas, del período fiscal en el cual se produjo el incremento patrimonial no justificado.

Frente a la omisión de declarar operaciones en el impuesto sobre los ingresos brutos, ¿cuál es la verdad histórica, real, material, el nacimiento del hecho imponible no declarado en el pasado en función de lo normado en los artículos 182 y 187 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, o el momento en el cual el artículo 46, inciso f), del mismo Código imputa en forma presunta una base imponible también calculada sobre base presunta?

La verdad histórica, real, material es aquella que no se pudo conocer, el nacimiento del hecho imponible oportunamente no declarado, y la verdad presumida es aquella legislada en el artículo 46, inciso f), del Código Fiscal, es decir, una base imponible calculada sobre base presunta e imputada a un período fiscal también presunto.

Como no se puede conocer el hecho imponible real oportunamente omitido, el legislador crea una presunción en función de un hecho real (un incremento patrimonial no justificado) para determinar la base imponible omitida, y luego el mismo legislador crea no ya una segunda presunción, sino una ficción que es el período fiscal al que se va a imputar esa base imponible presunta.

En el incremento patrimonial no justificado, la verdad presumida es el momento en el cual se adquiere un bien que no se puede justificar con los ingresos oportunamente omitidos en función de lo normado en el artículo 46, inciso f), del Código Fiscal, y la verdad histórica, real, material, es el nacimiento del hecho imponible oportunamente omitido en función de lo normado en los artículos 182 y 187 del referido Código.

Es decir que la evasión se consumó en el pasado, en el momento en el cual se produjo el nacimiento del hecho imponible del ingreso oportunamente no declarado, y ese momento nada tiene que ver con el momento en el cual con el producto de ese ingreso no declarado se adquiere un bien que no se puede justificar, generando un incremento patrimonial no justificado.

El nacimiento del hecho imponible real es del pasado, y el nacimiento del hecho imponible presumido es del futuro, la diferencia entre ambos hechos imponibles (real y presumido), puede ser de días, semanas, meses o años.

Veamos un ejemplo absolutamente sencillo: si un contribuyente tarda tres años en ahorrar, con ingresos omitidos de declarar, el dinero necesario para adquirir un inmueble, la diferencia entre el hecho imponible real y el presumido es de 3 años.

A modo de resumen

En definitiva, los elementos “material” y “temporal” del hecho imponible, han sido totalmente desvirtuados.

El elemento material y temporal tal cual está legislado en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (artículos 182 y 187), nada tiene que ver con el elemento material y temporal legislado en el artículo 46, inciso f), del mismo Código.

El momento de imputación del ingreso oportunamente omitido en el impuesto sobre los ingresos brutos es totalmente distinto al momento de imputación tipificado en el artículo 46, inciso f), que es aquel en el cual se produjo el incremento patrimonial no justificado.

Por lo tanto, se puede afirmar con meridiana claridad, que deviene improcedente la aplicación de sanciones penales, en el caso de incrementos patrimoniales no justificados.

6. ANÁLISIS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Sin perjuicio de compartir la opinión vertida por la exquisita pluma de José María Sferco²⁵, sobre el hecho consumado, y teniendo en cuenta que por imperio legal, se encuentra vigente la reforma introducida por la ley 26.735, nos proponemos analizar la evasión tributaria en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes de convenio multilateral.

El referido autor en aquella oportunidad concluyó que:

“– La ley 24.769, a la que modifica la ley 26.735, es genéticamente de carácter federal y, por ende, el Congreso Nacional carece de contexto constitucional para legislar en materia penal tributaria local. Técnicamente no hay desfederalización posible, como tampoco hay posibilidad de reputarla de ‘derecho común’. No hay mutación posible de una norma federal en origen a otra de derecho común o local, en su caso.

- *El Congreso Nacional solamente puede expresarse en materia penal en las versiones del derecho común y del derecho especial federal que lo complementa. El derecho penal tributario local no es común, ni federal. En todo caso se trata de derecho penal económico aplicado a la materia tributaria local.*
- *La ley 26.735 afecta de manera directa e inmediata las autonomías locales.*
- *Es una contradicción insalvable aceptar la naturaleza penal de la potestad infraccional local para aplicar puniciones dolosas a título de defraudación fiscal, y por el otro desechar el margen de maniobra propio de la política criminal para que esa misma potestad punitiva no pueda variar en delictual por razones de mérito u oportunidad”²⁶.*

Como punto de partida, para estudiar el delito de evasión tributaria, en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, deviene oportuno recordar, las conclusiones de las VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, *“esta situación plantea uno de los problemas de mayor contradicción entre los tratadistas del tema, al afirmarse que cada una de las jurisdicciones es un ente autónomo y que el hecho imponible, al configurarse por cada jurisdicción conforme a las pautas de cada ordenamiento, provoca que existan tantos delitos como tributos se pudieran haber evadido”²⁷.*

25 José María Sferco, “Aspectos constitucionales de la aplicación de la Ley Penal Tributarias en las jurisdicciones locales (un problema de potestad normativa)”, trabajo presentado en las VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2013, Ed. Errepar, pág. 35.

26 José María Sferco, “Aspectos constitucionales de la aplicación de la Ley Penal Tributaria en las jurisdicciones locales (un problema de potestad normativa)”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2013, Ed. Errepar, pág. 35.

27 “Conclusiones del Panel I, Aplicación del régimen penal tributario a la tributación local. Aspectos teórico-prácticos”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, Ed. Errepar.

En el presente acápite estudiaremos, en el caso de los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos que tributan bajo el régimen del convenio multilateral, si la omisión dolosa de ventas, que repercute en una omisión dolosa de base imponible en todas las jurisdicciones y, por lo tanto, en un menor impuesto también en cada jurisdicción, constituye un único delito de evasión tributaria en los términos de los artículos 1 o 2 de la ley 24.769 (evasión simple o agravada) o si, por el contrario, se trata de distintos delitos de evasión en concurso real.

Mucho se ha escrito en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos, respecto de una cuestión medular: ¿se trata de un impuesto único o por el contrario se trata de un impuesto por jurisdicción?

Autores de la talla de Esteban Semachowicz²⁸, Germán Ruetti²⁹, Rubén Rodríguez³⁰, Armando Simesen de Bielke³¹, Elvira Balbo³², Cristian Durrié y Pablo Emlek³³ se han expedido sobre la cuestión, no habiéndose logrado consenso entre prestigiosa doctrina especializada en la materia.

Por lo tanto, para dilucidar la cuestión, vamos a partir de **la relación jurídico-tributaria**, recordando que Dino Jarach nos explica que *"su naturaleza es la de una relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo –Estado u otra entidad a la que la ley atribuye el derecho creditario– y del sujeto pasivo deudor o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias"*³⁴.

Giuliani Fonrouge entiende que *"siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: nación provincias y municipalidades"*³⁵.

Héctor B. Villegas sostiene que *"hemos visto cómo el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de Fisco) en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal"*³⁶.

Catalina García Vizcaíno destaca, a la hora de referirse al sujeto activo de la obligación tributaria, que *"es el Estado, en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades, entes parafiscales"*³⁷.

Fernando Pérez Royo nos aclara que *"el concepto de sujeto activo de la relación jurídica tributaria suele identificarse con el acreedor de la deuda que representa el contenido esencial de dicha relación"*³⁸.

Eusebio González García nos ilustra cuando sostiene que *"el sujeto activo del derecho de crédito tributario, a la prestación tributaria, lo es el estado, como persona jurídica, titular de la Hacienda Pública estatal"*³⁹.

En función de lo expuesto, a quienes venimos del derecho tributario, honestamente nos cuesta pensar que se trata de un único impuesto, habida cuenta del carácter de sujeto activo en la relación jurídico tributaria de cada hacienda local involucrada; pero más aún nos cuesta pensar que al trasvasarse el derecho tributario al derecho penal, un contribuyente local ha cometido un solo delito, y un contribuyente de convenio multilateral podría haber cometido 24 delitos en concurso real (en el caso de una omisión dolosa de ventas).

Coincidimos con Esteban Semachowicz cuando, acertadamente, destacó que *"no debemos perder de vista que los delitos económicos, y en particular los tributarios, resultan ser extremadamente complejos, y en*

28 Esteban Semachowicz, "Lineamientos para una Legislación Procesal Penal Local", Informe de relatoría del 14º Congreso Tributario, realizado en octubre de 2013; y "Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales", Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2014.

29 Germán Ruetti, "El impuesto sobre los ingresos brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, Ed. Errepar.

30 Rubén Rodríguez, "Reforma a la Ley Penal Tributaria y la incorporación de las haciendas locales. Génesis de posibles conflictos", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, Ed. Errepar.

31 Armando Simesen de Bielke, "Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, Ed. Errepar.

32 Elvira Balbo, "Relaciones entre el contribuyente del convenio multilateral", 14º Congreso Tributario, octubre 2013.

33 Cristian M. Durrié y Pablo Emlek, "Algunos aspectos a considerar para hacer realidad la protección a las haciendas locales", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2012, Ed. Errepar.

34 Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ed. Cangallo, 1ª ed., 1983, pág. 370.

35 Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, vol. I, Ed. Depalma, 3ª ed., 1978, pág. 361.

36 Héctor B. Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Ed. Depalma, 5ª ed., 1995, pág. 254.

37 Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario*, T. I, Ed. Depalma, 1996, pág. 324.

38 Fernando Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, 9ª ed., 1999, pág. 139.

39 Eusebio González García, *Derecho Tributario*, T. I, Ed. Plaza Universitaria, 1997, pág. 217.

muchos casos la aplicación lineal a este ámbito de la dogmática penal corriente acarrea ciertos problemas en la interpretación de la ley que pueden poner en crisis su validez constitucional.

Por lo cual, y considerando que es necesario buscar una interpretación que concilie el alcance de las normas, de manera que tengan pleno valor y efecto, podemos argumentar que a los fines de la aplicación de la ley 24.769 la evasión de tributos provinciales, cuando se trate de un contribuyente del convenio multilateral, se debe calificar como un único hecho. En ese caso, el contribuyente estará sometido a un solo proceso y consecuentemente a la posibilidad de que se le aplique una sola pena.

Aun cuando esta hipótesis es contraria a la doctrina dominante con respecto a la naturaleza del convenio multilateral resulta ser una alternativa posible para conciliar ambos ordenamientos locales sin afectar principios y garantías de orden constitucional.

No será la primera vez que se prescinde de una definición o conceptualización utilizada en el marco de otras situaciones jurídicas, asumiendo una definición propia aplicable en el contexto del derecho penal, con el fin de procurar la razonabilidad de la norma⁴⁰.

Recordemos que la autoridad de aplicación del convenio multilateral (la comisión arbitral) ha diseñado un sistema de liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, en el cual el contribuyente ingresa el monto total de ventas de todas las jurisdicciones, y el sistema automáticamente distribuye esa base imponible entre las jurisdicciones.

El contribuyente no puede decidir voluntariamente omitir ventas en una jurisdicción y no omitir ventas en otra jurisdicción, si omite ventas necesariamente esa omisión repercute en todas las jurisdicciones involucradas en el convenio multilateral.

Ahora bien, esa voluntad de omisión de ventas constituye una unidad de conducta, de hecho; o, por el contrario, nos encontramos frente a una pluralidad de hechos de conductas.

A nivel nacional, teniendo en cuenta el impuesto al valor agregado y el impuesto a las ganancias, en el caso de una omisión dolosa de ventas, el contribuyente podría optar por evadir solamente el impuesto al valor agregado, por evadir solamente el impuesto a las ganancias, o por evadir simultáneamente ambos tributos; mientras que el caso del impuesto sobre los ingresos brutos no tiene dicha opción, en el caso de omisión de ventas, necesariamente deberá evadir el tributo en todas las jurisdicciones involucradas.

Esteban Semachowicz nos explica con suma claridad la problemática de la liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, expresando que *"hay que tener presente los elementos configurativos del delito en estudio, como ser: A) Que se presenta una sola declaración jurada a los efectos de determinar la cuantía del tributo atribuible a cada jurisdicción. B) Que el delito que afecta las distintas arcas provinciales se consuma en el mismo instante. C) Que a los efectos de su liquidación, en el caso del régimen general, se informa el monto total de ventas y es el aplicativo de liquidación el que automáticamente calcula la base aplicando los coeficientes unificados. No es posible que el contribuyente declare respecto de la misma actividad una base imponible por cada jurisdicción"*⁴¹.

En el artículo 55 del Código Penal, se encuentra tipificado el **concurso real** (pluralidad de hechos de conductas).

"Artículo 55 - Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo tendrá como mínimo, el mínimo mayor y como máximo, la suma aritmética de las penas máximas correspondientes a los diversos hechos.

Sin embargo, esta suma no podrá exceder de (50) cincuenta años de reclusión o prisión".

Mientras que en el artículo 54 del código penal, se encuentra tipificado el **concurso ideal** (unidad de hecho de conducta).

"Artículo 54 - Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fija re pena mayor".

40 Esteban Semachowicz, "Lineamientos para una Legislación Procesal Penal Local", Informe de relatoría del 14º Congreso Tributario, octubre 2013, pág. 498.

41 Esteban Semachowicz, "Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales", Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2014.

Carlos Creus, al momento de estudiar al **concurso real**, expresa que “cuando un mismo agente ha llevado a cabo varios hechos típicos distintos –o sea, que no están unidos en un hecho según los criterios expuestos precedentemente– tenemos el concurso real. A diferencia de lo que ocurre con el concurso ideal (que solo se plantea como problema cuando es heterogéneo), el real puede ser homogéneo (varios hechos encuadrables en el mismo tipo penal, p.ej., varios homicidios) o heterogéneo (cuando los varios hechos encuadran en tipos diferentes, p.ej., un hurto, una estafa, un secuestro extorsivo)”⁴².

Eugenio Zaffaroni, al referirse al **concurso real**, nos enseña que “en el concurso real hay una pluralidad de conductas que concurren en una misma sentencia judicial.

(...)

En el concurso ideal concurren leyes en una conducta, en tanto que en el material concurren conductas en una sentencia, en el concurso ideal concurren leyes para calificar pluralmente un mismo delito, en tanto que en el material concurren delitos a los que debe dictarse una única sentencia y una única pena. La pena es única en ambos casos, pero en el concurso ideal se forma mediante la absorción que la mayor hace de las menores, en tanto que en el concurso material se forma mediante la acumulación de todas.

Para que opere el concurso ideal debe presuponerse que hay una única conducta y para que opere el real debe haberse descartado la unidad de la conducta”⁴³.

Carlos Creus, a la hora de analizar el **concurso ideal**, sostiene que “el hecho único puede ser efectivamente encuadrado (a la vez) en distintos tipos que, por no desplazarse entre sí, todos ellos resultan aplicables (p.ej., el que emplea un documento privado que ha falsificado para perpetrar una estafa, con el mismo hecho adecua su conducta a dos tipos que se aplican conjuntamente: el artículo 292 y el artículo 162, Código Penal). Estamos entonces ante un concurso ideal”⁴⁴.

Eugenio Zaffaroni, al momento de estudiar el **concurso ideal**, expresa que “debemos tener en cuenta que lo decisivo para que haya un concurso ideal es que haya una unidad de conducta con una pluralidad de tipos.

(...)

El concurso ideal presupone la unidad de conducta, que viola las normas antepuestas a diferentes tipos penales”⁴⁵.

Ignacio Pampliega, en relación con los distintos delitos cometidos contra las haciendas locales, destacó que “en el impuesto sobre los ingresos brutos me animo a pronosticar un frecuente conflicto jurisdiccional cuando dos o más provincias reclamen para sí la potestad de juzgar. Pero más allá de una casuística algo compleja puede entenderse que la conducta penalmente relevante de una única presentación engañosa (que luego se atribuye por convenio multilateral) no podrá derivar más que en un reproche de un hipotético concurso ideal, de existir pluralidad de haciendas perjudicadas”⁴⁶.

Casal, Romero Victorica y Vigliero, a la hora de pronunciarse respecto de la multiplicidad de delitos, expresan que “si la maniobra ardidosa comprendiera a más de un tributo, habrá un delito de evasión diferente por cada tributo. Habrá tantos delitos de evasión como tributos evadidos. No obstante, tratándose de un único hecho, todos los delitos concurrirán en forma ideal (artículo 54 del CP). Si se tratare de hechos independientes, la evasión será reiterada, concurriendo todas ellas en forma real entre sí (artículo 55 del CP)”⁴⁷.

Armando Simesen de Bielke, al referirse al impuesto sobre los ingresos brutos, entiende que “se trata de un solo hecho pues la acción (la evasión mediante la maniobra, el ardid, el engaño, el montaje de escena) que lleva a error a la víctima, como hecho criminal, es la misma y única (ocultación de ventas por falta de facturación, por ejemplo, cuya atribución según el coeficiente unificado aplicable para el caso de un contribuyente del denominado Régimen general del convenio multilateral, corresponde a varias jurisdicciones), aunque las víctimas (haciendas públicas damnificadas) sean varias (un terrorista que, por medio de un artefacto explosivo, provoca varias muertes, comete un solo delito y no tantos delitos como muertos resultaren del atentado). Creemos entonces que no habría lugar para denuncias penales en jurisdicciones distintas, sino tantas de-

42 Carlos Creus, *Derecho Penal. Parte general*, Ed. Astrea, 5ª ed., pág. 283.

43 Eugenio Zaffaroni, *Manual de derecho penal. Parte general*, 6ª ed., págs. 625 y 626.

44 Carlos Creus, *Derecho Penal. Parte general*, Ed. Astrea, 5ª ed., pág. 282.

45 Eugenio Zaffaroni, *Manual de derecho penal. Parte general*, 6ª ed., pág. 625.

46 Ignacio Pampliega, “El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particulares dogmáticas y de política criminal”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2013, Ed. Errepar, pág. 18.

47 Federico Luis Casal, Manuel Romero Victorica y Juan P. Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, Ediciones Técnicas Empresarias, 2008, pág. 68.

nuncias en una jurisdicción como sujetos pasivos resultantes de lo que denominaremos ‘unidad de conducta’ en el sujeto activo como resultante de un plan común que utiliza como medio comisivo la declaración engañosa (un CM03 o un CM05, pero, en ambos casos, uno solo)”⁴⁸.

Esteban Semachowicz, en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos y los contribuyentes del convenio multilateral, entiende que “se puede afirmar que existen fundados argumentos para poder establecer que la evasión de impuesto sobre los ingresos brutos en distintas jurisdicciones resulta ser un único hecho. Sin embargo corresponderá el análisis de cada caso en particular”⁴⁹.

El mismo autor, luego agrega que “A tal efecto, podríamos sostener que el contribuyente de Convenio Multilateral deberá evadir un importe superior a los umbrales mínimos de punibilidad previstos en la ley 24.769 en una o más jurisdicciones, para que su conducta resulte punible. Sin perjuicio de ello, si se verifican los aspectos previstos precedentemente, **la maniobra se definirá como una sola conducta, calificándose como un solo delito** (el destacado es nuestro).

De esta manera, el contribuyente local y el contribuyente de Convenio Multilateral se encontrarán en las mismas condiciones cuando ejecuten la idéntica conducta punible.

Sin embargo, a los efectos de la aplicación de la figura agravada se requerirá la sumatoria del monto defraudado en las distintas jurisdicciones, ya que de otra forma el contribuyente local que evade, por ejemplo, \$ 4.200.000 en una jurisdicción, se encontrará en una situación más gravosa que aquel contribuyente de Convenio Multilateral que defrauda \$ 2.100.000 en dos jurisdicciones.

La magnitud pecuniaria de la lesión al erario público o la cantidad de jurisdicciones involucradas serán objeto de análisis por parte del tribunal con respecto a la aplicación e individualización de la pena”⁵⁰.

Fernando M. Biale, a la hora de expedirse sobre la unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral, nos explica que “el número de resultados típicos, entonces, nada tiene que ver con el número de conductas y, por ende, con el número de delitos”⁵¹.

El mismo autor, luego agrega que “como en cualquier otro delito –quedó dicho– hay que conocer cómo se llevó a cabo la evasión tributaria, es decir, cuál es el hecho (la acción, la conducta) que se reprocha, independientemente del número de resultados típicos, puesto que estos no nos sirven en absoluto para determinar si hay una o varias conductas y, por ende (como ya también dijimos), para saber si hay uno o varios delitos”⁵².

Expresando más adelante que “yendo al punto central, en principio y de modo muy panorámico, podría decirse que la modalidad comisiva más clásica de la evasión del impuesto sobre los ingresos brutos sería el ocultamiento malicioso de ventas”⁵³.

Luego destaca que “si un sujeto, por ejemplo, ejerce el comercio y no registra o borra de su contabilidad las trazas de algunas de sus operaciones para desfigurar su capacidad contributiva con el fin de evadir impuestos y, consecuentemente con ello, omite pagar ingresos brutos en dos o más jurisdicciones fiscales en el mismo ejercicio, o paga menos de lo que corresponde y se produce así el resultado típico, estamos ante un hecho, una conducta”⁵⁴.

48 Armando Simesen de Bielke, “Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, octubre 2012, pág. 92.

49 Esteban Semachowicz, “Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2014.

50 Esteban Semachowicz, “Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2014.

51 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

52 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

53 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

54 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

Prosigue sosteniendo que “para determinar si hay una o más acciones, siempre se debe considerar, como dijimos, además del **factor final** (unidad de plan y unidad de resolución), el **factor normativo** (unidad de desvalor a los efectos de la prohibición): por exigencia legal (artículo 1, LPT) debe valorarse todo lo actuado en cada ejercicio anual –unidad de conducta temporal–”⁵⁵.

Para finalmente concluir que “los tipos penales previstos en la Ley Penal Tributaria no pueden dar lugar a un derecho penal especial; la teoría del delito, como construcción dogmática, no puede ser una para lo que se ha denominado el derecho penal nuclear (homicidios, estafas, etc.) y otra para los delitos tributarios”⁵⁶.

Luis G. Goñi, al momento de analizar las controversias en la aplicación de la Ley Penal Tributaria respecto del impuesto sobre los ingresos brutos y el convenio multilateral, relata que “esta situación ha sido objeto de análisis por la doctrina y la jurisprudencia en materia de impuestos nacionales, y en su mayoría han sostenido que el aspecto objetivo o cuantitativo del tipo penal está estructurado por impuesto y por período fiscal, por lo tanto, la evasión de dos impuestos en el mismo ejercicio –IVA e impuesto a las ganancias, por ejemplo– debe traducirse en dos **hechos/conductas**, es decir, en **dos delitos**.”

Cada impuesto omitido, siempre y cuando supere el umbral mínimo de punibilidad, se define como un delito independiente, por lo cual debe recurrirse a las previsiones del artículo 55 del Código Penal, que establece la figura del concurso real”⁵⁷.

El mismo autor, luego agrega que “es necesario buscar la interpretación que concilie el alcance de las normas de manera tal que tengan pleno valor y efecto. Podemos argumentar que, a los fines de la aplicación de la ley 24.769, la evasión de tributos provinciales, cuando se trate de un contribuyente de Convenio Multilateral, se debe calificar como un **único hecho**. En ese caso, el contribuyente estará sometido a un solo proceso y consecuentemente a la posibilidad de que se le aplique una sola pena”⁵⁸.

Finalmente concluye que “hay que tener presentes los elementos configurativos del delito en estudio, como ser: a) que se presenta una sola declaración jurada a los efectos de determinar la cuantía del tributo atribuible a cada jurisdicción; b) que el delito que afecta a las distintas arcas provinciales se consuma en el mismo instante; c) que, a los efectos de su liquidación, en el caso del régimen general, se informa el monto total de ventas y es el aplicativo de liquidación el que automáticamente calcula la base aplicando los coeficientes unificados. No es posible que el contribuyente declare respecto de la misma actividad una base imponible por cada jurisdicción.

En el caso específico que nos ocupa, se puede afirmar que existen fundados argumentos para poder establecer que la evasión del impuesto sobre los ingresos brutos en distintas jurisdicciones resulta ser un único hecho. Sin embargo, corresponderá el análisis de cada caso en particular”⁵⁹.

Desde nuestro punto de vista, la cuestión a resolver consiste en preguntarnos si la omisión dolosa de ventas, en el impuesto sobre los ingresos brutos, que, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, repercute en distintas jurisdicciones, constituye un solo delito, o si por el contrario, se ha cometido un delito en cada una de las jurisdicciones afectadas en concurso real con la consabida acumulación de pena, que podría llegar a 50 años de prisión.

Para analizar la cuestión, veamos que ocurre en el derecho penal.

Una persona envenena la comida y producto de ello mata a varios comensales.

Una persona arroja una bomba y producto de ello mata a varias personas.

En el derecho tributario nacional, con la utilización de una misma factura apócrifa se evade impuesto al valor agregado e impuesto a las ganancias.

55 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

56 Fernando M. Biale, “Apuntes sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de convenio multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, noviembre 2015.

57 Luis G. Goñi, “Controversias en la aplicación de la Ley Penal Tributaria respecto del impuesto sobre los ingresos brutos y el convenio multilateral”, Ed. Errepar, Práctica Integral Buenos Aires, octubre 2015.

58 Luis G. Goñi, “Controversias en la aplicación de la Ley Penal Tributaria respecto del impuesto sobre los ingresos brutos y el convenio multilateral”, Ed. Errepar, Práctica Integral Buenos Aires, octubre 2015.

59 Luis G. Goñi, “Controversias en la aplicación de la Ley Penal Tributaria respecto del impuesto sobre los ingresos brutos y el convenio multilateral”, Ed. Errepar, Práctica Integral Buenos Aires, octubre 2015.

En el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, se registra una omisión dolosa de ventas en el sistema de liquidación del referido tributo, y ello repercute en una omisión de ventas en cada una de las jurisdicciones involucradas.

Para el análisis de la cuestión, debemos recurrir a la **teoría de la unidad de hecho** y a la **teoría de la separabilidad e inseparabilidad de las lesiones jurídicas**.

Debemos preguntarnos: a) en el caso del envenenamiento, si es posible no matar a todos los comensales; b) en el caso de la bomba, si es posible no matar a todos los transeúntes; c) en el caso de las facturas apócrifas, si es posible evadir solamente el impuesto al valor agregado y no evadir el impuesto a las ganancias, o viceversa; d) en el caso de omisión dolosa de ventas en el impuesto sobre los ingresos brutos, si es posible evadir en una sola jurisdicción, y evitar la evasión en las otras jurisdicciones.

En el caso del envenenamiento, y en el caso de la bomba, se puede decidir, matar a una persona, o matar a todos; en el caso del impuesto a las ganancias y en el caso del impuesto al valor agregado, se puede decidir evadir un impuesto, el otro, o ambos; en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, no se puede optar por evadir en una jurisdicción, y no evadir en otra, o se evade en todas o no se evade en ninguna.

Para lo cual vamos a recurrir a la magistral obra de Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*.

“En general, gran parte de la doctrina nacional ha sostenido el criterio sustentado por la teoría de la ‘unidad de hecho’, pero reconociendo su insuficiencia y recurriendo entonces, a fin de complementarla, a la teoría de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas; esta suerte de dualismo es apoyado por parte de la doctrina nacional”⁶⁰.

Miguel Ángel Arce Aggeo, a la hora de analizar la **coexistencia entre la unidad de acción y la pluralidad de conductas o hechos** nos enseña que *“la voluntad será, en definitiva, el elemento a tomar en cuenta para determinar la pluralidad de hechos, a la inversa de la acción, que al igual que el resultado y el nexo causal son integrantes del acontecer fáctico, mecánico y físico del hecho, y, por lo tanto, de innecesaria consideración a nivel pretípico, no solo en el estudio de la conducta en sí sino en el análisis, en lo que concierne a su posible pluralidad”⁶¹.*

El mismo autor, al estudiar la **teoría de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas**, nos explica que *“siendo ambas lesiones separables, es lógico concluir que quiso las dos, con lo cual su determinación criminosa fue doble, y esta doble consecuencia ha sido distintamente querida por el culpable; de manera tal que se puede inferir, a modo de regla, que no solo ha querido lo que ha hecho, sino que lo ha querido hacer previamente en las condiciones en las cuales lo ha hecho.*

Es así como Masucchi, en su crítica a Impallomeni, reemplaza la determinación de la unidad de hecho, sobre la base del efecto real criminoso, por la de la separabilidad o inseparabilidad de las lesiones jurídicas ocasionadas por la acción única.

Así se evitaba un posible concurso ideal, en caso de que alguien, con la sola acción de envenenar, mate a todos los comensales, pues el sujeto activo pudo optar entre matar a todos separadamente o no matar a todos, con lo cual, si los mató a todos con esa modalidad, significa que esa fue su voluntad.

Pero si existe inseparabilidad de dichas lesiones, podrá existir unidad de hecho; esto sucederá en los casos en que la acción sea única por existir especiales cualidades personales de la víctima o del culpable, o por la naturaleza especial de las relaciones personales que existen entre el culpable y la víctima.

Resulta ilustrativo para la teoría el ejemplo que nos brinda Soler con respecto a la separabilidad de bienes, cuando hace referencia a la defraudación mediante falsedad inserta en escritura pública, pues, para el jurista, son perfectamente separables los bienes propiedad y fe pública, concepto en el que concordamos.

Por lo tanto, en este supuesto mediará concurso real; en cambio, cuando se lleve adelante la maniobra ardidosa por medio de una falsedad inserta en instrumento privado, no es dable admitir la autonomía de la protección de la fe pública, en el sentido de que en definitiva una estafa es en sí también una violación a la confianza. Ahora bien, como estos no son bienes separables, existirá un supuesto de concurso ideal”⁶².

El mismo autor, a la hora de repasar la **evolución histórica nacional respecto de la unidad de acción**, sostiene que *“podemos afirmar que una moderna teoría acerca de la determinación de la unidad de he-*

60 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 101.

61 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 71.

62 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 97.

cho debe tener en cuenta el factor final como voluntad que tiende al logro de un resultado determinado, y no a partir del resultado para multiplicar la conducta, desde que dentro del esquema actual de la teoría del delito (injusto objetivo-subjetivo y culpabilidad objetivo-subjetiva) el resultado es contingente mientras que la conducta es permanente.

(...)

*La unidad será entonces concebida a partir de la finalidad única, o no será finalidad*⁶³.

Para luego destacar que *“la existencia o inexistencia de concurso real o ideal no puede depender del hecho de que mate a mis enemigos por separado, supuesto este de concurso real, o de que espere o provoque su encuentro para poder terminar con sus vidas mediante ‘un solo movimiento’, con lo cual las consecuencias de dicho delito serían menos gravosas por mediar concurso ideal.*

Las circunstancias fácticas no pueden modificar la finalidad pues pertenecen al tipo y no a la conducta.

(...)

*Toda conducta tendrá como componente un aspecto objetivo que le dará exteriorización e individualidad en el mundo circundante, pero quedará vacua si no tiene contenido, que estará dado por la finalidad; de ello resultará que solo esta, como contenido de la conducta, podrá determinar su pluralidad, lo que no significa que ante la comprobación de dicha pluralidad ya exista de por sí concurso real o delito continuado, pues ello se corroborará luego de someter esa pluralidad al ámbito típico normativo, dado que puede mediar concurso ideal a la inversa, concurso aparente o unidad de conducta por incidencia del tipo*⁶⁴.

El mismo autor, a la hora de referirse a las **modernas teorías fundamentadoras del concurso ideal**, entiende que *“tener la voluntad de realizar el tipo requiere antes esa voluntad, y ello implica una voluntad individual precedente.*

Si ‘A’ quiere directamente la muerte de ‘B’, ‘C’ y ‘D’, su voluntad no es única a partir de que quiere consecuentemente realizar tres homicidios (artículo 79, CP), y este querer no tiene como antecedente la voluntad de matar sino la voluntad de matar a ‘B’, la voluntad de matar a ‘C’ y la voluntad de matar a ‘D’ y en forma concordante con estas tres voluntades que lleva adelante mediante el querer efectuar los tres hechos, concreta los tres tipos de homicidio simple, cada uno con sus respectivos dolos de realización directos.

*‘A’ comete tres homicidios en concurso real (artículos 79 y 55, CP)*⁶⁵.

El mismo autor, a la hora de analizar al **concurso real y la determinación de la pluralidad de hechos**, sostiene que *“podemos afirmar que siempre, en primera instancia, es el ‘fin’ y no la ‘acción’ el que nos determinará la pluralidad de conducta.*

Pero decimos “en principio” porque esta comprobación a nivel pretípico debemos llevarla luego a la segunda relación, a nivel típico, para tratar de determinar si esa pluralidad de conductas tiene su correlato a nivel típico, pues en algunos casos existe una conducta unitaria que encuadra en más de un tipo, como en los casos de delitos culposos concurrentes en el supuesto de una única violación a un deber de cuidado.

*Pero siempre que existan varias conductas existirá más de un encuadramiento (artículo 55, CP, supuesto de concurso real); la excepción serán los casos de concurso ideal a la inversa y los de unidad de ley*⁶⁶.

Para luego agregar que *“la proporcionalidad, en la segunda relación, se materializa por el hecho de que en las conductas que encuadran en los tipos dolosos el fin siempre corresponde a un resultado querido que luego será individualizado por el tipo; es por eso que siempre que exista más de una conducta, si los tipos llamados a concurrir son dolosos, estos serán proporcionales a aquellos, claro que esto no significa contar los resultados, sino encuadrar las correspondientes finalidades en los tipos llamados a concurrir.*

*No se pluralizan las conductas por los resultados sino por las finalidades*⁶⁷.

Más adelante destaca que *“siempre que el sujeto activo lleva a cabo una conducta tiene un fin que se dirige a un resultado, el que será individualizado por un tipo; en el ámbito de las figuras dolosas, lo harán con la voluntad de concretar esa finalidad y con el conocimiento actual y correcto de los elementos objetivos del*

63 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 106.

64 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 107.

65 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., págs. 118 y 119.

66 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 136.

67 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 137.

tipo, actuando por lo tanto con dolo; este conocimiento y esta voluntad se dirigen a la concreción de un tipo que será único si la finalidad del agente es única”⁶⁸.

Finalmente, entiende que “aplicando la primera relación y siendo las conductas correspondientes a tipos dolosos, se observa la existencia de la unidad de acción, pues el contexto fáctico se exterioriza objetivamente mediante un todo, una unidad, un movimiento, una acción, fenómeno este que gravitaba de manera notoria en las teorías sostenedoras del concurso ideal con base en la unidad de acción o de hecho, como elemento esencial determinante de la unidad de conducta (supuesta unidad), acontecer que solo puede concebirse de manera ideal”⁶⁹.

El mismo autor, a la hora de estudiar **la pluralidad de hechos y unidad de acción en la concurrencia de delitos dolosos**, nos ilustra con el siguiente ejemplo “A’ arroja un explosivo con la finalidad de producir la muerte de ‘B’, ‘C’ y ‘D’. Dicho artefacto explota, provocando la muerte de los tres individuos.

Analizando la conducta vemos que ella está integrada por:

- 1) la acción material de arrojar el explosivo y el trabajo físico que ello conlleva;
- 2) la finalidad como factor determinante de la pluralidad por ser la esencia de la conducta o hecho; en el caso, querer dar muerte a los sujetos ‘B’, ‘C’ y ‘D’.

A pesar de la unidad de acción y de la unidad temporal, existen tres hechos determinados por el factor finalidad.

Siendo, el caso, las figuras dolosas concurrentes entre sí, de no mediar causas de exclusión de la tipicidad, cada una de las conductas tendrá su correspondiente encuadramiento; por lo tanto, se tipifican claramente tres homicidios, determinaos por la segunda relación que se da entre las tres finalidades y sus correspondientes tipos (artículo 79, CP, en este caso); la pluralidad de hechos y encuadres resulta clara, así como también la inoperancia de la acción y la unidad temporal como determinantes de la pluralidad de hecho.

Si no tomamos en cuenta la finalidad del sujeto, no podemos determinar la pluralidad de hecho o de conducta en ningún caso”⁷⁰.

Luego explica que “de esta manera la cuestión recae sobre la determinación de la voluntad final del agente y no sobre la cantidad de movimientos que efectúa. Y será esa voluntad la que determine pluralidad de hecho.

Para ello se debe recurrir sin excepción al ámbito típico; solo allí encontraremos la llave, por medio del ámbito continente, del tipo llamado a concurrir, a fin de determinar si hay o no unidad de voluntad final, que significa afirmar unidad o pluralidad de hecho”⁷¹.

Finalmente, concluye que “en el caso de concurrencia de figuras dolosas, puesto que precisamente estas, por sus características, nos hacen concluir que el presupuesto fáctico se agota con cada lesión al bien jurídico tutelado y por medio de la voluntad exteriorizada en la finalidad, en este caso, de cada disparo o de cada yacimiento

(...)

En cuanto al supuesto del explosivo que provoca varias muertes, puesto que, como ya lo explicáramos, la concurrencia de figuras dolosas nos conduce a la multiplicidad de finalidades, sin que nada tengan que ver los resultados producidos; de manera tal que llegamos a la conclusión de hipótesis de concurso real pero no por medio del conteo de resultados sino por nuestro claro análisis de la conducta del autor, su finalidad y la percepción que de esta hace el tipo penal llamado a concurrir”⁷².

El mismo autor, al analizar **la unidad típica de acción**, nos enseña que “la insuficiencia de la conducta o del hecho tomados de manera individual a fin de determinar su pluralidad, y, consiguientemente, la necesidad de acceder al nivel típico para completar un esquema íntegro que pueda ser factor demostrativo de pluralidad”⁷³.

Luego, se refiere a la evasión impositiva en los siguientes términos “el aborto constituye, así, un solo hecho o conducta, en el sentido del artículo 85, CP, efectuado mediante varias acciones. También, el hurto de un objeto, en el sentido del artículo 162, realizado mediante varias acciones fisiológicas, **así como la única**

68 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 138.

69 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 140.

70 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., págs. 147 y 148.

71 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 149.

72 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 150.

73 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 191.

evasión llevada a cabo con varios actos en los términos del artículo 1 de la ley 24.769, varias acciones productoras de una única lesión, o varios tocamientos impúdicos con la finalidad de saciar el deseo sexual por parte del sujeto activo⁷⁴ (el destacado es nuestro).

La voluntad ocupa un papel relevante, primordial, a la hora de determinar la pluralidad de hechos. Se puede afirmar que la acción llevada a cabo y los resultados obtenidos carecen de importancia el momento de determinar la pluralidad de hechos. A su vez la voluntad está directamente relacionada con la finalidad y con la tipicidad.

La inseparabilidad de las lesiones jurídicas nos conduce a una unidad de hecho, mientras que la separabilidad, nos conduce a una pluralidad de hecho.

Por lo tanto, podemos afirmar que las conductas se pluralizan por la finalidad del autor y no por la sumatoria de resultados, y, por otra parte, habiendo una única finalidad nos encontramos frente a un solo tipo doloso.

En función de lo expuesto, se puede concluir que la evasión en el impuesto sobre los ingresos brutos, en el caso de contribuyentes del convenio multilateral, producto de una omisión dolosa de ventas, constituye un solo delito, hay unidad de acción, única finalidad, y único tipo. Si la finalidad es única, el tipo también lo es.

Ello, sin perjuicio de que autores como Ignacio Pampliega⁷⁵ en el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, de convenio multilateral, y de Casal, Romero Victorica y Vigliero⁷⁶ en el caso de evasión de distintos tributos, llevada a cabo mediante un único hecho, entiendan que se trata de un concurso ideal.

En definitiva, coincidimos con uno de los presidentes del comité científico, de estas XI Jornadas de Derecho Penal Tributario (Esteban Semachowicz⁷⁷), quien destacó que en el impuesto sobre los ingresos brutos de convenio multilateral, a los fines de la aplicación de la ley 24.769, la evasión de tributos provinciales, se debe calificar como único hecho, y en consecuencia calificada como un único delito.

Algunos ejemplos de jurisprudencia de la Cámara de Casación, en materia de impuestos nacionales (respecto del concurso real y del delito continuado)

La Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos "Homsy, Ignacio Mario y Homsy, Gregorio", de fecha 4/6/13, en el caso de la evasión de impuesto a las ganancias (períodos 2004, 2005 y 2006); y evasión del impuesto al valor agregado (períodos enero a diciembre de 2006, y enero y marzo a junio de 2007), el juez Juan Carlos Gemignani (en minoría), entendió que se trataba de delitos continuados; mientras que los jueces Gustavo M. Hornos y Mariano Hernán Borinsky, entendieron que se trataba de un concurso real.

La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos "Arecha, Santiago Claudio" (Berni SA), de fecha 25/4/13, en el caso de la evasión de impuesto a las ganancias, la juez Liliana E. Catucci, entendió que *"la reiteración de conductas delictivas en diversos ejercicios fiscales da lugar a la existencia de un concurso real"*. Argumentos a los que adhirió el juez Mariano Hernán Borinsky.

La Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal, en autos "Alí, Nicolás Manuel", de fecha 20/9/13, los jueces Ana María Figueroa y Luis María Cabral, entendieron que *"el delito de evasión tributaria, que se perfecciona por períodos o ejercicios y por impuesto, la repetición da lugar a un concurso real"*. Mientras el juez Juan Carlos Gemignani (en minoría), entendió que se trataba de delitos continuados.

7. CONCLUSIONES

En el caso del impuesto sobre los ingresos brutos, teniendo en cuenta las definiciones de **período fiscal, hecho imponible, base imponible**, nos encontramos a los fines de la Ley Penal Tributaria, con un impuesto de ejercicio mensual, por lo tanto respecto de la consumación de delito y respecto de la prescripción penal, el tributo debe tener el mismo tratamiento que el impuesto al valor agregado.

74 Miguel Ángel Arce Aggeo, *Concurso de delitos en materia penal*, Ed. Universidad, 2ª ed., pág. 192.

75 Ignacio Pampliega, "El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particulares dogmáticas y de política criminal", VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, octubre 2013, pág. 18.

76 Federico Luis Casal, Manuel Romero Victorica y Juan P. Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, Ediciones Técnicas Empresarias, 2008, pág. 68.

77 Esteban Semachowicz, "Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, noviembre 2014.

En el caso de **los incrementos patrimoniales no justificados** en el impuesto sobre los ingresos brutos, los mismos no son pasibles de sanciones penales, por haberse desvirtuado los elementos **material** y **temporal** del hecho imponible, producto de la doble ficción (se presume el hecho imponible y se presume el período de imputación), habiéndose determinado una obligación tributaria presunta totalmente alejada de la verdad material.

En el caso de **la omisión dolosa de ventas** en el impuesto sobre los ingresos brutos, en contribuyentes del convenio multilateral, encontramos sólidos argumentos para afirmar que se ha cometido un solo delito (se trata de un único hecho).

EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA

TERESA GÓMEZ¹

Sin embargo, ¿quién dudará que vive, recuerda, entiende, quiere, piensa, conoce y juzga?; puesto que si duda, vive; si duda, recuerda su duda; si duda, entiende que duda; si duda, quiere estar cierto; si duda, piensa; si duda, sabe que duda; si duda, juzga que no conviene asentar temerariamente; y aunque duda de todas las demás cosas, de estas jamás debe dudar, porque si no existiesen, sería imposible la duda”.

San Agustín, La Trinidad, X,X,14

1. INTROITO

Destaca la Sra. Relatora, María Belén Murillo, en las directivas impartidas para el análisis del tema que investiga los **Aspectos Sustantivos de los Delitos Tributarios** que *“El análisis del tipo objetivo del delito de evasión contemplado en el artículo 1 de la LPT requiere recurrir al derecho tributario para definir qué se entiende por ‘obligado’ y cuándo se considera que ese obligado ha ‘evadido’ el pago de tributos, lo cual remite a la Teoría General del Derecho Tributario y especialmente a la configuración del hecho imponible como antecedente ineludible del hecho punible... La determinación del monto evadido exige analizar la técnica de determinación y liquidación del impuesto de que se trate, debiendo a tales efectos tener en cuenta –entre otras cuestiones– las retenciones y percepciones, anticipos, la existencia de quebrantos y/o su cómputo impropio en el Impuesto a las Ganancias, como también los pagos a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y/o Impuesto sobre los Créditos y Débitos Bancarios. Asimismo merece atención la figura de las correcciones simétricas establecida en el artículo 81 de la Ley de Procedimiento Tributario, 11.683”.*

No es mi pretensión agotar la temática antes mencionada –tarea ímproba de intentar–, sino establecer algunos puntos de coincidencia que nos permitan abordar el debate con mayor comodidad.

2. DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA

Hemos de coincidir en que el sujeto pasivo es aquella persona definida por el legislador en la ley del tributo, que verifique la realización del hecho imponible. Léase, es el sujeto *de jure*, obligado al pago del tributo. La ley lo coloca en el lugar de deudor directo del tributo, deudor a título propio, con independencia que se trate de un impuesto directo o indirecto.

El sujeto pasivo, contribuyente, realizador del hecho imponible y obligado al pago del tributo es calificado por el Derecho Penal como el **sujeto activo**, supuesto ejecutor del delito. Es más, contundentemente, el artículo 1 de la ley Penal Tributaria y Previsional, expresa en materia de autoría que *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño...”*.

En el delito de evasión se observa que el obligado al pago del tributo **se resiste a tributar**. Para ello intenta despojarse de su obligación de pagar el tributo utilizando, a tal fin, conductas engañosas, maliciosas y ardidas. Esto conlleva a que el sujeto activo (Estado) resulte lesionado, plasmándose ese daño a través de un menor ingreso público o de un injustificado gasto público.

Si ubicamos al delito de evasión fiscal como una modalidad de “resistencia a la imposición”² observamos, sin mayor dificultad, que en su intención defensiva el sujeto obligado realiza, u omite realizar, determinadas conductas con las cuales intentara resistir activamente el pago de los tributos³.

Las resistencias a la imposición son de dos tipos: a) las pasivas, y b) las activas.

1 La presente ponencia está basada en los capítulos Evasión Simple (I) y Evasión Agravada (II) de la obra *Actuación del profesional frente a la Ley Penal Tributaria y Previsional*, Edicon, Buenos Aires, 2013.

2 Terminología introducida en la doctrina tributaria por Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark quienes tuvieron la intención de explicar el comportamiento defensivo del sujeto imponible contra la carga que el impuesto le impone, *Tratado de Finanzas*, Ed. El Ateneo, 1961, pág. 263.

3 Cfr. Teresa Gómez, “Necesitamos respuestas a grandes interrogantes: ¿cosa juzgada? ¿non bis in idem? ¿escándalo jurisdiccional? ¿economía de opción? ¿evasión? Comentarios de jurisprudencia penal tributaria”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, N° 2, pág. 16, julio 2007.

- a) **Las resistencias pasivas:** se advertirán como disminuciones de demanda de productos gravados con impuestos a los consumos; continuos cambios de domicilio de los contribuyentes para desbaratar los impuestos que gravan propiedades; ciertas formas de organización societaria para eliminar la carga tributaria sobre las personas físicas y, por sobre todo, ambiente poco propicio, de la población, a la colaboración fiscal.
- b) **Las resistencias activas,** se manifestarán a través de diversas modalidades:
- b.1) Evitación del impuesto en forma de rechazo absoluto, v.gr., abstención absoluta de demanda de productos gravados, ubicación de las empresas en paraísos fiscales, etc.
Cierta doctrina considera que este tipo de resistencia activa será la resultante del ejercicio de medidas tendiente a:
- b.1.1) La elisión (del latín *elidere*), es decir, la frustración del impuesto a través de evitar la realización del hecho imponible.
- b.1.2) La elusión (del latín *eludere*), es decir, la evitación del impuesto a través del aprovechamiento de las imperfecciones o vacíos de la norma legal. Para algunos, puede tratarse del ejercicio lícito de la economía de opción. En cambio, integrantes de la escuela española lo estudian como una reducción inaceptable de la obligación impositiva⁴.

Por nuestra parte, informamos que no adherimos a la doctrina que concibe que “la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal”⁵. Entendemos que esta posición es la asumida, en su mayoría, por autores de la escuela española que analizan la elusión en las figuras del “fraude de ley” y la “simulación”⁶.

La evasión se revela a través del engaño, la falsedad y la ocultación. Al decir de Luigi Einaudi, un impuesto ilegalmente sustraído al pago es la representación de la evasión, en cualquiera de sus subespecies: el contrabando y el fraude fiscal⁷.

3. EVASIÓN TRIBUTARIA SEGÚN LA LEY 24.769 (SEGÚN MODIFICATORIA 26.735, BO: 28/12/11)

A priori deseo manifestar mi coincidencia con las conclusiones a las que arribó el 14º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina (CPCECABA, agosto 2012) en cuanto a que:

- Se ha legislado una herramienta normativa compleja, y onerosa de implementar, no solo a nivel administrativo sino a nivel judicial. Solo destinada a reprimir los delitos tributarios con pena de prisión, sin tener en cuenta que las provincias ya cuentan con sus Códigos Fiscales propios que punen, con penas pecuniarias, los ilícitos tributarios. Dichas penas resultan más sencillas de aplicar y más fáciles de recaudar.
- Sin la sanción de las normas procesales correspondientes por las provincias y la CABA, además de la armonización respecto de los procedimientos administrativos, se torna dificultoso aplicar el derecho sustantivo.
- Si lo que pretende someterse a protección, es decir, el bien supremo tutelado es la Hacienda Pública, en este caso provincial y en sentido dinámico, la Hacienda Pública provincial deberá ser dañada en la cuantía objetiva suficiente, es decir \$ 400.000 como mínimo, pues, de lo contrario, la figura resultaría atípica.
- En caso de no verificarse el umbral de punibilidad de la hipótesis respectiva en cada una de las haciendas provinciales supuestamente dañadas, el delito no se configurará y la provincia carecerá de poder persecutorio por valores inferiores.
- En el caso específico de la seguridad social, dada su estructura de carácter polivalente, no es acertado decir que la Ley Penal Tributaria protege o tutela los “sistemas de seguridad social”, sino solo los

4 Ramón J. Jeffery, “Evasión y elusión impositiva internacional con especial referencia al *treaty shopping* y a la imposición extraterritorial de la leyes tributarias”, CPCECF, septiembre 1999, San Martín de los Andes.

5 Choclán Montalvo afirma que “la economía de opción será lícita y admitida en Derecho si respeta dos limitaciones: que la actividad de que se trate sea real, no simulada, pues en caso contrario habrá un negocio simulado, y que la forma dada al negocio no sea anómala con relación al fin perseguido por las partes, porque en caso contrario existirá fraude de ley”.

6 Palao Taboada, C., “El fraude de ley en el Derecho tributario”, RDF y HP, N° 63, pág. 680.

7 *Principios de Hacienda Pública*, M. Aguilar Editor, Madrid, 1946, pág. 229.

recursos (tributos) que abastecen los subsistemas para llevar a cabo su destino de protección social, a través de las prestaciones y beneficios.

4. ESPECIFICIDADES DEL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA SIMPLE

“Artículo 1 - Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”.

La conducta del sujeto obligado se reflejará en un accionar doloso. Tal como el propio texto lo exige debe existir el dolo que se refleja en el engaño, en la malicia o en otro tipo de ardid.

El período que contempla el artículo 1 de la ley 24.769 es el año.

El delito es de daño. La Hacienda Pública debe ser dañada, ya sea en los Ingresos Públicos o en los Gastos Públicos.

El bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública (**nacional y provincial**).

Umbral de punibilidad: pesos cuatrocientos mil (\$ 400.000).

a) Acción típica

Evasión total o parcial de los impuestos exigibles por el Fisco nacional y los fiscos provinciales. Es la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado quien a través de determinados medios ardidosos o engañosos procura ocultar su real capacidad contributiva con el objetivo preciso de lograr evitar el pago íntegro o parcial de los tributos que le corresponden efectivizar por ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena⁸.

b) Tipo de delito: especial propio

Este tipo de delitos se distingue porque solo pueden ser cometidos por el autor que la norma describe. En el caso bajo examen solo podrá ser autor el obligado conforme a las normas tributarias formales y procesales. Si el sujeto activo no reúne la calidad requerida por la norma le caben los preceptos generales sobre participación criminal que se han analizado en la parte general. La justicia tiene resuelto que *“el aporte de B se integra en ese ámbito donde la cualificación no es relevante para la imputación del tipo, ya que se concreta en lo que tiene de engañoso el comportamiento del obligado y no de pura inobservancia de los deberes frente al Fisco. El ‘extraneus’, en tanto adecua su comportamiento para facilitar el modo de organizar el incumplimiento de los deberes tributarios por parte del obligado –‘intraneus’– puede participar de la ejecución final del delito especial, aunque no ciertamente como autor, a pesar de lo determinante que resulte su aporte para la ejecución”*⁹.

Jurisprudencia

- *“El artículo 1 de la ley 24.769 se estructura como delito especial propio, por lo cual solo podrán ser autores aquellas personas que por disposición de la ley resulten ser sujetos pasivos de la obligación tributaria y estén obligados al pago del tributo, ya sea como responsable por deuda propia, deuda ajena, o como sustitutos del mismo”* (JNPT, N° 3, 6/3/08, “Establecimiento Avícola Florida SRL s/Infracción ley 24.769”) ¹⁰.

8 Carlos Alberto Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional 24.769*, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 250.

9 “K. S. y otro s/Recurso de casación”, CNCP, Sala II, 7/12/09, citado por Esteban Semachowicz, *Penal tributario para contadores*, Ed. Errepar, 2012, pág. 93.

10 Hernán de Llano y Nicolás Ramayón, *Los delitos económicos en la jurisprudencia*, Abeledo-Perrot, 2010, pág. 30.

c) Bien jurídico tutelado: Hacienda Pública nacional y haciendas públicas provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires.

Al respecto, Alejandro Catania¹¹ expresa que esta definición es la aceptada por gran parte de la doctrina. Léase, hacienda pública en sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado.

Por nuestra parte, y a riesgo de reiterarnos, alertamos sobre las escasas posibilidades que tienen las provincias de efectivizar la tutela otorgada, porque se les ha concedido una herramienta normativa compleja, y **onerosa** de implementar, no solo a nivel administrativo sino a nivel judicial. Destinada, solamente, a reprimir con pena de prisión los delitos tributarios, desconociéndose que las provincias ya cuentan con sus Código Fiscales que punen, con penas **pecuniarias**, las cuales resultan más sencillas tanto de aplicar como de recaudar.

La inconveniencia de esta situación fue advertida en varios pronunciamientos de colegiaturas y asociaciones destinadas a la investigación de esta problemática. Citamos al respecto el pronunciamiento del Consejo Directivo de la AAEF (Anales 1994/96, **pág. 70**), **tomando como propio el elaborado por la CDPT, con motivo de los primeros cinco años de vigencia de la ley 23.771.**

En su recomendación 6 expresó: *“Aplicar la Ley Penal Tributaria para la defraudación de los impuestos nacionales. La preservación de la renta provincial viene dada indirectamente por la distribución efectuada a través del régimen de coparticipación federal. Teniendo en cuenta el desarrollo jurídico institucional de los distintos niveles de gobierno, se considera perjudicial dotar de una iniciativa penal tan grave a los fiscos provinciales y municipales. En estos casos, las sanciones pecuniarias se muestran como la protección más adecuada”.*

d) Autoría

El sujeto activo del delito es el obligado al pago del tributo, ya sea por deuda propia o por deuda ajena.

Por nuestra parte, nos hemos inclinado a sostener la teoría del Dominio del Hecho que explicamos en breves líneas.

Sostiene Roxin¹² que fue Welzel, en el año 1939 quien atribuye el “pleno dominio del hecho” solo a aquel que no sufre error ni está sometido a coacción.

Actualmente, se reconoce que el verdadero desarrollo dogmático, profundo, así como la aplicación extendida –antes solo limitada a la autoría mediata–, del dominio del hecho se debe, en gran medida, a la continua prédica y estudio que le impuso Claus Roxin¹³, quien resume su teoría expresando que:

- a) Un sujeto será autor, cuando domine la acción, pues realiza la acción típica personalmente:
 - i) autoría individual;
 - ii) autoría conjunta o coautoría¹⁴.
- b) Un sujeto será autor, cuando domine la voluntad, pues hace ejecutar el hecho a otro sujeto cuya voluntad no es libre, o no conoce el sentido objetivo de la acción de su comportamiento, o lo abarca en menor medida que el sujeto de detrás, o no es susceptible de voluntad en el marco de una maquinaria de poder organizada:
 - i) autoría mediata.
- c) Un sujeto será autor cuando domine el hecho, pues presta en la fase ejecutiva una aportación al hecho funcionalmente significativa:
 - i) coautoría por división de funciones [necesita de un plan seleris].

11 *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 41, 2005.

12 Roxin, Claus, ob. cit., pág. 80 y ss., analiza la evolución histórica del término “dominio del hecho” y la evolución dogmática de la teoría en sí misma.

13 Roxin, Claus, ob. cit., págs. 335 y ss.

14 CC Correccional, Sala Criminal y Correccional, 24/11/67. Es coautor y no simple cómplice, quien penetra en el galpón y se apodera junto con otros de los cajones sustraídos, conduciéndolos fuera de aquel recinto, pues en tales condiciones no prestó auxilio o cooperación, sino que tomó parte en la ejecución del hecho con típicos actos de apoderamiento (del voto del Dr. Ramos Mejía). Jurisprudencia por Maiza, María Cecilia, Revista de Derecho Penal. Autoría y participación, III, director: Edgardo A. Donna, 2006-1, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 264.

No cabe ninguna duda de que para esta teoría el autor es el “señor” del hecho, distinguiéndose del resto de los sujetos por esta clara demostración de dominio: sobre la acción, sobre la voluntad o sobre el hecho.

Maurach ha sintetizado la teoría con meridiana claridad: *“tiene el señorío sobre el hecho el concurrente que, con su voluntad, puede detener o proseguir la realización del suceso íntegro”*¹⁵.

Va de suyo que presenciaremos coautoría, cuando se registre más de un señor de la acción. El coautor compartirá con otro u otros codelincuentes el señorío del hecho criminoso. Resultarán coautores aquellos sujetos que, sobre la base de una decisión común del hecho, ejecutan acciones que resultan partes esenciales del ejercicio del señorío sobre el hecho”¹⁶.

e) Montos objetivos

Los montos mencionados en el artículo bajo examen son por cada impuesto evadido y por período fiscal. No alcanzados los mismos, no procederá el proceso penal, sino que resultarán de aplicación los ilícitos previstos en la ley 11.683.

Siguiendo la definición de Esteban Righi¹⁷, las condiciones objetivas son exigencias ocasionales previstas por la ley, que condicionan la punibilidad de algunos delitos. La singularidad que se les adjudica radica en que, a diferencia de los elementos del tipo objetivo, operan como requisitos que no necesitan ser conocidos por el autor del injusto.

Alejandro Catania ha expresado que *“...entiendo que la referencia efectuada por el artículo 1ro. de la ley 24.769... resulta ser una condición objetiva de punibilidad y, en consecuencia, no resultaría necesario que sea abarcada por el dolo o la culpabilidad del autor. Una posición contraria deberá sortear, además de las objeciones que ya he formulado, la crítica que se formula en cuanto a si la diferencia entre una evasión de \$ 100.001 y una de \$ 100.000 genera realmente una divergencia relevante sobre la consideración del disvalor del resultado”*¹⁸.

Jurisprudencia

- *“La nueva redacción del artículo 1 del Régimen Penal Tributario resultaría aplicable al presente caso como derivación del principio de la ley penal más benigna, en virtud de resultar una norma más beneficiosa para los imputados que la prevista por la ley vigente al momento de los hechos (artículo 2, CP). En efecto, como fue expresado, por la reforma legal mencionada se elevó de cien mil pesos a cuatrocientos mil pesos el monto previsto por el artículo 1 de la ley 24.769 como condición objetiva para penalizar la evasión tributaria simple”*¹⁹.
- *“La Ley Penal Tributaria adoptó como criterio de política criminal la introducción de límites cuantitativos para los delitos, debajo de los cuales no se justifica la intervención penal, lo que se conoce en doctrina como condiciones objetivas de punibilidad. Por consiguiente, no se trata de un cambio de valoración de la acción punible por parte del legislador, sino una mera actualización de la significación de lesividad al bien jurídico que elimina la punibilidad”* (voto de Juan Carlos Bonzón, Sala A, CNPE, “Seguridad Proser SA s/Infracción ley 24.769”, 30/4/08)²⁰.
- *“La determinación del monto evadido se circunscribe al monto histórico sin accesorios, pues el momento consumativo del delito se verifica al vencimiento para el pago de los tributos evadidos”* (TOPE, N° 3, “Kartalliglu Sarkis Antranik s/Infracción ley 24.769”, 1/9/05).

5. ESPECIFICIDADES DEL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA AGRAVADA

“Artículo 2 - La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$ 4.000.000);
- b) si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000);

15 Latagliata, Angelo Raffaele, *El concurso de personas en el delito*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1967, pág. 221.

16 Gallas, *Taterschaft und Teilhahme*, pág. 136, citado por Latagliata, pág. 221.

17 Esteban Righi y Alberto Fernández, *Derecho Penal. La ley. El delito. El proceso y la pena*, Ed. Hammurabi, pág. 122.

18 Alejandro Catania, ob. cit., pág. 92.

19 “Inversora Mont Benon SA s/Ley 24.769”, CNPE, Sala B, 30/5/12.

20 Hernán de Llano y Nicolás Ramayón, *Los delitos económicos en la jurisprudencia*, Ed. Abeledo-Perrot, 2010, pág. 31.

- c) si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superar la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000);
- d) si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.
- Reiteramos todas las particularidades mencionadas respecto de la evasión simple. Nos limitaremos a las particularidades específicas de la hipótesis agravada.
- La conducta del sujeto obligado se reflejará en un accionar doloso. Tal como el propio texto lo exige debe existir el dolo que se refleja en el engaño, en la malicia o en otro tipo de ardid.
- El período que contempla el artículo 2 de la ley 24.769 es el año.
- El delito es de daño. La Hacienda Pública debe ser dañada, ya sea en los Ingresos Públicos o en los Gastos Públicos.
- El bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública (nacional y provincial).
- Umbral de punibilidad: pesos cuatro millones (\$ 4.000.000).

a) Acción típica

Evadir total o parcialmente los impuestos exigibles por el Fisco nacional y los fiscos provinciales. Es la acción u omisión deliberada del contribuyente obligado, quien a través de determinados medios arditos o engañosos procura ocultar su real capacidad contributiva con el objetivo preciso de lograr evitar el pago íntegro o parcial de los tributos que le corresponden efectivizar por ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena²¹.

Las acciones típicas que se consideran agravantes (pues su umbral objetivo solo representa el 20% de \$ 4.000.000 legislado para la evasión agravada), están contenidas en los incisos b) y c), con un monto de ochocientos mil pesos (\$ 800.000). De verificarse esa conducta con un monto inferior al citado, la conducta debería ser encuadrada en las previsiones del artículo 1.

b) Agravantes

La modificación introducida por la ley 26.735 que más debates ha despertado es la nueva hipótesis delictual que intenta punir la utilización de facturas apócrifas. El inciso d) no fija umbral de punibilidad, estableciendo que el ilícito se configurará si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

El inciso d), al decir de Semachowicz²², prevé un agravante cuando se utilizan total o parcialmente facturas, o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos. La norma, a diferencia de los incisos precedentes, no prescribe ningún umbral mínimo de punibilidad. Sin perjuicio de ello, *"entiendo que el artículo 2 resulta ser un agravante de la figura básica determinada en el artículo primero, lo cual para que la conducta resulte encuadrada dentro del inciso d) el monto de la evasión debe superar el umbral mínimo de punibilidad previsto que asciende a \$ 400.000"*^{23 24}. *Si el monto total evadido resulta ser inferior, la conducta es atípica"*²⁵.

21 Carlos Alberto Chiara Díaz, *Ley penal tributaria y previsional 24.769*, Rubinzal-Culzoni Editores, pág. 250.

22 Esteban Semachowicz, "Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, N° 22, Ed. Errepar, febrero 2012.

23 Alejandro Catania, en ocasión de analizar el artículo 2 de la ley 24.769, ha dicho que *"...el artículo 2 de la ley 24.769 prevé, por sus tres incisos, circunstancias por las cuales se define el delito de evasión agravada. Esto quiere decir que la totalidad de los elementos requeridos por el artículo 1 de aquella deben concurrir junto con alguna de estas situaciones para conformar el tipo penal agravado"* (*Régimen Penal Tributario. Estudios sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 96).

24 A modo de síntesis entonces, y como paso previo al análisis en particular de cada uno de los casos de evasión agravada acuñados en la ley, debe decirse que en ellos siempre tienen que concurrir, además de los elementos agravantes que más adelante se verán, todos y cada uno de los elementos de la figura básica de la evasión simple. Si falta alguno de ellos, nunca podrá haber evasión agravada. Si el hecho no puede subsumirse primeramente en el tipo de la evasión simple, en ningún caso podrá configurar el delito de evasión agravada. Podrá encuadrar en otra figura pero nunca en esta (Casal, Romero Victorica y Vigliero, *Delitos de la Ley Penal Tributaria*, Ediciones Técnicas Empresarias, pág. 80).

25 El autor, citando a Grosso Sheridan (*"Facturas apócrifas, actos administrativos y doctrina de los actos propios"*, Imp., 2007-1, enero), define a las facturas apócrifas como *"aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de*

Continúa sosteniendo Semachowicz que *“siguiendo esta línea de interpretación se desprende que el legislador ha querido sancionar con una pena de mayor significación a la utilización de facturas o documentación apócrifas, sin importar el efectivo daño al bien jurídico, en términos de impuesto evadido”*²⁶.

Estamos en coincidencia con el autor²⁷ en cuanto a que la reforma está enfocada a determinar la pena desde una perspectiva de prevención general positiva, es decir, con la intención de funcionar como medio disuasivo. Pero aun así no resulta racional²⁸ imponer una pena de cumplimiento efectivo a quien evada \$ 450.000 en concepto de IVA donde solo \$ 1000 sean el resultado de la utilización de documentación apócrifa, ya que la pena no resultaría proporcional al daño ocasionado.

Por su parte, Vicente Oscar Díaz²⁹ expresó que una interpretación coherente de la reforma debe concordar en que si la factura o las facturas realmente apócrifas no superan el piso del artículo 1 de la ley (\$ 400.000), ello no configura un agravante para trasladar la conducta al tipo de la evasión agravada, en directa correspondencia al primer párrafo de este último artículo.

c) Montos objetivos

Los montos mencionados en el artículo bajo examen en sus distintos incisos, son por cada impuesto evadido, y por período fiscal.

No alcanzados los umbrales mencionados, la conducta será analizada a la luz del artículo 1 referido a la evasión simple, o no procederá el proceso penal resultando de aplicación los ilícitos previstos en la ley 11.683.

6. PALABRAS FINALES

Las modificaciones introducidas hace ya casi cinco años a la ley Penal Tributaria y Previsional por la ley 26.735 aun arrojan interrogantes. Faltan precisiones, pero por sobre todo, falta una orientación estatal contundente sobre el tipo de política criminal que desea implementarse en nuestro país para este tipo especial de delitos.

Creemos, sin temor a equivocarnos, que la mayor certeza obtenida durante estos años, y en la que coinciden la jurisprudencia y la doctrina es la que refiere a: *“...la obligación de pagar un tributo determinado siempre es la consecuencia de la producción, en la realidad, de la imagen abstracta formulada por la nor-*

una actividad supuestamente acaecida pero que en verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias”.

- 26 Entendemos que es preciso mencionar que la CSJN, con fecha 27/11/11 confirmó la sentencia apelada acorde al dictamen de la Procuradora Laura Monti en autos “Bildown SA c/Fisco Nacional”, del dictamen mencionado destacamos los siguientes párrafos: *“... nada encuentro en la ley del IVA –y tampoco indican norma concreta alguna los representantes de la demandada– que otorgue al Fisco la posibilidad de condicionar la restitución del crédito fiscal al exportador al hecho de que sus proveedores hayan abonado sus respectivos gravámenes.*

En otras palabras, no existe precepto alguno que subordine el derecho a la restitución del IVA del exportador al cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte de los terceros con los que él operó. Por otro lado, tengo para mí que pretender ello conduce a dos inaceptables conclusiones. En primer lugar, equivale a constituir al contribuyente en una suerte de responsable del cumplimiento de la obligación sustantiva de otros, sin norma legal que así lo establezca. Y, en segundo término, lleva a que el Fisco se vea liberado de su inexcusable deber de verificar, fiscalizar y cobrar las sumas adeudadas por los contribuyentes, mediante la transferencia de esa responsabilidad hacia un tercero, como dije, sin ley que así lo autorice.

En efecto, no puede caber duda en cuanto a que el Fisco, al haber constatado tanto la falta de presentación de las declaraciones juradas como el pago del tributo por parte de alguno de los proveedores de la actora –con independencia de lo que aquí se debatió con respecto al derecho al reintegro de la accionante– debió haber puesto en ejercicio las potestades y facultades conferidas por el ordenamiento –en particular, las de los artículos 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal–, para lograr dilucidar la auténtica situación tributaria de aquellos, y perseguir el cobro de la acreencia que le correspondiera, tal como lo obliga la Constitución Nacional en cuanto recaudador de las rentas públicas (artículos 99, inciso 10, y 100, inciso 7) sin que pueda admitirse, como indebidamente lo pretende aquí, involucrar a un tercero en violación al principio de reserva de ley en materia tributaria (Fallos: 312:912; 318:1154; 319:3400; 321:366; 326:3168, entre muchos otros)”.

- 27 Esteban Semachowicz, “Ley 26.735. Aspectos modificatorios de la ley 24.769. Incorporación del inciso d) al artículo 2. Análisis”, 14º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, CPCECABA, agosto 2012.

- 28 Este principio opera para limitar los excesos del poder punitivo estatal, y solo exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un estado de derecho (“Fernández, Carlos A. s/Recurso de inconstitucionalidad”), CNCP, Sala II, 27/3/95.

- 29 Vicente Oscar Díaz, “La autodenuncia liberadora de pena regulada”, Periódico Económico Tributario, La Ley, año IV, Nº 115.

ma legal, lo que constituye el **acaecimiento del hecho imponible**. A su vez, esta es la hipótesis condicionante de **la obligación tributaria...**" (Cfr. "Lieberman Samuel s/Infracción ley 24.769", 31/8/06, Causa 2034/04, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 2, causa 54.477, orden 19.898, de la Sala B).

Por su parte, la **obligación jurídica tributaria** nace cuando un hecho real, que está previsto en la norma jurídica impositiva como presupuesto de hecho generador, o **hecho imponible**, es perfeccionado en su realización por el sujeto pasivo (contribuyente). El hecho generador es jurídico y su contenido económico y debería ser siempre demostrativo de una de las manifestaciones de capacidad contributiva: patrimonio, renta o consumo.

Así las cosas, queda claro que el **hecho punible** acontecerá si, previamente, se verifica uno de los elementos del tipo penal del delito de evasión: la omisión de pago de la deuda tributaria surgida como consecuencia de la realización del hecho imponible. No hay hecho punible si no hay hecho imponible.

Otra opinión en la cual somos **contestes** es que el **sujeto pasivo, contribuyente, obligado al pago del tributo**, que incumple la obligación jurídica tributaria a través de la realización de acciones ardidasas y engañosas, resultará, a prima facie, el sujeto activo realizador del delito de evasión, detentando la calidad de "señor del hecho".

Ingresando ya al campo donde la "duda" es quien preside las opiniones, y respecto de la agravante contenida en el inciso d) del artículo 2 de la ley 24.769, ya nos hemos manifestado³⁰ en que si bien su texto no hace mención a condición objetiva de punibilidad alguna, entendemos que debe configurarse el umbral de punibilidad previsto en el artículo 1 de la ley, **es decir \$ 400.000**³¹. Debe existir un daño por \$ 400.000. Ello, asumiendo que la imprevisión de legislador no puede suponerse, y menos aún presumirse que se votó una norma punitiva irracional, que menoscaba la seguridad jurídica con posibles excesos del Fisco en la interpretación de la reforma³².

Si bien podría hablarse de una laguna axiológica³³, en lo personal tenemos clara posición en cuanto a que **"...resulta imprescindible para que se configure la circunstancia agravante que la condición objetiva de punibilidad a ser superada, contemplada por el tipo base de evasión al que la norma reenvía (\$ 400.000 en el texto otorgado al artículo 1 de la ley 24.769 por la ley 26.735) se alcance por la utilización del medio calificante descripto"**³⁴, observamos jurisprudencia que tendría una orientación en sentido contrario (cfr. causa "Louis Dreyfus", Sala B, 7/2/14). No estimamos que, prontamente, la jurisprudencia se oriente en un único sentido.

Anhelamos que el dictado de la ley de Sinceramiento Fiscal y Moratoria 27.260 (que concluye el 31/3/17) estimule al contribuyente a tributar conforme a derecho, presentando, declarando y pagando toda su carga tributaria pues resulta evidente que, a nivel internacional, no le resultará fácil a nuestro país dictar un nuevo blanqueo.

Creemos también, que el contribuyente informado se verá estimulado a cumplir con sus tributos, pues sabe que el Fisco nacional recibirá, a partir del año 2017, información de todos los países que adhieren y que adherirán al régimen de intercambio de información.

Un tema del corto plazo es la actualización de los montos objetivos de punibilidad que presentan un fuerte atraso en su cuantía. Ya se escuchan opiniones doctrinarias y proyectos privados que solicitan su actualización.

30 "Informe de Relatoría" del 14 Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina CPCECABA, 1 al 3 de agosto de 2012.

31 Cristian F. Scoconi, "Obviamente que en todos los casos deberá superarse el umbral cuantitativo previsto por el tipo básico del artículo 1, en atención a la clara referencia que implica la frase '...cuando en el caso del artículo 1'..." En efecto, señala Jescheck (Jescheck, Hans-Heinrich y Weigend, Thomas, *Tratado de Derecho Penal. Parte General*; Tratado de Miguel Olmedo Cardenete, 5ª ed., Granada, Ed. Comares, 2002, pág. 288) que "...estamos en presencia de modificaciones dependientes cuando a un delito básico se le añaden elementos que vienen a conformar nuevos tipos penales y estos últimos aparecen como configuraciones especiales del tipo básico. Una condena en este caso presupone que el autor ha realizado tanto los elementos del tipo básico como aquellos que integran adicionalmente el tipo modificado", al que, en este caso, en atención a que agrava cabrá denominar como tipo cualificado. De allí que en este caso no pueda interpretarse que para la operatividad de la agravante la incidencia de las facturas apócrifas deba ser superior a \$ 400.000". "Notas sobre la reforma operada por la ley 26.735 al régimen penal tributario", Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 23, Ed. Errepar, págs. 143 y ss.

32 Cfr. Vicente Oscar Díaz, "Análisis preliminar de la reforma de la Ley Penal Tributaria", *Práctica Profesional*, N° 157, 1/2012, pág. 41.

33 Guastini, Riccardo, "Interpretar y Argumentar", Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2014, pág. 146.

34 Del voto de Roberto Hornos en la causa "Louis Dreyfus", Sala B, 7/2/14.

Otro punto inconcluso es el referido a la **responsabilidad penal de la persona jurídica**. Si bien nuestra posición va en contrario de las previsiones del artículo 14 de la ley 24.769, debemos mencionar que el mismo está vigente. No obstante, el proceso penal tributario no se ha modificado y no tenemos previsto cómo solucionar el tema respecto del análisis del psiquismo requerido en el autor del injusto.

Coincidimos en que *“la sociedad es una persona distinta de los socios y su personalidad jurídica consiste en un mero centro imputativo, carente de todo sustrato psíquico, resulta indudable que por su naturaleza no es un ente idóneo ni para desplegar acciones que contengan los elementos indispensables para dar base a un delito, ni para sentir la coacción de la amenaza penal, ni para sufrir ella misma una pena personal, que no afecta a ningún tercero inocente”*³⁵.

Como vemos, contamos con algunas confirmaciones y aún persisten numerosas dudas, pese a que ya han transcurrido casi cinco años desde la última reforma. Aspiramos a que de estas Jornadas surjan criterios razonables que, posteriormente, logren un consenso jurídico.

35 Soler, Sebastián, *Derecho penal argentino*, 3ª ed., Buenos Aires, TEA, 1963, pág. 266. Citado por Riquert, Marcelo A., *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, 2ª ed., Buenos Aires, Ed. Ediar, pág. 289.

RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS EN EL ÁMBITO DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS

MARTA E. NERCELLAS

En la mayoría de los delitos, el sujeto activo es definido como “*el que*”; esto es sinónimo de “*cualquiera que ejecute la acción típica*”. No es necesaria ninguna calidad para ingresar en esa categoría. En los delitos denominados propios, se exige que el sujeto activo tenga alguna cualidad. La LPT nos habla de “*obligado*”, lo que sugiere la existencia de un deber en cabeza de su portador. En el delito de evasión los sujetos calificados o *intraneus*, son aquellos vinculados con el deber tributario de contribuir.

En las investigaciones de los delitos tributarios, el quehacer de los profesionales de ciencias económicas se ha convertido en un núcleo de conflictos, ya que su actividad habitual y, al menos en principio neutral, es considerada un eslabón en la cadena causal que produce el resultado que agravia al bien jurídico que la LPT pretende proteger. Cuando algún cliente es investigado por evasión, el profesional suele encontrarse en problemas.

Careciendo de la calidad que la descripción típica exige para los sujetos activos del delito, imputarlos como autores resulta una analogía prohibida, por lo que su actuación resulta cuestionada pretendiendo que ha cooperado con el delito, es decir que es partícipe del mismo.

Participar es, conforme a la definición de la ley punitiva (artículo 45, CP), auxiliar o cooperar con la ejecución del hecho. Colaborar es prestar ayuda para perpetrar el delito **sabiendo y queriendo hacerlo**, resultando imprescindible acreditar en la actividad cuestionada todos los requerimientos objetivos y subjetivos de la participación.

Quienes no tienen duda de que cuando existe una evasión hay colaboración de un profesional, para evitarse las dificultades que la prueba que acredita dicha afirmación genera, resuelven simplificar el conflicto afirmando “*el que no evita comete*”; solución muchas veces adoptada por la jurisprudencia, sin hacerse cargo de que no se compadece con nuestras exigencias legales y, muchos menos, constitucionales.

La obligación profesional no es evitar el delito, ni mucho menos denunciarlo, es solo no participar dolosamente de él. **El principio de legalidad obliga a una interpretación razonable de la normativa.**

Existen muchos debates, que no han sido saldados, referidos a este pretender que los profesionales de Ciencias Económicas integren la lista de responsables penales del agravio que se genere a la recaudación. Uno es **determinar el límite mínimo de intervención punible**: la actividad del profesional suele ser ejecutada en una etapa previa al ingreso del quehacer en el campo punitivo. Cuando se analiza el delito ya perpetrado o tentado, la actividad profesional suele integrar lo que se denomina la **fase preparatoria del delito**, etapa que está fuera de la punición, ¿puede agregarse a la hora del reproche esta actuación para sancionar al profesional? Es decir, una vez que se ejecuta el delito por parte del obligado ¿puede extenderse el campo punitivo a quehaceres que estarían fuera de su radar? Muchas veces violando garantías constitucionales, los profesionales de aquellos que resultan imputados por evasión, son acusados como partícipes (en diferentes grados) del delito de su asistido, en virtud de actividades profesionales que fueron ejecutadas en ese tiempo ajeno a la ley penal.

Se afirma para justificarlo, que quien interviene en un hecho de determinada forma, ya sea antes o después del comienzo de su ejecución, no puede renunciar a las consecuencias de su actuación. El hecho punible forma parte de las consecuencias a las que queda vinculado el partícipe. La tentativa comienza cuando se exterioriza el primer acto unívoco de agresión al bien jurídico tutelado, solo hasta ese primer acto se extiende la posibilidad de punición conforme lo establece el artículo 42 del CP. Sumar una acción que está fuera de ese ámbito solo porque fue uno de los elementos que colaboró supuestamente con el agravio, excede lo legalmente autorizado.

El artículo 15 de la LPT se dirige, sin duda, a un grupo específico en virtud de las acciones descriptas y la sanción de inhabilitación prevista: los profesionales en ciencias económicas. Por tratarse de una regla específica referida a la forma de colaborar en el quehacer delictivo por parte de estos profesionales, hay quienes pretenden que las normas generales sobre participación criminal de la parte general resultan desplazadas. Entiendo que una lectura detenida del texto no permite tal conclusión. Enumera diferentes quehaceres, expresando explícitamente que se ejecutan “*para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley*”, es decir, no define una participación específica con reglas diferenciadas, sino que indica acciones por medio de las cuales se puede participar en el delito de evasión. Todas y cada una de las reglas de la participación deben aplicarse en la especie.

En relación con el elemento subjetivo, si en el autor puede aceptarse (teoría con la que no coincido) que en relación a su acción solo pueda acreditarse **dolo eventual**, en relación con los profesionales esa discusión se encuentra zanjada, ya que la tarea colaborativa que describe debe ser realizada: “*a sabiendas*” y “*para facilitar*”.

Sin embargo, y pese a la claridad del texto, no es una conclusión indiscutida ni en la doctrina ni en la jurisprudencia, que insiste en ignorar estas exigencias a la hora de reprochar a los profesionales el quehacer ejecutado. La actividad ilegal del profesional queda limitada a la participación dolosa –cuando la hubiere– no pudiendo nunca enrostrársele la autoría o coautoría, salvo el caso del síndico societario.

La enumeración legal realizada por el artículo 15 de la LPT refiere a actividades propias de su tarea profesional por lo que debemos preguntarnos ¿cuál debe ser el “plus” para que podamos reprocharle haber participado en la comisión de un delito?

Cuando el profesional realiza una tarea propia de su actividad: balances, declaraciones juradas, dictámenes etc., no puede sino concluirse que se trata de conductas **estereotipadas neutrales**; y para que este tipo de quehacer habitual en la práctica profesional constituya un aporte a una actividad delictiva, deberá probarse que al ejecutarlas existía una **coordinación con el autor del delito**, que conocía la utilización que de sus quehaceres se haría para perpetrarlo. Si no suma su voluntad a la del autor que pretende violar la ley, no puede hablarse de colaboración.

El bien jurídico tutelado por la LPT aparece en el ámbito de la actuación o competencia de los profesionales, pero esto no habilita a que cualquier actividad que lo dañe pueda serle penalmente imputada. Como en cualquier participación criminal, solo podrá dirigírsele reproche cuando los elementos objetivos y subjetivos que el tipo penal requiere hayan podido ser constatados en su actuación.

Pese a la claridad de los conceptos, fundándose en **nuevas tendencias dogmáticas**, la jurisprudencia avanza imputando quehaceres delictivos a los profesionales de las Ciencias Económicas sin reparar que en esas imputaciones se está extendiendo analógicamente la letra de la ley y creando una zona gris extensa en la cual *ex ante* resulta muy difícil determinar si están infringiendo lo prohibido o no, lo que pone en duda la culpabilidad, escalón imprescindible para hablar de reproche.

1. INFRACCIÓN DE DEBER

Calificar al delito de evasión como un **delito de “infracción de deber”** en lugar de considerarlo un delito de dominio, facilita la tarea a la hora de realizar las imputaciones. Para ello afirman que el autor que está obligado a actuar de una determinada manera (expectativa de comportamiento) en atención al **rol** que tiene en la sociedad, infringe la norma; esto significa que es por el incumplimiento de rol que se le dirige el reproche y no por una colaboración concreta con el resultado que agravia la recaudación. Se definen roles sociales, convirtiendo en ese juego de roles, a aquellos a quienes se les asignan el carácter de **garante del bien jurídico** tutelado por la norma penal tributaria, responsabilidad por cualquier resultado que lo dañe.

La norma penal aparece como una norma sancionadora de la infracción de deberes provenientes del resto del ordenamiento jurídico. Se reprocha la infracción de un deber extra penal preexistente.

Olvidan quienes fundan la responsabilidad penal en esta clasificación que, en relación con los denominados delitos de infracción de deber, existen muchos cuestionamientos, resultando incontestable el que indica que se vulnera el principio de legalidad.

Se crea una expectativa de comportamiento: se está obligado a actuar de una determinada manera en atención al rol que se tiene en la sociedad y se convierte al rol en el centro de la imputación.

Entiendo que el deber especial de evitar el resultado no puede ser definido jurisprudencialmente, sino que debe ser exigido legalmente para que en él se pueda fundar un reproche penal. El rol define al ciudadano modelo, al socialmente deseable, pero su no cumplimiento no puede acarrear consecuencias penales.

Los fundamentos jurisprudenciales para aceptar esta consigna, no plasmada en ley alguna, es la supuesta existencia de una “*inaceptable laguna de punibilidad*” lo que es, en rigor, una verdadera confesión del agravio a la legalidad que sus cultores ejecutan. El derecho penal es una cadena **discontinua de ilicitudes**. Justamente lo que se pretende como “*laguna*” es el espacio conductual que el legislador entendió como conducta permitida. Solo lo que se encuentra clara y rígidamente descripto en el tipo penal, puede integrar el quehacer prohibido; el resto podemos calificarlo como queramos, pero de ninguna manera como delito.

La prohibición constitucional de extender analógicamente *in mala partem* lo penalmente prohibido impide obviar esas “lagunas” con ningún tipo de interpretación. Pueden haber hechos no punibles que generen disgusto ético o valorativo, pero ninguna interpretación dogmática puede suplir el rol del legislador ya que se agravia la división de poderes, esencial para la forma republicana de gobierno en la que hemos elegido vivir.

Aun en el caso de que el profesional hubiera infringido alguna norma reglamentaria, eso no equivale a infracción penal. La generarán otras responsabilidades, pero no la pena que prevé la LPT.

El centro de la imputación, es el corrimiento del rol socialmente asignado, el incumplimiento de conductas que socialmente resultan esperables. La acción típica prevista en la evasión en nada se parece a la que integra este reproche. Pretender, como se intenta, que la tipicidad de la participación necesaria se integra con la normativa extrapenal que regula la actividad profesional, que por añadidura ha sido dictada por organismos que carecen de facultades legiferantes, es asimilar el ejercicio irresponsable de la profesión al delito.

Coincido con el Dr. López Biscayart¹ cuando afirma que el obrar profesional responsable es la conducta esperada por el Estado de Derecho; no puedo concordar, en cambio, cuando pretende que por no realizar esa “conducta esperada” debemos señalarlo como autor o partícipe de un delito. La consecuencia de incumplir con sus deberes profesionales solo puede ser valorada en ese ámbito (el profesional); podrá concluirse que es buen o mal contador, pero para endilgarle participación en la actividad delictiva deberán respetarse las demás exigencias típicas.

La AFIP, ejerciendo su rol de querellante en la causa: “Krochik, Sebastián y otro s/Infracción ley 24.769”, ha manifestado que el contador (rol) tiene el deber de evitar el riesgo desaprobado al bien jurídico tutelado, colocando al profesional en una posición de garante frente al bien jurídico protegido por sus conocimientos especiales. Se pretende que esta es la razón del plus de pena previsto por el legislador en el artículo 15 de la ley 24.769.

La teoría de los roles pretende que quien no cumple acabadamente con su rol, quien lo quiebra, es penalmente responsable. Sin duda es esperable que los profesionales cumplan (en rigor cumplamos) con todas las leyes, resoluciones e instrucciones y que, en mérito de ese estricto cumplimiento, realicen eficientemente su tarea, pero una cosa es ser un mal contador, actuar inclusive con negligencia, impericia o desobedeciendo los reglamentos a su cargo y otra cosa es ser partícipe de delito doloso.

Un quehacer doloso como la evasión puede ser facilitado por una actividad culposa, pero esta no puede constituir participación dolosa en la evasión ya que, tal y como lo venimos afirmando, para señalar a un sujeto como partícipe resulta menester que su conducta reúna los elementos objetivos y subjetivos que el tipo penal requiere.

La infracción reglamentaria no configura prueba de la participación en un delito doloso salvo que a ello se le sume la acreditación de la connivencia con el autor de la evasión para ejecutarlo de esa manera. El contador no es garante de la recaudación, no puede exigírsele que actúe como si lo fuera. Debe haber una inequívoca adaptación o acoplamiento de su comportamiento con el hecho típico que se va a cometer. **El carácter fungible de la actuación profesional desplaza la participación.**

Debemos subrayar, por si aún quedaran dudas, que en el derecho penal no se juzga el cumplimiento de roles, sino la infracción a normas punitivas; el profesional en ciencias económicas debe responder por sus propios actos y no por los de su asesorado.

2. IMPUTACIÓN OBJETIVA

Desde antiguo hay preguntas que se encuentran en el centro de la teoría de la imputación: ¿Qué modificación del mundo exterior se le puede atribuir a un sujeto como resultado su acción? ¿De cuál de esas consecuencias se lo puede hacer responsable? ¿Alcanza con que la actividad preceda el resultado que causa daño al bien jurídico que se tutela para dirigirle el reproche?

La imputación objetiva nace en el intento dogmático de superar las posturas naturalistas-positivistas de la acción, evitando la explicación causal ciega y considerando la acción y sus consecuencias desde el

1 López Biscayart, Javier, “Delitos de evasión y dolo eventual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Nº 1, Ed. Errepar, mayo 2007: “El concepto de delito de infracción de deber nos permite suplir esta inaceptable laguna de punibilidad y el hecho de que el acto del asesor que indujo a error haya provocado una objetiva afectación al deber extrapenal, el hecho concreto de la evasión es suficiente como para que pueda fundamentarse sin dificultad la punibilidad”.

punto de vista normativo. La atribución de un resultado penalmente relevante tiene una explicación normativa limitando los alcances del tipo penal. El tipo tiene un lenguaje dotado de generalidad y por eso es necesario que se determine normativamente cuáles serán las derivaciones de las que se debe hacer cargo el autor o partícipe.

Los criterios normativos son los que deciden la atribución de un resultado, pero existen además otras limitaciones: a) el riesgo permitido; b) el principio de confianza; c) la prohibición de regreso, y d) la competencia de la víctima:

- a) El comportamiento cuestionado debe incorporar un riesgo jurídicamente desaprobado, que es el que realiza el resultado. No todo quehacer que se encuentre en el curso causal de la acción desaprobada y causante del resultado típico puede ser valorada como integrante del quehacer criminal. Si el riesgo estaba permitido por razones históricas, sociales, económicas la tipicidad resulta excluida. Necesitamos, para hablar de responsabilidad penal, **riesgo desaprobado más resultado típico**.
- b) El causante tiene derecho a pensar que los demás cumplirán con su rol y neutralizarán el peligro. Salvo en el caso de que hubieran existido motivos para suponer que esto no ocurrirá, no puede cargarse en la cuenta de quien se maneja con el principio de confianza, las acciones de los demás intervinientes en la cadena causal.
- c) El autor de la primera acción neutra no puede ser responsabilizado, porque el autor de una segunda acción cometa un delito.
- d) La AFIP es una entidad especialmente entrenada para detectar la evasión. La competencia de la víctima, en este caso, es muy intensa y deberá ser tenida en cuenta, especialmente cuando se valore el ardid imprescindible para hablar de evasión penalmente relevante.

El contenido de esta postura dogmática resulta tergiversado, se intenta asignarle un opuesto al que lo integra; la rúbrica produce confusión, ya que erróneamente se la asimila a responsabilidad objetiva. Esta postura dogmática (la de la imputación objetiva) pretende limitar y no extender la responsabilidad; intenta garantizar que no se cargue a la cuenta de una persona un resultado por el que no corresponde imputarlo, aun cuando haya desplegado su quehacer en el curso de una cadena causal que generó un resultado típico.

La imputación objetiva (IO) es un nivel más de garantía de la persona frente a la intervención punitiva del Estado, la causalidad es un criterio no garantista, pues dejaba a la persona sin argumentación frente al poder del Estado; en la IO se profundiza el conjunto de garantías dentro del sistema penal conforme lo afirma Bustos Ramírez.

La realización del riesgo prohibido concretado en el resultado típico es lo que genera el reproche penal, cuando hablamos de delitos dolosos, la **imputación subjetiva**, es decir que su autor procedió con la intención de producir el resultado, debe ser también analizada. No debemos olvidarnos de que la IO nació para explicar los delitos culposos, por eso no se extiende en explicaciones referidas al elemento subjetivo.

No alcanza con que un contador certifique un estado contable que resulta utilizado en una maniobra de evasión para que lo etiquetemos como partícipe en el delito, es necesario que conozca esa falsedad y que lo haga para facilitar la evasión. **No es punible cualquier cooperación con el resultado, sino la que responde a las reglas de la participación.**

La infracción reglamentaria no puede configurar un indicio de participación en un delito doloso, sin agredir el principio de legalidad. Es la infracción de un deber distinto, se refiere a un quehacer propio que tiene que ver con su tarea profesional, pero no con el cuidado de las arcas públicas. Las normas profesionales tienen como finalidad la mayor eficacia del matriculado, el respeto a normas éticas, el cuidado de bienes jurídicos no necesariamente penales (*lex artis*) y hasta evitarle riesgos innecesarios. La infracción reglamentaria puede ser antecedente cuando hablamos de delitos culposos, pero la evasión penalmente relevante es dolosa.

Debemos distinguir entre: a) conductas profesionales aun cuando no hayan sido realizadas con el deber de diligencia debida, y b) conductas que carecen de neutralidad por estar acordadas o previstas para la ejecución de la evasión. Las primeras no merecerán sanción penal, aunque puedan merecer reproche en otros ámbitos; solo las segundas pueden ser valoradas.

3. INTERVENCIÓN OMISIVA

Con la misma finalidad de extender el campo de imputación, se pretende equiparar la acción y la omisión, dándole a esta última una significación tal que permite concluir que un mero no hacer pueda acarrear responsabilidad criminal. Se equipara al que ejecuta la acción de evadir con el de quien no evita que se efectúe esa evasión. Se pretende la existencia de una supuesta obligación de impedir todo lo que pueda causar daño a las esferas jurídicas ajenas. Pretender que este es el significado de la frase “*por acción u omisión*”, que luce la definición penal de evasión, es ignorar que todo lo que puede causar daño no integra el ámbito de lo penalmente prohibido. Ese requerimiento, agrede la exigencia del principio de legalidad e inclusive las garantías de los artículos 18 y 19 de la CN. **La acción prohibida es evadir o colaborar con la evasión y no evitar que otro evada.**

El contador no es garante del bien jurídico que aparece en el ámbito de su actuación y competencia. La calidad de garante debe surgir del ordenamiento jurídico, de la actividad precedente o de contrato. No existe una norma que determine esa obligación. Su rol profesional, no lo convierte en garante omnipresente por la mera condición de experto en el tema.

Cuando estamos ante un aporte profesional neutro –quehaceres estereotipados inocuos– aunque haya un ilícito ulterior del autor que utilice la tarea de ese profesional, no podemos cambiar la naturaleza jurídica del aporte por un hecho posterior a su realización. Cuando no pueda acreditarse la connivencia con el autor o la voluntad de colaborar con la perpetración del ilícito, mediante el aporte profesional con apariencia de neutro, no existirá actividad penalmente relevante.

4. DOLO EVENTUAL

El anteproyecto de reforma el Código Penal, no solo incorpora los delitos fiscales al Código, sino que en el Título Primero explicita pautas concretas de interpretación. En la *Exposición de Motivos*, subraya que la jurisprudencia debe mantener la plena vigencia de los principios constitucionales, reafirmando el rechazo a cualquier infiltración de derecho penal autoritario, indicando –inclusive– que la primera línea de interpretación de un derecho constitucional respetuoso de la dignidad de las personas es su texto. No parecen afirmaciones casuales, sino una respuesta a lo que viene ocurriendo especialmente en el ámbito del derecho penal económico.

*Agrega que el tipo penal, debe definirse claramente e interpretarse estrictamente. Que el reproche debe centrarse en el hecho y no en la persona del infractor y **que debe exigirse dolo directo**, porque el dolo eventual ha sido manipulado conforme convenía por razones siempre ajenas a las que deben guiar la política criminal.*

La interpretación de las normas punitivas no puede depender de la formación dogmática del interprete. El autor y los partícipes deben saber que infraccionan la norma *ex ante*, resultando muy difícil hablar de culpabilidad. Para enrostrarla deben requerir que *comprenda la criminalidad del acto*, si no es posible asegurar que el agente sabía que la acción está prohibida o resulta neutra antes de ejecutarla. Si va a depender de quien en definitiva deba juzgarlo para que sea calificada como prohibida o neutra, no es posible decir que estamos ante una acción culpable.

La punibilidad debe ser consecuencia de una actividad típica antijurídica y culpable, no de una interpretación. Extenderla sin base legal es la vulneración de la prohibición de analogía que tiene raigambre constitucional.

No pagar lo debido puede tener una fase subjetiva hasta de negligencia, pero la evasión requiere más que ello, exige que ese no pagar resulte consecuencia de maniobras fraudulentas, lo que es sinónimo de actuar con dolo directo. La propia mecánica de la acción y la forma en la que se describe objetiva y subjetivamente la acción delictiva, nos indica que no es posible que se la realice con dolo eventual (concepto que no está legalmente definido, sino que constituye una construcción dogmática).

El autor debe obrar con dolo directo, pero en el caso de los partícipes a los que se refiere el artículo 15 de la LPT, el legislador recargó el elemento subjetivo, ya que integró la definición con: “*a sabiendas*” (la parte cognitiva del dolo) y “*para facilitar*” (parte volitiva) por lo que, al menos en estos casos, no parece que deberían albergarse dudas. Afirman que lo eventual se centra en la parte volitiva del elemento subjetivo, pero lo cierto es que conocimiento y voluntad deben concurrir para que podamos hablar de participación.

Para sostener lo contrario, aseveran que el dolo es dolo y que todas las especies son equiparadas. Si concibió la posibilidad de que el resultado ocurra y pese a ello actuó, ha decidido conscientemente con-

tra el bien jurídico. Es una interpretación que extiende analógicamente la prohibición. Ninguna interpretación jurisprudencial puede extender lo que marca la letra de la ley, ya que tal decisión debe respaldarse en la ley y no en la voluntad judicial.

Se pretende también *invertir la carga de la prueba*, exigiendo que se acredite que el curso causal ha sido desviado por el autor del delito. En lugar de acreditar –quien realiza la acusación– que el profesional actuó integrando la actividad delictiva, con el conocimiento de que su trabajo iba a ser utilizado para perpetrar el hecho y queriendo que así suceda, se invierte la regla procesal basada en principios de rai-gambre constitucional.

Para acreditar el elemento subjetivo constitutivo del tipo penal, que en grado de participación se pretende enrostrarle, debe probarse fehacientemente que el contador sabía al ejecutar su actividad (no con posterioridad), el fin delictivo que el autor se proponía ejecutar y quiso colaborar con él.

En este intentar extender la punibilidad a como dé lugar al profesional que intervino, no se respeta la letra de la ley, ni siquiera el verdadero significado del dolo eventual, se incorpora ese elemento subjetivo y se continúan vulnerando las garantías asegurando simplemente que *“debió haber sabido”*. Se pretende con esa afirmación tener por acreditados los elementos estructurantes del tipo pese a que con toda obvia no se los respeta.

Cuando era Juez en la Cámara Criminal de Capital Federal, el Dr. Frías Caballero, con esa claridad que siempre lo caracterizo afirmó:² *“...en materia de responsabilidad penal el ‘debía saber’ no es jamás suficiente para integrar el saber real y efectivo exigido como contenido del dolo”*.

Emparentar el ejercicio irresponsable de la profesión con “dolo eventual” es extender la punibilidad en forma contraria a lo que exigen las disposiciones constitucionales. Esa negligencia puede implicar una actividad culposa pero nunca un quehacer doloso como es la evasión. Los principios de legalidad estricta, prohibición de analogía y culpabilidad no pueden dejarse de lado sin importar la buena intención con la que se razone para ello.

No es sino una prestidigitación dogmática la que convierte la desaprensión en dolo de participación. El desprecio de sus deberes profesionales, no alcanza para calificar como delictiva la actividad desarrollada.

Cualquier comportamiento que facilite, intensifique o posibilite la acción ilícita no puede integrarse como participación en el delito, la participación es dolosa y ese dolo como elemento estructurante del tipo debe acreditarse en las actuaciones.

El posterior quehacer de un contribuyente no puede modificar la actuación previa de un profesional porque se afirme que *“debió haber sabido”* que su cliente lo utilizaría para ello. No se puede integrar un *iter criminis*, ideado por una persona diferente, con una actividad neutra que no quiso ser acoplada al hecho ilícito. Si no supo y no quiso colaborar con el hecho ilícito, cuando realizó la actividad, lo que conozca posteriormente no puede modificar el contenido lícito de su actuación. Si ejecutó su quehacer habitual en forma desaprensiva, su título habilitante no puede utilizarse como llave para el reproche. Tal vez merezca una sanción disciplinaria, que inclusive pueda significar la pérdida de su matrícula, pero no actuar como si hubiera sido cómplice del delito que perpetró su cliente. El test de culpabilidad, debe ser zanjado –como siempre– sin saltarse el paso de acreditación del dolo de participación.

Incumplir con las obligaciones profesionales hace que realice mal su tarea –mal contador–. Es probable que deba rendir cuentas frente al Tribunal de Disciplina e incluso frente a los Tribunales Civiles, si correspondiera, por su incorrecta actuación, pero no en sede penal. *Con un actuar culposos, no se puede participar en un delito doloso.*

El sujeto activo tiene que querer ocasionar la merma fraudulenta de la recaudación tributaria; los elementos cognitivos y volitivos del dolo están imbricados dentro de la acción. Idéntica será la exigencia para los que participan en esa tarea. Cuando al referirse a los partícipes el legislador sumó el *“a sabiendas”* y el *“para facilitar”* no puede existir ninguna duda de que se requiere un obrar doloso (dolo directo) encaminado a la finalidad exigida. No puede flexibilizarse la norma, porque se encuentra constitucionalmente prohibido.

5. CONCLUYENDO

La intervención de una pluralidad de sujetos en un mismo contexto delictivo genera dificultades por la poca evolución que ha tenido dogmáticamente la participación punible.

2 Voto del Dr. Jorge Frías Caballero, LL, 141-43.

Cualquier colaboración causal con el resultado lesivo no puede valorarse como participación punible por el solo haberlo facilitado. Dentro del marco de la interacción existen comportamientos que se encuentran entre lo socialmente adecuado y la participación en el delito, las denominadas conductas neutrales o estandarizadas. Desde el punto de vista objetivo son quehaceres lícitos insertos en contextos altamente regulados. Desde el subjetivo se distinguen por el conocimiento –certero o probable– de que su aporte resulte utilizado para la ejecución del delito.

Colaborar es prestar ayuda para perpetrar el delito, *sabiendo y queriendo hacerlo*. El afirmar que *“quien no evita comete”* como hace alguna jurisprudencia no se compadece con nuestras exigencias constitucionales, sino que por el contrario, responde a los principios de un derecho penal autoritario anterior al iluminismo. *El quehacer profesional no es ni evitar el delito ni denunciarlo, es solo no participar dolosamente en él.*

Ninguna ley puede obligar al asesor a notificar la situación real de una empresa. No es garante del cumplimiento de las obligaciones de su cliente.

De ninguna manera puede aceptarse lo afirmado por la querella en la causa “Krochik” en relación al profesional: *“su rol comprende el deber de evitar el riesgo desaprobado al bien jurídico tutelado en esta materia y hasta se encuentra en una posición de garante frente al bien jurídico protegido por sus conocimientos especiales, como lo entendió el legislador al imponer un plus de pena en el artículo 15, inciso a), de la ley 24.769”*.

La condición de garante no puede fundarse en conocimientos especiales, solo en la ley, contrato o conducta precedente, y la inhabilitación considerada plus de punibilidad tiene su fundamento como todas las demás condenas de inhabilitación que prevé el Código, en impedir que un profesional condenado por un quehacer ejecutado en el ejercicio de la profesión continúe ejerciéndola durante un determinado tiempo.

Como afirma Roxin: *“Sólo puede ser garante quien tiene el deber especial de evitar el resultado, ese deber no puede considerarse tácitamente conferido ni es igual a conocimientos especiales ni a los buenos deseos de los funcionarios. No hay responsabilidad penal del partícipe que no sabe que su aporte será utilizado para la realización de un delito”*.

En el caso del síndico societario, las obligaciones regladas han sido concebidas para velar por los intereses de los socios y la correcta administración de la sociedad no para proteger los intereses del Fisco. Por supuesto que en algunos casos pueden coincidir, porque las infracciones tributarias pueden perjudicar los resultados sociales, pero será desde esa mirada y no de la de guardián impositivo que debe velar por el cumplimiento de las normas.

Sobre la base del principio de autorresponsabilidad, cuando existen pluralidad de intervinientes en un hecho delictivo, nadie tiene el deber de tener en cuenta lo que el otro, como sujeto autorresponsable haga con la conducta de uno, salvo que se demuestre en esa conducta un riesgo especial de continuidad delictiva. La prohibición de regreso y el principio de confianza tienen plena vigencia.

Para que hablemos de participación punible debe haber una inequívoca adaptación o acoplamiento al hecho típico que se va a cometer por parte del profesional. El carácter fungible de la actuación desplaza la participación.

Debemos subrayar que en el derecho penal no se juzga el cumplimiento de roles sino la infracción a normas punitivas; debe responder por sus propios actos y no por los de su asesorado.

No toda conducta que co causa el resultado puede ser penalmente reprochada: el Tribunal que continúa juzgando a terroristas, pese a la amenaza de que si lo hacen habrá otro atentado, no responde por las consecuencias de la agresión que se perpetrara en cumplimiento de la amenaza; como no lo hace el taxista que lleva al asesino hasta el lugar de crimen, y así podríamos seguir enumerando hipótesis en muchas de las cuales, si excluimos la conducta, tal vez el hecho no hubiera podido consumarse tal y como se realizó. Pese a ello, no podemos reprochar al agente, el resultado no querido. La conducta tiene que estar subjetivamente unida al resultado dañoso y no solo objetivamente.

Para reprocharle penalmente su conducta al profesional, resulta menester acreditar que conocía el plan del autor y que su actuación fue ejecutada para facilitar todo, lo cual debe probarse, no inferirse. Si conocía desde el inicio el plan criminal del autor y actuó para facilitar, es ese conocimiento lo que le hace perder la neutralidad a la actuación y no la infracción a normas reglamentarias.

La condición de profesional no modifica los principios generales del derecho penal ni de las garantías constitucionales o procesales, los profesionales no tienen una posición jurídica distinta en relación al bien jurídico que protege la evasión, este está en su esfera de competencia, pero el título habilitante no es una llave a la punibilidad irrespetuosa de las normas constitucionales.

LA CONTABILIDAD COMO ELEMENTO EXTRAPENAL DE LA EVASIÓN FISCAL. ONTOLOGÍA DEL DELITO DE EVASIÓN

ROBERTINO D. LOPETEGUI

*"Down the rabbit hole"
Alice's Adventures in Wonderland
(Lewis Carroll)*

I. INTRODUCCIÓN

En el año 2015, el Panel I de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) ha tenido como epicentro el examen de *La relación jurídica tributaria como antecedente del derecho penal tributario. Correlato entre hecho imponible y hecho punible. Puntos de contactos y desencuentros*¹.

Entre las conclusiones de las jornadas, se ha resaltado la trascendencia de la relación jurídico-tributaria en el Derecho Penal Tributario mediando una vinculación inescindible entre el hecho imponible y el hecho punible, en tanto ámbitos centrales del derecho tributario sustantivo y el derecho penal, respectivamente.

Adicionalmente, se ratificó la vigencia del axioma "sin hecho imponible, no hay hecho punible", con la salvedad que si bien el hecho imponible resulta por regla presupuesto indispensable del hecho punible, no necesariamente dará lugar a consecuencias penales.

Habiendo ya sentado bases respecto del hecho imponible como antecedente del hecho punible, en esta ocasión, quisiéramos examinar si podemos llegar más lejos todavía mediante la introducción de otro antecedente. Concretamente, la contabilidad como antecedente del hecho imponible y del hecho punible. Es decir, el "antecedente del antecedente".

La doctrina especializada insiste en la interdisciplinariedad del universo Penal Tributario que se nutre de un gran componente extrapenal². La extrapenalidad en los ilícitos penales tributarios tiene como fuente mediata a la legislación tributaria; en nuestro país, por ejemplo, a la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, las leyes que establecen impuestos nacionales y provinciales así como también sus reglamentaciones.

Nos preguntamos entonces si el componente extrapenal se agota en lo estrictamente tributario o si también resulta extensible a la contabilidad como presupuesto base para la liquidación de impuestos.

¿Es posible otorgarle sustantividad a la contabilidad? ¿Tiene la suficiente gravitación como ser relevante para el Derecho Penal Tributario?

El objetivo del presente trabajo es explorar la incidencia de la contabilidad en el delito de evasión tributaria y seguir escarbando la extrapenalidad con la finalidad de arribar a un atractivo destino: la esencia³ de la evasión fiscal.

Vicente O. Díaz ha pronosticado que lo que antecede tiene gran trascendencia para discutir el tipo objetivo de la evasión fiscal. Si no se presta la debida atención a lo que antecede, aparece una deformación sobre el principio de ofensividad, habida cuenta de que la formulación técnica o de conformidad de este principio del delito previsto por la ley 24.769 y sus modif. (LPT) debe analizarse bajo el prisma de delito especial⁴.

1 Las jornadas fueron llevadas a cabo en la Bolsa de Comercio de Rosario, Provincia de Santa Fe, en el mes de octubre de 2015.

2 Entre ellos: Vicente O. Díaz, *Criminalización de las infracciones tributarias*, Ed. De Palma, 1999; José María, Sferco, "Perfiles de derecho penal tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial", IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, octubre 2014, Ed. Errepar.

3 Conjunto de características permanentes e invariables que determinan a un ser o una cosa y sin las cuales no sería lo que es.

4 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 18.

II. DESARROLLO

II.A. La contabilidad como elemento extrapenal de la evasión fiscal

II.A.1. La contabilidad y sus objetivos

Quisiéramos iniciar con una breve referencia sobre las diferentes definiciones con las que podemos toparnos al momento de preguntarnos: ¿qué es la contabilidad?

La Real Academia define a la contabilidad como *“aptitud de las cosas para poder reducir las a cuenta o cálculo. Sistema adoptado para llevar la cuenta y razón en las oficinas públicas y particulares”*⁵.

En Wikipedia podemos encontrar que la contabilidad *“es una disciplina que se encarga de cuantificar, medir y analizar la realidad económica, las operaciones de las organizaciones, con el fin de facilitar la dirección y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistemática para distintas partes interesadas”*⁶.

Para Fowler Newton los informes contables constituyen *“un medio a través del cual la información procesada es comunicada a sus usuarios que pueden ser propietarios, funcionarios, personal del ente o terceros ajenos”*⁷.

La Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas ha trabajado sobre las normas generales de exposición contable en la década de 1970. Entre sus frutos, la resolución técnica 8 (RT 8), cuya introducción habla sobre la necesidad de información contable útil. El apartado A) establece que *“los estados contables constituyen uno de los elementos más importantes para la transmisión de información económica sobre la situación y la gestión de entes públicos o privados, ya fueran estos con o sin fines de lucro. Dado que los interesados en la información que ofrecen los estados contables son tan numerosos y de variada gama (el estado, los diversos organismos de control, los inversores actuales y potenciales, los acreedores, los clientes y los propios administradores del ente, entre otros), existe un interés general en que los datos contenidos en dichos estados se presenten adecuadamente, de modo que la información sea útil”*⁸.

En cuanto a los objetivos de los estados contables, la RT 8 entiende que *“La finalidad perseguida es la definición de normas generales de presentación de estados contables para uso de terceros que –además– son utilizados internamente por los directivos, propietarios y otros integrantes del ente. Las normas regulan la presentación de estados contables por todo tipo de entes y sirven de marco de referencia para la elaboración de normas particulares para las actividades especiales que lo requieran”*⁹.

Se ha expresado también, que los objetivos de la contabilidad consisten en expresar la situación económico-financiera a una fecha dada y las variaciones de esta durante un período de tiempo.

Según Verón¹⁰, la elaboración de estados contables tiene su andamiaje en *“cuatro objetivos básicos: i) la exposición de la situación patrimonial; ii) la exposición de la situación económica; iii) la exposición de la situación financiera, y iv) la **determinación del resultado del ejercicio**”* (el resaltado es nuestro).

Este último autor concluye que los estados contables persiguen múltiples objetivos, pero una enunciación mínima aceptable de ellos sería brindar información útil para:

- a) servir como guía para la política de la dirección y de los inversionistas en materia de distribución de utilidades;
- b) servir de base para la solicitud y concesión de créditos financieros y comerciales;
- c) servir de guía a los inversionistas interesados en comprar y vender;
- d) ayudar a analizar la gestión de la dirección;
- e) **servir de base para determinar la carga tributaria y para otros fines de política fiscal y social** (el resaltado es nuestro);
- f) ser utilizada como una de las fuentes de información para la contabilidad nacional, y
- g) ser utilizada como una de las bases para la fijación de precios y tarifas.

5 <http://dle.rae.es/?id=ATHBe5x> (9/8/16).

6 <https://es.wikipedia.org/wiki/Contabilidad> (9/8/16).

7 Enrique Fowler Newton, “Revisión de los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados”, AE, T. VI-A, año 1975, págs. 368/369.

8 Resolución Técnica FACPCE 8.

9 Resolución Técnica FACPCE 8.

10 Alberto V. Verón, *Los Balances. Tratado sobre los estados contables*, T. I, Ed. Errepar, 1997, pág. 91.

Sin lugar a dudas, múltiples apreciaciones se podrán efectuar sobre la contabilidad y sus objetivos. A los fines del presente, quisiéramos destacar que la contabilidad impacta en la esfera tributaria de modo tal que sirve de base para determinar la carga tributaria como también se encarga de determinar el resultado contable del ejercicio que es la piedra angular para la liquidación del impuesto a las ganancias.

Si consideramos que el hecho imponible y lo que sucede en la órbita tributaria es imprescindible para el estudio del Derecho Penal Tributario, entonces, de seguro algún puente podremos trazar entre la contabilidad y el delito de evasión fiscal como la estrella del catálogo de delitos previsto por la LPT.

II.A.2. La contabilidad como presupuesto para liquidar impuestos. Balance contable vs balance fiscal

Hemos insistido en oportunidades anteriores en considerar que el Derecho Penal Tributario se nutre indefectiblemente del elemento “contabilidad”, ya que constituye base de la determinación tributaria. Particularmente, en el impuesto a las ganancias para los “sujetos empresa”, pues para determinar el resultado impositivo del ejercicio, en pos de obtener la base imponible, se parte del resultado contable del ejercicio del balance comercial¹¹.

Siendo la renta, el patrimonio y el consumo manifestaciones de capacidad contributiva, fundamento y medida de los impuestos¹², la contabilidad brinda la plataforma necesaria para evaluar si una persona jurídica o de existencia visible ha experimentado variaciones en su situación patrimonial y su flujo de ingresos y egresos.

Con respecto a la vinculación de la contabilidad general y la fiscal, algunos autores se han ocupado de diferenciar entre:

1. Zonas de dependencia: subordinación de la tributación a la contabilidad

En el impuesto a las ganancias, por ejemplo, el período fiscal. En empresas que llevan libros y registros que le permiten confeccionar sus balances en forma comercial, el período fiscal, que se puede definir como el ciclo de operaciones que conforma la liquidación impositiva, coincide con el ejercicio comercial. Es decir, se respeta la elección hecha por la persona jurídica en relación con la fecha de cierre de su ejercicio económico, tomada también por la contabilidad¹³.

Entendemos que la misma yuxtaposición sucede a nivel penal tributario a la hora de interpretar la construcción “por tributo y por cada ejercicio anual” del artículo 1 de la LPT.

2. Zonas de autonomía: la materia tributaria tiene sus propias pautas que prevalecen sobre la contabilidad

En virtud de la autonomía de ambas disciplinas, de sus diferentes objetivos y principios, la ley impositiva y la contabilidad contienen normas propias que reglan su aplicación y opciones y excepciones al criterio general de imputación de lo devengado. Tales diferencias se encuentran reflejadas en el balance impositivo, en los ajustes aplicados a la información brindada por el balance contable, base y punto partida para la determinación tributaria¹⁴.

3. Zonas de conflicto: por falta de previsiones taxativamente fijadas por la norma tributaria, la materia contable puede llegar a tener un grado de influencia en la interferencia

Como, por ejemplo, la opción del devengado exigible para las ventas a plazo de bienes de cambio, otros bienes y construcción de obra pública, que contempla la ley del impuesto a las ganancias. De ejercitar la opción, la empresa se apartará del criterio general de imputación “devengado”, para imputar las ganancias provenientes de tales operaciones que cumplimenten los requisitos legales exigidos, al momento en que se opere la exigibilidad. El ejercicio de tal opción implicará el apartamiento del criterio contable

11 Robertino D. Lopetegui, “El *iter criminis* penal tributario contable”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF, Ed. Errepar.

12 Jorge Héctor Damarco, “El principio de capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos”. www.econ.uba.ar.

13 Claudio Ferullo, Ana Grecchi y José Vitta, “La contabilidad como base de la determinación tributaria”, Quintas Jornadas del Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Universidad de Rosario, noviembre 2000, pág. 75.

14 Claudio Ferullo, Ana Grecchi y José Vitta, ob. cit., pág. 76.

de lo devengado, generando diferencias entre el balance contable y el impositivo. Además la existencia del deber tributario de contabilizar en cuentas separadas las operaciones objeto de este tratamiento diferencial, según el artículo 23 del decreto reglamentario 1344/98, importará tomar determinados recaudos por parte del contribuyente en su contabilidad –notas, cuentas auxiliares– como base de determinación tributaria¹⁵.

Otro tema que resulta de especial interés para la **obtención del resultado** es la valuación que se realiza a valores corrientes, lo que determina la inclusión en el estado de resultados de ganancias por la sola tenencia de activos. La aplicación de los valores corrientes al balance fiscal derivaría en ganancias financieras no realizadas, y se estaría tributando impuesto sobre diferencias financieras, y no sobre utilidades reales, situación que conlleva al peligro de ir deteriorando el patrimonio afectado a la obtención de ganancias. Si bien el planteo teórico es real, el problema tiene especial sustentación en períodos de inflación¹⁶.

La casuística es inagotable.

En gran parte, el origen de las diferencias puede explicarse en que los estados contables de las empresas buscan el logro de su estabilidad económica y la necesidad de poder adaptarse a las exigencias de la dinámica comercial, en tanto que el Fisco prioriza evitar la traslación de beneficios de un período a otro, e incluso ampliar la base imponible, a veces hasta forzando reflejar resultados no obtenidos.

Atchabahian y Raimondi han expresado con certeras palabras: *“El balance comercial sirve de base para llegar al balance impositivo, o sea, a la determinación de la ganancia neta imponible, dado que las normas legales deben ser interpretadas de modo que resulten congruentes, cuando el reglamento se refiere a admitir o rechazar partidas de ganancia o de gasto, alude a su admisión o rechazo en un año fiscal, sin perjuicio del tratamiento que les corresponda en otros. Nada se opone a esta interpretación y, en cambio, sería absurdo que el reglamento obligara al Fisco a aceptar los criterios de vinculación que el contribuyente hubiera adoptado; ello valdría como borrar todas las disposiciones de la ley en esa materia. Así entendido el reglamento, la independencia de criterios entre el balance comercial y el impositivo resulta absoluta. Pero el primero (cuando existe) constituye el punto de partida para llegar al segundo, mediante los ajustes necesarios para adecuarlo a lo que la ley manda”*¹⁷.

Scotti, Scalone y Torres han sostenido: *“en nuestra opinión la legislación tributaria no debería entrar en áreas concernientes a la contabilización de las operaciones que se realizan, sino ceñirse a cumplir su función específica de técnica impositiva: serán los contribuyentes quienes han de adaptar o no sus registraciones contables a las normas fiscales. En caso de no producirse esa adaptación deberán practicarse los ajustes correspondientes en el balance impositivo, es decir, en la declaración jurada del impuesto a las ganancias. Esta posición está sustentada en la autonomía disciplinaria que ostentan por una parte el derecho tributario y por la otra la disciplina contable; por ello, no resultan aconsejables interferencias de uno en el ámbito de la otra y viceversa, debiendo mantener ambos sus normas y procedimientos autónomos, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones tendientes a la consecución de los objetivos que se persiguen”*¹⁸.

Comulgamos con este pensamiento que entiende que la confección de los estados contables con fines comerciales no tiene que estar influida por disposiciones tributarias.

La Comisión de Enlace entre el CPCECABA y la AFIP con fecha 22/6/15 ha resuelto: *“Sabido es que la contabilidad constituye la base de la información para la determinación tributaria, excepto en los casos en que las normas impositivas difieran de los criterios contables aplicables. En el supuesto en que no coincidan los criterios ¿debe prevalecer el contable? (Ejemplo: RT 17, referida a la obligación de establecer el valor actual de créditos y deudas; o el supuesto de compra de acciones por un valor mayor que el VPP al que contablemente se desdobla entre acción y llave). Respuesta: en casos de diferencias entre el tratamiento contable y el impositivo, prevalece el tributario”*.

Por su parte, la jurisprudencia ha tenido oportunidad de pronunciarse respecto a la contabilidad comercial y la fiscal.

En el fallo “Industrias Plásticas D’Accord SRL”¹⁹ se ha entendido que *“los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumplan con los requisitos esenciales im-*

15 Claudio Ferullo, Ana Grecchi y José Vitta, ob. cit., pág. 76.

16 Claudio Ferullo, Ana Grecchi y José Vitta, ob. cit., pág. 74.

17 Adolfo Atchabahian y Carlos Raimondi, *El impuesto a las ganancias*, 4ª ed, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2007, pág. 413.

18 Scotti, Scalone y Torres, *Temas de tributación y los impuestos a las ganancias y sobre los beneficios eventuales*, Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1979.

19 Fallo “Industrias Plásticas D’Accord SRL”, Tribunal Fiscal de la Nación, 17/12/97.

puestos por el Código de Comercio y cuyos asientos estén respaldados por la documentación probatoria correspondiente”, agrega que “no existe una autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial. De las normas legales reseñadas surge que no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido por la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado del ejercicio comercial, al que se le adicionarán y deducirán los ajustes impositivos”.

A mayor abundamiento: *“las divergencias entre los balances comercial e impositivo solo resultarán admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de existencias de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.)”.*

Hay autores que sostienen que esta es una apreciación un tanto temeraria, dado que, por ejemplo, cuáles serían las razones para impugnar una deducción efectuada en el balance fiscal no registrada contablemente, si la misma consistiera en intereses resarcitorios y otros accesorios originados en deudas impositivas, conceptos admitidos como gastos por la ley (impositiva)²⁰.

Coincidimos plenamente con esta postura, pues de otra manera se gestaría una corriente de opinión que consideraría que cualquier modificación a los resultados contables que no se corresponda con expresadas normas tributarias, en principio, sería objetada por el Fisco.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo “Compañía Tucumana de Refrescos SA”, afortunadamente, ratifica: *“la independencia entre el tratamiento fiscal del gasto y el tratamiento contable que le haya otorgado la empresa, ya que si bien el balance comercial anual debe ser tomado como punto de partida para la determinación del balance impositivo, al primero deben hacerse los ajustes de los criterios contables que se hayan usado y que no sean aceptados para el balance fiscal”*²¹.

II.A.3. La contabilidad como antecedente en la evasión fiscal

En un trabajo presentado en el año 2014 en el marco de las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario de la AAEF hemos intentado descifrar los mecanismos ardidosos contables y/o tributarios en la evasión fiscal²².

En el intento de clasificar dichas manipulaciones, propusimos las siguientes:

1. Ardid sobre el tramo contable

- a) Sin incidencia impositiva y sin finalidad de evadir.
- b) Con incidencia impositiva y sin finalidad de evadir.
- c) Con incidencia impositiva y con finalidad de evadir.

2. Ardid sobre el tramo impositivo

- a) Hecho imponible: aspectos material, personal, espacial o temporal.
- b) Obligación tributaria: aspectos subjetivo o cuantitativo.

En nuestro país, existe jurisprudencia²³ y doctrina²⁴ que entiende que la adulteración de la materia contable y/o impositiva antes del momento consumativo, podría tener relevancia en el ámbito penal tributario en el caso de que dicha adulteración haya tenido como objetivo evadir el pago de tributos.

El juez García de la Sala II de la Cámara de Casación Penal ha entendido que *“los actos contables, ejecutados con el fin de ocultar la realidad económica del contribuyente, suponiendo gastos o salida de bienes u*

20 Manuel A. Castiñeira Basalo, “Balances con fines contables e impositivos. Semejanzas y diferencias”, Doctrina Tributaria Errepar, T. XX, noviembre 1999, pág. 3.

21 Fallo “Compañía Tucumana de Refrescos SA c/DGI”, CSJN, 24/5/11.

22 Robertino D. Lopetegui, “El iter criminis penal tributario contable”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar.

23 Fallo “De Marco, Laura y otro s/Recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 7/9/10; fallo “Krochick, Sebastián y otro s/Recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 7/12/09; fallo “Bellani, Claudia Marisa s/Infracción ley 24.769”, causa 56.125, Cámara Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 10/5/07; fallo “Céntrica SRL s/Incidente de auto de procesamiento”, Cámara Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 8/8/05, entre otros.

24 García Berro, Catania, Fridenberg, Orce y Trovato, Mieres y Crede, Spolansky, Ramayón, entre otros.

*ocultando bienes o ingresos obtenidos mediante la realización de hechos imponibles, podrían constituir, en algunos casos, el comienzo de ejecución del delito de evasión tributaria, aun antes de la presentación de una declaración jurada engañosa, en otros casos el comienzo de ejecución solo tendrá lugar con la presentación de la declaración jurada*²⁵.

En la causa “Krochick”, nuevamente el juez García admite la tentativa de evasión fiscal proponiendo diferenciar los actos preparatorios de los ejecutivos: *“las declaraciones engañosas o las maniobras ardidosas solo constituirán el comienzo de ejecución, cuando constituyan el ocultamiento de un hecho o acto ya acaecido o realizado de aquellos que la ley toma en cuenta para la determinación de la obligación tributaria, o de las circunstancias de este, o cuando constituyan la suposición de un hecho o acto no acaecidos, o de las circunstancias de este, que de haber acaecido o haberse realizado sería relevante para la determinación de la obligación tributaria. Los actos anteriores a estos, quedan en el campo de los actos preparatorios de la evasión, por ejemplo, la creación de documentación falsa –en sentido natural y no necesariamente típico de las falsedades documentales– con el fin de emplearla en el futuro como respaldo contable, pero no imputada todavía a la contabilidad del obligado, esto es, no empleada aún como respaldo contable*²⁶.

Vicente O. Díaz ha sostenido que los estados económico-financieros son el soporte de la determinación de la base imponible, de tal suerte que, aun preservando la autonomía del derecho tributario, las bases imponibles se configuran a partir de dichos estados, recogiendo posteriormente ajustes y rectificaciones extracontables emanadas de las normas tributarias. De ello, cabe considerar que no puede existir un funcionamiento divergente entre las normas mercantiles y las fiscales, aun en la tesis en que ambas normas tienen objetivos distintos, dado que si las primeras tienen como objetivo garantizar la veracidad de la información, ello es aplicable también para la demostración de una situación tributaria²⁷.

El autor, analizando la evasión fiscal desde una perspectiva jurídica y económica, puntualiza que debe quedar bien entendido que de manera alguna justificamos criminalizar diferencias temporales entre los criterios contables e impositivos, sino que estamos diciendo que una fiel contabilización de las operaciones lleva a la contabilidad al rol de medio de prueba principal en el derecho tributario. Teniendo presente que la contabilidad es una secuencia que refleja los hechos económico-financieros de un sujeto tributario, **los ardises contables descartan la posibilidad de veracidad de las registraciones para futuro**, lo que conlleva –a la postre– al manejo fraudulento de las cuentas. Las consecuencias fiscales del fraude contable son evidentes en este aspecto, dado que la información no veraz apoya todo el ardid desplegado por el agente para vulnerar el bien jurídico protegido por la Ley Penal Tributaria, el que se presenta en el orden secuencial antes referido. Dicho en otras palabras, **el fraude contable institucionaliza el fraude tributario, y con ello el camino a la evasión fiscal queda expedito** (el resaltado es nuestro)²⁸.

El autor mencionado más arriba trae a colación la tesis de Olivier Fouquet²⁹, en cuanto a que el abuso del derecho, realizado en forma ardidosa en el campo fiscal, encuentra su correlato en prácticas contables, dado que esta última suele contener actos ficticios de los actos registrados por el contribuyente. Bajo este manto interpretativo conviene precisar que, para merituar un supuesto de fraude fiscal, se debe valorar la conducta a priori desplegada en el campo contable con un signo de licuar las bases imponibles³⁰.

II.A.4. Delito contable tributario. Legislación comparada

En el presente apartado quisiéramos ampliar las evidencias que nos permiten colegir la estrecha relación entre la contabilidad y el delito de evasión fiscal, esta vez a través de la legislación comparada.

En la República del Perú los denominados “delitos contables”, al igual que los delitos tributarios, deben su regulación independiente al decreto legislativo 813, que en adelante mencionaremos como la Ley Penal Tributaria (LPT) de Perú³¹.

25 Fallo “De Marco, Laura y otro s/Recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 7/9/10.

26 Fallo “Krochick, Sebastián y otro s/Recurso de casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 7/12/09.

27 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 214.

28 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 215.

29 Abogado francés especialista en derecho fiscal que se desempeña actualmente como asesor en la función pública.

30 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 183.

31 Gustavo Urquiza Videla, “Los delitos contables”, Centro de Estudios de Derecho Penal Económico y de la Empresa, www.cedpe.com/centro_info/archivos/ainteres/doc05.pdf (11/8/16), pág. 3.

El artículo 5 de la LPT de Perú prevé cuatro modalidades de realización de los denominados delitos contables, en los siguientes términos:

“Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de dos (2) ni mayor de 5 (cinco) años y con 180 (ciento ochenta) a 365 (trescientos sesenta y cinco) días-multa, el que estando obligado a llevar libros y registros contables:

- a) incumpla totalmente dicha obligación;*
- b) no hubiera anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables;*
- c) realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.*
- d) **destruya u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación***” (el resaltado es nuestro).

Rubén Sanabria ha llamado a este delito como “delito contable tributario” por contener elementos mixtos y en Perú existe un consenso generalizado de la doctrina por identificar al delito mencionado *ut supra* de esta forma³².

Claramente, se puede observar que la tipificación del delito hace referencia a la utilización de técnicas contables para poner en peligro a la Administración Tributaria. Gustavo Urquiza Videla resalta que estamos frente a una ley penal en blanco y que las normas tributarias a que hace referencia la LPT de Perú, no deben entenderse exclusivamente como leyes tributarias sino también reglamentos o resoluciones de la SUNAT (entidad recaudadora de impuestos de Perú).³³

Con respecto al inciso d) del artículo 5 de la LPT de Perú, la doctrina peruana entiende que *“la Administración Tributaria considera valiosa la permanencia de los documentos que sustenta la información contable teniendo en cuenta que a través de ella puede resguardarse de forma más efectiva la funcionalidad del bien jurídico protegido del delito de evasión que es el flujo de ingresos y egresos de recursos al Fisco”*³⁴.

Es así como el legislador de la República del Perú ha decidido tipificar estos comportamientos porque su ejecución deja el camino libre para la práctica de posibles actos de defraudación a la Administración Tributaria, o cuanto menos, para menoscabar su funcionamiento.

Por último, destacamos que el tipo penal peruano analizado no es evasión fiscal, por lo que no estamos cotejando aquí las diferencias entre la evasión fiscal en Argentina y Perú. Sólo queríamos brindar una evidencia que considere el doble matiz y la estrechez entre los delitos contables y los tributarios. Según nuestro entendimiento, la evasión fiscal se trataría de un delito “tributario contable” –a la inversa de “contable tributario”– porque tiene prevalencia el aspecto tributario del ilícito.

II.A.5. Reflexiones preliminares

La contabilidad es una ciencia que sistematiza la información para diferentes usuarios con una multiplicidad de objetivos, entre ellos, servir de soporte para la carga fiscal. Así, entonces, la contabilidad constituye la base de la información para la determinación tributaria.

Existen posiciones encontradas en cuanto a la autonomía (o no) del balance comercial con respecto al balance fiscal. A la hora de resolver casos concretos, más allá de la solución práctica final (aceptar o no un ajuste impositivo), la jurisprudencia no ha sido meridionalmente clara.

Sobre las cuestiones reseñadas *ut supra*, destacamos que el balance contable o “comercial” se practica sobre la base de las disposiciones emitidas por los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. La legislación tributaria no debería entrometerse con cuestiones de estricta técnica contable, ya que es un ámbito reservado para la contabilidad.

El balance impositivo es una adaptación según las normas tributarias del balance comercial. Es decir, al resultado contable se le practicarán ajustes positivos o negativos para luego arrojar un resultado impositivo.

Resulta verdaderamente inadmisibles sostener que forzosamente deba existir alguna obligada identidad entre ambos balances, incluso cuando para confeccionar el balance impositivo resulta preciso seguir criterios comercialmente inaceptables.

32 Rubén Sanabria, *Código Tributario y los ilícitos tributarios*, Lima, Ed. San Marcos, 1997.

33 Gustavo Urquiza Videla, “Los delitos contables”, ob. cit., pág. 11.

34 Gustavo Urquiza Videla, “Los delitos contables”, ob. cit., pág. 32.

Sin perjuicio de comulgar con alguna teoría u otra sobre la autonomía de los balances contables y fiscales, no se puede negar que la contabilidad y los impuestos son dos elementos que se encuentran íntegramente entrelazados. Esta relación vuelve inescindible a la contabilidad con el hecho punible por resultar un antecedente del hecho imponible.

Por último, trajimos a colación la tipificación de delitos previstos en la LPT de Perú, donde podemos observar claramente una tendencia a clasificar ilícitos con doble matiz: contable y tributario, en el caso analizado.

II.B.1. Ontología del delito de evasión fiscal

Ahora bien, con la contabilidad y el hecho imponible como presupuestos base para el estudio del hecho punible, en concreto, el delito de evasión fiscal, intentaremos descifrar la ontología de este delito.

El artículo 1 de la LPT vigente reza: *“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, al Fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de \$ 400.000 por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a 1 año”*.

El análisis de este artículo tranquilamente podría desembocar en una extensa obra de varios tomos para tratar en profundidad el fenómeno de la evasión fiscal. Hay tanto para investigar...

La interpretación del artículo, sin dudas, debe ser holística, omnicomprensiva, de una manera tal que no desvirtúe el propósito del legislador al momento de tipificar la evasión fiscal. Sin embargo, creemos posible desatomizar su redacción y detenernos en diferentes tramos, como por ejemplo: “el obligado”, “por cada tributo y por cada ejercicio anual”, “mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño”, etc.

En el presente trabajo queremos machacar sobre la siguiente construcción: **“evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco...”**.

Insistimos en que este fragmento no se puede analizar aisladamente. La presencia del ardid es indispensable para la configuración del tipo objetivo porque como advierte la doctrina *“el simple incumplimiento en el pago de un tributo nunca puede dar lugar a los ilícitos definidos por la LPT... puesto que –de no advertir ello– se volvería de nuevo a la prisión por deudas, felizmente derogada desde larga data en nuestro país”*³⁵.

Ahora bien, el verbo típico del artículo 1 de la LPT vigente es “evadir”, pero ¿qué es lo que se evade?, ¿el pago de tributos a los fiscos?, ¿qué se debe entender por “pago”? Nos preguntamos entonces: ¿La evasión se limita a esquivar el mero pago de tributos, ardid mediante? ¿Qué sucede en el caso de la utilización de quebrantos fraudulentos para morigerar la carga fiscal?

Estos interrogantes nos llevan a interpretar que ontológicamente el delito de evasión fiscal no debe relacionarse con la ausencia del “pago de tributos” (más ardid) sino con la declaración correcta de impuestos. Esto encuentra andamiaje en la teoría que sostiene que el delito de evasión se trata de un fenómeno tributario contable. Según esta teoría, la contabilidad como base para la determinación de impuestos resulta imprescindible en el estudio de la evasión.

Recordemos que el funcionamiento del sistema tributario argentino se basa en la autodeterminación de impuestos, pues, es el propio obligado quien determina el monto de su obligación tributaria frente al organismo recaudador³⁶.

El artículo 11 de la ley 11.683 reza: *“la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos”*.

La declaración incorrecta toma inexorablemente dos caminos: hacia “arriba”, evasión en el pago, y hacia “abajo”, evasión a través de la generación de quebrantos fraudulentos.

Vicente O. Díaz señala con meridiana claridad: *“en el IVA, todos los supuestos que hemos señalado desembocan al materializarse en una violación al deber de fidelidad declarativa, dado que el sujeto obtendrá*

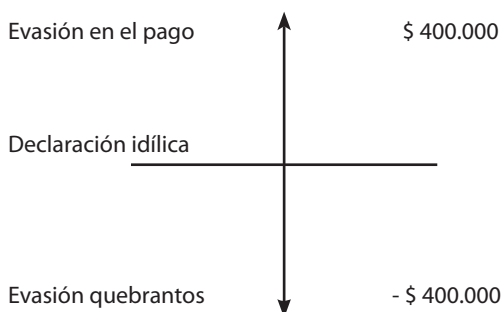
35 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 18.

36 Teresa Gómez y Carlos M. Folco, *Procedimiento tributario. Ley 11.683. Decreto 618/97*, 7ª ed. actualizada y ampliada, Ed. La Ley, pág. 124.

por resultado el pago de un impuesto inferior al debido, o la generación de una detracción mayor a la real³⁷ (el resaltado es nuestro).

En el caso mediante el cual se generan quebrantos fraudulentos, no se evade el “pago de tributos” porque de la liquidación impositiva no surge impuesto alguno a pagar. La naturaleza jurídica del quebranto es un crédito de los contribuyentes para con el Fisco³⁸. Así, entonces, ¿deviene atípica la utilización de quebrantos fraudulentos para evadir tributos ya que no se evade un “pago”? Va de suyo que la respuesta es negativa.

Ahora bien, a través de un ejemplo de liquidación del impuesto a las ganancias para los “sujetos empresa” podremos observar el entramado contable e impositivo en una evasión fiscal mediante la generación de quebrantos fraudulentos.



ESTADO DE RESULTADOS	DECLARACIÓN IDÍLICA	
Ventas	4.000.000,00	
CMV	-2.500.000,00	
Resultado Bruto	1.500.000,00	
Gastos de administración	-25.000,00	
Gastos de comercialización	-55.000,00	
Resultado Contable	1.420.000,00	
LIQUIDACIÓN IMPOSITIVA	DECLARACIÓN IDÍLICA	
	Columna I	Columna II
Resultado Contable		1.420.000,00
Ajustes impositivos		
Ajuste impositivo "A"		40.000,00
Ajuste impositivo "B"	2.000,00	
	2.000,00	1.460.000,00
Resultado impositivo		1.458.000,00
x Alícuota		35%
Impuesto Determinado /Quebranto		510.300,00

DECLARACIÓN FÁCTICA		ARDID
2.750.000,00		SI
-2.500.000,00		NO
250.000,00		
-25.000,00		NO
-55.000,00		NO
170.000,00		SI
DECLARACIÓN FÁCTICA		ARDID
Columna I	Columna II	
	170.000,00	
	40.000,00	NO
220.000,00		SI
220.000,00	210.000,00	
Quebranto	-10.000,00	
	35%	NO
	-10.000,00	SI

DIFERENCIA ≠
520.300

37 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, 2006, pág. 211.

38 La doctrina italiana denomina “ataúdes fiscales” al traslado de quebrantos ficticios.

La diferencia entre la declaración idílica y fáctica supera el monto mínimo³⁹ previsto por el artículo 1, LPT; por lo tanto, se encuentra configurado el tipo penal de evasión, esta vez a través de la ficticia creación de un quebranto.

El mecanismo ardidoso en el ejemplo brindado es mixto. Tenemos una manipulación en el tramo contable (omisión de registrar ventas, que confluye a la adulteración del resultado del ejercicio, piedra angular para la declaración del impuesto a las ganancias) y una manipulación en el tramo impositivo (en la liquidación del impuesto se genera en forma improcedente un ajuste por columna I que desemboca en la generación de un quebranto ficticio).

Va de suyo que las diferencias que se encuentren por debajo del monto mínimo previsto por la LPT deviene en atípico el comportamiento, aunque, no obstante, el sujeto activo del delito se verá subsumido en la infracción prevista en el artículo 46 de la ley 11.683.

La utilización de quebrantos fraudulentos para cometer una evasión también nos dispara ciertos interrogantes con respecto al momento consumativo.

La posición mayoritaria de la doctrina y jurisprudencia en nuestro país se inclina por considerar que el delito de evasión se consuma con el vencimiento del plazo para presentar/pagar la declaración jurada. Ello encuentra andamiaje en el argumento que en este momento temporal, el Fisco sufre la falta de pago de tributos, es decir, el bien jurídico⁴⁰ tutelado por la norma se ve vulnerado.

Pero en el caso de los quebrantos fraudulentos, en el momento de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada, el bien jurídico protegido no se vería lesionado. Por lo menos en forma inmediata...

Las arcas del Fisco se verán entonces lesionadas cuando el contribuyente utilice ese quebranto fraudulento ya sea para cancelar anticipos o directamente impuestos. El delito, entonces, ¿se consuma en el momento de utilización de ese quebranto para cancelar/compensar impuestos?

Según nuestro entendimiento, la respuesta es negativa.

Según la teoría de que la evasión es un fenómeno tributario contable que viola el deber de fidelidad declarativa, la generación de quebrantos fraudulentos se consuma con el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada.

Juan Pablo Fridenberg⁴¹ ha tenido la oportunidad de analizar los efectos en materia de prescripción de la acción penal en casos de cómputo de quebrantos improcedentes. El autor señala que se trata de aquellos casos en que se ajustan quebrantos fraudulentamente volcados en las correspondientes declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, pero que en ese ejercicio no arrojan sumas a ingresar, sino en alguno de los cinco ejercicios subsiguientes⁴².

El autor continúa explicando: *"En primer término, vale señalar que el quebranto es el resultado negativo en el giro económico de una persona física o ideal, registrado al cierre de un ejercicio, y que, por cierto, debe ponderarse a la luz de los anteriores y los posteriores; porque el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro"*⁴³.

Quisiéramos seguir transcribiendo las palabras del autor para no contaminar su análisis: *"No caben dudas en cuanto a que la omisión de pago del impuesto mediante la compensación con quebrantos fraudulentos configura una hipótesis delictiva, consumada en el ejercicio fiscal en que tal compensación implica sumas dejadas de ingresar por montos superiores a los previstos en los artículos 1 o 2 de la ley 24.769"*.

"Vale citar que, coincidiendo en la conceptualización jurídica brindada a los quebrantos impositivos por nuestra Corte Suprema, aunque en el marco del análisis del tipo penal previsto en el artículo 305 del Código Penal español, Silva Sánchez ha entendido que con la declaración fraudulenta de quebrantos ya nos encontramos frente a un delito consumado, argumentando que en la medida en que con las pérdidas declaradas

39 Somos partícipes de la idea de que debemos referirnos a los umbrales numéricos de esta manera: "monto mínimo". Hablar de condiciones objetivas de punibilidad significa tomar posición respecto a la naturaleza jurídica de los mismos y ello puede desembocar en una falsa interpretación sobre la ontología de la evasión.

40 La hacienda pública en sentido dinámico: el flujo de ingresos y egresos de la caja del Estado.

41 Juan Pablo Fridenberg, "Iter delictivo en la evasión impositiva: efectos en materia de prescripción de la acción penal y en casos de cómputo de quebrantos improcedentes", material del Posgrado de Derecho Penal Tributario de la UBA.

42 Conforme artículo 19, ley 20.628, de Impuesto a las Ganancias.

43 Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* "Papelera Pedotti", del 26/4/71 (voto en disidencia de los Dres. Argúas y Risolía), reiterado por el Máximo Tribunal en "Banco de Mendoza", del 8/5/01, entre otros.

surge un título de crédito del contribuyente frente a la Administración tributaria, parece claro que esta experimenta una disminución del valor global de su patrimonio suficiente para estimar la consumación de un delito que afecta a dicho bien jurídico (el patrimonio de la Hacienda Pública)”⁴⁴.

“No obstante, en nuestro derecho positivo dicha interpretación no parece adecuada, de acuerdo con la descripción típica del delito de evasión y la interpretación jurisprudencial al respecto, que exige para su consumación la falta efectiva de ingreso de las sumas que en concepto de tributos nacionales se adeuden, en tanto y en cuanto estas superen las sumas normativamente previstas. Ello puede entenderse desde que el bien jurídico tutelado por nuestra Ley Penal Tributaria, según la doctrina y jurisprudencia mayoritarias, es la Hacienda Pública en sentido dinámico (a diferencia del aparentemente considerado por Silva Sánchez en la cita transcripta)”.

“Aun así, considero que, con el cómputo fraudulento de quebrantos a los fines de su compensación en posterior/es ejercicio/s fiscal/es, tenemos un comienzo de ejecución que, en caso de ser detectados y ajustados por la Agencia Fiscal antes de su cómputo final a los fines de la ‘evasión del pago’ del Impuesto a las Ganancias, permite tener por configurada la tentativa del delito de evasión impositiva, conforme lo dispuesto por el artículo 42 del Código Penal”.

El ejemplo práctico brindado más arriba, en el cual se utilizan mecanismos ardidosos contables (adulteración de ventas) e impositivos (ajustes por columna I improcedentes) para generar quebrantos ficticios, creemos que puede ser una coartada para repensar la ontología del delito de evasión fiscal.

Estamos convencidos de que la evasión fiscal es un delito especial, de resultado lesivo, en el cual los montos mínimos constituyen elementos del tipo (abarcados por el dolo del sujeto), que admite la tentativa (solo en la medida que se encuentre perfeccionado el hecho imponible), que el bien jurídico tutelado es la hacienda pública en sentido dinámico y que el momento consumativo se da con el vencimiento del plazo para la presentación/pago⁴⁵ de la declaración jurada.

Nos oponemos firmemente a las teorías que interpretan a la evasión fiscal como un delito de corte omisivo en el cual los montos mínimos son condiciones objetivas de punibilidad. La discusión sobre si los montos mínimos son condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo, a esta altura ya debería encontrarse superada.

No caben dudas de que la intención y voluntad del sujeto activo del delito comprende el conocimiento del monto mínimo, pues como explica García Berro *“el monto evadido constituye el concreto resultado causalmente conectado con el obrar del autor, pues de lo contrario, habría que pensar que el autor planifica su obrar, selecciona los medios pertinentes para lograr la finalidad propuesta y desarrolla su conducta orientándose hacia una suerte de destino azaroso, incierto e ignorado, o a una especie de resultado indeterminado y sin circunstancias, que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible”⁴⁶.*

Por último, también estamos convencidos de que la evasión fiscal puede calcularse al centavo. Esto se debe a que si hablamos de montos, indefectiblemente nos zambullimos bajo la soberanía de las ciencias exactas. Ciencias que solo admiten principios, efectos y hechos demostrables, mediante leyes físicas y matemáticas.

Sin embargo, tampoco hace falta que el dolo del sujeto activo tenga que comprender con exactitud la cifra consignada, lo cual sería absurdo⁴⁷ pues *“el dolo no requiere un conocimiento exacto, ni un conocimiento de igual intensidad, ni una reflexión consciente de todas las particularidades del tipo objetivo sino los datos necesarios para la descripción aproximada del objetivo final”⁴⁸.*

44 Silva Sánchez, Jesús María, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Ed. Atelier, Barcelona, España, pág. 101.

45 En el impuesto a las ganancias para “sujetos empresa” creemos que tenemos dos momentos consumativos: será la fecha de presentación de la declaración jurada en el caso de quebrantos y un día después de la consumación en el caso de pago, ya que las normas administrativas permiten realizar la cancelación del impuesto con este “plazo de gracia”.

46 García Berro, Diego, *La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769*, Rubinzal-Culzoni Editores, 1ª ed., 2005, pág. 180.

47 Conforme a Fabián Balcarce, “Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios”, Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico.

48 García Berro, Diego, *La naturaleza jurídica de los montos de la ley 24.769*, Rubinzal-Culzoni Editores, 1ª ed., 2005, pág. 212.

III. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

En primer lugar, concluimos que la contabilidad es un elemento neurálgico y que merece mayor protagonismo a la hora de estudiar el delito de evasión fiscal.

Si en la defraudación fiscal se evaden tributos, y los tributos se determinan en función de registraciones contables, entonces estamos en condiciones de aseverar que la contabilidad forma parte del cosmos Penal Tributario. Ello, por cuanto el estudio de la ciencia penal tributaria no se agota en la dogmática estrictamente penal, sino que, debido a la especialidad de este fenómeno, estamos obligados a recurrir y desmenuzar el componente extrapenal del delito.

El estudio de la extrapenalidad no debe agotarse en cuestiones tributarias sino que se hace extensible al ámbito contable; por ello invitamos a los estudiosos de la ciencia Penal Tributaria a seguir escarbando la extrapenalidad (*down the rabbit hole*).

Creemos que la contabilidad puede posicionarse como un antecedente del hecho imponible antecedente del hecho punible. Los mecanismos ardidosos para evadir tributos pueden dirigirse sobre el tramo contable y/o sobre la liquidación determinativa del tributo. Como bien señala Vicente O. Díaz, el fraude contable institucionaliza al fraude tributario, y con ello, el camino a la evasión fiscal queda expedito.

Ratificamos que el delito de evasión es un fenómeno tributario contable y que en otros países como la República del Perú, existe consenso en denominar a ciertos ilícitos económicos con este doble matiz.

A través de un ejemplo en el cual se utilizan mecanismos ardidosos contables (adulteración de ventas) e impositivos (ajustes por columna I improcedentes) para generar quebrantos ficticios, intentamos abrir una puerta para repensar la ontología de la evasión fiscal.

Recordemos que el sistema tributario argentino se basa en el principio de autodeterminación de impuestos como regla general. En el caso de ausencia de declaración impositiva, se aplica en forma subsidiaria la determinación de oficio por parte del organismo fiscal, ya sea en base cierta o presunta.

Gracias a la incidencia de la contabilidad como base para liquidar impuestos, estamos convencidos que ontológicamente **la evasión debería ser interpretada como la violación al deber de fidelidad declarativa**. La LPT no castiga a quienes hayan declarado correctamente su materia imponible independientemente de que el resultado final de esa declaración jurada consista en un "pago" (ingreso de fondos al Fisco) o un quebranto impositivo (crédito de un contribuyente contra el Fisco).

Por ello nos oponemos firmemente a las posiciones que entienden que la evasión es un fenómeno de corte omisivo que consiste en la falta de pago de un tributo, ardid mediante.

Si la evasión únicamente se interpreta como esquivar ardidosamente un pago, estaríamos dejando de lado otra cara de la moneda: la generación/utilización de quebrantos ficticios (créditos del contribuyente para con el Fisco).

Proponemos que se modifique el artículo 1 de la LPT de modo tal que se suprima "el pago", ya que entendemos que resulta suficiente que el tipo penal describa que se evadan tributos (*a contrario sensu* de "evasión en el pago de tributos").

Por último, el estudio de la ciencia Penal Tributaria tiene que realizarse en el marco de la interdisciplinariedad, a los efectos de tender puentes que arriben a conclusiones teóricas sólidas y con menor grado de fisura, en pos de no desgarrar los derechos fundamentales de los participantes del proceso Penal Tributario.

ENFOQUES ALTERNATIVOS SOBRE CONSUMACIÓN Y TENTATIVA EN LA DEFRAUDACIÓN FISCAL

JOSÉ MARÍA SFERCO

I. DEL DELITO CONSUMADO

I.1. La consumación se relaciona con la concurrencia de los elementos fácticos y jurídicos descriptos en una norma penal que da lugar a un delito en un momento determinado. Desde un punto de vista garantizador y procesal podría decirse que refiere a la realización comprobada, juzgada y firme de dichos elementos.

En el caso del delito tributario, es especial porque se nutre de componentes extratípicos entre los cuales se destaca la existencia de un hecho imponible. Nos referimos a la preexistencia de obligaciones tributarias pendientes de ingreso, cuya exigibilidad se tiene por *prima facie* válida a los efectos de dar lugar a la denuncia penal.

En definitiva, la comprobación del hecho tributario se acopla a la tipicidad del artículo 1 de la ley 24.769, lo cual hace ineludible ensamblar y adecuar los patrones del derecho fiscal al razonamiento criminal¹.

Lo dicho es de fácil constatación, no bien se analice la figura defraudatoria, en cuanto condiciona el resultado lesivo a los siguientes presupuestos:

- a) **Autoría especial o cualificada (“el obligado...”)**: el requisito se relaciona con el aspecto subjetivo del hecho imponible; el sujeto activo del delito debiera ser coincidente con las designaciones pasivas efectuadas por el derecho tributario².
- b) **La presentación de “declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño...”**: más allá de que la normativa es abierta, al punto de abarcar modalidades de comisión por omisión, el centro de la escena es preponderantemente tomado por declaraciones juradas fraudulentas, sea ante su falta de presentación voluntaria dentro del plazo fijado por la administración pública, o bien, habiéndose efectuado, por inexactitudes malintencionadas en su contenido. Adviértase que se trata de una evidencia que pertenece a una esfera accesorio referida a los deberes de colaboración que los sujetos obligados tienen para con la administración fiscal, a los efectos de facilitársele el desempeño de sus facultades de verificación y contralor, con lo cual surge claro que dicho elemento no bastaría, en forma aislada, para tener por consumado el delito³.
- c) **Resultado**: teniendo en cuenta la tributación autodeterminable, el presupuesto básico consiste en falsear ardidosamente la materia imponible exteriorizable con el fin de ingresar una suma menor, haciéndole creer al Fisco que es la correcta. Si bien la trama del delictual necesita un antecedente documental fraudulento (o su omisión) de soporte, también requiere la evasión total o parcial del pago de tributos. El tipo se completa entonces con un resultado dañoso afectatorio del erario.
- d) **La cuantificación del resultado debe ser superior a la suma de \$ 400.000 “por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año”**: véase que en este caso, el legislador, convencionalmente, decidió apartarse del aspecto temporal de los hechos imposables⁴, esto es, del momento de su nacimiento o devengamiento, para uniformar en un año o en un ejercicio el *timing* de la evasión⁵.

1 Cfr. Libro de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Rosario, 15/16 de octubre de 2015, Panel I, Ed. Errepar, en especial el Informe de relatoría a cargo del Dr. Robertino Lopetegui, pág. 15 y todas sus citas y conclusiones respectivas, material que debe tenerse aquí por reproducido por razones de brevedad.

2 Cfr. Informe de relatoría precitado, en especial pág. 23 y profusión de citas.

3 Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 22/8/08, *in re* “Effron, Ariel Hernán s/Recurso de casación”.

4 Marta Nercellas, “¿La ley penal modificó el significado de la categoría ‘período fiscal’?”, Libro de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, cit., Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Ed. Errepar, pág. 47.

5 Salvedad de la teoría fiscal del ejercicio irregular, en cuyo marco podría aceptarse que un ejercicio anual abarque un período inferior a un año. Para un completo análisis de las proyecciones penales de dicha teoría, cfr. Javier López Bis-

Nótese que la mayoría de los componentes descriptos es de índole tributaria, por lo que su entendimiento debe discernirse preeminentemente en el seno de dicha materia para luego ser interpolado a nivel penal y verificar, finalmente, si media o no la mentada consumación.

En conclusión, la evasión dolosa configura un producto complejo que debe ser comprendido en armonía de derecho penal y tributario a la vez, lo cual no es tarea sencilla según veremos a continuación.

1.2. Si bien el ejercicio interpretativo de primer grado debiera provenir de las palabras de la ley, ellas no pueden ni tienen por qué contener todas las soluciones. El régimen ni siquiera proporciona la primera acepción. Para llegar a ella es necesario acudir al sistema, o sea, al elenco de disposiciones que lo componen y hacerlas jugar armónicamente para alcanzar el resultado que mejor las enlace y las deje con pleno efecto.

En resumen, la significación penal de la evasión obliga a averiguar sobre la razón y gravitación de los institutos administrativos –formales y sustantivos– del derecho tributario.

El uso corriente asignado al término “evasión” poco o nada tiene que ver con las circunstancias complejas del artículo 1 de la ley 24.769, derivadas no solo de su letra sino también, en mayor grado, de la influencia externa de la extrapenalidad. Cada palabra allí puesta por el legislador debe actuar en contexto y armonía de conjunto. Cada instituto del tipo objetivo posee alcances propios, tanto a nivel penal como en el campo fiscal. Por eso, sin perjuicio del elemento subjetivo doloso que lo condiciona, el resultado típico debiera ser el producto de un balance minucioso de la interacción de los ingredientes normativos que lo conforman, entendidos en clave constitucional⁶ y normativamente interdisciplinaria.

Lo que ocurre es que en comparación con el derecho penal clásico o nuclear, las características del penal tributario dificultan la elaboración de respuestas terminantes al momento de resolver sus problemas dogmáticos –que no son pocos–, aunque si el conflicto se suscitase por la disputa entre normas de tales ámbitos jurídicos, debe imponerse la solución que salvaguarde la supremacía constitucional y que sostenga la coexistencia armónica de los componentes del sistema.

Por consiguiente, no es correcto pretender sortear los avatares interpretativos de la especialidad al margen de ella, asumida como el compendio de normas y principios de las ramas jurídicas que la nutren. Repetimos, el ejercicio tiene que ser omnicompreensivo en homenaje al principio de unidad del ordenamiento y a la necesidad de no frustrar o poner en pugna las disposiciones que lo integran. Requerimientos de coherencia y de consistencia obligan a que tales relaciones de concurrencia encastren y articulen concordantemente, a condición de que no se afecten garantías⁷.

1.3. Ahora bien, la posición doctrinaria y jurisprudencial mayoritaria acuerda ligar el momento consumativo en trato al vencimiento general dispuesto por la administración para el ingreso del gravamen⁸. En el caso de un tributo de ejercicio anual se producirá una vez finalizado aquel¹⁰. Si del impuesto al valor agregado se habla, debiera arreglarse a la acumulación de los doce períodos que componen el año calendario o bien el ejercicio económico, en su caso, al momento del lapso para el ingreso de la última cuota mensual¹¹. Esto quiere decir que, no obstante tratarse de un gravamen de devengo instantáneo, a los

cayart, “¿Cuánto dura un ejercicio anual en el derecho penal tributario?”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Buenos Aires, 23 y 24 de octubre de 2014, Ed. Errepar, pág. 197.

6 Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, *Procedimiento tributario. Ley 11.683*, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1994, págs. 323/322.

7 José M. Sferco, “Perfiles de derecho tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, cit., pág. 57 y sus citas.

8 Cfr. III Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Buenos Aires, 16 al 18 de septiembre de 2008, Panel I, en especial el informe de relatoría a cargo del Dr. Ignacio Pampliega, Ed. Errepar, pág. 71 y en especial pág. 82 y sus citas, y las conclusiones respectivas, cap. III, “Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución y prescripción del delito de evasión”.

9 Sebastián P. Espeche define que “El vencimiento para la presentación de la declaración jurada y el pago del tributo resulta un hecho crucial en el ‘iter criminis’, como acto ejecutivo pero no consumativo del delito de evasión simple” (*Curso de derecho financiero*, Ed. Erreius, Buenos Aires, 2016, pág. 845).

10 En el caso del tributo a las salidas no documentadas del artículo 37 de la ley del Impuesto a las Ganancias, la jurisprudencia ha establecido que el momento de consumación se computa a partir del vencimiento regulado por la resolución general 893/00 de la AFIP, cfme. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, *in re* “Fontana, Gonzalo s/Recurso de casación” y sus citas.

11 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, 4/5/12, *in re* “López Menéndez SRL” y sent. del 11/11/15, *in re* “Terceizaciones y Servicios Empresarios SA s/Infracción ley 24.769”, entre muchos otros precedentes.

efectos de la consumación delictiva el cómputo debiera hacerse como si fuese anual. Esto implica: a) que no necesariamente todos los meses debieran reflejar la conducta imputable (bastaría con uno), y b) que en cualquier fase del desarrollo del período podría superarse dolosamente la suma de \$ 400.000, o sea, en un solo mes o bien a raíz de su sumatoria. Parejo trato debe conferírsele al impuesto local sobre los ingresos brutos, con la salvedad de que no rige como pauta el ejercicio económico ya que, por definición, el período penal se atiene al año calendario. De allí que, transcurrido este último, el momento consumativo se define al día del vencimiento para el ingreso de la obligación mensual final del año, sin que tenga virtualidad la circunstancia de que deba a posteriori presentarse una declaración jurada de resumen anual, toda vez tiene carácter informativo. Finalmente, y en relación al impuesto de sellos, si bien configura un gravamen de devengamiento instantáneo, la ley obliga a computarlo por período anual, de suerte tal que para tener por consumada la conducta defraudatoria cabe aguardar a lo que acontezca el último día de aquel¹².

I.4. Pese a su utilidad, no estamos absolutamente convencidos del acierto de atar excluyentemente la consumación al impago del tributo a su vencimiento. La composición del sistema y la interdisciplina conducen a un interrogante vital: ¿cómo afirmar la responsabilidad penal de un sujeto sin el inicio de un procedimiento de cargo de verificación de la conducta inculpada?

Ni quienes esgrimen que bastaría con la declaración jurada ardidosa¹³, ni aquellos que le suman la omisión del pago voluntario del impuesto a su vencimiento (en la medida en que, en tanto obligación *ex lege*, es exigible sin otro requisito), ninguna de tales posturas llegan a satisfacer las exigencias del sistema porque dejan de lado una regla básica: **las declaraciones juradas de los contribuyentes están sujetas a verificación y son susceptibles de ser modificadas por los fiscos, de suerte tal que mientras estos no las rectifiquen y las sustituyan por determinaciones de oficio, constituirán el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria**¹⁴. De allí que no pareciera del todo correcto hablar de defraudación tributaria sin actuaciones preliminares formalizadas de detección, de modificación de la materia imponible de que se trate y de rectificación de las declaraciones juradas por los períodos involucrados¹⁵.

No se trata del mero descubrimiento del delito preaccedido, sino de un procedimiento tributario legalmente reglado (*"accertamento"*) –y por ende imperativo– que, en tanto acto administrativo, goza de la presunción de legitimidad y que tiene por finalidad esencial impugnar la autodeterminación del contribuyente, con los consecuentes efectos penales, en su caso, conectados a dicha impugnación.

Es que en los gravámenes autodeclarables, el contribuyente está obligado a tomar la iniciativa de determinar, liquidar y pagar sin intervención del ente recaudador, lo que no quiere decir que estas operaciones queden marginadas del contralor y la revisión estatal. Ambas partes pueden desempeñar dichos quehaceres determinativos, de forma que si el operador privado los omitiese estando obligado o bien el ente recaudador no estuviere de acuerdo con la posición asumida en cuanto a la existencia y medida del hecho imponible, en uso de sus amplísimas facultades el Estado podrá reemplazar el temperamento del contribuyente, fijar uno diverso para, finalmente, estar en condiciones de hacer la denuncia de acuerdo con el artículo 18 de la ley del rubro en trato¹⁶.

12 Ello así, sin perjuicio de que durante el curso del período o ejercicio anual, y a su finalización, podrían darse circunstancias sobrevinientes que despejasen la posibilidad de tener por consumado el delito (cfr. Nicolás Ramayón y María I. Reston, "Reflexiones acerca del momento consumativo en el delito de evasión del pago del impuesto al valor agregado", *Rev. Derecho Fiscal*, N° 5, set./oct. 2009, pág. 111).

13 CNac. Penal Económico, Sala A, sent. del 27/2/06, *in re* "Incidente de prescripción de la acción seguida a Anselmo Humberto Filiba en causa 2001/04".

14 Roberto O. Freytes, "El artículo 38 de la ley 11.683 y un fallo de la Corte Suprema de Justicia", *Rev. Derecho Fiscal*, T. XXXI, págs. 417/423. Cfr. CNCAFed., Sala I, 27/7/93, *in re* "Fundimetal SACIF c/DGI s/Repetición DGI", voto del Dr. Marí Arriaga; ídem, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 27/2/03, *in re* "Trader Express SRL", *Doctrina Tributaria Errepar*, junio 2003, pág. 562.

15 Sebastián P. Espeche, *Curso de derecho financiero*, cit., pág. 846.

16 José M. Sferco, "Argumentos para una teoría moderna de la determinación tributaria y su revisión jurisdiccional", *Pe-riódico Económico Tributario*, supl. del 28/3/11.

Si las consideraciones precedentes fuesen correctas, es dudoso tener por consumada, denunciable e imputable la conducta defraudatoria sin que mediase la previa intervención de detección, de corrección y de reproche del ente recaudador^{17 18 19}.

Una visión integrativa de la ley 24.769 avala la posición descripta, a saber:

- no por nada su artículo 16 permite la regularización espontánea siempre que no exista una inspección iniciada, observación administrativa o denuncia presentada. Esto es porque el legislador interpretó que mientras no exista consumación subsiste la posibilidad de encaminar la situación de acuerdo a derecho. Es que mal podría haber obligación evadida si no convergen los elementos del tipo penal. Ausente la consumación, cuadra la rectificación voluntaria y deliberada de la conducta por parte del obligado a fin de evitar incurrir en el delito, a la vez que se mantiene incólume el bien jurídico protegido, cuya impronta verídica es recaudatoria²⁰, y
- no por nada el artículo 18 preconditiona la denuncia penal a la producción del acto determinativo de oficio, lo cual pone en evidencia el momento en el que el legislador tiene por configurado el delito a denunciar²¹.

I.5. Como vimos, la letra del artículo 1 de la ley 24.769 no define de modo terminante el momento consumativo del delito. Se requiere una actividad de interpretación jurídica que enhebre los componentes tipificados por el legislador.

Bajo dicha impronta y a la luz de una valoración jurídica sustancialista y sistemática de los factores típicos y extratípicos de la defraudación tributaria, hemos puesto de manifiesto que es difícil aseverar el perfeccionamiento del delito sin que medie una actuación previa y formal del ente recaudador que invalide las declaraciones juradas ardidosas del contribuyente, o bien las supla ante su omisión de presentarlas.

Un óbice evidente a dicha posición se relaciona con la manera de hacerla cuadrar con la prescripción de la acción penal²², en la medida en que su cómputo quedará supeditado a una decisión discrecional del ente recaudador que frecuentemente acontece a varios años vista del vencimiento del plazo para presentar las declaraciones juradas y/o ingresar los tributos emergentes de las mismas²³. Podría darse el supuesto en el cual el Fisco resolviese determinar de oficio al límite del plazo de prescripción de cinco años correspondiente al tributo (artículo 56, ley 11.683) y, desde ese punto, tener que esperar seis años más para realizar la denuncia penal en razón del delito. En tal supuesto, el contribuyente imputado podría ser pasible de un llamado a prestar declaración indagatoria efectuado trece años después de presentada la declaración jurada respectiva²⁴.

De buenas a primeras la situación riñe con la seguridad jurídica y el derecho que resguarda la obtención de un pronunciamiento en un plazo razonable. Ello impone la adecuación entre la duración del proceso y una prescripción penal supeditada a un albur administrativo cual es el inicio de una actua-

17 Sebastián P. Espeche, *Curso de derecho financiero*, cit., pág. 846.

18 Lo cual incluye, desde ya, la insustituible evaluación sumarial conjunta preliminar (cfme. José M. Sferco, "El Fisco no puede subestimar el valor de la instrucción sumarial administrativa en la antesala del proceso penal", *Rev. Derecho Fiscal*, N° 2, mayo/junio 2007, pág. 98).

19 Por ejemplo, en relación con las figuras infraccionales omisivas de la ley 11.683, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación ha puntualizado que, en caso de no presentación de declaraciones juradas, a efectos de marcar la delimitación temporal entre las infracciones formales y las materiales debe considerarse a la notificación de la vista de inicio del procedimiento determinativo "lo que resulta acertado por cuanto es en dicha oportunidad procesal, donde se 'consolidan' las impugnaciones encontradas por el organismo fiscalizador durante la auditoría tributaria, cuantificando la omisión de impuesto necesaria para viabilizar la sanción..." (Sala B, sentencias del 20/11/02, *in re* "Héctor A. Casteggioroni SA", del 18/5/04, *in re* "TVC Puntana SA", del 14/5/04, *in re* "Editorial Perfil SA" y del 28/5/04, *in re* "Paralelo 46 TV SA", entre otras).

20 Félix A. Lamas, "Sugerencias para una reforma al régimen penal tributario y el delito fiscal de peligro", *Imp.*, 1987-A, pág. 3, y en especial pág. 4, acápite 2.

21 Vicente O. Díaz, *Ilícitos tributarios*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2006, en especial pág. 100. Cfr. también el meduloso análisis de Marcos A. Sequeira, "La denuncia del ilícito penal tributario y previsional", en *Estudios sobre el Proceso Penal Tributario*, 2ª ed. ampliada y actualizada, coordinadora: Teresa Gómez, Ed. Errepar, 2011, pág. 5 y, en especial, págs. 29 y ss.

22 Cfr. III Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, cit., Panel I, en especial el informe de relatoría a cargo del Dr. Ignacio Pampliega, págs. 83 y ss.

23 Patricia R. Mieres y Natalia C. Cedres, "Tentativa de evasión tributaria", en *Derecho penal tributario*, T. I, Ed. Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pág. 289.

24 Sin contar que de acuerdo con el ordenamiento vigente, el deber de resguardo documental habría expirado a los diez años.

ción determinativa del Fisco. Asumir como momento consumativo al reclamo administrativo desajusta la prescripción de la acción penal si el ente recaudador decidiese efectuar la determinación de oficio al límite del plazo quinquenal (tal como acontece habitualmente) y desde allí dejar pasar seis años (en el supuesto de una evasión simple) para realizar la denuncia penal por el delito sin que el mismo prescriba (cfr. artículo 62, inciso 2, del Código Penal y su remisión a la pena prevista en el artículo 2 de la ley 24.769). Ni qué hablar si se tratase de la figura agravada cuya pena máxima es de nueve años.

De allí que, en términos utilitarios, la tesis alternativa (la que tiene por cometido el delito una vez vencido el plazo para ingresar el tributo) rinda mejores frutos, toda vez que la consumación y el cómputo de la prescripción devienen inmediatos.

En cualquier caso, el problema es que el régimen específico no contempla expresamente ninguna de tales situaciones ni atiende a las características de los gravámenes, lo cual obliga a elucubraciones conceptuales, cada una con sus favores y sus desfavores.

En concreto, la imprevisión de la ley 24.769 es lo que obliga a remitir a una norma de carácter general, pero la brecha entre la Ley Penal Tributaria y el artículo 62 del Código Penal para definir la prescripción es holgada, ya que no acomoda la integración tributaria y penal en juego. Ergo, el Código Penal no parece completamente apto para dar respuestas jurídicas a la altura de las circunstancias, ya que no atiende plenamente los pormenores dogmáticos de la especialidad, teniendo en cuenta que, si bien es cierto que el artículo 4 del código mencionado faculta la aplicación de los institutos de su Parte General a la criminalidad de carácter especial, no lo es menos que a la vez implica una autorización para que el legislador se aparte de la regulación general y conciba regímenes específicos adaptables a las necesidades de figuras penales heterodoxas como son las de derecho penal económico en general y tributario en particular.

Una vez más subrayamos que la regla a imponer es que la ley especial desplaza a la general. La jurisprudencia de la CSJN ratifica la preeminencia de las normas de excepción, al expresar que el Código Penal no necesariamente tiene que ser compatible con las disposiciones de aquellas²⁵, de suerte tal que la aplicación a título subsidiario de dicho código de fondo solo intervendrá cuando fuere insustituible para integrar una omisión del legislador o cuando fuere inevitable conectar la normativa especial con principios generales mediante la técnica de reenvío.

Con apoyatura, precisamente, en la jurisprudencia de la CSJN es que Arístides H. M. Corti ratifica que la materia penal tributaria es derecho penal especial integrado por ilícitos infraccionales y delictuales. Y en cuanto al artículo 4 del Código Penal, manifiesta que las "*disposiciones en contrario...*" a que alude "*pueden ser expresas o tácitas...*", lo que incluye la posibilidad de criterios no solamente normativos sino también implícitos que desplazan la aplicación de las disposiciones generales del código de fondo. No mediando disposiciones especiales (implícitas o explícitas), son aplicables las generales²⁶.

Al propio tiempo no se suscribe aquí la tesis que sostiene que el alejamiento del derecho penal de fondo de por sí implica transgredir límites constitucionales²⁷. Y tampoco está permitido que bajo la cobertura de la especialidad se incremente o se agrave la represión mediante el sistema de tipicidad abierta y/o de la malversación de los bienes jurídicos en juego que abre paso al peligro potencial. Ni una cosa ni la otra. Se impone el señorío de la Carta Magna con todo su bagaje de principios y garantías.

Es irrefragable que la ley penal especial no tiene ninguna obligación de seguir los postulados del Código Penal (artículo 4, cit.). Lo ideal sería que la especialidad prevea en su esfera todos los aspectos propios de la teoría general de derecho penal tributario, aunque no sea lo que acontezca en los hechos ya que, por caso, la Ley Penal Tributaria no prevé disposiciones sobre prescripción, lo cual obviamente no autoriza a inferir que las acciones de la materia resultan imprescriptibles²⁸. Si el régimen específico (la ley

25 CSJN, Fallos: 212:64.

26 Arístides H. M. Corti, "Cuando la AFIP desconoce nociones básicas de la dogmática penal", Imp., 2009, N° 2, pág. 104.

27 Julio Virgolini y Mariano H. Silvestroni, *Derecho penal tributario*, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2014, en especial págs. 102 y ss. Idem, "Ley penal tributaria: un derecho penal inconstitucional", *Revista de Derecho Penal y Criminología*, N° 8, 2012, pág. 171.

28 Cabe recordar que la cuestión fue tratada por el Tribunal Superior de Justicia de la CABA en relación a la prescripción de una multa contravencional penal por omisión en el impuesto sobre los ingresos brutos, al pronunciarse el 6/8/14 en el caso "El Bagre Films SA c/GCBA", en el cual se dirimió el plazo de las acciones y poderes del Fisco de la CABA para aplicarla, dado que el ordenamiento por los períodos fiscales tratados (12/98 a 11/02) omitiera regular el punto. A raíz de ello, la defensa reclamó la aplicación del plazo de dos años del Código Penal, en tanto que la demandada propugnó que las multas no tienen naturaleza penal y que el derecho tributario cuenta con sus propias normas de aplicación. Como se observa, la temática propone dos aristas dignas de ser destacadas: a) el vacío legal ante la ausencia

24.769) no contiene tal regulación, el intérprete está obligado a recurrir al Código Penal, a fin de aprovechar las reglas generales allí contenidas, aunque ellas no se ocupen adecuadamente de los requerimientos dogmáticos que propone la fiscalidad en conexión con la criminalidad. Empero, tampoco le alcanza, porque debiera tenerse en cuenta la matriz técnica de la obligación tributaria y de los trámites que orbitan a su alrededor para tenerla por exigible. Y ni qué hablar de los tributos en particular, ya que al efecto no es lo mismo el impuesto a las ganancias, o al valor agregado, o a las salidas no documentadas, o de sellos, por citar ejemplos clásicos. La consideración de cada tópico exigirá acudir a las regulaciones penales de fondo, pero también a las impositivas y a los principios teóricos que las informan; con el derecho penal plano no basta.

No hay dudas en torno a que el vacío de la ley especial debe ser completado, lo cual no significa que el intérprete esté autorizado a operar el ordenamiento con desatención del principio de tipicidad y/o al punto de desvirtuar irrazonablemente los institutos jurídicos gravitantes.

Se insiste en que ni la consumación, y menos aún la prescripción, están plasmadas en la legislación especial, por lo que necesariamente deben consideración por la vía interpretativa. Solo en caso de que aquella no brindase la mejor solución (la más respetuosa del orden constitucional y la que más preserve la validez del sistema jurídico en armonía de conjunto) deberá estar a la legislación de fondo. Lo mejor sería que el derecho penal especial resulte autosuficiente y que no hubiese necesidad de efectuar actividades integrativas con normas ajenas a él, máxime en los casos en que el régimen especial no admite expresamente el reenvío, tal como en muchos casos ocurre con la ley 24.769.

Sin desmedro de la aceptación del mecanismo de la ley penal abierta o en blanco, cuando más taxatividad, más legalidad y más seguridad jurídica. Por ende lo óptimo sería evitar la aplicación supletoria de regímenes ajenos a la interdisciplina.

En definitiva, en el caso de la prescripción del delito de defraudación fiscal, tornaría necesario –de *lege ferenda*– que una futura reforma de la ley 24.769 incluya su propio régimen de prescripción tal como lo hace la ley 11.683 (cap. VIII) en relación al sistema penal infraccional, artículos 56 y conc.²⁹. Obsérvese que esta normativa unifica el plazo, el cómputo, la suspensión y la interrupción para todas las conductas previstas, lo cual es un atributo del que carece el ordenamiento criminal.

Dicha unificación tendería a evitar desfases entre los regímenes de prescripción de índole tributaria y de índole penal, al punto de generar en los hechos la extinción de la acción fiscal por prescripción con

en el ordenamiento de una disposición regulatoria específica, y b) que un problema específico de derecho penal tributario local haya sido resuelto por la justicia de la CABA con sustento en una normativa de derecho tributario material o sustantivo, ergo, ajena a la materia penal. Tanto la Cámara del fuero, como su Alzada, resolvieron completar el vacío legal con remisión a una norma de carácter tributario, referida a la prescripción de cinco años para la determinación y cobro de tributos. Consecuente con su opinión central del tema, en su voto el Dr. José O. Casás reafirma las prerrogativas de los estados locales para tipificar y sancionar contravenciones, infracciones y faltas, en los más variados ámbitos y, específicamente, en materia tributaria. Reconoce “que el derecho sancionador tributario, tanto en su faz delictual como contravencional, ontológicamente, tiene preponderante naturaleza penal...”, mas “de ello no se deriva necesariamente que en el caso de las figuras infraccionales, sus vacíos deban llenarse obligadamente con las regulaciones contenidas en el Código Penal de la Nación”. A su vez, dicho magistrado agrega que las disposiciones del Código Penal no tienen un alcance exorbitante transpolable “a la esfera de las prerrogativas sancionatorias de las provincias en donde se convierten en la respuesta ordinaria y corriente frente a las infracciones, contravenciones y faltas, cuya tipificación y sanción se encuentra en el ámbito de los poderes conservados y retenidos por los Estados miembros según la Constitución Nacional...”. Más allá de la solución mayoritaria que el Tribunal Superior le diera al tema, sostenemos que la materia penal tributaria no integra el derecho común y por ende no se aplica el Código Penal. Ello así, la laguna normativa debiera ser resuelta en el ámbito del derecho penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lo cual descarta la solución dada por el fallo en trato en cuanto brindara una respuesta tributaria a un problema de derecho penal. Como bien dice el Dr. Lozano en su voto, no puede presumirse que la multa es imprescriptible. Hace al fondo común del derecho ponderar la necesidad básica del imputado poder contar con la certeza jurídica de la extinción por el transcurso del tiempo, más aun en materia represiva. Tampoco puede presumirse el error o la imprevisión del legislador, razón por la cual, desde nuestra óptica, se imponía completar el vacío legal mediante la aplicación de normas de derecho penal local que salvaguarden las potestades constitucionales en juego y en aras de dejar a todo el sistema jurídico de que se trata con pleno valor y efecto, empero evitando que la actividad interpretativa judicial implique suplir la legislativa. En razón de ello es que confirmamos que las normas del Código Penal son extrañas a las premisas expuestas, porque son nacionales y porque son de derecho común. Creemos que la forma de recurrir válidamente a las mismas sería si las normas locales hiciesen remisión expresa y a título supletorio a ellas.

29 Ídem los Códigos Fiscales locales, partes pertinentes.

subsistencia de la criminal, con lo cual quedaría desvirtuada la pauta que supedita el hecho punible a la existencia de un hecho imponible preexistente³⁰.

La reforma legislativa sugerida tiene por finalidad la organicidad de todo el sistema, a la par de permitir que el proceso penal se desenvuelva en un plazo razonable vinculado con un régimen de prescripción especial adaptado, fijo y único.

II. DEL DELITO DE EVASIÓN TENTADO

Sentadas las que entendemos serían las bases elementales del momento consumativo del delito *sub examine*, pasamos a involucrarnos con su frustración por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto activo³¹. Referimos al supuesto típico y punible del intento defraudatorio³².

Interesa destacar aquí que la Ley Penal Tributaria tampoco prevé la hipótesis de delito imperfecto en su texto ni formula remisión al Código Penal para su consideración, con lo cual, decidir acerca de su aplicabilidad o su inaplicabilidad obliga a sumar esfuerzos interpretativos.

Lo notorio es que el artículo 4 del Código Penal (en cuanto postula que *"Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario"*) es esgrimido tanto por quienes sostienen la tentativa como por quienes la desestiman en derecho penal tributario.

El sector doctrinario que –aunque con carácter restrictivo– predica la primera posibilidad, razona que, siendo el delito penal tributario de carácter especial, el artículo 4 del Código Penal sería la norma puente que automática y supletoriamente posibilita acudir sin más a los artículos 42 a 44 del código citado³³.

En el frente opuesto se ubica la tesis que rechaza la posibilidad de tentativa, dado que el legislador no la incluyó en la ley 24.769 y, a su vez, se dan una serie de presupuestos dogmáticos de derecho penal especial (implícitos en el orden jurídico *sub examine*) que confirmarían dicha negativa.

A decir verdad, nos hemos esforzado por encontrar pautas técnicas racionales para poder justificar el castigo sobre la evasión incompleta, pero lejos estamos de convencernos de su asidero.

El reenvío al Código Penal no es automático ni válido en todos los casos. Recurrir a él es factible pero a condición de que la ley penal especial, o bien obligue taxativamente la aplicación de la de fondo, o se esté en presencia de un vacío o laguna de derecho que torne imprescindible salvarla por medio de la técnica de la supletoriedad o subsidiariedad, tal como se viera en relación con la consumación y/o la prescripción.

De cara a los principios y garantías constitucionales de la materia penal de que se trata, considerar la aplicación de la tentativa reclama cuanto menos un tratamiento jurídico prudente y criterioso porque el resultado equivale a reputar típica y punible una conducta distinta de la principal de la ley penal, máxime si ella pide resultado material y afectación central de un bien jurídico preciso.

La experiencia argentina demuestra que cuando el derecho penal especial se propuso regular la tentativa no lo hizo por remisión, sino que la plasmó en la ley tal como acontece con el artículo 871 del Código Aduanero respecto del contrabando (*"Incurrir en tentativa de contrabando el que, con el fin de cometer el delito de contrabando, comienza su ejecución pero no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad"*), o bien con el artículo 1 del derogado régimen penal tributario de la ley 23.771 en cuanto reprimiera con prisión de un mes a tres años al *"...responsable por deuda propia o ajena que mediante doble contabilidad,*

30 Las III Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, cit., concluyeron que *"La adecuada interpretación de la prescripción impositiva y de la persecución penal lleva a reconocer la influencia de la primera sobre ejercicio de la acción penal, de manera que la conducta del que no ingresa o no haya ingresado una deuda prescrita, no puede ser objeto de punición. Asimismo al no existir crédito tributario tampoco existe responsabilidad alguna ya que esta se origina en el incumplimiento de una obligación legal"* (cfme. conclusiones del Panel I, cap. III, "Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución y prescripción del delito de evasión", Conclusión 3).

31 Francesco Carrara, *Teoría de la tentativa y de la complicidad o del grado en la fuerza física del dolo*, Colección Clásicos del Derecho, traducción y notas de Vicente Romero Girón, Ed. Rodamillas, Buenos Aires, 2000, en especial págs. 56 y ss.

32 Un panorama teórico-práctico muy completo del tema es el que brindan Teresa Gómez, Marta Nercellas y Juan C. Bonzón Rafart en "Posibilidad de la tentativa en el delito de evasión", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, N° 35, marzo 2015, pág. 171. Cfr. también el exhaustivo estudio de Patricia R. Mieres y Natalia C. Cedre, "Tentativa de evasión tributaria", cit.

33 Marta Nercellas, *"Iter criminis. Tentativa en los delitos tributarios"*, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, cit., pág. 77 y sus citas. Ídem, "La tentativa en el delito penal tributario", *Tratado del Régimen Penal Tributario*, T. I, 2ª Parte, Cap. 14, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2010, pág. 501 y sus citas.

*o declaraciones, liquidaciones, registraciones contables o balances engañosos o falsos, o la no emisión de facturas o documentos equivalentes cuando hubiere obligación de hacerlo, o efectuando facturaciones o valuaciones en exceso o en defecto, o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño, ocultare, modificare, disimulare o no revelar la real situación económica o patrimonial, con el objeto de dificultar o impedir la fiscalización o la percepción de tributos...*³⁴.

El aspecto a destacar es que ambas figuras de derecho penal especial (del Código Aduanero y de la ley 23.771) tienen como denominador común la finalidad de proteger, respectivamente, antes que bienes jurídicos, la facilitación del desempeño de funciones administrativas instrumentales a la recaudación tales como la verificación y el contralor aduanero y tributario que, casualmente, no tienen cabida en el régimen de la ley 24.769 vigente.

A partir de la índole de dicha protección, la tentativa vendría a conformar una suerte de figura accesorio que operaría en forma diferenciada de la principal a la que accede. Se trataría de un supuesto “especial” de delito incompleto que se ocuparía de resguardar un estadio engañoso, intermedio y preconsumativo anterior al daño efectivo.

Está claro que hablamos de una etapa remota o lejana del bien jurídico protegido por la ley 24.769, con lo cual puede concluirse que si no hay afectación de este no hay lesividad. Ergo, no hay lugar a la reprimenda penal.

Por consiguiente, para conferirle aptitud represiva al programa, plan o presuposición de delito fiscal³⁵, debiera asignársele un valor jurídico concreto susceptible de afectación en dicho estadio preliminar. Obviamente no será la recaudación tributaria porque no hay perjuicio efectivo a su respecto. Por exclusión y al igual que el derecho comparado precitado, el daño debiera traducirse como una obstaculización de las funciones de verificación, fiscalización y control tributario, encaminada a la eventual finalidad ulterior evasiva establecida por la ley 24.769, artículo 1.

Lo anterior da cuenta de una disparidad notoria entre los valores protegidos en cada etapa. En el conato sería uno (difuso, abstracto y relacionado con el deber de colaboración y el control fiscal), mientras que para la defraudación efectiva sería otro diferente atinente a la afectación de la recaudación.

La ley no prevé la punibilidad de la tentativa. Pero si por sola hipótesis de trabajo fuese conceptualmente aceptada, la mera remisión al Código Penal no basta, a la vez que deviene irrazonable esgrimir semejante mutación alternativa del bien jurídico protegido del régimen penal tributario. Y es así porque se afecta el principio de legalidad, a la vez que el de lesividad, al punirse una conducta supuestamente riesgosa distinta de la evasión tributaria.

Tales conclusiones se refuerzan al advertirse que la represión de la preparación del fraude, amén de ser atípica, solo se justifica si se la considera como una mera probabilidad del resultado dañoso principal. Hablamos de una conducta peligrosa, de riesgo remoto o potencial. Es indiscutible que una acción riesgosa no equivale a una dañosa. En cualquier caso, como vimos, la consumación del tipo defraudatorio requiere acciones peligrosas, pero también del daño efectivo a la recaudación, desde ya ausente en su modalidad preparatoria.

Por lo demás, si la acción peligrosa fuese al mismo tiempo considerada lesiva, lisa y llanamente no se justificaría su existencia en grado de tentativa. Avalarla equivaldría a ampliar por vía interpretativa la esfera típica regulada por la ley 24.769; alterar las características del bien jurídico central allí definido por el legislador e insertar un tipo de peligro autónomo ajeno a sus intenciones, con todo lo que ello implica a tenor de los principios de legalidad, de prohibición de analogía *in malam partem*, de lesividad (u ofensividad), de fragmentariedad del derecho penal y de razonabilidad. Al no ser un caso de laguna de punibilidad, la aceptación de la tentativa punible importa la creación forzada y arbitraria de un ámbito represivo ilegal.

34 Nótese que el artículo 1 de la ley 23.771 empleaba los mismos verbos que hoy utiliza el artículo 12 de la ley 24.769 (alteración dolosa de registros del Fisco). En relación con esta figura, hemos puntualizado que el bien jurídico resguardado por ella, a excepción del resto de las figuras del régimen, es la facultad de verificación y control tributario (José M. Sferco, “Apreciaciones sobre los delitos fiscales dolosos de insolvencia provocada, simulación de pago y alteración de registros”, Rev. Derecho Fiscal, Nº 0, enero/febrero 2007, pág. 89, en especial pág. 101). En sentido similar, autorizada doctrina puntualiza que se trata de un delito de peligro que protege anticipadamente la hacienda pública: “*un adelantamiento del objeto verdaderamente disvalorado por la norma a un momento anterior a él...*” (cfr. Emilio Cornejo Costas y César Litvin, “Actuación del profesional frente a la Ley Penal Tributaria y previsional”, Parte III, directora: Teresa Gómez, Edicon, Buenos Aires, 2013, en especial págs. 202 y ss.

35 Jonathan M. Rajchel, “El plan concreto del autor en el delito contra la hacienda pública”, Libro de las IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, cit., pág. 145.

Y si en orden a su especialidad es harto complejo definir la comisión de la conducta principal, piénsese en las dificultades que acarrea hacer lo propio respecto del intento defraudatorio. Hablar del “plan delictivo” para detonar la presuposición de principio de ejecución remite a la reconstrucción de una conducta que, amén de no estar prevista en el ordenamiento, debe ser inferida a título presuncional con todo lo que ello implica desde el punto de vista de las garantías del derecho penal. Fácticamente hablando, la delgadísima línea que hay entre la etapa preparatoria y la ejecutoria afecta a toda la teoría de la tentativa, ya que se exige una compleja recreación no solamente de los hechos que devendrían punibles a título anticipatorio, sino también adentrarse en aspectos cognitivos, psíquicos y volitivos del autor, de muy difícil ponderación, lo cual incluye desentrañar que la maniobra tiene por fin último una defraudación por encima de la suma de \$ 400.000³⁶. Esto último y la anualidad impuesta por la ley configuran argumentos complementarios que vedan anticipar la punición como tentativa. Más difícil aún será la represión a título de tentativa acabada, en la medida en que ella supone la realización de todo lo necesario para que ocurra el resultado típico.

III. RESUMEN DE LAS CONCLUSIONES. PROPUESTAS PARA SEGUIR INVESTIGANDO

- 1) La ley 24.769 configura un ordenamiento por demás abierto, lo cual obliga a que el derecho penal tributario deba ser entendido y practicado sistemáticamente, teniendo en cuenta el conjunto de disposiciones que lo integran y haciéndolas jugar equilibradamente a fin de procurar el resultado interpretativo que mejor las conecte y deje con pleno valor y efecto.
- 2) Al no estar explicitado en la ley, desentrañar el momento consumativo del delito de evasión configura una labor interpretativa compleja que debe respetar las premisas del punto anterior.
- 3) No existen impedimentos constitucionales ni legales para que la propia Ley Penal Tributaria prevea por sí y ante sí la prescripción de sus delitos. A partir de ello es conveniente incluir el instituto en una próxima reforma legislativa, a fin de regularlo de la forma que mejor armonice e integre los sistemas fiscales y penales vigentes.
- 4) Estructuralmente, la defraudación fiscal es un delito especial consumado y de resultado material, con lo cual, ni formal, ni sustancialmente, es admisible en grado de tentativa.

36 Al margen de que se la considere condición objetiva de punibilidad o bien elemento del tipo objetivo.

PANEL II

Aspectos dinámicos de los delitos tributarios

PRESIDENTE

Pablo A. Garbarino

SECRETARIO

Eric G. Rosenberg

RELATORA

María Luján Rodríguez Oliva

TRABAJOS PRESENTADOS POR PANELISTAS

Daniel BARBATO: *Consideraciones procesales acerca de la ley penal tributaria a la luz de un lustro de una reforma sustancial*

Emilio CORNEJO COSTAS: *Aspectos procesales del delito tributario a la luz de un caso práctico: HSBC*

Hernán G. DE LLANO: *Paradojas de la persecución penal del fraude fiscal*

Ignacio M. PAMPLIEGA: *Delitos fiscales y mediación*

TRABAJOS PRESENTADOS POR NO PANELISTAS

Marcelo BELLO: *Estudio de evaluación de los procedimientos administrativos locales a la luz de la ley nacional 24.769*

Enrique L. CONDORELLI: *El avenimiento como forma de salida ante la persecución penal tributaria en la ciudad de Buenos Aires*

Viviana PONTIGGIA: *La probation. Una medida alternativa de solución a los conflictos impositivos cuya reincorporación a la legislación penal tributaria debiera replantearse*

Eric G. ROSENBERG: *Múltiples ataques a las haciendas locales en contribuyentes de convenio multilateral. Cuestiones de competencia territorial*

Graciela MANONELLAS: *La suspensión del proceso a prueba, a la luz del principio constitucional pro homine*

INFORME DE RELATORÍA

MARÍA LUJÁN RODRÍGUEZ OLIVA

INTRODUCCIÓN

*"El derecho penal no le toca
un pelo al delincuente"
(Ernst Von Beling)*

El Comité Científico de las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario del año 2016, organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro ha asignado al Panel II el siguiente tema: "Aspectos Dinámicos de los Delitos Tributarios".

Participan como panelistas en esta oportunidad los Dres. Daniel José Barbato¹, Emilio Cornejo Costas², Hernán De Llano³ e Ignacio Pampliega⁴.

A su vez hicieron valiosos aportes con la presentación de los respectivos trabajos los Dres. Graciela Manonellas⁵, Enrique Luis Condorelli⁶, Marcelo Bello⁷, Viviana Graciela Pontiggia⁸ y Eric Rosenberg⁹.

Se me ha encomendado, a su vez, la elaboración del informe de relatoría, teniendo en cuenta los distintos aspectos tratados por los ponentes y colaboradores. Como ya se verá a lo largo del mismo y en aspectos puntuales, el tema propuesto ha tenido diferentes puntos de vista y tratamiento, todos de una sensible profundidad. Sobre la base de ello, me propongo componer un relato que esté de acuerdo con la altura del tema a investigar.

Un especial agradecimiento en ese sentido, a las autoridades de la Asociación, a la Comisión de Estudios de Derecho Penal Tributario y en especial a José María Sferco por la confianza depositada en mi persona.

Los institutos que se mencionarán, relacionados con el derecho procesal penal aplicado al derecho penal tributario –o tributario penal según la posición que se adopte– fueron abordados en múltiples jornadas celebradas por esta asociación, en particular aquellas entabladas a raíz de la reforma de la ley 26.735 con su aplicación en las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Esta vez, sin soslayar la complejidad de tamaña cuestión, se han abordado todos ellos desde su origen teniendo en cuenta por sobre todo la evolución tanto doctrinaria como jurisprudencial desde su creación, allá por el año 1996.

Es que a la fecha y pese a los 20 años desde su creación, subsisten ciertas dudas en cuanto a la naturaleza, procedencia y aplicación de los distintos institutos.

La temática comprende varios puntos que merecen atención y análisis en profundidad, teniendo como objetivo desarrollar cada uno de ellos desde un abordaje dogmático y también, a partir de la jurisprudencia recopilada a lo largo de todos estos años.

El derecho procesal penal contiene aspectos muy particulares en relación al derecho penal económico como ser: órganos jurisdiccionales con competencia específica, instancias administrativas previas para el inicio del proceso penal, dificultades en torno a la prueba, restricción de la intermediación en el juicio oral con la primacía del procedimiento escrito previo, entre otros.

1 "Consideraciones procesales acerca de la Ley Penal Tributaria a la luz de un lustro de una reforma sustancial".

2 "Aspectos procesales del delito tributario a la luz del caso HSBC".

3 "Paradojas de la persecución penal del fraude fiscal".

4 "Delitos fiscales y mediación".

5 "La suspensión del proceso a prueba, a la luz del principio constitucional *pro homine*".

6 "El avenimiento como forma de salida ante la persecución penal tributaria en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires".

7 "Estudio de evaluación de los procedimientos administrativos locales a la luz de la ley nacional 24.769".

8 La *probation*, una medida alternativa de solución a los conflictos impositivos cuya reincorporación a la legislación penal tributaria debiera replantearse.

9 Múltiples ataques a las haciendas locales en contribuyentes de Convenio Multilateral. Cuestiones de competencia territorial.

Resulta necesario entonces que el derecho penal tributario –con las herramientas procesales propias– tenga su razón de existir sin transformarse en un derecho penal de tipo simbólico que explique la actual ineficiencia persecutoria.

Ahora bien, sin descontar las importantísimas implicancias que tienen las normas sustantivas a la hora de la denuncia y la investigación, la experiencia hoy día indica que las causas finalizan más por cuestiones procesales que por aquellas de fondo.

Respecto de la relación entre el derecho procesal penal y el derecho penal, Julio B. J. Maier ha expresado en su obra: *“El Derecho procesal penal es parte del Derecho penal; la afirmación supone que esa nomenclatura se utiliza en sentido amplio, para designar una unidad político-jurídica con fines comunes. Desde el punto de vista político ambos configuran una unidad y, aunque la función material y forma de cada uno de ellos sea distinta –uno fijando deberes de obrar o de abstenerse de obrar y la sanción para el comportamiento desviado; otro regulando los actos que integran el procedimiento apto para verificar la actuación del Derecho penal y sus consecuencias jurídicas–, son dependientes entre sí para la realización de la política criminal del Estado. El Derecho procesal no puede ser pensando con independencia del Derecho penal. Ambos, más la ejecución penal, son partes integrantes de un sistema, como instrumento de control social. Para que el sistema funcione bien se torna necesaria la coordinación de fines de instituciones entre uno y otro, pues el Derecho procesal penal es el instrumento que la ley otorga al Derecho penal para su realización práctica y, a la vez, los mandatos y prohibiciones penales carecerían de valor práctico, supuesto el monopolio punitivo del Estado, sin el Derecho procesal penal, convirtiéndose en poco menos que letra muerta. Es por ello que el Derecho penal material y el Derecho procesal penal deben ligarse estrechamente en la teoría y en la práctica, aspecto que, lamentablemente, ha sido descuidado en nuestro ámbito jurídico (...) En el programa penal del iluminismo encajan a la perfección el desarrollo que, en el Derecho penal, tienen los principios ‘nullum crimen, nulla poena sine praevia lege poenali’ y ‘nullum crimen sine culpa’, con los equivalentes procesales: ‘nulla poena sine iudicio legali’; esto es, la afirmación de la inocencia del imputado hasta tanto una sentencia firme no lo declare culpable y lo someta a una pena, la inviolabilidad de la defensa, el juez natural o legal y el ‘ne bis in idem’, todas limitaciones del poder penal material o formal del Estado. Es que, en realidad, la unidad del Derecho penal y el Derecho procesal penal deviene de que ambos ámbitos normativos, cada uno a su manera y en el área de su competencia, son reguladores del poder penal del Estado, según la concepción actual”¹⁰.*

La norma procesal penal es *“la norma que disciplina la declaración de certeza de la ‘notitia criminis’ una vez que se ha establecido el motivo de persecución penal resguardando al individuo sujeto a juzgamiento con las garantías de la Constitución Nacional reglamentadas procesalmente (...) Corroborando lo expuesto en el punto e), el decreto 37.072 del año 1937 de la Provincia de Córdoba, de designación de la Comisión Redactora del Código Procesal Penal, vierte en sus considerandos: ‘...Que el Código de Procedimientos Penales, si bien constituye un conjunto de normas necesarias para la actuación de la Ley Penal, constituye también la ley reglamentaria de los derechos individuales inalienables y reconocidos en todos los habitantes por la Constitución Nacional, y cuya efectividad debe ser convenientemente asegurada al estructurarse la acusación, la defensa, la prueba, el debate y la sentencia’ (...) En sentido estricto la definición propuesta para la norma procesal penal resulta válida por cuanto los códigos sustantivos, sean penales o no, regulan procesalmente aspectos que contribuyen a la realización del derecho, aun cuando no se dirijan expresamente a la declaración de certeza de la ‘notitia criminis’. Se trata, pues, de normas accesorias indispensables, de naturaleza Procesal, que sirven para dar vida práctica a las instituciones creadas por el legislador nacional en la norma respectiva”¹¹.*

De lo expuesto se deduce que los temas de ambos paneles se hallan íntimamente relacionados entre sí.

La discusión¹² y el debate constituyen una característica definitoria de las Jornadas organizadas por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. El intercambio entre los expertos que suelen formar parte de los distintos paneles componen sin lugar a dudas una de las fuentes –si bien no en sentido oficial– más importantes del derecho: la doctrina. De ella, nos hemos nutrido todos estos años.

10 *Derecho Procesal Penal*, T. I, Fundamentos, Ed. del Puerto, Buenos Aires, 2004, 2ª ed., 3ª reimpresión.

11 Raúl Washington Abalos, *Derecho Procesal Penal*, T. I, Cuestiones Fundamentales, Ediciones Jurídicas Cuyo.

12 Hay tipos totalmente distintos de discusiones jurídicas. Se pueden distinguir así las discusiones de la ciencia jurídica (de la dogmática), las deliberaciones de los jueces, los debates ante los tribunales, el tratamiento de cuestiones jurídicas en los órganos legislativos, en comisiones y en comités, la discusión de cuestiones jurídicas (por ejemplo entre estudiantes, entre abogados y entre juristas de la administración o de las empresas) así como la discusión sobre problemas jurídicos en los medios de comunicación en que aparezcan argumentos jurídicos”, *Teoría sobre la argumentación jurídica*, Robert Alexy, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1989.

Precisamente, una de las funciones más ricas que tiene es, por vía de la interpretación, constituir una fuerza de convicción para el juez, el legislador y el derecho consuetudinario. Las opiniones vertidas en esta disciplina influyen en la aplicación de las leyes existentes y, *a posteriori*, en la creación de nuevas.

La discusión en torno a distintos ejes temáticos no dista de otras ciencias penales; el derecho no es una ciencia lógica y en alguna oportunidad se ha escuchado hablar al actual presidente de la asociación en el sentido de que con el disenso se construye.

Lo que nos reúne es, en la mayoría de los casos –como seguramente veremos a lo largo de las exposiciones de panelistas y autores de trabajos–, la ambigüedad y vaguedad de las normas. En palabras de Carrió¹³, estos dos conceptos son diferentes; la ambigüedad obliga a limitar el contexto o sentido en que los términos son usados para justamente delimitar lo que quieren decir, y esto es así porque varias cosas –v.gr., juego– son llamadas de la misma manera. En la vaguedad ya hemos delimitado el contexto y por ende, el significado de la palabra, pero sin embargo, existe una zona en la que nunca sabremos su real significado a menos que tomemos una decisión, esa decisión será siempre arbitraria.

El lenguaje jurídico es un lenguaje natural, es decir, tiene a diferencia del lenguaje lógico, un campo vago; “... Hablamos corrientemente de plazo razonable, de error sustancial, de culpa o de injuria grave, de peligro inminente, de velocidad excesiva, etc.” y para determinar qué quiere decir, adoptamos una posición. Precisamente ese es el sentido de estas jornadas: reducir la vaguedad de distintos términos.

Estas primeras aproximaciones de orden general nos darán el suficiente apoyo para el cometido que de ahora en más intentaré desarrollar a partir de las directivas de relatoría que he sugerido.

DESARROLLO DE LOS TEMAS EN PARTICULAR

La Ley Penal Tributaria es una norma especial mixta relativa a una determinada materia con inclusión de preceptos sustantivos (los tipos penales) y de normas adjetivas (procesales, para la efectividad de las normas de fondo). Estas últimas se encuentran desde el artículo 16¹⁴ en adelante, las que serán, conforme se expone a continuación, el eje de este Panel.

PRIMER EJE TEMÁTICO: EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y EL DERECHO PROCESAL PENAL EN UN ESTADO FEDERAL

El constituyente imprimió una fórmula por la cual, todas las atribuciones y facultades que las provincias le delegaran al Estado Federal en cumplimiento de los pactos preexistentes y del propio texto de la Constitución eran las únicas que podría ejercer la Nación. Así, nuestra Carta Magna establece claramente las facultades delegadas por las provincias, y en consecuencia, todas las demás quedan bajo su órbita.

El artículo 121 establece muy claramente:

“...Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación...”

Y más adelante, el artículo 126 reafirma el concepto de poder y límite:

“...Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación...”

El problema relacionado con la modificación de la ley 26.735 incorporando el reproche penal de la ley 24.769 a los tributos locales corresponde al Panel 1, pero dentro de los aspectos dinámicos del derecho penal tributario, sin duda se encuentran en consonancia con el párrafo anterior las facultades que se reservaron las Provincias de regular la parte adjetiva de la Ley Penal Tributaria.

Relacionado con las coincidencias o discrepancias que con la ley a nivel nacional han mantenido las distintas legislaturas locales resulta interesante destacar en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la ley 4661, BO del 27/9/13, que ha sancionado: *“Incorporase como inciso 27 en el artículo 3 del Código Fiscal (t.o. 2013, decreto 185/13) lo siguiente: Denunciar ante el fuero Penal, Contravencional y de Faltas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires la presunta comisión de los delitos tipificados en la ley 24.769 (BO Nº 28.564) y sus modificatorias, respecto de los tributos locales, cuando entendiere que se ha ejecutado una con-*

13 Notas sobre Derecho y Lenguaje, Lexis Nexis-Abeledo Perrot, 5ª ed.

14 Con la salvedad que se desprenderá de los párrafos siguientes en torno a su naturaleza sustancial o procesal.

ducta punible dadas las circunstancias del hecho y del elemento subjetivo; ello sin perjuicio de otras disposiciones que en tal carácter han evidenciado la clara intención de combatir la evasión a nivel local”.

Otra mención especial merecen las modificaciones legislativas habidas en el ámbito de la citada ciudad, orientadas a la concreción de la temática que propone este punto. Así, a instancias de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos se promulgó, con fecha 28 de noviembre de 2013, la ley 4807, estableciendo el “Procedimiento administrativo penal tributario”, en donde se regulan no solo los aspectos procesales que hacen a la formulación de la denuncia penal, sino también la posibilidad de constituirse como querellante en el proceso. En el ámbito administrativo también se ha dictado normativa, y se han definido las áreas intervinientes ante la detección de hipótesis delictuales, definiéndose además los protocolos de actuación.

Teniendo en cuenta la posible afectación a distintas provincias mediante contribuyentes del Convenio Multilateral, o de vulneración simultánea de justicia federal y local hubiera sido propicio algún proceso de armonización, aunque cierto es que ello podría conspirar contra la autonomía de cada una de ellas en el dictado de este tipo de normas no delegadas.

Esta necesidad ha sido claramente abordada por Hernán de Llano¹⁵, panelista de estas jornadas: *“Lo que sí parece necesario, ya que blindaría la utilización de esas normas instrumentales en los procesos provinciales ante eventuales planteos de tipo constitucional, es la expresa adhesión de las legislaturas locales a la Ley Penal Tributaria según reforma de la ley 26.735, que permitiría incluir sus normas procesales. De otro modo, las provincias bien podrían dictar sus propias normas instrumentales o utilizar las ya existentes, seguramente armonizándolas con las pautas ya establecidas en la Ley Penal Tributaria y mejorando aquello que se considere necesario, de acuerdo con la experiencia de los años de vigencia de la ley 24.769”.*

SEGUNDO EJE TEMÁTICO: EL RÉGIMEN DE PRESENTACIÓN ESPONTÁNEA, LA PROBATION Y OTROS INSTITUTOS ANÁLOGOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS. LA NUEVA REPARACIÓN INTEGRAL RECIENTEMENTE SANCIONADA EN EL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO PENAL (LEY 27.147)

La figura de la “presentación espontánea” vino a sustituir la extinción de la acción penal por pago incondicionado y total que contenía el texto legal anterior, para las obligaciones evadidas de los artículos 1 y 7 de la ley.

Existen a la fecha distintas posiciones en cuanto a si abarca solo las figuras de evasión simple y agravada o todos los tipos penales¹⁶.

Teniendo en cuenta que la primera fuente de interpretación es la ley¹⁷, es preciso resaltar las críticas que ha expuesto la doctrina en cuanto a la poca precisión de sus términos, probablemente por el escueto debate de la reforma que también ha sido objetado.

15 “La Ley Penal Tributaria y los tributos locales: Claroscuros de la implementación en las provincias”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, 10 y 11 de octubre de 2013.

16 Causa “La Oleaginosa de Huanguelén SA s/Infracción ley 24.769, incidente de falta de acción”, Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, 7/5/15, donde se investigaba la omisión de depositar aportes destinados a la seguridad social retenidos del sueldo de los trabajadores de la Sociedad Anónima. Hubo regularización espontánea presentando un plan de pagos. La Cámara sostuvo que el texto vigente del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria exime de responsabilidad penal a los obligados que regularicen espontáneamente su situación, y dicho artículo se encuentra comprendido en el Título IV de la ley, relativo a disposiciones generales, aplicables tanto a los delitos tributarios (del Título I de la ley) como a delitos a los recursos de la seguridad social (del Título II de la ley). A decir de la Cámara, la fórmula obligaciones evadidas no debe ser interpretada restrictivamente. Es la propia ubicación normativa del artículo 16 la que impide otorgar otro alcance. Sobre el mismo tema, en la causa “Abatidaga, Leandro Enrique s/Apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social”, de la Cámara Federal de Rosario, Sala A, en sentencia del 14/5/15, el voto minoritario estableció que el artículo 16 se refiere a los delitos de evasión tributaria o previsional simple o agravada (obligaciones evadidas) no estando incluidos en este régimen el resto de los delitos tipificados, entre ellos la apropiación indebida de recursos de seguridad social del artículo 9. Haciendo suyos los argumentos del fiscal, estimó que es mucho más grave que un empleador se quede con parte del salario de sus trabajadores, que simplemente omita cumplir con sus cargas tributarias. Los votos mayoritarios en cambio sostuvieron, en concordancia con el fallo “La Oleaginosa de Huanguelén SA”, que la actual redacción amplía la posibilidad de extinguir la acción penal, y procede respecto del delito del artículo 9.

17 Fallos: 306:721; 307:518 y 993; 315:1256; 318:950; 324:2780; entre otros.

En ese sentido, y a la hora de profundizar en su análisis, se han plasmado numerosos debates que fueron profundamente tratados por la doctrina y la jurisprudencia.

Una de las primeras cuestiones es considerar si nos encontramos ante una norma de carácter sustantivo o procesal, discusión que se extiende al concepto de extinción de la acción penal en general.

En el informe de relatoría¹⁸ de las X Jornadas de Derecho Penal Tributario se han resaltado las ideas de Sebastián Soler y Ricardo Núñez al entender que la extinción de la acción penal corresponde al derecho sustantivo, toda vez que la potestad represiva del Estado se manifiesta bajo la forma de las acciones penales (en sentido material), que se diferencian del ejercicio en un proceso (acción penal en sentido formal) resaltando así que la primera corresponde al legislador nacional y la segunda a los legisladores locales.

Y se agregó que en sentido opuesto se encuentra la teoría procesalista que entiende que los modos de extinción de la acción penal, la *notitia criminis* y su persecución es una cuestión procesal originariamente a cargo de las Provincias. En esa línea se están observando en los últimos años reformas procesales locales que establecen la oportunidad reglada otorgándole, al Ministerio Público Fiscal, la posibilidad de prescindir del inicio de la acción frente a determinados supuestos (criterios de oportunidad).

También se ha resaltado que hoy la cuestión no es admitida de manera uniforme, y que tan enriquecedora ha sido la discusión, que llevó al estudio de la constitucionalidad del artículo 71 dentro del Código Penal, el cual contempla un principio procesal legalista que impone a las provincias el inicio de una investigación penal ante cualquier hecho presuntamente delictivo. El punto de referencia argumental empleado por estas voces para cuestionar dicha disposición legal, se centra en una posible extralimitación del legislador al momento de dictar el Código Penal, respecto de las facultades delegadas por las provincias argentinas en el actual artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, al Congreso de la Nación.

Pampliega, panelista de estas jornadas, en su trabajo señala que el principio de oportunidad junto con otras formas compositivas (de tercera vía) se encuentran en contraposición franca al mandato de oficialidad impuesto por el artículo 71 del Código penal; hasta tal punto, que se puso en tela de juicio su constitucionalidad por tratarse de un mecanismo extintivo de las acciones no previsto en la legislación nacional de fondo.

Agrega que los dispositivos de tercera vía a los que hace especial referencia en su trabajo centran su análisis en el imputado y la víctima. Es porque se atiende a la reparación de sus padecimientos, la evitación de recurrencia del conflicto, una forma de admonición del imputado y la evitación de los aspectos vicariantes de la pena.

En ese sentido, está también lo enunciado por Condorelli al referirse a que *“La línea delgada entre el ejercicio de la acción penal, cuya pertenencia reposa en las jurisdicciones locales y el establecimiento de delitos y penal exclusivamente nacional, se disipa a través del principio de oportunidad (...) El fundamento por lo general suele justificarse en razones de índole utilitarista, tales como descongestionar el sistema judicial, optimizar recursos, procurar la punición de la criminalidad organizada, reservar la pena de prisión para delitos más severos. Bajo estas premisas, puede explicarse que los Estados Locales, en sus Códigos Procesales prescindan del ‘principio de legalidad’ que implica avanzar, investigar y seguir hasta la sentencia definitiva, todos los delitos que se cometan, como ordenaba el antiguo régimen previsto en el artículo 71 del Código Penal, alterado significativamente por la ley 27.147. Y es en este ámbito que torna mayúscula importancia la recién mencionada ley (...) que ha reformado sustancialmente el Código Penal de la República Argentina, receptando expresamente el principio de oportunidad y gobernabilidad de la acción en las jurisdicciones locales (...) mostrando ahora en forma explícita, la disponibilidad de la acción penal que venía dado por los artículos 5, 121 y 122 de la Constitución (...) así entre otras cláusulas y en lo que aquí importa altera los artículos 59, 71 y 76 del Código Penal”*.

Y agrega *“Del juego armónico de las normas transcriptas, se colige sin hesitación alguna que el Congreso de la Nación no hace más que reconocer que la acción penal, como institución procesal, queda a cargo de las legislaciones locales, permitiéndoles a las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, diseñar esquemas de extinciones de la acción penal, interrumpiendo, suspendiendo y eliminando la persecución de un delito cometido en su jurisdicción mediante diversas propuestas. De este modo, el artículo 59 deja abierta cualquier alternativa de solución al conflicto penal, al arbitrio y discreción de los Códigos Procesales o leyes especiales locales (...)”*.

En orden precisamente a la posibilidad de regular estos institutos se destaca la Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a través de la ley 4807, incluyendo como Capítulo XIX al Código Fiscal

18 Eric Rosenberg.

(t.o. 2015) el artículo 160, que expresa: *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación y pague las obligaciones tributarias adeudadas quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación se produzca con anterioridad a la notificación por cualquiera de los medios establecidos en el artículo 32 del CF, del inicio de una verificación y fiscalización, siempre que tenga por objeto los mismos tributos y los mismos períodos fiscales objeto de la regularización. Se entiende que la regularización es espontánea cuando la presentación del contribuyente no sea motivada por una acción directa y causal por parte del Fisco respecto de la obligación regularizada”*. Va de suyo que para dicha jurisdicción se trata de un instituto netamente procesal. Marcelo Bello, en su trabajo, destaca que la Provincia de Formosa en la ley 1591, artículo 1, establece entre las facultades de la DGR la de implementar un régimen de regularización espontánea.

Existen interrogantes respecto de la precisión de algunos términos como “regularización” o respecto de las circunstancias enumeradas en la norma que hacen perder la espontaneidad del contribuyente, por ejemplo, qué se entiende por observación de parte de la repartición fiscalizadora.

Resulta importante considerar si entendemos cada uno de estos términos de manera objetiva o subjetiva; en el primer caso no se contempla la importancia del rol que juega la voluntad del contribuyente, y en el segundo caso, en cambio, la espontaneidad se pierde cuando toma conocimiento de una inspección iniciada, observación o denuncia presentada¹⁹.

En cuanto a la inspección iniciada, la mayoría de la doctrina coincide en la notificación de una orden de intervención específica, para los impuestos y períodos que han de ser regularizados.

En lo que respecta a observación por parte del Fisco, el dictamen DAL 23/76 consideró que *“las observaciones de la Dirección –como presupuesto necesario para la pérdida de espontaneidad– no deben ser analizadas en abstracto sino en particular, con el objeto de establecer concretamente si existe una relación de causa a efecto, entre el acto producido por el ente recaudador y la obligación fiscal que se cumple”*.

En lo que respecta a denuncia presentada es dable considerar que en la determinación de oficio se hace expresa reserva de la aplicación de sanciones penales conforme el artículo 20. Sin embargo, en tanto la norma se refiere a “denuncia presentada”, debe haber sido interpuesta, pudiéndose cuestionar si resulta necesario el requerimiento fiscal de instrucción para la pérdida de la espontaneidad²⁰.

La naturaleza jurídica también ha sido un tema que ha generado distintas posiciones. La exposición de motivos del proyecto de reforma toma partido por concebir esta figura como una causal absolutoria²¹ no eliminando, por ende, la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta, desde el punto de vista de la teoría del delito.

Existen otras posiciones por ejemplo, la de quien sostuvo que el ejercicio de la conducta rectificada importa el abandono voluntario, mediante la autodenuncia, de su conducta anterior, y dicho abandono evita una situación de peligro para las arcas fiscales impidiendo un resultado dañoso²²; de otro lado, que se trataría de una causal de extinción de la acción penal²³; o un desistimiento de la tentativa, del modo dispuesto por el artículo 43 del Código Penal argentino o similares del derecho comparado, partiendo del corrimiento del momento consumativo del delito de evasión o defraudación tributaria al de la liquidación administrativa de la deuda o su descubrimiento por parte de la Administración²⁴; por último, quienes con-

19 Cintia Jimena Bonavento, “Exención de responsabilidad penal por regularización espontánea”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, 2012, con cita de Perilli, Karina R. y Re, Hernán H., “Reforma Penal Tributaria. Aspectos generales”, La Ley, 2012-A, 944.

20 En autos “CIMU SA y otros s/Infracción ley 24.769”, la Sala A, en fecha 14/9/16, ante una excepción deducida por la defensa sobre la base del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria señaló que en el caso el acogimiento al plan de facilidades de pago se había producido después de haberse interpuesto la denuncia que dio inicio a la causa. Por otro lado, dado que el contribuyente solicitó la suspensión de la acción penal sobre la base del precedente de Fallos: 327:3937, entendió que el criterio del Máximo Tribunal estaba referido en aquella oportunidad a lo dispuesto en el artículo 73 de la ley 25.401, disposición que se encontraba derogada, por lo que no era de aplicación en ese caso.

21 El principal inconveniente que trae aparejado considerarla como tal es que la misma no se extiende a los restantes partícipes del delito, beneficiando solo a quien se encuentre comprendido en la situación descrita en la norma.

22 Vicente Oscar Díaz.

23 Marta Nercellas, conforme lo expuesto en las Jornadas de Derecho Penal Tributario sobre las modificaciones introducidas por la ley 26.735 a la Ley Penal Tributaria y Previsional celebradas en el Salón Verde de la Facultad de Derecho de la UBA.

24 Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 175.

sideran que el nuevo artículo 16 es un supuesto legal donde se permite hacer cesar o no iniciar la acción penal (artículo 5 del Código Procesal Penal de la Nación)²⁵.

Una cuestión controvertida también es si la exhibición de responsabilidad abarca solo los delitos de la ley o también las sanciones administrativas y el impacto sobre la recaudación de las haciendas locales²⁶.

En cuanto a la suspensión del proceso a prueba el tema estuvo arduamente debatido, respecto de la factibilidad –y la constitucionalidad– de establecer una limitación no existente para otra clase de delitos^{27, 28, 29 y 30}.

Viviana Graciela Pontiggia realiza un trabajo especialmente dedicado a la suspensión del proceso a prueba y en relación con este tema concluye: *“Hoy, que los Tribunales se encuentran desbordados por la can-*

25 Gabriel Ludueña y Christian N. Blanc, “Breve comentario a la regularización espontánea y a su especificidad”, IX Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, 23 y 24 de octubre de 2014.

26 En el debate parlamentario en la Cámara de Diputados algunos legisladores manifestaron esta preocupación. Lo mismo ocurrió en la doctrina “...esta norma va a afectar determinadas estrategias recaudatorias de las provincias. Si por necesidades de índole económico dictan una moratoria o un plan de facilidades de pago, aquellos contribuyentes que se encuentren bajo inspección y deseen adherirse a la misma comprendiendo impuestos provinciales que pueden ser objeto de denuncia, probablemente no lo harán, ya que aun acogidos al beneficio deberán enfrentar un proceso penal”, Semachowicz, Esteban, “Análisis de las Modificaciones al Régimen Penal Tributario. Ley 26.735”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, Ed. Errepar, edición especial sobre reforma de la Ley Penal Tributaria, febrero 2012, págs. 96-97.

27 Juan Manuel Álvarez Echagüe, en “Comentarios breves a dos cuestiones interesantes introducidas por la ley 26.735: la derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la *probation* a la materia penal tributaria”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, ha criticado la reforma de la Ley Penal Tributaria en cuanto a la eliminación de la suspensión del proceso a prueba sobre la base de dos presupuestos: la franca contradicción entre la derogación por un lado del mecanismo para la extinción de la acción penal cuando era uno de los argumentos esenciales utilizados por cierta doctrina y jurisprudencia para sostener la imposibilidad de aplicar el régimen de la *probation* a los delitos tipificados por la ley 24.769; y, por el otro, la violación al principio de igualdad que se daba al excluir de la posibilidad de aplicación de la *probation* a los delitos de la Ley Penal Tributaria. Ello sustentado en jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “Napoli, Erika Elizabeth s/Infracción artículo 139 bis del Código Penal”, si bien aplicable a un supuesto de mayor relevancia como es la libertad del imputado dentro del proceso. Resalta el autor que no se impide que el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes, en tanto aquellas no sean arbitrarias, es decir que no obedezcan a propósitos de injusta persecución e indebido privilegio, sino a una objetiva razón de discriminación. En ese sentido, manifiesta su rotundo apoyo a la inconstitucionalidad del artículo 19 de la ley 26.735.

28 En el precedente “López, Eduardo s/Recurso de casación”, del 13/4/16, de la Sala III, analizado en la Comisión de este año, la parte querellante había interpuesto recurso contra el otorgamiento de la suspensión del juicio a prueba por parte del TOPE N° 2, alegando los artículos 76 bis y ter, que prevén expresamente la imposibilidad de otorgar la suspensión del proceso a prueba a los delitos de la Ley Penal Tributaria, manifestando además que el pedido se había efectuado fuera del plazo establecido en el artículo 293 del CPPN. La Dra. Catucci (voto al que adhirieron los Dres. Riggi y Gemignani) manifestó que la oportunidad procesal para solicitar el beneficio caducaba con el artículo 359 del CPPN (fijación de la fecha de debate). Se expidió también sobre el monto de reparación ofrecido agregando que la AFIP DGI tenía la vía civil correspondiente en caso de no aceptar la suma ofrecida de reparación. Del fallo se desprende que no se analizó la imposibilidad introducida por la ley 26.735 alegada por la querella.

29 En el precedente “Cardona Mario s/Evasión tributaria simple” el Tribunal Oral Federal de Rosario, el 3/8/15, ante un nuevo pedido de suspensión del proceso a prueba por parte de la defensa –sustentado en el precedente “Acosta, Alejandro E.” de la CSJN– con la oposición del Ministerio Público Fiscal y la querella, denegó el beneficio con sustento en que la ley 26.735 había modificado los tipos penales previstos en los artículos 1 y 2 de la ley 24.769 y mediante el artículo 19 modificó el artículo 76 bis del Código Penal, el tribunal expresó: *“Surge desde entonces –y de la misma letra de la ley– la decisión de prohibir la aplicación del instituto pretendido por la defensa en delitos de naturaleza tributaria. Es así, pues a partir de la reforma legislativa a la que se hizo referencia se ha cerrado la discusión en torno a la procedencia de la ‘probation’ toda vez que se impute un ilícito tributario (...) pues tal como exigía la jurisprudencia favorable a la aplicación en materia de tal instituto, ahora se cuenta con una expresa prohibición”*. Este fallo también fue analizado por la Comisión en el transcurso de este año.

30 En autos “Sanzetenea Dimoff, Sergio s/Infracción ley 24.769”, mediante resolución de fecha 11/7/16, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3 hizo lugar a una suspensión de juicio a prueba solicitado por la defensa quien había planteado la inconstitucionalidad del artículo 19 de la ley 26.735. La representante del Ministerio Público Fiscal adhirió al planteo de inconstitucionalidad, y el Dr. Losada se pronunció en idéntico sentido. Cabe mencionar que la suspensión se otorgó por mayoría con la disidencia sobre dicho planteo de la Dra. Perilli, en tanto el Dr. Imas concedió el beneficio pero solo en función del efecto vinculante del dictamen de la Sra. Fiscal. Para así decidir el Dr. Losada, en lo sustancial, se refirió al escaso debate parlamentario en ese punto, y a la vulneración de la garantía de igualdad entendiendo que la suspensión del proceso a prueba procede como garantía de tipo constitucional y no una mera concesión legal.

idad de causas en las que deben conocer y las cárceles, la mayoría de ellas, en condiciones deplorables, atestadas de delincuentes, resultaría plausible la reincorporación a la ley 26.735 de la figura de la 'probation', pues los supuestos alcanzados por ella son de menor gravedad aunque no por ello no importantes, pero es preferible que quien ha evadido impuestos y le corresponde una pena en abstracto no superior a tres años pueda cumplir una pena que si bien repare el daño que ha causado y le signifique un plus a través de la imposición de tareas comunitarias o solidarias, bajo vigilancia de su conducta y de las obligaciones que se le impongan, pueda proseguir su vida en el ámbito familiar, trabajando para mantener su fuente de subsistencia y de su familia y que siga inserto en la sociedad pues si de ella se lo aparta, será muy difícil que en un futuro pueda reinsertarse (...)"

Previo a la reforma, la cuestión respecto de la aplicabilidad de ese instituto se había debatido al analizarse los recursos de casación de la Administración Federal de Ingresos Públicos como parte querellante contra aquellos casos en los que se concedía la suspensión en atención a la alegada existencia de un régimen extintivo propio^{31 y 32}.

Un precedente en ese sentido, destacado por Graciela Manonellas en su trabajo, es "La Cortiglia, Ernesto y otros s/Recurso de casación", reg. 896/12, 24/5/12, donde se enunció: "(...) ante la falta de previsión legal que restringiera la aplicación del instituto regulado por el artículo 76 bis y cc. del CP a delitos como los imputados en autos, no correspondía la exclusión de estos del régimen de suspensión del juicio a prueba, sin riesgo de recurrir en una afectación al principio de legalidad –artículo 18, CN–".

Menciono ese párrafo, pues ahora dicha previsión legal existe, cuestionándose precisamente su constitucionalidad, en orden a vulnerar esta vez no el artículo 18 de la Carta Magna sino, su artículo 16.

Por otro lado, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Acosta"³³ se inclinó por la posición amplia (en contra de "Kosuta, Teresa R.", plenario N° 5, CFCP) en el sentido de considerar que la suspensión del juicio a prueba procede, teniendo en cuenta la pena de tres años privativa de libertad en concreto –principio *pro homine*–. Luego de la aceptación de la tesis amplia, la propia Corte se expidió en una causa de Ley Penal Tributaria³⁴. La interpretación de la doctrina en ese punto, fue resaltada con posterioridad por la Sala III de Casación Penal a raíz de un recurso de casación de la Administración Federal de Ingresos Públicos; ello, toda vez que la Corte en aquella oportunidad había analizado la pena aplicable, no entrando dentro de los agravios la cuestión relativa al artículo 10 de la ley 24.316^{35 y 36}.

31 Sustentado en que el artículo 10 de la ley 24.316 excluía clara y directamente la posibilidad de aplicación de la *probation* a la Ley Penal Tributaria y que el mecanismo de extinción de la acción penal intentaba proteger al erario público, lo cual se contrarrestaba con la reparación en la medida de lo posible que contemplaba la suspensión del proceso a prueba.

32 En autos "Cheng Shu Yu s/Ley 24.769", la Sala I de la CFCP, en fecha 6/7/16, analizado en el transcurso de este año, se tuvo que expedir en el marco del recurso de casación de la defensa, contra la resolución del Tribunal Oral Federal de Corrientes que resolvió no hacer lugar a la suspensión del proceso a prueba. El Tribunal fundamentó su decisión en que el régimen previsto en los artículos 76 bis y ss. del Código Penal resultaba incompatible con el régimen especial de extinción del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria. Enfatizaron que ni el principio de legalidad, ni el *pro homine* podrían conducir a una solución contraria, y descartaron la aplicación de la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El Ministerio Público Fiscal y la parte querellante se opusieron a la concesión, sobre la base de la reforma de la ley 26.735. En primer lugar el tribunal entró a analizar cuál de las dos leyes, en orden a las modificaciones establecidas, resultaba más benigna en forma integral (Fallos: 329:5323, "Revello", CSJN). En tanto la imputación resultaba idéntica en ambos ordenamientos, consideraron que la prohibición legal expresa del instituto analizado en el marco de la reforma, tornaba más benigna a la ley 24.769. Resuelto este punto analizaron la ausencia de incompatibilidad entre la suspensión del proceso a prueba y el régimen extintivo propio de la Ley Penal Tributaria señalando las diferencias entre ambos regímenes, y sobre todo teniendo en cuenta que el instituto del anterior artículo 16 finalizaba en la etapa de instrucción. Por último, señalaron que la cuestión se encontraba ya analizada por la Corte Suprema en autos "Cangiaso, José", de fecha 8/8/13, causa 1334/13. La sentencia fue con el voto del Dr. Borinsky al que adhirieron la Dra. Figueroa y el Dr. Hornos.

33 "Acosta, Alejandro Esteban s/Infracción artículo 14, primer párrafo, de la ley 23.737", causa 28/05 SCA 21.186 LXL.

34 "Nanut, Daniel s/Causa 7800 N. 272. XLIII", resuelta el 7/10/08.

35 "Colacioppo", CNCP, Sala III, del 12/9/11, recurso entablado en mi rol de representante de la querellante AFIP-DGI.

36 Algo similar ocurrió en el precedente "Norverto" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, señalado por Viviana Pontiggia en su trabajo, al mencionar "...entiendo que el beneficio de la suspensión del juicio a prueba no procede respecto de los delitos reprimidos con pena conjunta de inhabilitación... Así, considero que en el precedente 'Norverto' la Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha sentado doctrina en favor de la admisibilidad de la suspensión del juicio a prueba en los casos de delitos que prevén la pena de inhabilitación, ya que la cuestión llevada a conocimiento de dicho Tribunal no fue ésta, sino la vigencia del criterio fijado por la Cámara Nacional de Casación Penal en el plenario 'Kosuta'. Tal afirmación se ve reforzada si se consultan los términos del dictamen del Procurador General, en el cual se reseñan la resolución cuestionada y los agravios del recurrente –entre los que no se cuenta referencia alguna al tema de la pena de inhabilitación– y en el que

Graciela Manonellas aborda especialmente el fundamento del fallo “Acosta, Alejandro Esteban” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el sentido que más derechos acuerde al ser humano, y cita doctrina³⁷ en orden a que “(...) si se parte de la base de que el derecho penal protege bienes jurídicos (como aún hoy sostiene la opinión dominante) y al mismo tiempo se potencia el rol de la víctima en el proceso (como lo han afirmado la CSJN y la CIDH en varios precedentes), no queda para nada claro cuál es la interpretación que más protege a ‘la persona humana’, pues una interpretación que favorezca al reo podría perjudicar a la víctima o al resto de las ‘personas humanas’. Por otra parte, la referencia a que en el principio ‘pro homine’ se debe proteger a la ‘persona humana’ dejaría por fuera los casos de imputación penal sobre personas jurídicas. Razón por la cual ante un querellante (acusador particular) que sea una ‘persona humana’ y un imputado que sea una persona jurídica, la solución, según el principio ‘pro homine’, debería inclinarse a favor del querellante”.

Agrega que ese reposicionamiento de la víctima³⁸ en el conflicto penal produjo también que la Corte fuera reconociendo en su favor la posibilidad de actuar, en el marco del proceso, en forma autónoma; y que pareciera que la *ultima ratio* –en el marco de la doctrina enunciada– no tuvo en esa jurisprudencia del Máximo Tribunal tanto énfasis como el de *pro homine* con las posibles consecuencias ya enunciadas.

Por su parte, Viviana Graciela Pontiggia, en el trabajo ya mencionado y posteriormente considera que no se trata de un beneficio porque solo se admite frente a la verificación del cumplimiento de los requisitos que habilitan su otorgamiento, realiza una síntesis del origen, la historia y la incorporación de tal instituto a nuestra legislación.

Menciona que “Se lo señala, en general, como una excepción al principio de legalidad, debido a que permite la suspensión de un juicio ya iniciado por delitos de acción pública y, específicamente en materia tributaria, parte de la doctrina entiende que las soluciones alternativas de conflicto en temas tributarios –entre las que se encuentra la *probation*– colisionan con los principios de reserva de ley y de igualdad que constituyen el sustento del impuesto y de las cargas públicas, con el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario y con la obligación de contribuir de acuerdo a la capacidad contributiva”.

Agrega que el instituto puede solicitarse aun después de producido el debate mientras no exista sentencia firme y que, en caso de que sean dos o más los imputados, solo es aplicable en tanto todos ellos soliciten su aplicación.

Luego de relatar las discusiones en torno a la aplicación del instituto desde la vigencia de la ley 23.771 sostiene que respecto de los delitos cometidos durante la vigencia de la ley 24.769 pero sometidos a juzgamiento bajo la vigencia de la ley 26.735, debe aplicarse la ley derogada por ser la más benigna para el imputado.

Se ha destacado³⁹ que, si bien la deficiente técnica legislativa abre numerosos interrogantes e hipótesis de conflicto, la eliminación de la figura de extinción de la acción penal consagrada en el artículo 16 de la ley 24.769 y el agregado del último párrafo al artículo 76 bis del Código Penal denota claramente la intención del legislador de impedir, que una vez consumado el delito, exista la posibilidad de extinguir la acción penal cancelando la totalidad de la pretensión fiscal o bajo el régimen de la suspensión del juicio a prueba. La nueva figura de “presentación espontánea”, objeto de análisis, queda entonces como única alternativa para evitar el proceso.

Sostiene en ese sentido De Llano, en su trabajo como panelista, que la ley 26.735 implicó, en términos de persecución penal, una política de endurecimiento mediante la fuerte limitación de las salidas alternati-

el titular del Ministerio Público Fiscal, consecuentemente, no se expide acerca de dicho extremo. A esto debe agregarse que no se infiere del citado precedente de la Corte Suprema el establecimiento de una doctrina judicial ‘contra legem’, sobre todo teniendo presente que... ni en dicho fallo ni en el caso ‘Acosta’ –al cual ‘Norberto’ remite ‘en lo pertinente’– se ha hecho referencia alguna a las razones por las cuales la clarísima prohibición legal debería ser dejada de lado...” (cfr. CFCP, Sala I, reg. 20.682, causa 16.355, caratulada: “Cabral, Daniel Antonio s/Recurso de casación”, resuelta el 22/2/13, y en el mismo sentido, Sala I, reg. 18.851, causa 15.144, caratulada “Matías, Cristian Eduardo s/Recurso de casación”, resuelta el 18/11/11; Sala II, reg. 15.155, causa 11.334, caratulada “Balenzuela, Graciela Susana s/Recurso de casación”, resuelta el 17/9/09; Sala II, reg. 15.437, causa 11.558, caratulada “Razzeto, Julián Alberto s/Recurso de casación”, resuelta el 2/11/09; Sala II, reg. 17.029, causa 10.291, caratulada “Galván, Norma Beatriz s/Recurso de casación”, resuelta el 30 de agosto de 2010, y Sala II, reg. 16.757, causa 12.645, caratulada “Castillo, Matías Sebastián s/Recurso de casación”, resuelta el 6/7/10).

37 Pablo H. Santamarina, artículo expuesto ante los seminarios organizados por Maximiliano Rusconi, UBA, Facultad de Derecho, 2016.

38 Cita en ese sentido el fallo “Góngora, Gabriel Arnaldo s/Causa 14.902”, sentencia CSJN, caso G.61.XLVIII, de fecha 23/4/13.

39 Informe de relatoría, X Jornadas de Derecho Penal Tributario.

vas del proceso penal tributario orientada a que los casos por fraude fiscal y previsional tuvieran como único futuro procesal una sentencia definitiva; cuestión que debería reexaminarse ahora con la aparición de una nueva ley de regularización (ley 26.760), cuyas consecuencias penales no se alinean justamente con el paradigma de la reforma.

El autor alerta acerca de que esta situación debiera llevar a cuestionarse si el proceso penal en este tipo de delitos no es otra cosa que un instrumento más del Estado en la política recaudatoria pues *"(...) una vez más, sin que sorprenda y tal como viene sucediendo en los últimos veinte años, el interés recaudatorio del Estado se cuela en el proceso penal y deja al descubierto la precariedad del discurso punitivo en el ámbito de la persecución del delito fiscal"*.

Menciona, asimismo, un segundo aspecto vinculado con la eficacia del sistema reflejado en la evidente desproporción entre recursos y funciones que el escenario así planteado genera: recursos humanos y materiales, actuación de las partes y de los auxiliares de la justicia que se esfuman cuando normas como la recientemente sancionada de blanqueo y regularización desembarcan en el proceso penal.

En palabras del autor: *"En este contexto, el discurso del poder penal que justificó los incrementos de pena o la restricción de beneficios como la suspensión del proceso a prueba, que justificó ese tipo de medidas en la imperiosa necesidad de reafirmar la vigencia de la norma tributaria mediante la efectividad de las sentencias condenatorias, queda mal parado y debe contentarse con las migajas que caen de la mesa; basta con poner el foco en los pocos que han quedado fuera del alcance de esos beneficios"*.

Pampliega centra su análisis en mecanismos alternativos de solución de conflicto en materia penal con caracteres comunes y también diferencias notorias con mecanismos como la *probation* o la condena de ejecución condicional. Así, en los primeros, la resolución pone el foco central en la víctima, a diferencia de los restantes que lo colocan en el imputado. Los primeros benefician evaluaciones sensatas de costo/beneficio en la puesta en marcha de la coerción estatal de última ratio, mientras que las fórmulas reparatorias privilegian la neutralización del conflicto antes que la imposición de la pena, donde debe intervenir la víctima de modo protagónico a través de un compás negocial que atienda a cómo es que el imputado planea revistar el daño que se le imputa haber cometido. Aquí, víctima y victimario se pondrán de acuerdo y el juez velará por la atención del interés social comprometido en el caso.

Resalta que en el caso de los delitos fiscales se presentan algunas particularidades, aunque parecieran ser los más destinados a la mediación, por tratarse de un delito no violento. Agrega que en estos casos se vuelve complejo establecer quién es el particular ofendido (y por ende, quien se vería legitimado para arribar a un acuerdo), por tratarse de una afectación a bienes jurídicos supraindividuales.

Señala en sus propias palabras que *"(...) los administradores tributarios de las jurisdicciones de que se trate podrán asistir a mediaciones solicitadas por los imputados, o incluso solicitarlas los mismos organismos recaudadores, como una primera medida que tienda a la rápida recomposición del crédito que se pretende, e incluso de pagos adicionales consensuados a modo de reparación. De aquel modo los directivos de los organismos recaudadores involucrados tienen una fácil solución a la indisponibilidad del crédito pretendido; es bien posible que las diversas Direcciones de Rentas (y, cuando se modifique el Código Procesal Penal, la propia AFIP) puedan ingresar al compás de una mediación penal sin resignar el ingreso público en expectativa"*.

También Condorelli centra su trabajo en un criterio de oportunidad, esta vez el avenimiento, regulado en el artículo 204 del Código Procesal Penal de la Ciudad de Buenos Aires, cuya autorización fluye del artículo 115 del Código Fiscal.

En ese orden, menciona que esta figura *"resulta una salida rápida, eficaz y conducente para aquellos asuntos en los que el contribuyente y su asesor ven una difícil resolución en el caso de estar de debatir el fondo del asunto respecto de delitos tributarios tipificados en la Ley Penal Tributaria (...)"*. Advierte que esta figura, al igual que la "suspensión del proceso a prueba" o la "conciliación penal", es una derivación de prerrogativas no delegadas a la Nación, pues es una figura de orden procesal no sustancial que tiende a fulminar la acción y no la pena.

Menciona que el avenimiento es un acto procesal homologado, autorizado y refrendado por el juez competente, por el cual el denunciado y el ministerio público fiscal convienen en terminar la persecución penal, estableciendo las condiciones que deben cumplirse, con la aceptación sobre la existencia del hecho o de los hechos reprochados y su participación, con la calificación legal adoptada y con la pena solicitada, teniendo todos los aspectos de una sentencia definitiva posibilitando contra su rechazo el recurso de apelación.

Agrega que puede solicitarse en cualquier momento hasta los cinco días posteriores a la notificación de la audiencia de debate y que el magistrado pasa a examinar las circunstancias reunidas para homologar el avenimiento, no siendo obligatorio para él, quien puede rechazarlo y ordenar continuar con la investigación.

En ese punto resulta interesante destacar que la ley 27.147, de fecha 18/6/15, ha modificado el artículo 59 del Código Penal con su inciso 6, al establecer un modo de extinción de la acción penal: *“Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”*⁴⁰.

Se abren interrogantes en cuanto a si la norma resulta operativa a la luz de la no aplicación del Código Procesal Penal recientemente sancionado, si la reparación integral supone capital e intereses o solamente capital, o si en caso de cancelarse el monto presuntamente evadido corresponde apartar a la querella del proceso⁴¹.

Con respecto a la operatividad de la norma, en atención a la suspensión de la entrada en vigencia del Código Procesal Penal de la Nación por decreto del Poder Ejecutivo, se ha tomado conocimiento de dos precedentes de la Cámara del Crimen en donde, por mayoría, se resolvió el rechazo del recurso interpuesto en torno a la aplicación del artículo 59 del Código Penal, en supuestos donde había existido convenio de reparación de daño por el delito⁴².

40 El 30/12/15, en la Ciudad de La Plata, el imputado solicitó la extinción de la acción penal sobre la base del artículo 59, inciso 6, del Código Penal (ley 27.147) y el artículo 328 y ss. del CPPN. La Sra. Fiscal al corrérsele la vista se opuso manifestando que la actual Ley Penal Tributaria incorporó dos previsiones específicas: el artículo 16 y el último párrafo del artículo 76 bis. Analizó las diferencias entre sujeto obligado y agente de retención (caso que se daba en autos) respecto del artículo 16 y que el artículo 76 bis, último párrafo, no era aplicable. Que si el legislador hubiera considerado que el artículo 59, inciso 6, del Código Penal, realizaba un cambio radical del temperamento en cuanto a la consideración sobre los ilícitos fiscales, lo hubiera referido en los debates parlamentarios y fundamentos de la ley 27.147. El Sr. Juez adhirió a los argumentos de la Fiscalía agregando que el dinero no ingresado pertenecía a las arcas del erario público o personal de aquella y que la deuda fue cancelada una vez iniciada la investigación. La Cámara por el contrario revocó la resolución e hizo lugar a la extinción por reparación integral, en el entendimiento de que el artículo 59 extinguía la acción penal no haciendo referencia alguna a la clase de delitos a los que resultaba aplicable, por lo que lo era respecto a todos. En cuanto al artículo 76 bis sostuvo que este no exigía la reparación integral sino aquella en la medida de lo posible. Asimismo, indicó que la ley 27.147 era posterior y derogando, en consecuencia, el artículo 16 de la ley 27.735 y que el pago había sido integral, por lo que debía hacerse lugar al recurso. “López, Natalia s/Extinción de la acción. Infracción ley 24.769”, Cámara de Apelación y Garantías en lo Penal del Departamento Judicial La Plata, Sala IV, 11/03/16.

41 Esto en la medida en que una cuestión similar en torno al anterior artículo 1097 del Código Civil albergaría la posibilidad de apartar a la querella ante un supuesto acuerdo de reparación sobre el daño. Esta es la posición asumida recientemente en un fallo analizado en la Comisión este año “Incidente de Falta de Acción de KGD en causa Kemini SA s/Infracción ley 24.769”, CNPE, Sala A, de fecha 8/9/15, en donde los Dres. Hendler y Repetto manifestaron: *“...Que se encuentra admitido que la Administración Federal de Ingresos Públicos acordó con la contribuyente el pago en cuotas de la obligación que se sospecha que fue evadida fraudulentamente. Que la ley civil vigente al celebrarse ese acuerdo establecía que la acción criminal se tiene por renunciada cuando el damnificado hubiese hecho convenio para el pago del daño (cfr. artículo 1097 del Código Civil, ley 340) y el acuerdo de facilidades de pago para el cobro de tributos supone una convención con la que se resarce el perjuicio ocasionado por el delito. Que en esas condiciones debe admitirse la excepción tendiente a excluir como parte querellante a la Administración Federal de Ingresos Públicos, sin perjuicio de la prosecución de la acción penal de la que es titular el ministerio público (cfr. artículos 5 del Código Procesal Penal de la Nación y de la ley 24.946)”*. Entendieron que correspondía revocar la resolución apelada, sin costas. El Dr. Bonzón –posición compartida por la Sala B– manifestó por el contrario: *“Que la norma de la ley civil mencionada, referida al ejercicio de las acciones para la indemnización de los daños causados por delitos, establece que si los ofendidos renunciaron a la acción civil o hicieron convenios sobre el pago del daño, se tendrá por renunciada la acción criminal. Que el importe del tributo reclamado no constituye una indemnización patrimonial por los daños causados por el supuesto delito de evasión cometido. La suma en cuestión constituye el impuesto que se habría omitido abonar. Que, en tal sentido, los tipos penales tributarios tienden a proteger (...) un interés macroeconómico y social, pero no en un sentido de patrimonio del Fisco sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público, o sea bajo la faz dinámica de permitir que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la sociedad quede asegurado con un régimen de ingresos de tributos y aportes que se deben proteger contra las conductas evasoras, convertidas en delitos fiscales y contables (Cfr. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 1, causa “Amorena”, fallo del 17/11/95, reg. 846). Por ello, ningún efecto jurídico penal puede tener un convenio entre partes, aunque una de ellas sea la Administración Federal de Ingresos Públicos, dado que las acciones delictuales que tienen por base la ley 24.769 y sus modificatorias, son de orden público e indisponibles (cfr. artículo 71 del Código Penal)”*. Por ende, votó por confirmar la resolución apelada, con costas. Por mayoría se resolvió revocar la resolución apelada. La Sala IV por su parte en autos “Kogan, Gustavo Daniel”, de fecha 15/3/16, también analizado en la AAEF, sostuvo por unanimidad que, dado el bien jurídico tutelado por la Ley Penal Tributaria, y tal como sostiene la mayor parte de la doctrina y la jurisprudencia, el monto abonado mediante plan de facilidades de pago no se corresponde con una indemnización sino con el impuesto omitido, y que el interés del organismo recaudador no se agota en el reclamo económico. En ese caso hicieron lugar al recurso de la querella y rechazaron la excepción de falta de acción por aplicación del artículo 1097 del Código Civil vigente a esa fecha.

42 “Giampaolletti, Gabriel Gastón”, Sala VI, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, de fecha 31/8/16 y “Gluzman, Roberto Simón”, Sala V, de la misma Cámara, de fecha 21/4/16. En el primero de los casos, los

TERCER EJE TEMÁTICO: *NE BIS IN IDEM*. ESPECIAL CONSIDERACIÓN EN ATENCIÓN A LA NUEVA SANCIÓN A LAS PERSONAS JURÍDICAS A PARTIR DE LA LEY 26.735⁴³

La garantía de *ne bis in idem* no estaba expresamente prevista por nuestra Constitución Nacional, si bien siempre se la consideró una de las garantías contenidas en el artículo 33. Con la reforma constitucional de 1994, ha quedado expresamente establecida en el artículo 75, inciso 22, de la Carta Magna, a través del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 14, inciso 7⁴⁴, y Pacto de San José de Costa Rica, artículo 8, inciso 4⁴⁵. También lo contempla nuestro Código Procesal Penal de la Nación en su artículo 1.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, haciendo suyas las palabras del dictamen del procurador general, expresó que la arbitrariedad invocada por el apelante conducía a la frustración del derecho federal invocado por la garantía contra el doble proceso al vedar la misma “(...) *no solo la nueva aplicación de una pena por el mismo hecho (...) sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra a través de un nuevo sometimiento de quien ya lo ha sido por el mismo hecho. Se ha ampliado de esta manera, la garantía de no ser juzgado a no ser perseguido*”⁴⁶.

Para entenderse vulnerado el principio, deben encontrarse presentes tres aspectos: identidad de persona, identidad de objeto, identidad de la causa de persecución.

Con relación a la identidad de persona, en el Derecho Penal Clásico se hace referencia a la persona física. Sin embargo, a partir de la incorporación de la ley 24.769 de la posibilidad de efectuar un reproche penal y aplicar consecuentemente sanciones penales a las personas jurídicas por la identidad de persona debemos hacer referencia a la misma persona física, a la misma persona jurídica o al mismo “ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado”, de acuerdo con lo establecido por el artículo 14, primera parte, de la ley 24.769⁴⁷.

Por identidad de objeto se entiende el mismo comportamiento (*eadem res*) independientemente de la calificación jurídica asignada (*nomen iuris*).

Por último, para determinar la identidad de causa de persecución existen dos posiciones, por un lado la que sostiene que “...*lo que define que se trata de una persecución penal no es la sede encargada de la persecución, ni el cuerpo normativo invocado para llevarla a cabo, sino la naturaleza penal de la sanción que se pretende obtener*...”^{48 y 49}.

Dres. Lucini y Filozof entendieron en lo sustancial que el artículo 59 había perdido operatividad desde el decreto ley 257/15 que había postergado su implementación, mientras que la Dra. María Bunge Campos sostuvo que el decreto no podía implicar que estos institutos de extinción de la acción penal no puedan aplicarse, pues se estaría haciendo una interpretación *in malam partem* de la posibilidad de aplicar una norma de fondo que extingue la acción penal, otorgándole a un decreto del Poder Ejecutivo una potestad de la que carece, cual es la suspensión de la aplicación de una norma de fondo. En el otro precedente, la Dra. Mirta López Gonzales concluyó que la regla del código de fondo resultaba operativa sin necesidad de que sea reglamentada en el código procesal local, pues nunca una norma local podría prohibir lo que la regla de fondo habilitó. Agregó que carecería de sentido negar la aplicación de una ley más favorable al enjuiciado cuando una norma sustantiva autoriza la aplicación y que, más allá del citado decreto del PEN, la ley 27.147 se encontraba vigente. Los Dres. Ricardo Matías Pinto y Jorge Rimondi entendieron, por el contrario, que ante la clara remisión a las normas procesales efectuada por el Código de Fondo, le quitaba carácter operativo hasta tanto la ley de fondo no defina las condiciones de procedencia del instituto, pues si la intención del legislador hubiera sido que tuviera carácter operativo debió haber introducido una fórmula similar a la que fue utilizada para la *probation* y sin embargo no estipuló las condiciones y requisitos necesarios para su aplicación remitiendo su regulación a la normativa procesal. Por ello, mientras no se encuentre regulado en los códigos procesales no se afectaría el principio de igualdad ante la ley toda vez que los presupuestos son distintos en razón del lugar donde se comete el delito. El Dr. Rimondi habló de “error de libros” al incluir una norma vinculada con el ejercicio de la acción penal en el código sustantivo cuando integra el conjunto de poderes que las provincias no han delegado en el gobierno federal.

43 “ISE Investigaciones Seguridad Empresarial SA”, JNPE N° 4, 26/2/16.

44 Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país.

45 El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.

46 “Ganra de Naumow, Ana María fallos 299:221

47 Régimen tributario y previsional. Ley 24.769, con las reformas de la ley 26.735, Mariano Hernán Borinsky, Juan Pedro Galván Greenway, Javier López Biscayart y Pablo Nicolás Turano, Rubinzal-Culzoni Editores.

48 Lisicki, Fernando M., “Coexistencia de penas y sanciones administrativas en materia penal tributaria: ¿Es inconstitucional el artículo 17 de la LPT por afectación a la garantía de *ne bis in idem*?”, *Derecho Penal Tributario*, T. II, Avellaneda, Ed. Marcial Pons, 2008.

49 En similar orden de ideas Alejandro Catania cuando expresa: “...*el procedimiento administrativo previsto por la ley 11.683 para la aplicación de sanciones debe ser considerado como persecución penal, a estos efectos, pues comparten la*

Por el otro, aquella que considera la posibilidad de llevar adelante ambos procesos y de aplicar ambas sanciones, sustentado en que la diferencia radica en la *causa petendi*, es decir, la naturaleza administrativa o penal de la sanción a aplicar, donde el tribunal penal carece de la competencia para aplicar las sanciones que son del resorte exclusivo de la jurisdicción administrativa^{50 y 51}.

Se ha dicho que el artículo 17 de la ley 24.769 vulnera la garantía en análisis, al permitir la aplicación de sanciones administrativas luego de finalizado el proceso penal⁵², no obstante lo cual, parte de la doctrina comparte su constitucionalidad⁵³.

Cabe mencionar en este punto lo expresado por Marcelo Bello en cuanto a que el artículo 163, tercer párrafo, del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (2015), señala que *"No podrá sancionarse administrativamente a las personas jurídicas que en el marco del proceso penal, hubiesen sido objeto de las sanciones previstas en el artículo 14, segundo párrafo, de la ley nacional 24.769, ni extender la responsabilidad solidaria por las multas que fueran aplicables a los entes ideales, a las personas físicas que hubieran sido condenadas con penas privativas de la libertad, de cumplimiento efectivo o condicional"*.

CUARTO EJE TEMÁTICO: LA NATURALEZA DE LA OBLIGACIÓN DE DETERMINAR PREVIAMENTE LA DEUDA EN SEDE ADMINISTRATIVA. LA INCIDENCIA DE LA RESOLUCIÓN EN EL PROCESO. SU NATURALEZA Y LA ALEGADA PREJUDICIALIDAD. DENUNCIAS DE TERCEROS

Del artículo 18 se desprende en los dos primeros párrafos la actuación de los organismos de recaudación y, en el último, el de los terceros ajenos a la relación jurídico-tributaria. En cuanto al primer supuesto han existido distintas interpretaciones y alcances tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, respecto del carácter y/o incidencia que reviste la previa determinación de oficio de la deuda tributaria con la obligación de formular denuncia. Así, mientras algunos le asignan a la resolución el carácter de cuestión prejudicial, otros le otorgan el rango de condición o requisito de procedibilidad o perseguibilidad⁵⁴. Actualmente, ninguna de las dos categorías son aceptadas⁵⁵.

La cuestión prejudicial implica un juicio previo a la resolución que se pretende –en este caso por el juez penal–, de modo que solo es posible dictar sentencia una vez que se haya resuelto aquella cuestión,

misma esencia: el carácter represivo sancionatorio y no reparador", Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Editores del Puerto.

50 Cfr. *Régimen tributario y previsional. Ley 24.769, con las reformas de la ley 26.735*, ob. cit.

51 En un sentido similar se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos: 273:66, "Pousa, Lorenzo", 1969: "No es atendible la pretendida violación de la defensa en juicio resultante de que una misma conducta pueda ser objeto de investigaciones paralelas, en sede administrativa y judicial. Se trata de determinar responsabilidades de diferente naturaleza, ante jurisdicciones también distintas".

52 Existen quienes concilian la aplicación del citado artículo con la garantía constitucional de *ne bis in idem* a través de las reglas del concurso ideal, en el que frente a una misma unidad delictiva se aplica la sanción penal mayor que es la de la pena de prisión.

53 "En este punto conviene resaltar que si la condena penal obstará la posibilidad de sancionar administrativamente al contribuyente, lo mismo debería ocurrir en los casos de un sobreseimiento o absolución en sede penal, dado que la garantía constitucional en trato no efectúa un tratamiento diferente según que el proceso anterior haya concluido con el dictado de una sentencia condenatoria o con el dictado de una sentencia absolutoria. Sin embargo la doctrina no ha profundizado demasiado sobre esta cuestión, arribándose en consecuencia a conclusiones que parten de un análisis segmentado de la cuestión". Agregando que similar circunstancia ocurriría para el caso de una persona a la que se le haya aplicado el instituto de la suspensión del juicio a prueba y se haya extinguido ante su cumplimiento la acción penal, toda vez que se impediría con posterioridad el proceso administrativo por la misma conducta. Cfr. *Régimen Tributario y Previsional*, ob. cit.

54 Juan Pablo Fridenberg realiza una división aún más precisa al sostener, por un lado las cuestiones prejudiciales propiamente dichas y, por el otro, aquellas impropias. Entre estas dos últimas se encontrarían las cuestiones previas que obstaculizan el inicio o la continuación del proceso penal y en especial el dictado de una resolución acerca de la situación procesal del imputado sin determinar necesariamente la nulidad de los actos de instrucción que se hubieran llevado a cabo antes de su aparición, y las condiciones de procedibilidad como recaudos de carácter procesal que impiden el ejercicio de la acción penal hasta tanto sean cumplimentadas, de forma tal que lo actuado en omisión resulta jurídicamente inválido, *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769, modificada por la ley 26.735*, Ed. Ad-Hoc.

55 "Las denuncias por delitos previstos en la Ley Penal Tributaria", Roberto Hornos, *Derecho Penal Tributario*, T. II, coordinadores: Alejandro C. Altamirano, Ramiro M. Rubinska, Ed. Marcial Pons.

la que deviene, de ese modo, determinante. Adicionalmente, debe encontrarse firme y es, por su naturaleza, vinculante para el juez.

El texto del artículo 20 específicamente suprime la necesaria firmeza del acto determinativo de oficio.

De sostenerse el efecto vinculante, lo resuelto en la otra sede no puede ser objeto de una nueva controversia o revisión en el proceso penal, habiendo quedado definitivamente establecida⁵⁶.

En lo que respecta a la condición de procedibilidad o perseguibilidad la misma implica un resguardo procesal que impide u obstaculiza el inicio o progreso de la acción hasta tanto se cumplimente lo requerido, resultando inválido lo actuado con anterioridad a aquel. La jurisprudencia mayoritaria considera el ejercicio de la acción penal independiente de la tramitación de la determinación de oficio⁵⁷.

En la línea que se viene exponiendo entonces, la determinación de oficio de la deuda tributaria o las actas de la seguridad social constituyen un requisito formal de la denuncia cuya omisión no resulta pasible de sanción alguna⁵⁸.

Marcelo Bello, en su trabajo, luego de relatar la opinión de la doctrina y jurisprudencia en este punto, se inclina por esta posición al considerar que la determinación de la deuda previa no constituye una cuestión prejudicial ni tampoco una condición de procedibilidad, no encontrándose afectado el derecho de defensa en juicio en sede penal.

No se puede desconocer, sin embargo, lo que la doctrina ha señalado en el sentido de que si el legislador con la última reforma ha insistido en mantener el texto tal como estaba en la ley 24.769 es porque entiende que la determinación de oficio es un requisito para la formulación de la denuncia por parte del organismo recaudador.

En esa línea, Emilio Cornejo Costas al expedirse respecto de la causa "HSBC Bank Argentina y otros s/ Infracción ley 24.769" expone que el fiscal de la causa adujo que aun sin determinación de oficio que precise el presunto impuesto no pagado, entendió que alcanzaba con presumir el monto presuntamente evadido solo con los datos económicos o patrimoniales que surgían de las fichas, habiéndose circunscripto a aquellos casos que superarían el monto de los incisos a) y b) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria por entender, en este último supuesto, que se habrían utilizado personas jurídicas interpuestas en aras de ocultar la verdadera identidad de los obligados. En concreto surge del trabajo que el Ministerio Público Fiscal sostuvo: *"con la estimación de los montos que, aunque encontrándose en curso la cuantificación precisa por el órgano administrativo correspondiente, permite para los casos listados entender superados los topes previstos en la legislación hoy vigente para la evasión tributaria agravada [artículo 2, incisos a) y b), de la ley 24.769]"*.

Se refirió, en síntesis, a un llamado a indagatoria sin una determinación de oficio previa que determine de modo más preciso el impuesto, por un presunto incremento patrimonial que la jurisprudencia casi con unanimidad considera ajeno al ámbito penal, con el aparente desinterés en la información correspondiente a determinados períodos, con la imputación de un solo impuesto en cabeza de varios obligados, sin prueba o con la mera información aportada (y compaginada) por un testigo que ni siquiera será

56 *"Los actos administrativos de determinación de la deuda tributaria o de resolución de la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social gozan de presunción de legitimidad pero no vinculan de manera alguna al órgano jurisdiccional, en cuya sede podrán realizarse medidas tendientes a corroborar o desvirtuar las determinaciones administrativas. El proceso penal no puede desarrollarse válidamente si se desconocen al imputado ciertas garantías mínimas entre las cuales y en lo que aquí interesa debe destacarse el derecho de defensa en juicio, que conforme lo establece la Constitución Nacional es inviolable (artículo 18), cuya vigencia reclama que se otorgue al imputado o al acusado de un delito la posibilidad no solo de ofrecer prueba en el proceso, sino también la de controlar la incorporación de los elementos de convicción así como la de ejercer facultades propias de un procedimiento contradictorio, y resultaría violatorio de la garantía citada que prueba de naturaleza diferente sea introducida en la causa sin posibilidad de control, debate o contradicción en el marco garantizador del proceso jurisdiccional"*, Roberto Hornos, ob. cit., págs. 1147/48.

57 *"(...) No resulta de los términos en que se encuentran concebidos los artículos 18 y 19 de la ley 24.769 que se haya creado con ellos un requisito sin el cual no pueda darse curso a la acción. La denuncia, en el régimen procesal en vigencia, no es determinante del inicio de la acción penal. Con ella únicamente se debe dar intervención al agente fiscal (artículo 180 del mismo cuerpo legal) que es quien tiene expresamente conferida la titularidad de su ejercicio (cfr. artículo 5 del citado código de forma). Por lo demás, no puede entenderse que la Ley Penal Tributaria haya derogado o deba prevalecer sobre el mencionado Código Procesal, cuando no surge ninguna derogación expresa, y cuando la intención del legislador quedó precisada con una ley posterior, la 24.946, que ratificó las prerrogativas del Ministerio Público..."*, "Asbon SA", CNPE, Sala A, 7/5/02.

58 En ese sentido se expresa Javier López Biscayart al sostener que ninguna norma de derecho positivo impide a un funcionario de AFIP formular una denuncia penal sin que medie una determinación de oficio, *"La defensa en el proceso penal tributario. Estudios sobre el proceso penal tributario Etapas instancias y partes Derecho procesal nacional y comparado"*, coordinadora: Teresa Gómez, Ed. Errepar.

posible escuchar en forma personal, que tampoco se sabe si ha respetado la cadena de custodia de la información que funda todas las imputaciones.

Es decir, concluyó, se presume la existencia de determinadas cuentas, con presuntos montos, a nombre de presuntas sociedades que presuntamente pertenecen a determinados titulares. Todo lo cual, en definitiva genera un presunto impuesto evadido; o sea, presunciones de presunciones de presunciones que dan origen a una denuncia penal y posterior llamado a indagatoria.

La experiencia indica que la resolución administrativa en algunos casos solo se ha transformado en un acto meramente orientativo, a la luz de la imposibilidad en principio, de trasladar determinados ajustes perfectamente admitidos en sede administrativa al ámbito penal⁵⁹.

Se ha observado, asimismo, la presentación de solicitudes de órdenes de allanamiento –por ende, sin determinación de oficio– tomadas como denuncia por los ex jueces en lo penal tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dando inmediato traslado al Ministerio Público.

La doctrina también ha tenido en cuenta los antecedentes parlamentarios de la ley 24.769 al suprimir el anterior informe técnico⁶⁰.

Daniel Barbato, en su trabajo como panelista en estas jornadas, considera la determinación de oficio de innegable trascendencia y precisa en qué casos se diferencia de las meras liquidaciones y, por tanto, abre la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Considera que, a tenor del artículo 18, la resolución determinativa es el acto disparador de la denuncia penal, delimitando en qué casos se supera la condición objetiva de punibilidad. Agrega que la ampliación de la tutela a las haciendas locales en relación con este punto le da aún más trascendencia a dicha resolución y clama –a criterio del autor– una mayor responsabilidad a la hora de analizar los descargos en sede administrativa, evitando interponer denuncias al límite de la prescripción.

En consonancia con el tema a nivel local, De Llano manifestó que *“...no es menos cierto que en términos de un proceso acorde con lo que demanda la Constitución Nacional, el sometimiento a proceso en jurisdicción provincial, lejos de perjudicar al imputado, estará en general rodeado de un mayor marco de garantías ni bien se advierte que los sistemas procesales provinciales son mayormente de corte acusatorio”*. Resalta, asimismo, el mínimo de garantías que las provincias pueden aumentar pero nunca disminuir y conclu-

59 En un reciente pronunciamiento de abril de este año analizado en la Comisión de la materia de la AAEF, “Local Pack SA s/Infracción ley 24.769”, de la Sala B, ante la apelación del rechazo de excepción de falta de acción y nulidad del contribuyente por no haberse notificado adecuadamente el procedimiento de determinación de oficio –considerando que la acción consecuentemente no había sido legalmente promovida–, el tribunal expresó que la resolución de determinación de oficio no era una cuestión prejudicial ni vinculante para los jueces encargados de la instrucción que era revisable en sede penal y que existían diferencias inconciliables entre los procesos que se sustancian en sede administrativa y en jurisdicción penal. En cuanto a la nulidad articulada, expresó que el código de forma no atribuye competencia al juez de la causa penal, para determinar la posible nulidad de la determinación de oficio, sino solo evaluar su valor probatorio. Asimismo, en relación con los métodos que había utilizado el Fisco para determinar la deuda, manifestó que la cuestión debía resolverse en el marco del proceso principal.

60 “De la letra de la ley y del espíritu del legislador pareciera observarse que la modificación a la norma preexistente tenía como objetivo evitar que se denuncien maniobras defraudatorias sin el debido control por parte de la AFIP y sin que el contribuyente tuviera la posibilidad de ejercer el derecho de defensa. Algunos precedentes jurisprudenciales han coincidido con esta perspectiva (...)”. Cita, a su vez, un precedente jurisprudencial: “La exigencia de la determinación del informe del artículo 18 no obedece a un mero capricho legislativo, sino que pretende, por un lado, inducir un comportamiento fundado y responsable en los organismos fiscales con el objeto de evitar denuncias inconducentes que, prima facie, aparecen como improcedentes y provocan inútiles dispendios de actividad judicial, llevando a los tribunales actuaciones sin posibilidad alguna de concluir en decisiones condenatorias. Por otra parte, dicha normativa tiende a asegurarle al particular las garantías del debido proceso dentro del procedimiento administrativo instaurado en dicha sede. Así, en el informe técnico debe reflejarse la deuda evadida, la cual deberá estar determinada indefectiblemente sobre base cierta, demostrando la situación fiscal del contribuyente ante el organismo recaudador, posibilitando de esta manera su correcto juzgamiento por parte de los tribunales” (“DGI Mercedes s/Denuncia infracción ley 24.769”, CFed. Apel. San Martín, Sala I, 24/10/00). Agrega que algunas provincias han establecido en su ordenamiento legal una disposición de similares características a la prevista en la ley 24.769, lo cual deriva en idénticos conflictos en cuanto a su interpretación que podría considerar que las jurisdicciones locales no deben realizar el acto de determinación del impuesto como cuestión prejudicial por lo que en el ámbito de la investigación penal preparatoria se determinaría el impuesto presuntamente evadido. También, que el problema se profundizará cuando la evasión comprenda tributos en distintas jurisdicciones por tratarse de un sujeto inscripto en el Convenio Multilateral (para el caso del impuesto sobre los ingresos brutos) o que el instrumento ha tenido efectos en distintas jurisdicciones (si se tratare del impuesto de sellos). Esteban Semachowicz, “Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, 2013.

ye: “sobre lo que no puede haber discusión es en la necesidad de asegurar, tanto en el ámbito administrativo como en el judicial, la amplia posibilidad de ejercitar el derecho de defensa. En el primero, toda vez que, con la incorporación de los tributos locales a la Ley Penal Tributaria, los ajustes que superen los pisos cuantitativos allí fijados pasarán a tener trascendencia jurídico penal, por lo que para evitar denuncias infundadas o de dudoso sustento probatorio será esencial garantizar al contribuyente la posibilidad de desvirtuar el ajuste mediante el aporte de elementos de convicción. En el segundo caso, para asegurar la vigencia de los principios constitucionales señalados y para evitar que el eventual no respeto del derecho de defensa en sede administrativa impida al contribuyente contradecir la imputación”⁶¹.

Al respecto, señala Marcelo Bello que “(...) las resoluciones determinativas relacionadas con tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (...) aun cuando exista denuncia penal, deberían ser resueltas por los organismos ante quienes se deduzcan los recursos administrativos o jurisdicciones previstos por la ley de procedimiento tributario”.

De todos modos y en lo que atañe a la relevancia de la determinación de oficio como paso previo al proceso penal se sostiene que el tiempo que conlleva el procedimiento administrativo previo a la denuncia lejos de favorecer, perjudica al proceso penal y en especial al propio imputado^{62 y 63}.

En el segundo párrafo del artículo 18 están aquellos casos en los cuales no es necesaria la determinación de oficio, como los casos en que no se encuentren cuestionados los importes declarados por los agentes de retención y/o percepción, aquellos en los que existe presentación de declaraciones juradas rectificativas, y los correspondientes a tipos penales que no requieren monto alguno. La relevancia en estos casos pasa por determinar cómo se forma la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En el tercer párrafo, por último, se establece que ante la denuncia efectuada por terceros, el Juez debe remitir los antecedentes al organismo recaudador para que efectúe el procedimiento de determinación de oficio de la deuda tributaria. Existen en este punto diferencias en cuanto a si previo a esto debe o no darse traslado al Ministerio Público Fiscal.

En su exhaustivo trabajo sobre el proceso recursivo y el procedimiento aplicado por algunas de las provincias con la ley 24.769, Marcelo Bello expresa, sintetizando específicamente en cuanto al procedimiento penal tributario:

“Las jurisdicciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Córdoba, La Pampa, Mendoza, Misiones, Santa Cruz, Santa Fe y Tierra del Fuego prescriben en sus respectivos códigos fiscales que cuando se formule la denuncia penal se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco. El resto de

61 Ob. cit.

62 Además de aconsejar un trabajo de mi propia autoría: “La relevancia de la determinación de oficio hoy, en las denuncias por delitos de la Ley Penal Tributaria”, Revista de Derecho Penal Económico, Rubinzal-Culzoni Editores, VIII, 2012-2, podemos destacar la posición de Juan P. Fridenberg en el sentido que la tramitación administrativa previa pueda agregar algún valor al régimen. Así expresa: “En primer término, la defensa del contribuyente en cuanto a su responsabilidad penal no se vería asegurada por la tramitación del expediente liquidatorio, o bien su confirmación en sede administrativa, toda vez que en dicha sede se ventilan cuestiones exclusivamente tributarias (...) es en el proceso penal donde el ciudadano obtiene mayor resguardo en su derecho de defensa incluso en lo relativo a la cuestión tributaria ventilada. El principio de amplitud probatoria rige aquí en mayor medida, y el estado de inocencia se aplica a todos los elementos constitutivos de la conducta punible, incluida la existencia del tributo evadido y su concreta magnitud. Aún más, sistemas como el descrito redundan en un menor volumen de derechos y garantías procesales, toda vez que en el procedimiento tributario no rigen tan amplias garantías como son propias del derecho penal, produciéndose una especie de preconstitución probatoria en sede administrativa”. El autor no discute la validez jurídico-penal de dicha adquisición probatoria y continúa: “(...) la tramitación del procedimiento administrativo o bien su firmeza en sede administrativa, involucran un sacrificio temporal que no se ve recompensado con la posterior agilización del proceso penal, al no quedar despejada la cuestión relativa a la existencia y magnitud de la materia imponible incumplida con los rasgos característicos de las cuestiones prejudiciales, es decir con efecto vinculante”. En definitiva, la determinación de oficio no aporta más en tiempo y recursos, que lo que podría aportar una convicción administrativa formada por ejemplo con un informe de fiscalización con traslado e intervención al área penal. *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario, ley 24.769, modificada por la ley 26.735*, Ed. Ad-Hoc, ob. cit.

63 En el mismo sentido se expresa Alejandro Catania al sostener que “(...) Tampoco considero completamente acertado sostener que por medio de este mecanismo se provea de cierta inmediatez a la investigación penal, sobre todo si se tiene en cuenta que en ocasiones, el proceso de la determinación de oficio lleva años y su objeto se encuentra constituido por períodos fiscales de años anteriores al comienzo de las actividades de verificación y fiscalización que desembocan en la realización de aquel procedimiento; por lo tanto, de esta manera se consume un significativo tiempo de investigación de hechos que pueden ser delictivos con dos claras consecuencias, la disgregación de los elementos probatorios y la prescripción de la acción penal”, Catania, Alejandro, ob. cit.

las jurisdicciones no contemplan en sus respectivos códigos fiscales la suspensión del término de la prescripción. Las jurisdicciones de CABA, Córdoba, Mendoza y Tierra del Fuego disponen que la suspensión de la prescripción se extenderá hasta los 180 (ciento ochenta) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Mientras tanto, las jurisdicciones de Buenos Aires, La Pampa, Misiones, Santa Cruz y Santa Fe prescriben que la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que se produzca la denuncia penal hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva. CABA, Buenos Aires, Formosa, Jujuy y La Pampa, entre otras, han adherido a las disposiciones de la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, prescribiendo en sus códigos fiscales respectivos que la autoridad administrativa pertinente efectuará la denuncia penal ante la justicia competente, una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria. Al respecto, la denuncia penal se formulará aun cuando se encontrare recurrido el acto respectivo. Asimismo, prescriben que una vez formulada la denuncia penal, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial”⁶⁴.

Ante la posibilidad de revisar el monto evadido en sede penal, siempre existirá un monto de “cuota defraudada” que coincidirá o no con la “deuda tributaria”. Ello, como se adelantara, en atención a la posibilidad siempre discutida de trasladar presunciones perfectamente admitidas por la ley de procedimiento tributario al ámbito penal^{65 y 66}.

Al respecto, Emilio Cornejo Costas, en su trabajo sobre la causa “HSBC Bank Argentina y otros s/Infracción ley 24.769”, expone que para la Administración Federal de Ingresos Públicos determinar en forma presunta la obligación tributaria no es discrecional y es de carácter excepcional y subsidiario⁶⁷ y entiende inviable en el proceso penal el mecanismo de las presunciones legales por el que se llega a establecer una “base presunta”, pues en un proceso penal se necesita una certidumbre incompatible con las presunciones utilizadas en sede tributaria⁶⁸ no pudiéndose aceptar que las presunciones que no reúnen ese requisito sean utilizadas.

Específicamente y ya en torno a las determinaciones de oficio sobre base presunta, Alberto Marcelo Bello sostiene que “*Las administraciones locales deberían armonizar sus ordenamientos administrativos de manera que contemplen la validez de la determinación de oficio sobre base presunta para formular la denuncia penal, siempre y cuando existan indicios serios, graves, precisos y concordantes que permitan justificar la presunta comisión del delito*”, “Aspectos procesales de la Ley Penal Tributaria en las haciendas locales”, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, 2015.

Y en el trabajo para estas jornadas señala: “*El artículo 18 de la ley 24.769 no establece que la determinación de oficio deba realizarse sobre base cierta, y más aún teniendo en cuenta que la determinación sobre base presunta no encuentra impedimento procesal penal alguno en la etapa de inicio del proceso, ya que luego el juez penal tendrá como función dilucidar dichas cuestiones al momento de dictar sentencia condenatoria*”.

QUINTO EJE TEMÁTICO: EL LLAMADO ESCANDALO JURÍDICO EN LOS HECHOS

Relacionado con algunos aspectos ya debatidos, al mencionar el rol de la determinación de oficio, se habla de prejudicialidad cuando debe realizarse un juicio previo a la resolución que se pretende de for-

64 Remitimos en ese sentido a su extenso y pormenorizado trabajo detallando el procedimiento establecido en el Código Fiscal y en el Procesal Penal en cada una de las provincias.

65 Causa “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto”, del 6/4/89, donde la Corte sentó la doctrina por la que las presunciones no podía extenderse al campo del hecho ilícito tributario “*sin el necesario sustento de otros elementos de prueba que permitiesen acreditar la existencia de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco*”. En similar sentido, en “Montenegro Hnos. SA”, del 24/8/00, la Corte clarifica el alcance manifestando que las presunciones utilizadas para la determinación de la deuda tributaria no podrían utilizarse además para tener por probada la existencia de esa conducta dolosa.

66 “Aspectos procesales de la Ley Penal Tributaria en las haciendas locales”, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, 2015.

67 Cfr. TFN, “Rovetto, Luis Alberto”, sentencia del 07/10/99; “Beraja, Alberto David y Dwek”, sentencia del 25/02/98; “Iglesias y Cía. SCC”, sentencia del 28/12/84; “Clapea SACIFI”, sentencia del 05/09/89; “Verde, Juan”, sentencia del 28/03/90; “La Unión SRL”, sentencia del 28/02/91, entre muchos otros; CNACAF, “Hodara, Benjamín”, sentencia del 09/08/99; “Verón, Teresa”, sentencia del 13/04/93; “Cuffaro y Perruccio SRL”, sentencia del 10/07/96, entre muchos otros).

68 Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, “Incidente de apelación”, reg. 593, folio 665, año 2005.

ma tal que solo es posible dictar sentencia una vez que fue resuelta la misma. En el anterior sistema de la ley 23.771, estaba vigente la prejudicialidad penal, esto es, se paralizaba el proceso de liquidación de deuda tributaria ante la existencia de un delito y se reanudaba una vez firme la sentencia en ese punto⁶⁹.

Por el contrario, la prejudicialidad tributaria vigente en otros países le da prioridad a la determinación de la deuda por parte de tribunales especializados en la materia y estuvo vigente en Argentina entre los años 1974 a 1976, mediante la ley 20.658.

El sistema de doble vía existente en la actualidad en los artículos 18 a 20 implica que los conflictos tributario y penal se sustancien separadamente mediante procedimientos y ante jurisdicciones distintas de acuerdo con sus respectivos ordenamientos⁷⁰.

La existencia de esta posibilidad es precisamente lo que ha dado lugar al llamado escándalo jurídico, lo que significa que sobre un mismo tema existan dos sentencias contradictorias (v.gr., uno ante los tribunales administrativos encargados de los recursos contra las determinaciones de oficio, y otro ante la justicia penal). A partir de la última reforma, esto se ha acentuado, toda vez que anteriormente las Cámaras en lo Contencioso Administrativo Federal optaban en algunas oportunidades por suspender el proceso hasta el dictado de la sentencia penal, circunstancia que ahora no es posible.

En ese sentido se expresa Marcelo Bello en su trabajo, a lo que agrega que dicha opción es contraria al principio de legalidad por no contemplar la Ley Penal Tributaria dicha posibilidad, y suma: *"Por su parte, un problema adicional se suscita en el supuesto de que la sentencia penal sea anterior al pronunciamiento de los órganos jurisdiccionales ante quienes se hayan sustanciado los recursos contra las determinaciones de oficio pertinentes, siendo los mismos contrarios a lo resuelto por el juez penal. En dichos supuestos, se encontraría habilitada la vía de revisión de dicha sentencia penal, en los términos del artículo 479, inciso 4, del CPPN"*.

Con relación al tema se destacan distintos pronunciamientos judiciales⁷¹.

69 La Cámara Federal de Córdoba, Sala B, en fecha 13/8/16, en autos "Manzano, Gregorio Cesar y Serafini Sandra Marcela s/Evasión simple tributaria", al tratar la apelación del procesamiento de los imputados como autores de la evasión simple tributaria de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado analizó que la defensa técnica de los imputados había acompañado copia simple de un fallo del Tribunal Fiscal de la Nación, dictado de fecha 15/5/15, en autos "Estancia La Trinidad s/Recurso de apelación", del cual surgía que se había ordenado a la AFIP una reliquidación de los tributos, acompañando la defensa copia de esa reliquidación, a partir de la cual los montos quedaban por debajo de la condición objetiva de punibilidad. Más allá del fondo de la cuestión, y en torno específicamente a ese punto la alzada manifestó: "...Por otra parte, atento que la defensa ha acompañado documental (en copia simple, no certificada y de manera incompleta) que habría sido emanada del Tribunal Fiscal de la Nación, pongo de manifiesto que dicha resolución no resulta vinculante en el proceso penal. Por el contrario, y en virtud de lo prescripto en el artículo 20 de la ley 24.769, rige el principio de la prejudicialidad penal. Es decir, que en la sede administrativa no podrá aplicarse sanciones hasta tanto no exista sentencia penal firme, y por el contrario, la resolución administrativa no condiciona en absoluto el procedimiento penal".

70 Luego de otras alternativas ensayadas anteriormente, en España hoy rige una doble vía similar a la existente en nuestro país. Sin embargo, en definitiva sigue siendo una prejudicialidad penal pues, en caso de que a raíz de la sentencia penal se verifique alguna diferencia en lo cobrado tributariamente, se resuelve a favor del contribuyente.

71 Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico donde previamente había resuelto el Tribunal Fiscal de la Nación sobre la inexistencia de facturas apócrifas. En aquella oportunidad, consideró que la circunstancia de que el citado tribunal haya revocado la resolución por la cual se impugnó la declaración jurada presentada por Adanti Solazzi SACIF correspondiente al impuesto a las ganancias por el ejercicio 1999 y se determinó de oficio la obligación impositiva de aquella por el impuesto y período aludidos, no determina por sí misma la inexistencia del hecho ilícito investigado en los autos principales y la procedencia de la excepción de falta de acción planteada por el recurrente sin perjuicio del valor que pueda tener para la causa la sentencia recordada y las pruebas incorporadas al expediente en que aquella fue dictada "NN. Contribuyente: Adanti Solazzi y Cía. SACI s/Infracción ley 24.769", Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, Sala B, N° 61.195, folio 13, orden 23.667. 23/8/11. El Tribunal Fiscal de la Nación, a la hora de resolver si las operaciones que la demandada objetaba habían existido en la realidad, sostuvo que el Fisco Nacional se había basado en presunciones vinculadas con situaciones fácticas atribuidas a terceros (proveedores) pero que por vía indirecta habían sido atribuidas a la recurrente. Agregó que la circunstancia de que las empresas no reunieran ciertos requisitos para su funcionamiento o no cumplieran sus obligaciones tributarias no podía ser imputada a la recurrente porque la falsedad de los comprobantes no podía basarse únicamente en que las empresas emisoras no pudieron ser halladas en los respectivos domicilios fiscales o comerciales o que no presentaban declaraciones juradas. Asimismo, se indicó que en la época en que tuvieron lugar las operaciones impugnadas las empresas observadas no se hallaban incluidas en la base APOC. Cabe mencionar que en la causa penal se sobreseyó por ley penal más benigna, con fecha 7/2/12 y que la correspondiente al Tribunal Fiscal de la Nación está finalizada.

Incluso el Máximo Tribunal del país ha rechazado las determinaciones de oficio a raíz de lo resuelto en sede penal⁷², casos donde en sede penal fueron rechazados determinados ajustes sobre facturación de venta apócrifa confirmada en sede administrativa⁷³, y otros donde se ha rechazado el traslado de presunciones a sede penal⁷⁴. Preciso es recordar que la jurisprudencia del máximo tribunal solo se ha referido a la imposibilidad de su extrapolación al campo infraccional, únicamente sin el acompañamiento de otros medios de prueba⁷⁵.

La jurisprudencia se ha pronunciado con relación a la competencia del fuero Penal para verificar la determinación de la obligación tributaria, en tanto que el antecedente del acaecimiento de la obligación tributaria –es decir el hecho imponible previsto legislativamente– constituye parte del examen de los jueces para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión⁷⁶.

De los antecedentes plasmados, la posibilidad del escándalo jurídico ha sido y es materia de debate, no obstante lo cual a más de veinte años de la Ley Penal Tributaria, sea por las demoras en la tramitación de las causas ante los distintos fueros o por la forma en la que concluyen las causas penales, en su mayoría procesales, los casos se reducen ostensiblemente.

- 72 “Prosper Argentina (TF 20.316 I) c/DGI”, “(...) más allá del instrumento procesal utilizado el juez penal estableció que carecía de asidero el argumento central de la imputación formulada por la AFIP, relativo a la inexistencia del proveedor y de las operaciones declaradas, pues el Instituto Geográfico Militar había corroborado la existencia de las operaciones de venta de suministros para la confección del DNI y la Compañía de Suministros Grama SA había reconocido la relación comercial que la unía con Prosper Argentina SA dando suficientes explicaciones del mecanismo de pago instrumentado, decisión que quedó firme y por lo tanto debía ser tenida en cuenta en sede administrativa a los fines de determinar las obligaciones fiscales de la actora”. El caso merece un profundo análisis por la forma en la que el Máximo Tribunal habría tenido por probados los hechos en sede penal.
- 73 En la causa “Frigorífico Jorge Luis Tolosa SA s/Infracción ley 24.769”, el Juzgado en lo Penal Tributario N° 2 había proceF sado al imputado en un caso de evasión agravada por facturación apócrifa de facturas de venta. A la hora de analizar la apelación por parte de la defensa, la Sala A en lo Penal Económico revocó la resolución y ordenó la falta de mérito por entender, en el voto de los Dres. Hendler y Repetto, que: “...las consideraciones del juez en que se basa su resolución dan cuenta de los datos recopilados por el organismo de recaudación que confieren verosimilitud a la denuncia efectuada pero no constituyen elementos de convicción suficientes para estimar la existencia del hecho delictuoso denunciado tal como lo requiere el artículo 306 del Código Procesal Penal de la Nación. Las distintas operaciones de venta cuyo precio se denunció como simulado indican la necesidad de escuchar a los respectivos adquirentes...”. El Dr. Bonzón en su voto en disidencia expresó que: “(...) la subfacturación detectada, fue considerada como ventas omitidas en virtud de lo dispuesto por el artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal (...) Que la doctrina ha señalado que las presunciones son utilizadas para reconstruir la materia imponible del contribuyente en aquellos supuestos en que el organismo recaudador deba acudir al método determinativo de oficio sobre base presunta (...) Que las falencias detectadas por la fiscalización respecto a los sistemas de registración contable de Frigorífico Tolosa SA, no ha permitido expedirse sobre la veracidad de las operaciones. Por eso a efectos de poder determinar la materia imponible la inspección debió recurrir a ciertos datos obtenidos tanto del contribuyente como a través de la información suministrada por la Secretaría de Agricultura, Ganadería, Pesca y Alimentos, y por la Oficina Nacional de Control Comercial...”. Las determinaciones de oficio fueron confirmadas por el Tribunal Fiscal de la Nación .
- 74 En la causa penal “Ilanozzi, Domingo s/Infracción ley 24.769” se rechazó el recurso extraordinario de la querella donde se llegó en virtud del sobreseimiento dictado en primera instancia y confirmado por los tribunales de alzada que habían hecho hincapié en la imposibilidad de trasladar las presunciones administrativas al campo penal. El Tribunal Fiscal de la Nación a la hora de resolver y confirmar parcialmente las resoluciones apeladas se remitió a las conclusiones efectuadas por el perito de la parte querellante en la causa ante el Fuero Penal Económico.
- 75 Que asiste razón al apelante pues, según esta Corte, ha tenido oportunidad de señalarlo en un pronunciamiento reciente (“Casa Elen-Valmi de Claret y Garelló”, Fallos: 322:519, en el que precisó los alcances del precedente “Mazza”, Fallos: 312:447), cuando se trata de infracciones que requieren de una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del Fisco –como ocurre con la prevista en el citado artículo 46–, la doctrina del Tribunal “impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable, sean utilizadas, además, para presumir –y tener de ese modo probada– la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba” (considerando 5). M.152.XXXV, Recurso de hecho, “Montenegro Hermanos Sociedad Anónima c/Dirección General Impositiva”, CSJN, 24/8/00.
- 76 La CNPenal Económico ha dicho al respecto: “Que, de esta manera, si se tiene en cuenta que la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, su antecedente, el acaecimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no solo constituye parte del examen que los jueces en lo penal tributario están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria”, Sala B, 31/8/06, autos “Lieberman, Samuel s/Infracción ley 24.769”.

Frente a la existencia legal de dos vías paralelas, administrativa y penal, no existen de hecho alternativas que impidan el posible dictado de sentencias contradictorias debiéndose ponderar en cada caso concreto la declaración de hechos contenida en cualquiera de los dos fueros⁷⁷.

Ahora bien, existe una posición doctrinaria que propicia como solución la existencia de un único fuero⁷⁸ que resuelva ambas cuestiones. El desafío se presenta cuando, cualquiera que sea la respuesta, deben contemplarse en cada caso aspectos como, por ejemplo, la necesidad del Fisco de hacerse de los recursos tributarios, el plazo razonable de duración del proceso⁷⁹, la cuantificación precisa de la suma evadida, la diferencia entre monto evadido y deuda, y la defensa en juicio.

Daniel Barbato hace hincapié en la ratificación del paralelismo de vías remarcando los antecedentes parlamentarios del artículo 20, en cuanto ya señalaban el peligro del escándalo jurídico de no establecerse prejudicialidad en materia penal sobre la existencia o no del delito.

Marcelo Bello propone otra solución a dicha controversia, la que "(...) estaría dada por reformar dicha norma, debiendo prever el legislador la obligatoriedad de que los jueces penales deban aguardar que la determinación de oficio se encuentre firme, para luego dictar sentencia penal. La misma solución debería aplicarse para las determinaciones de oficio relacionadas con tributos provinciales o de la CABA. Para ello, se requiere la incorporación en el plexo legal de las causales de suspensión del procedimiento penal y de interrupción de la prescripción penal"⁸⁰.

77 En el precedente "Manolio, Gabriela Antonia y otros s/Recurso de casación", de fecha 17/3/16, de la Sala III, analizado por la Comisión de derecho penal tributario este año, la Cámara Contencioso Administrativo Federal declaró desierto el recurso de apelación de la AFIP-DGI, y confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que había hecho lugar al recurso deducido por la sociedad anónima. En aquella oportunidad se dijo que la firma gozaba de exención no revocada formalmente por la AFIP, y que tampoco existían elementos limitantes del beneficio. En la causa penal iniciada por denuncia del Fisco y en trámite por ante la Justicia de Morón por utilización fraudulenta de una exención impositiva con el fin de evadir el impuesto a la transferencia de combustibles intervino la Cámara Federal de Apelaciones de San Martín donde se incorporaron copias de lo resuelto por el fuero contencioso administrativo. La causa llegó a la Cámara de Casación que expresó: "*La determinación de la deuda tributaria formulada por el organismo recaudador ha sido dejada sin efecto por el Tribunal Fiscal de la Nación cuyo pronunciamiento fue luego confirmado no solo por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal sino a su vez por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme el relato que efectuáramos ut supra. De ese modo, advertimos que la cuestión de fondo que se debatía en autos, referida a si correspondía aplicar a las operaciones efectuadas por la contribuyente el impuesto regulado por la ley 23.966, ha quedado definitivamente zanjada en el marco del expediente que tramitó en sede administrativa, cuyas conclusiones no cabe sino receptar en el marco de este proceso penal. Así, descartada la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el eje central de la acusación, se impone la conclusión de que la conducta atribuida a los aquí imputados carece de la relevancia típica que exigen los artículos 1 y 2 de la ley 24.769, extremo que conduce a convalidar las sucesivas decisiones que en ese sentido adoptaran los tribunales de las anteriores instancias*".

78 "*...En tal sentido la solución que propiamos es la total unificación de esos procedimientos en un solo órgano judicial, donde se ventilen todos los temas tanto principales como conexos. En efecto, producida la determinación de oficio o establecida la existencia de deuda y habiéndose superado el límite legal para la persecución penal, todo deberá ventilarse ante un solo órgano jurisdiccional, donde tanto el Fisco ejercerá su acción reclamando la prisión como la deuda, con más las accesorias de multa e inhabilitación que se puede aplicar a los ilícitos tributarios o previsionales. Por lo tanto, esos Jueces de Competencia tributaria múltiple, deberán ser aptos, para determinar la deuda y la consecuencia penal...*" "Problemática de la armonización de la Ley Penal Tributaria y la Ley de Procedimiento Fiscal", Humberto J. Bertazza; José A. Díaz Ortiz y Norberto J. Marconi, *Tratado de Régimen Penal Tributario*, T. III, Ed. La Ley, directores: Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi.

79 En el marco de la causa iniciada por una denuncia de la AFIP contra el presidente de una empresa dedicada a la venta de solvente y aguarrases, imputado en orden al delito de evasión agravada al no haber realizado mediante ardid los aportes al Fisco correspondientes al impuesto a los combustibles líquidos relativos a un período fiscal, se revoca la decisión que declaró extinguida la acción penal por violación al plazo razonable y dispuso el sobreseimiento del encausado, por resultar arbitraria, toda vez que, atendiendo a la complejidad que reviste el análisis de la prueba documental y su cantidad, al tratarse de la investigación de delitos de naturaleza tributaria que presentan una dificultad técnica evidente, no puede colegirse, como hizo el *a quo*, que no hubo actividad jurisdiccional en el plazo de cuatro años y nueve meses si ha sido necesario el libramiento de al menos cuatro exhortos judiciales a diferentes jurisdicciones con el objeto de recabar información relativa a las empresas presuntamente vinculadas comercialmente a la firma investigada, "Flores, Adrián Claudio s/Recurso de casación", Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, 4/5/16.

80 Agrega la posible solución propiciada por Juan Pablo Fridenberg, en el sentido de la coordinación mediante la prevalencia de la resolución primigenia, a través del cual prevalece la jurisdicción que se expide con anterioridad, *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769, modificada por la ley 26.735*, ob. cit.

El relator de las X Jornadas de Derecho Penal Tributarias del año 2015 celebradas en la Ciudad de Rosario⁸¹ advertía: *“La modificación al primer párrafo del artículo 20 se genera como consecuencia de un criterio, en función de sentencias del Tribunal Fiscal y la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo, que se estaba produciendo en el sentido de esperar o suspender el dictado de la sentencia hasta que se resuelva la causa penal de modo de evitar un ‘escándalo jurídico’ (...) La corriente jurisprudencial del fuero contencioso administrativo federal a la que se hizo referencia había efectuado una interpretación del artículo 20 buscando la armonía entre ambas vías, con la finalidad de evitar el ‘strepitus fori’ (...) Queda claro que la ley 26.735 ha ratificado de manera expresa que las resoluciones determinativas del tributos, aún cuando exista denuncia penal, deben ser resueltas por los organismos ante los que se deduzcan los recursos administrativos o jurisdiccionales que prevé la ley 11.683. Se impone por este medio a los organismos administrativos o judiciales resolver o dictar sentencia ante los recursos planteados por los contribuyentes en los casos en los que paralelamente existe una investigación penal, lo que implica establecer un criterio opuesto al que pretorianamente se había establecido mediante la jurisprudencia (...) En síntesis, la existencia de resoluciones contradictorias en cuanto al tipo objetivo –impuesto, monto, período– resulta una consecuencia que este sistema de paralelismo de vías puede llegar a ocasionar y, con la incorporación de las haciendas locales, las resoluciones contradictorias podrán serlo entre el fuero contencioso administrativo local de las provincias involucradas y el fuero penal tributario. La única posibilidad de resguardo, a fin de evitar un escándalo jurídico con la nueva normativa legal, dependerá exclusivamente de la actuación de los fiscos provinciales, así como de los jueces provinciales que entiendan en las causas penal y contencioso tributaria”⁸².*

SEXTO EJE TEMÁTICO: LAS MEDIDAS DE URGENCIA DEL ARTÍCULO 21 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA, EL RESGUARDO DE LA PRUEBA

El artículo 21 de la Ley Penal Tributaria se refiere a la facultad del organismo recaudador de solicitar al juez las medidas de urgencia que estime necesarias cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la ley.

De la norma se desprende un juicio de probabilidad, es decir, no la verdad apodíctica de la comisión de un delito de los previstos en la ley.

La medida se encuentra relacionada con el artículo 18 de la Ley Penal Tributaria, toda vez que estas medidas se utilizan en general cuando la AFIP presume la existencia de un delito y no cuenta con los elementos necesarios para proceder a la determinación de oficio de la deuda. El objetivo es entonces la obtención y resguardo de los elementos de prueba imprescindibles para proceder al dictado de la resolución y estimar el monto evadido.

Si bien el allanamiento es la más común entre todas las medidas no es la única, y los requisitos para su solicitud deben corresponderse a la normativa que al respecto se dicte (v.gr., los artículos 224 y ss. del CPPN).

Ha sido útil remarcar la diferencia entre el artículo 35, inciso e), de la ley 11.683, que otorga amplias facultades de verificación y fiscalización a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y el artículo 21 de la Ley Penal Tributaria⁸³, como así también las normas que eventualmente, y a los mismos efectos, contengan todos los fiscos provinciales.

En principio, si bien ambas solicitudes deben respetar las normas y garantías a las que hace alusión el CPPN y la Constitución Nacional, el juez competente, la finalidad y los motivos de cada caso son diferentes. Así, en el caso del artículo 21 será el juez en lo penal económico o el juez federal en el interior del país mientras que en el artículo 35 será el juez contencioso administrativo federal; en cuanto a la finali-

81 Cfr. Eric Rosenberg, ob. cit.

82 La Cámara Contencioso Administrativo Federal, Sala II, en autos “Ingeniería Ronza SA”, de fecha 10/6/08, había establecido: *“En ese orden de ideas, resulta claro que no corresponde pronunciarse en el estado actual de la cuestión sobre los hechos que se encuentran en estudio del Juzgado Federal Nº 1, Secretaría Nº 1, de La Plata, Provincia de Buenos Aires, para evitar la inseguridad jurídica que se provocaría ante el eventual dictado de sentencias contradictorias sobre el sustento fáctico del asunto. No puede dejar de advertirse que esta situación se generaría si esta Sala confirmara el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación y luego el juez penal concluyera que las facturas cuestionadas no son apócrifas”*.

83 En este sentido, informe de Juan Waissman como panelista, en oportunidad de las VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, celebradas en la ciudad de Córdoba en el año 2013: *“Aspectos dinámicos de la aplicación de la ley 24.769 en las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires con especial énfasis en la estaticidad de algunas herramientas procesales”*.

dad, mientras el artículo 21 tiene como objetivo la obtención y resguardo de documentación frente a la posible comisión de un delito, el artículo 35 tiende a la obtención de aquella que no ha podido hacerse la administración por resistencia a la fiscalización; el bien jurídico tutelado en uno y otro caso difieren. Se entiende además, que en el artículo 35 de la ley de procedimiento fiscal no existe, dada su finalidad, la posibilidad de proceder al secuestro de la documentación en trato.

El organismo recaudador actúa en esta oportunidad y por expresa imposición legal como auxiliar de justicia, y al solicitarlas debe explicitar las razones por las que se presume la existencia del ilícito.

En principio, no se concibe la solicitud de medidas de urgencia como una denuncia por lo que no se necesita traslado al Ministerio Público Fiscal previo a llevarlas a cabo aunque han existido en ese punto, y tal como se adelantara, posiciones encontradas

SÉPTIMO EJE TEMÁTICO: LA COMPETENCIA

El primer párrafo del artículo 22 no ha sufrido modificaciones, solo se ha añadido lo que hace a la hacienda pública local.

La competencia original en la Capital Federal era del Fuero Penal Económico luego, mediante ley 25.292, de fecha 16/8/00, se crearon tres juzgados nacionales en lo penal tributario, tres fiscalías en lo penal tributario, y una defensoría oficial. La competencia del fuero federal en todo el país siempre se mantuvo.

Si bien por el proyecto de la ley mencionada se creaba también una cámara nacional en lo penal tributario y un tribunal oral en lo penal tributario, la misma fue observada por el decreto 688/00 del Poder Ejecutivo Nacional por lo que mediante acordada 34/02, la Corte Suprema dispuso que la Cámara Nacional en lo Penal Económico sea tribunal de alzada, del mismo modo que los Tribunales Orales en lo Penal Económico juzgaran en instancia única los delitos investigados por la ley.

Las causas que a la puesta en marcha del funcionamiento de los juzgados nacionales en lo Penal Tributario se encontraban en trámite en el fuero penal económico continuaron ahí hasta su finalización, situación reforzada por la ley 25.826.

Con la reforma de la ley 26.735 se estableció la competencia en cuanto a los tributos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de los respectivos jueces provinciales y la Justicia Nacional en lo Criminal de Instrucción, atendiendo a la escala penal con la cual se reprimen los delitos.

No se abarcó la tutela de los fiscos municipales aun bajo el término tributos locales.

Se dispuso la transferencia progresiva de competencias penales al ámbito de la Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, instrumentada mediante diversos convenios con independencia de la fecha de comisión del delito a investigar. Por medio de la ley 26.702 (tercera ley convenio) y la mención “a los nuevos delitos de competencia penal ordinaria” se advierte que las nuevas figuras que se incorporen por la modificación de la ley, deben corresponder a la justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Por último, corresponde destacar que mediante la ley 27.097 promulgada en el Boletín Oficial del 27/1/15 se dispuso que los juzgados nacionales en lo penal tributario creados por el artículo 3 de la ley 25.292, denominados con los números 1, 2 y 3, se transformaran en los Juzgados Nacionales en lo Penal Económico números 9, 10 y 11, respectivamente, con idéntica competencia y estructura que estos últimos. La misma situación ocurrió con las Fiscalías números 1, 2 y 3 en lo Penal Tributario y la defensoría, que pasó a denominarse Defensoría N° 3 en lo Penal Económico.

En materia de competencia se ha analizado la situación respecto al impuesto sobre los ingresos brutos teniendo en cuenta aquellos contribuyentes dentro del Convenio Multilateral.

Esas cuestiones se encuentran relacionadas con el monto total evadido, el coeficiente de distribución en cada jurisdicción, cuál es el juez competente en cada caso, las dificultades en supuesto que existan distintos modos de determinación de deuda o regímenes recursivos, y cómo intentar armonizar las actuaciones procesales resguardando el derecho de defensa. Así, un sinnúmero de situaciones conflictivas se presentan en los casos de determinación en una jurisdicción de bases impositivas para las distintas provincias y la forma de establecer, sea por unicidad o en cada jurisdicción, el monto de la cuantía que exige la reprimenda penal. También se ha planteado la competencia en relación al lugar de comisión del hecho y cómo se determina el mismo –v.gr., jurisdicción de la sede legal de la empresa o domicilio real del contribuyente persona física–.

Eric Rosenberg, en su trabajo para estas jornadas, se explora sobre estos temas relacionados con la competencia territorial. En primer lugar, y con la cita de diversas posturas doctrinarias, sostiene que *“el criterio que se constituye en la derivación razonada de la naturaleza del Convenio Multilateral, de los Códigos*

Fiscales locales y del sustrato económico del fenómeno de la tributación interjurisdiccional, es precisamente el que considera que existe un impuesto por cada jurisdicción”.

Asimismo, sostiene que “...no quedan dudas acerca de que estando ante un hecho disvalioso con resultado múltiple nos encontramos ante un verdadero concurso ideal” (una única presentación de DDJJ con múltiples resultados disvaliosos, salvo que se consideren las presentaciones mensuales sucesivas “CM03”).

En cuanto a la competencia territorial sostiene: “Para incrementar el nivel de desafío que entraña el análisis de la criminalidad tributaria interjurisdiccional, resta abordar la problemática de la competencia territorial de los tribunales locales. Este aspecto no presentará mayores dificultades en el caso de contribuyentes locales, pero requerirá confrontar disposiciones adjetivas diversas en tanto se desplieguen maniobras que erosionen conjuntamente varios erarios públicos locales. Esta problemática se presentará también en supuestos en los cuales la maniobra sea ejecutada en una jurisdicción (por ejemplo la sede según el Convenio Multilateral), en la cual no se alcance el monto requerido y el resultado lesivo se produzca en otra u otras”.

En este punto resalta la teoría de la ubicuidad que compartió el Máximo Tribunal al sostener que “Dicha posición se consolidó posteriormente en ‘Torregiani’ (CSJN, Fallos: 307:1029), por lo que el ilícito se estima cometido en forma indistinta en todos los lugares en los que desarrolló la acción y también en el lugar donde se produjo el resultado, lo que permite elegir la jurisdicción en la que se logre una más eficaz administración de justicia y un adecuado ejercicio del derecho de defensa”.

Concluye, ante las dificultades existentes en los contribuyentes que tributan en distintas jurisdicciones, en el necesario dictado de un Convenio Multilateral en materia adjetiva penal, en el que como mínimo se fijen las siguientes pautas: a) coordinación de acciones de fiscalización conjunta entre fiscos; b) efecto suspensivo sobre la acción penal de las apelaciones ante la Comisión Arbitral o Plenaria; c) competencia territorial de la justicia en la jurisdicción sede; d) pautas sobre actuación de la querella en extraña jurisdicción; e) pautas sobre la unificación de la representación de querellas en caso de múltiples ofendidos.

OCTAVO EJE TEMÁTICO: EL ROL DE LOS ÓRGANOS DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA COMO AUXILIARES DE JUSTICIA Y COMO PARTE QUERELLANTE. LA ACTUACIÓN DE LOS FUNCIONARIOS PÚBLICOS COMO PERITOS. EL DERECHO DE DEFENSA EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS. LAS FUNCIONES DEL MINISTERIO PÚBLICO FISCAL Y EL JUEZ

La Administración Federal de Ingresos Públicos, los entes recaudadores provinciales y la Administración General de Ingresos Públicos con competencia en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (AGIP) son protagonistas en el proceso penal tributario, ello así, pues cumplen o pueden cumplir diferentes roles: denunciante, auxiliar de justicia, víctima y/o damnificado, e incluso parte querellante.

Mediante la ley 26.735 se ha derogado el artículo 19 de la anterior redacción, que posibilitaba al Fisco no formular denuncia en caso de que de las circunstancias del hecho surgiera manifiestamente que no se había ejecutado la conducta punible. Se ha dicho al respecto que esto constituía la “excepción a ningún principio”⁸⁴.

Ante la comisión de cualquier delito de la Ley Penal Tributaria, el organismo recaudador formula denuncia penal y la ratifica ante el juez competente.

Con posterioridad y ya en su rol de auxiliar de justicia cumple todos los requerimientos que le encomienda el juez o el Ministerio Público Fiscal, según el caso: producción de informes, contestación de oficios, realización de tareas periféricas e, incluso, asistir al juez en los allanamientos junto con el organismo de seguridad pertinente.

Como víctima o damnificada del proceso, en tanto tiene a su cargo la recaudación y fiscalización de los tributos nacionales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires⁸⁵, podrá tener en todo momento acceso al expediente, ampliándose sus facultades en los códigos netamente acusatorios que rigen hoy día en la mayor parte de las provincias. El acceso conlleva la posibilidad de tomar vista del expediente, extraer fotocopias y consecuentemente anoticiarse de las results del proceso para actuar en consecuencia (v.gr., aplicar las sanciones administrativas)⁸⁶.

84 Diego Hernán Goldman, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario.

85 Sea que no se haya constituido en parte querellante, o que existan denuncias de terceros o causas penales en trámite en otro fuero distinto que sea relevante en materia impositiva y/o previsional.

86 “Así, en la medida en que se pudiera estar en presencia de la probable existencia de indicios de interés fiscal, la AFIP pretenderá se autorice el acceso a las actuaciones a los fines de recabar elementos de juicio que pudieran tener incidencia en la de-

Condorelli destaca en su trabajo que, una de las críticas que podrían formularse al “avenimiento” del cual se ocupa, es que no requiere la presencia, conformidad, voluntad ni anuencia de la víctima del delito y en el caso de los delitos penales tributarios, más allá de que la AFIP podría presentarse como particular damnificado o querellante, lo cierto es que si el juez homologa el acuerdo, no podría apelar esa decisión, en tanto las normas procesales no receptan que sea parte del acuerdo ni tampoco que se la repare por los perjuicios ocasionados.

Y agrega: *“En ese sentido, al revés de lo que ocurre con el inciso 2) del artículo 204 del CPPN que prevé la conciliación penal, el avenimiento tiene esta ventaja para el denunciado, es decir, no es requisito contar con la voluntad de la víctima del delito para poder concretarse”*.

No en todas las denuncias, y en la medida en que la legislación procesal local lo permita, los distintos organismos encargados de recaudación de los tributos nacionales, provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires pueden constituirse en parte querellante. Esta concesión le permitirá acompañar u ofrecer medidas de prueba, participar en testimoniales, recurrir resoluciones adversas al Fisco, requerir la elevación a juicio, e incluso participar del juicio de debate oral y público. Así, el rol responsable del querellante excede el mero recurso contra una resolución no favorable al organismo recaudador.

En caso de ordenarse una pericia como prueba, el Fisco propone peritos de parte cuya actuación ha sido seriamente cuestionada por su carácter de empleados en relación de dependencia. La jurisprudencia tiene dicho que el juez no se encuentra atado a las conclusiones del informe pericial, su valoración será así como la de cualquier otra prueba dentro del marco del proceso. Una cuestión debatida es si el perito puede expedirse o no con respecto a cuestiones relacionadas con la existencia del delito⁸⁷.

Es precisamente la constitución del organismo en calidad de parte lo que ha generado diversas controversias que exceden el marco del proceso penal tributario, habida cuenta de que la querella ha sido un rol que no ha tenido cabida en el proyecto del código procesal penal a nivel nacional. Su legitimación se considera una garantía legal pero no constitucional, suprimible en cualquier momento por intención expresa del legislador⁸⁸.

terminación de la materia imponible de aquellos contribuyentes involucrados en la correspondiente causa penal. Dicha petición encuentra su fundamento en el mandato legal irrenunciable atribuido al organismo fiscal para determinar la materia imponible, haciendo así efectiva la protección de la renta pública, como derivación del principio constitucional consagrado en el artículo 4 de la Constitución Nacional. Es que en caso de no poder acceder a los elementos de juicio obrantes en un expediente judicial determinado, podrían tornar ilusorio el cabal ejercicio de la potestad aludida imposibilitando al Fisco poder cuantificar en su justa medida, de corresponder, el impuesto debido por contribuyentes que lo hayan ocultado (...) las dilaciones que pudieran verificarse y los obstáculos en poder acceder a la investigación penal podrían poner en grave peligro la percepción de la renta pública al impedir que se fiscalice, se verifique, determine y pueda percibirse en tiempo oportuno la eventual deuda fiscal de los contribuyentes implicados, dificultando de manera cierta a la AFIP en el ejercicio de su deber constitucional de conformar el presupuesto nacional mediante la recaudación de los tributos a su cargo cuyo deber de cumplimiento lo exige una norma legal de carácter federal. (...) La posibilidad del organismo fiscal para peticionar judicialmente en actuaciones en las que no le es expresamente reconocida su calidad de parte ha sido admitida por la jurisprudencia de los tribunales ordinarios y por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos supuestos en los que aquel reviste el carácter de damnificado y/o interesado (...) La defensa del interés general constituido por la salvaguarda de la renta pública amparada por los artículos 4, 75, inciso 2, y ccs., de la Constitución Nacional le ha sido atribuido al organismo al conferírsele legalmente las funciones de fiscalización y verificación a su respecto. En esa inteligencia, teniendo presente las facultades contempladas por las normas federales de procedimiento tributario podemos afirmar que la Administración Federal de Ingresos Públicos, puede llegar a revestir el eventual carácter de víctima de delitos reprimidos por la Ley Penal Tributaria, sin perjuicio de que la misma intente asumir el rol de querellante y sea considerada parte o no”, José Antonio Bilbao y Gustavo Heber Paturlane, “La instrucción y la querella. El rol de la AFIP como víctima y/o damnificada en los delitos penales tributarios”, V Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, 19, 20 y 21 de octubre de 2010.

87 *“En estos casos, la opinión del experto es de vital importancia pues es él quien se encuentra en mejores condiciones de ilustrar al fiscal o al juez, si se trata de una mera cuestión técnica (de interpretación), y por ende, marginada de la órbita de la Ley Penal Tributaria; o se está en presencia de declaraciones juradas engañosas u ocultaciones maliciosas que permitan disimular la verdadera magnitud de las obligaciones y provocar la errónea convicción del ente recaudador”*. “La prueba pericial en el proceso penal tributario”, Horacio Della Rocca, *Tratado del Régimen Penal Tributario*, T. III, Ed. La Ley, directores: Humberto J. Bertazza y Norberto J. Marconi.

88 Remito en este aspecto a un trabajo como panelista, de mi autoría, en las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, celebradas por la AAEF en la ciudad de Rosario en 2015, “El organismo recaudador: la asunción en el proceso penal de la función de querellante particular. El alcance del artículo 180 *in fine* a través de la jurisprudencia. Garantías. Test de constitucionalidad”. Precisamente, el cuestionamiento pasa por la posibilidad de la querella de impulsar el proceso penal en solitario a partir básicamente de la apelación por el artículo 180 *in fine*. Desde otro lado, se encontraron en la Cámara del Crimen dos fallos en sentido opuesto, sobre la base de considerar que no es posible extender la doctrina del precedente de Fallos: 321:2021 a otras etapas del proceso (Sala I, CCC, 19919/2014/1/CA3) o por el contrario, que

Ha sido materia también de discusión si el organismo recaudador puede mantenerse en la calidad de querellante particular en los casos que la deuda tributaria ha sido cancelada, incluida en un plan de pagos o, si en un concurso de acreedores, no se ha admitido la verificación de la deuda tributaria.

Existen casos particulares de asunción de querella en delitos de asociación ilícita por artículo 210 del Código Penal⁸⁹ vigente todavía en algunas causas, como también otros procesos de delitos conexos donde la Administración Federal de Ingresos Públicos ha efectuado su presentación (lavado de activos⁹⁰, trata de personas⁹¹), también, de otro lado, casos donde otros organismos del Estado (v.gr., Anses) han intentado asumir dicho rol^{92 y 93}.

el querellante se encuentra legitimado para impulsar en solitario la causa penal desde su inicio, sin que sea necesario a tal efecto el acompañamiento del Ministerio Público Fiscal pues mal podrían ser garantizados los derechos de las víctimas, si sus pretensiones no pudieran ser oídas por un juez competente con anterioridad al juicio, pues es evidente que la conclusión del sumario en la etapa instructoria impide su análisis en el debate, cercenándose de este modo y bajo un pretexto meramente formal la garantía aludida (Sala IV, CCC, 28564/2016/CA1).

- 89 En autos “Michanie, Valentina y otros s/Recurso de casación”, de fecha 29/3/16, la Sala III intervino a raíz del recurso de casación interpuesto por la parte querellante contra la resolución del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, que había hecho lugar a la excepción de falta de acción interpuesta por la defensa, apartando a la AFIP-DGI del rol de querellante en orden al delito investigado en esas actuaciones (artículo 210 del código penal). En lo que aquí interesa, con el voto de los Dres. Borinsky, Catucci y Riggi, señaló: *“De esa manera hemos sostenido en una de nuestras anteriores intervenciones en el marco de esta causa, que la mera existencia de la empresa criminal pone en crisis las expectativas sociales sobre el acatamiento del derecho y se constituye en un factor determinante para que la tranquilidad pública –entendida como confianza de la sociedad en el respeto que han de generar las normas jurídico penales– se vea afectada (cfr. causa 5023, ‘Real de Azúa, Enrique Carlos s/Recurso de casación’, reg. 1558/06 del 21/12/06). Ahora bien, no obstante el carácter colectivo que se advierte en el bien jurídico tutelado –por cuanto no recae sobre un individuo en particular–, no queda excluida la posibilidad de que la comisión del delito pueda haber afectado de manera particular –en el caso concreto– a una persona determinada. Ello es así, pues no podemos soslayar que la finalidad perseguida por la asociación ilícita investigada en autos no habría sido otra que la evasión de impuestos por parte de diversos contribuyentes, actividad esta que, sin lugar a dudas, habría afectado a la agencia recaudadora nacional”*.
- 90 En autos “BNP Paribas” la Sala I de la Cámara Criminal y Correccional Federal no hizo lugar a la solicitud de la AFIP-DGI de constituirse en parte querellante en una causa donde se investigaba lavado de activos. En resolución de fecha 8/8/12 el tribunal rechazó el recurso de casación de la querella con la disidencia del Dr. Barbarosch que manifestó que surgía con meridiana claridad la facultad del organismo recaudador de constituirse en parte querellante. Máxime, indicó, si se reparaba en la circunstancia que el artículo 120 de la Constitución Nacional al establecer la función del Ministerio Público es clara al circunscribirla a la promoción de la actuación de la justicia en defensa de los intereses generales de la sociedad, en coordinación con las demás autoridades de la República, por lo que no las excluye. En la causa ya revestían el rol de querellante la UIF y el Banco Central razón por la cual, en lo sustancial había sido denegado en las instancias anteriores.
- 91 Analizado este año en la Comisión, puede mencionarse el precedente “Cruz Soliz s/Recurso de casación”, de la Sala IV de la CFCP, de fecha 5/9/16, donde se investiga trata de personas y reducción a la servidumbre. En el caso el Ministerio Público Fiscal presentó excepción de falta de acción intentando apartar a la querella. Por mayoría (voto de los Dres. Hornos y Borinsky) y haciendo referencia a un precedente ya resuelto, hicieron lugar al recurso de la querella, por entender sustancialmente que el derecho a querellar abarca bienes garantizados subsidiaria o secundariamente, como en el caso la evasión previsional. El fallo tuvo la disidencia del Dr. Gemignani que mencionó la necesaria existencia de un peligro concreto para asumir el rol de querellante, que no se daba en el caso. El recurso del pretense querellante se sustentaba en el plenario “Zichy Thissen”, de fecha 23/6/06.
- 92 En principio la presencia de terceros no es admitida en los delitos de evasión donde, se sostiene, que el único particularmente ofendido es el Fisco Nacional. Causa “Levy, Carlos s/Recurso de casación”, de fecha 16/8/16, CFCPenal, Sala III, analizado en la Comisión de Derecho Penal Tributario.
- 93 La Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal, el 11/12/15, en autos “HSBC Bank Argentina SA”, donde la AFIP DGI ya reviste el rol de querellante, confirmó la sentencia de las instancias anteriores en cuanto no hacía lugar a que la Anses asuma ese rol en la causa. Así, entendió que *“el perjuicio que se invoca (...) como sustento de la legitimación pretendida, no cumple con la condición que requiere el artículo 82 del CPPN (...) pues la afectación de los intereses de la Administración Nacional de la Seguridad Social (...) resulta ser la misma que sufriría toda la comunidad como consecuencia del eventual menoscabo de los recursos del Tesoro nacional, que producirían los hechos presuntamente ilícitos objeto de investigación, y que el Estado aplica al cumplimiento de sus políticas públicas y sociales; intereses, que, por otra parte, se encuentran suficientemente tutelados con la intervención del Ministerio Público Fiscal y la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su calidad de parte querellante”*.

La presencia de la parte querellante en el proceso se ha entendido que vulnera el principio de igualdad de armas, en tanto el Estado ya se encuentra representado por el Ministerio Público Fiscal^{94, 95 y 96}. En ese orden ha sido fuertemente criticada por la doctrina y en algunos casos por la jurisprudencia, pese a los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el punto⁹⁷.

El artículo 23 de la ley 24.769 no ha sido modificado, por lo que resta solamente la adecuación por parte de los organismos locales, al ser una materia estrictamente procesal, de la posibilidad de su actuación en el proceso.

El defensor penal por naturaleza tiene a su cargo el resguardo de todas las garantías constitucionales del imputado, desde la interposición de la denuncia hasta que la sentencia absolutoria o condenatoria quede firme.

En un interesante trabajo, Hernán De Llano analiza exhaustivamente el rol del defensor en el proceso⁹⁸. El autor analiza la interrelación del derecho penal y el derecho tributario y la estrategia defensiva acorde con ambas disciplinas. Destaca las particularidades propias de los institutos instrumentados en la ley 24.769 y la diferencia con la defensa de otros delitos. Señala que la defensa no se agota con la resistencia a la acusación, sino que también se relaciona con los límites a la actuación de los organismos del Estado en la etapa previa a la formulación de la imputación penal.

Agrega todas las amplias garantías del acusado y destaca las diferencias entre la defensa material (propia del imputado a través de su declaración indagatoria) y técnica (con la asistencia y representación de un abogado). Revitaliza el rol de la defensa en la etapa de instrucción, la intervención del imputado en las diligencias judiciales tendientes a determinar la existencia del hecho ilícito⁹⁹, la calidad y cantidad

94 En autos "Nexo Servicios SA y otros s/Recurso de casación", la Sala I de la CFCP, el 13/7/16, hizo lugar al recurso de casación del pretense querellante contra la resolución de la Cámara Federal de Rosario que había declarado mal concedido el recurso de apelación. El Ministerio Público Fiscal había solicitado la desestimación de la denuncia y el magistrado sobre la base del principio *ne procedat iudex ex officio* resolvió en consecuencia. La Dra. Figueroa (voto al que adhirieron los Dres. Hornos y Borinsky) resaltó que a partir del precedente "Santillán" la parte querellante se encuadra legitimada autónomamente para llevar adelante las actuaciones. Hizo especial referencia a la ausencia de igualdad de intereses entre la fiscalía y la parte querellante, hizo lugar al recurso, anuló la resolución y la remitió a la Sala A de la Cámara Federal de Rosario para que emita un nuevo pronunciamiento.

95 En el precedente "Amodio, Héctor Luis", causa 5530, del 12/6/07, los Dres. Lorenzetti y Zaffaroni se expresaron en lo que se refiere a la supuesta violación del principio de igualdad de armas entre la multiplicidad de acusadores; votaron por su negativa. Remito en este punto al trabajo de mi autoría, realizado para las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Rosario, octubre 2015, "El organismo recaudador: la asunción en el proceso penal de la función de querellante particular (...)."

96 La principal crítica estaría dada también por la innecesariedad de multiplicar los actores penales públicos, ya que basta con la presentación del Ministerio Público Fiscal y el Estado es uno solo. Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido contundente, optando por su legitimación en el caso "Gostanián, Armando s/Recurso extraordinario", G.147.XL.REX, 30/5/06. Allí, la CSJN se remitió a los argumentos esbozados por el Procurador General y sostuvo: "El bien jurídico protegido es la administración pública por lo que parece legítimo que el Estado incoe contra el supuesto autor acciones penales y civiles, y por lo tanto lejos de actuar como órgano jurisdiccional se constituya en parte del proceso". A su vez, agregó que no se lograba demostrar en concreto en qué se menoscababa la defensa del imputado y que no había ningún riesgo de que se confundan el ente ejecutivo y el Ministerio Público Fiscal.

97 B.505.XLIII, "Bernstein, Jorge Héctor y otros s/Recurso extraordinario". En el citado fallo se dijo expresamente, al debatirse la posibilidad de elevar la causa a juicio solamente con el requerimiento de la parte querellante, que "...Las cuestiones debatidas en el 'sub lite' son sustancialmente análogas a las tratadas por este Tribunal en la causa S.1009.XXXII, 'Santillán, Francisco Agustín', del 13/8/01, Fallos: 321:2021 y Q.162.XXXVIII, 'Quiroga, Edgardo Oscar', del 23/12/04, Fallos: 327:5863. En dicho precedente el Juez de Instrucción había aplicado el precedente 'Tirimaco' de la Sala A, por lo cual sobreseyó a los imputados aun cuando la querella había solicitado la elevación a juicio de las actuaciones contra la opinión del Fiscal. La querella apeló la resolución y la Sala A, el 1/2/06, manifestó que lo que se había discutido en aquel precedente no contemplaba su intervención, a la que entendió con legitimación para elevar en solitario la causa a juicio. La Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal con la disidencia del Dr. Madueño rechazó el recurso de la defensa otorgando también legitimación a la querella -Dres. Bisordi y Catucci-. A raíz de ello llegó a la Corte Suprema, vía recurso extraordinario".

98 "La defensa en el proceso penal tributario. Estudios sobre el proceso penal tributario. Etapas instancias y partes. Derecho procesal nacional y comparado", ob. cit.

99 La prueba pericial como modo de contrarrestar la cuantía del monto evadido expuesta por el organismo recaudador en el procedimiento de determinación de oficio resulta, a criterio del exponente, una prueba de trascendencia importante, convalidada en cuanto a su "contradictorio" por la Cámara Federal de San Martín.

de la participación del imputado, la garantía de ser juzgado en un plazo razonable¹⁰⁰, la particular situación de las denuncias formuladas al límite de la prescripción, la búsqueda de la verdad material y las presunciones administrativas¹⁰¹.

Daniel Barbato, en su trabajo como panelista y en punto a las vías defensivas a nivel local, señala las diferencias existentes en al menos dos jurisdicciones respecto de las cuales el legislador nada ha dicho, del mismo modo que no lo hizo en relación a la problemática de ingresos brutos (entre otros impuestos locales) y Convenio Multilateral. Señala asimismo los interrogantes que se plantean en cuanto a la incidencia que pueda tener a nivel local una denuncia por evasión de un impuesto nacional.

Para el autor, la ampliación a las haciendas locales sin duda incrementará la complejidad ya existente de ciertas situaciones que impactan en los institutos procesales que rigen la materia.

El Ministerio Público Fiscal, por su parte, no tiene hoy en día la investigación a cargo de todas las causas del fuero sino únicamente aquellas cuya delegación ha sido expresamente prevista por el magistrado. En dicho marco y aún fuera de él tiene, de conformidad con el artículo 120 de la Constitución, la función de acusar y velar por la legalidad del proceso. En caso de que la querella actúe autónomamente, se ha debatido si el fiscal debe continuar con el control de legalidad procesal.

La creación de hecho de áreas especializadas dentro del Ministerio Público se perfila en nuestro país en la Procuraduría de Criminalidad Económica y Lavado de Activos (PROCELAC) creada por resolución PGN 914/12 y que obedeció "(...) a la necesidad de desarrollar estrategias que fortalezcan la eficacia del sistema de administración de justicia con relación a hechos de trascendencia institucional e impacto socioeconómico, tras un diagnóstico poco alentador en los índices de juzgamiento de este tipo de conductas (...)". Así, las ya existentes con anterioridad como la Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (UFITCO), entre otras, fueron incorporadas al nuevo esquema y absorbidas por distintas áreas. Entre las funciones de la PROCELAC no solo está la de recibir denuncias sino el inicio de investigaciones preliminares y desarrollo de generación de casos, la asistencia a fiscales, estudio y sistematización de información relevante para el diseño de una política criminal orientada a la persecución de la criminalidad económica^{102 y 103}.

Esta necesaria especialización se perfila para los órganos judiciales, ministerios públicos y querellantes, en el ámbito provincial, con motivo de la modificación habida por la ley 26.735.

El Fiscal de Instrucción se diferencia del Fiscal de Juicio.

Graciela Manonellas aborda especialmente el rol del Ministerio Público Fiscal en la "suspensión del proceso a prueba" acorde con el rol que constitucionalmente debe cumplir en un sistema adversarial, y

100 En este punto se ha dicho que el plazo no puede ser contado en días, semanas o años sino que debe atenderse a tres parámetros importantes: a) complejidad del caso; b) comportamiento de los imputados durante el proceso; c) intervención de los tribunales. En relación a la participación del imputado y sus defensas se destaca: "La Corte nota que el proceso penal duró más de 12 años, si dicho período se cuenta a partir del primer arresto del señor Caesar ocurrido el 11 de noviembre de 1983, tal como lo han hecho la Comisión y los representantes. No obstante, puesto que el reconocimiento de la competencia contenciosa de la Corte por parte de Trinidad y Tobago tuvo efecto a partir del 28 de mayo de 1991, este Tribunal solo puede tomar en consideración el período transcurrido desde la fecha de dicho reconocimiento hasta la decisión de la Court of Appeal del 28 de febrero de 1996, que es la sentencia definitiva dictada en el proceso penal. El señor Caesar fue condenado el 10 de enero de 1992 por la High Court de Trinidad y Tobago. Sus abogados esperaron casi dos años para apelar la sentencia y el 28 de febrero de 1996 la Court of Appeal desestimó la apelación y confirmó la sentencia. En consecuencia, la Corte estima que la duración del proceso penal en el período comprendido entre el 28 de mayo de 1991 y el 28 de febrero de 1996, descontado el período de casi dos años que los abogados del señor Caesar tardaron en apelar la sentencia ante la Court of Appeal, no constituye una demora que pueda ser calificada como irrazonable, en los términos del artículo 8.1 de la Convención", Corte Interamericana de Derechos Humanos, caso "Caesar vs. Trinidad y Tobago", sentencia del 11/3/05 (Fondo, Reparaciones y Costas).

101 Remito al alcance y extensión del artículo señalado, dado que su pormenorizado análisis excedería el marco de este informe de relatoría.

102 <https://www.mpf.gob.ar/procelac/>

103 Sergio Armando Simesen de Bielke ha señalado la necesidad de fiscalías especializadas en la materia tributaria al extremo de distinguir claramente cuando se está en presencia de un delito y cuando de una economía de opción o de alternativas técnicas de aplicación de los gravámenes respetivos, y ha criticado la posibilidad que la investigación tome como colaboradores a agentes de los organismos recaudadores so pena de desequilibrar la relación procesal. Entiende que los Fiscos denunciadores deben concluir su labor con la elevación de todas las piezas que componen el expediente administrativo y que apuntalaban su denuncia y, a partir de allí, iniciarse otra etapa totalmente distinta en la que debe respetarse el principio de igualdad de armas. "Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, 2012.

Menciona que el único motivo legítimo por el cual un fiscal podría oponerse a la concesión es si considera que la condena que habrá de recaer respecto del imputado va a ser de cumplimiento efectivo y brinda fundamentos racionales y suficientes en sustento de dicha postura, como consecuencia de motivos de tipo político criminal.

Frente a todos estos operadores jurídicos, los jueces –tanto de instrucción como de un tribunal colegiado– tienen a su cargo resguardar el equilibrio armónico de todas las partes^{104 y 105}.

NOVENO EJE TEMÁTICO: LA INSTRUCCIÓN, LA ETAPA INTERMEDIA Y EL JUICIO DE DEBATE ORAL Y PÚBLICO EN LOS DELITOS ECONÓMICOS COMPLEJOS. LA SANCIÓN DE LA LEY 27.063

La instrucción¹⁰⁶ es el primer eslabón dentro de un proceso penal y no difiere en el derecho penal tributario de la investigación de otra clase de delitos. Un código acusatorio la pone en manos del Ministerio Público Fiscal; no obstante ello, en muchos casos, luego del impulso inicial a través del requerimiento fiscal de instrucción o la prevención policial, la lleva adelante el juez de instrucción¹⁰⁷.

Esta etapa inicial tiene por objeto comprobar si existe un delito, establecer las circunstancias que califiquen el hecho, individualizar a los partícipes y comprobar la extensión del daño causado. Para iniciar la instrucción no es necesaria la certeza o el convencimiento de la materialidad del injusto, basta con que aparezca como hipótesis de investigación¹⁰⁸.

Si se atiende a los objetivos de la etapa de instrucción, esta debe ser una etapa corta aún, ante la complejidad de este tipo de procesos. Ese punto lleva a preguntarse si es posible en este tipo de investigaciones cumplir con los objetivos de una instrucción o investigación preliminar acorde con los lineamientos de las normas procesales como las establecidas en la ley 27.063^{109 y 110}.

104 Al decir de Maier ob. cit., *"El tribunal es el órgano estatal específico llamado a decidir sobre la acusación, a dictar la sentencia de absolución o de condena con la cual termina un procedimiento penal completo. Empero, en el procedimiento penal, los jueces cumplen, con mayor frecuencia que en el procedimiento civil funciones atípicas o cuando menos, apartadas del centro de gravedad de su tarea: dirigir el juicio y dictar la sentencia. El juez de instrucción, como inquisidor judicial, que entra en funciones antes de la acusación, constituye el caso de mayor distancia del centro de gravedad de la tarea judicial"*.

105 En similar orden de ideas: *"En esta etapa del proceso es donde se producirá la definición respecto de la imputación dirigida contra una persona como infractor a la Ley Penal Tributaria, es decir, donde se definirá si es condenado o absuelto por el Tribunal de juicio o Tribunal oral. Las etapas desarrolladas en los capítulos anteriores, si bien resultan necesarias e imprescindibles en el desarrollo del proceso penal, solo tienen carácter de preparatorias de la etapa fundamental y definitiva que es el juicio común, y en esta, especialmente de la audiencia de debate, oral y pública, en la cual las partes tienen la posibilidad de presentar, exponer y valorar la prueba frente a un Tribunal colegiado que decidirá la condena o absolución del imputado"*. "El juicio común en el proceso penal", Alberto Gabriel Losada, *Estudios sobre el proceso penal tributario*, ob. cit.

106 O etapa preparatoria en los códigos de neto corte acusatorio.

107 Salvo claro está en los códigos exclusivamente acusatorios como los que se están instaurando en las distintas provincias del país y el recientemente sancionado a nivel federal. Para algunos, dentro de estos cuerpos legales la presencia de criterios de oportunidad se contraponen al principio de legalidad procesal.

108 *"El monto de las obligaciones tributarias puede ser comprobado por el juez según está previsto en el inciso 5 del artículo 193 del Código Procesal Penal de la Nación sin ninguna subordinación a dictámenes u opiniones de organismos dependientes del Poder Ejecutivo, ya que el justiprecio de los tributos que debe practicar el organismo recaudador de acuerdo con el artículo 18 de la ley 24.769 es, desde luego, una información útil a esos fines pero de ningún modo cabe entender que fuera vinculante para el juez penal o que sin esa información no pueda darse curso a la acción penal"*, Javier López Biscayart, "Características particulares de la etapa de la instrucción en el proceso penal tributario", *Estudios sobre el proceso penal tributario*, ob. cit.

109 Marcelo A. Riquert ha puntualizado la falta de armonía entre los procesos penales vigentes en la Nación y en las provincias, así como la heterogeneidad de los procedimientos administrativos tendientes a la determinación de las deudas tributarias. A modo de ejemplo, las asimetrías entre un código de moderna factura ajustado al sistema acusatorio (el provincial) y otro que pese a estar sancionado a comienzos de la década del noventa responde al modelo cordobés de la década del cuarenta y, por lo tanto, consagra un sistema que, con generosidad, es mixto o inquisitivo atenuado (el nacional), en estas derivaciones deben reproducirse actos procesales cumplidos bajo diversas formalidades, lo que objetivamente atenta contra la economía del proceso, "Extensión del bien jurídico tutelado por ley 26.735: la evasión tributaria y las haciendas publicas provinciales", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, 16, 17 y 18 de octubre de 2012.

110 El nuevo Código Procesal Penal de la Nación a nivel federal establece en el Libro Tercero, Título I, Capítulo 4, el "control de la duración del procedimiento". En su artículo 113 establece una duración máxima de tres años contados des-

Con posterioridad al inicio de la instrucción y previo al debate se encuentra la etapa intermedia conformada por el requerimiento de elevación del Ministerio Público Fiscal y eventualmente de la parte querellante. El debate oral y público será la parte cúlmine donde se debatirá con los principios de oralidad e inmediación la situación definitiva de los imputados.

Distintos factores han determinado que hoy día, conforme a las estadísticas y las sentencias obrantes en CIJ, sea prácticamente nulo el número de casos que llegan a debate respecto de la cantidad de denuncias presentadas, con la finalidad de obtener una resolución conclusiva que defina, en un sentido afirmativo o negativo, el juicio de responsabilidad. En efecto, tal como se adelantó, la mayoría de las causas finalizan por cuestiones de índole procesal, entre las cuales pueden mencionarse la prescripción e insubsistencia de la acción penal –plazo razonable de duración¹¹¹– y las salidas alternativas del proceso, por ejemplo, la suspensión del proceso a prueba¹¹².

Sostiene esto mismo De Llano en su ponencia, en torno a la marcada pobreza en términos estadísticos de casos de fraude fiscal cuyos procesos culminan con una sentencia condenatoria y agrega que se advierten las extraordinarias diferencias estadísticas entre procesos culminados con sentencia definitiva y aquellos que fenecieron por aplicación de diversos institutos.

El recientemente sancionado Código Procesal Penal de la Nación resulta similar al que prácticamente todas las provincias que integran el país han ajustado su sistema penal –modelo netamente acusatorio– y es acorde con lo que reclama nuestra Constitución Nacional y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos.

Este modelo de enjuiciamiento penal se identifica por la separación de roles entre quien investiga y quien juzga; la celebración de audiencias orales y públicas para adoptar decisiones trascendentales, la incorporación de soluciones alternativas al conflicto penal satisfaciendo los intereses de los verdaderos

de el acto de la formalización de la investigación preparatoria no computándose el tiempo necesario para resolver el recurso extraordinario federal. El incumplimiento del plazo previsto hace incurrir al juez y al representante del Ministerio Público en falta grave y causal de mal desempeño. Ello deja a un lado lo que parte de la jurisprudencia sostiene en cuanto a que los plazos son meramente ordenatorios cumpliendo el Estado con el deber de establecer los mecanismos necesarios para dar plena operatividad a los derechos humanos reconocidos en los Tratados Internacionales adheridos a nuestra Carta Magna. En ese sentido Daniel Pastor afirma: *“La doctrina de los plazos ordenatorios además de brindar una definición inmejorable de arbitrariedad y abuso del poder penal del Estado, proporciona un mecanismo para imposibilitar que los plazos del proceso o de sus etapas particulares puedan servir de vigencia efectiva de la garantía del juicio rápido, enunciado entre nosotros... como derecho a que el proceso penal concluya dentro de un plazo razonable”*, Pastor, Daniel, *El plazo razonable en el proceso del Estado de Derecho*, Ed. Ad-Hoc, Bs. As., 2002, pág. 437. La Corte Interamericana de Derechos Humanos recién en el precedente “López Álvarez vs. Honduras”, con sentencia del 1 de febrero de 2006 (párrafo 129) disponible en http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_141_esp.pdf, establece desde cuándo debe empezar a contarse el plazo de duración del proceso, que si bien no puede y, en ese sentido parece necesario que los plazos de duración máxima del proceso sean fijados legislativamente desde su comienzo hasta su final, de forma clara, con carácter general y con la consecuencia jurídica de que, al cumplirse, el proceso deba cesar anticipada y definitivamente, salvo casos excepcionales debidamente justificados.

111 En un precedente analizado este año por la Comisión de Derecho Penal Tributario, “Samid, José Alberto s/Ley 24.769”, la Sala IV de la CFCP, el 24/8/16, hizo lugar al recurso de la querella contra la resolución del Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 1 que había declarado extinguida la acción penal por vulneración del plazo razonable de duración del proceso. El Dr. Borinsky (voto al que adhirieron los restantes magistrados) hizo hincapié en que en ese análisis hay que verificar cada caso concreto y no contabilizar días semanas o meses en consonancia con jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Advirtió los parámetros que deben verificarse y que el tiempo a tener en cuenta era el que los imputados efectivamente habían estado sometidos a proceso, excluyendo cualquier plazo eventual futuro e indeterminado (v.gr., tiempo en que se llevaría a cabo el juicio oral). El Dr. Riggi además encomendó al Tribunal Oral que arbitre los medios necesarios para celebrar con la mayor celeridad posible el juicio oral de modo tal de arribar a un pronunciamiento definitivo sobre las acusaciones.

112 A nivel local se pudo analizar en las reuniones de la Comisión de este año una condena contra un imputado presidente de la firma “Choikue”, del Juzgado Penal Contravencional y de Faltas Nº 20, en la que se consideró al mismo como autor del delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social mediante un acuerdo de avenimiento que fue homologado por el Juzgado. Algunas posiciones criticaron ese modo de conclusión del proceso, sin embargo, en el marco de la sentencia pudo observarse que la responsabilidad admitida en el acuerdo fue sustentada por diversas pruebas que connotaban tanto el aspecto subjetivo como el objetivo de la conducta (como: la calidad de agente de recaudación del contribuyente, la ausencia de depósito de aportes retenidos a la fecha prevista en la ley 24.769, el volumen de ventas e ingresos brutos y, en lo que respecta a la participación, la calidad de presidente, titularidad de cuentas bancarias y conocimiento del delito por parte del imputado).

protagonistas del conflicto (víctima¹¹³ e imputado), la facultad del Ministerio Público Fiscal de disponer de la acción en aquellos casos que resulte insignificante la afectación o sea innecesaria la prosecución de una investigación, hace eje en la centralidad del juicio oral, ubica la etapa de investigación como un período de tiempo acotado y razonable para que el fiscal recopile información y eventualmente prepare su acusación. Cada una de las provincias ha optado por distintas alternativas que ofrece la regulación acorde con las pautas señaladas a lo que corresponde añadir –no a nivel nacional, al igual que la ausencia de mediación– el juicio por jurados.

El Poder Ejecutivo dictó el decreto 257/15 que suspendió la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal hasta tanto la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo Código Procesal Penal de la Nación, que funciona en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación, establezca el cronograma de implementación progresiva. La Comisión resolvió durante el mes de febrero del corriente año, que las provincias de Salta y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur sean las primeras en implementar el sistema acusatorio previsto en la legislación (ley 27.063) durante el primer semestre de 2017.

DÉCIMO Y ÚLTIMO EJE TEMÁTICO: LA PRUEBA EN EL PROCESO PENAL TRIBUTARIO: MATERIAL PROBATORIO OBTENIDO EN ORDEN A LA GARANTÍA DE NO AUTOINCRIMINACIÓN. EL INFORME DE FISCALIZACIÓN Y AQUELLOS INAUDITA PARTE SOLICITADOS POR EL FUERO. PARTICULARIDADES DE LOS MEDIOS PROBATORIOS DE ESTA CLASE DE DELITOS. ADMISIBILIDAD EN EL PROCESO

La determinación de oficio presentada al momento de interponerse la denuncia ya encierra una actividad probatoria tanto por parte del Fisco como por parte del contribuyente.

Todos los otros medios de prueba que admiten los procesos civil y penal se pueden utilizar en el fuero penal tributario, no obstante lo cual, las particularidades de este tipo de causas hace imperioso destacar algunas cuestiones relativas a su producción, carga y convicción¹¹⁴.

En cuanto a los medios de prueba, Emilio Cornejo Costas, en su trabajo sobre la causa de cuentas suizas, se expidió respecto de las pruebas obtenidas en el marco del proceso penal y manifestó que el origen de la información provenía de un hecho ilícito al haber sido hurtada por Falciani, y haber vulnerado el derecho a la privacidad (carácter personal y secreto de los datos de cada uno de los clientes del Banco) de raigambre constitucional, por lo que su incorporación derivaba a la ya tan conocida y receptada teoría del fruto del árbol venenoso.

Que la justicia Suiza requirió la captura de Falciani en el marco de una investigación que lo tiene como sospechoso de haber sustraído información sujeta al secreto bancario y comercial. Es decir, una prueba prohibida, cuya primera consecuencia es la aplicación de la regla de la exclusión, no pudiéndose valorar por ser nula.

Que dicha información solo podría haber sido obtenida por las vías legales; en el caso, solo una orden judicial, recabándose información referente a personas residentes en uno o ambos Estados (Francia/Argentina), pero en relación a impuestos aplicados y con incidencia en las relaciones de ambos Estados entre sí; motivo por el cual no estaba para recabar información vinculada a terceros estados y que si el Estado Argentino pretendía obtener y utilizar información sobre cuentas suizas, debería haber gestionado conforme a mecanismos legales, es decir, debería haberla obtenido aplicando un Convenio internacional con Suiza que así lo habilite.

Ha sido siempre objeto de debate si el material obtenido durante el proceso de verificación y fiscalización puede utilizarse como sustento de denuncia penal, sin afectar la garantía de no autoincriminación. En ese orden de ideas, se ha propuesto como alternativa anotar al contribuyente que la prueba obtenida puede ser utilizada en un proceso penal.

113 La víctima puede solicitar la revisión por parte del Fiscal de Cámara de diversas resoluciones y constituirse eventualmente en querellante y hasta convertir la acción penal pública en privada. Sin embargo es dable mencionar –en consonancia con el conflicto ya enunciado respecto del artículo 180 *in fine*– que de la conjunción de los artículos 85, 219, 306 y 309 se advierte que no es impugnabile la desestimación de la denuncia propuesta por el Fiscal al inicio de las actuaciones.

114 Se cuestiona a modo de ejemplo la validez probatoria de las declaraciones juradas rectificativas presentadas por el contribuyente.

Tanto la garantía contra la autoincriminación coactiva como los deberes de colaboración tributaria revisten idéntica ubicación en el orden de prelación normativa, debiéndose evaluar si la documentación presentada por el contribuyente en el marco de una inspección atenta efectivamente contra garantías constitucionales. En este punto, resulta interesante destacar un precedente de la Sala A de la Cámara Federal de Rosario¹¹⁵.

La garantía contra la autoincriminación no constituye lisa y llanamente la exclusión de las facultades de verificación y fiscalización efectuadas por la Administración dentro de aquellas que le son propias.

Entre las actuaciones administrativas, podemos encontrar las actas, los informes, la autoliquidación tributaria y la determinación de oficio.

En muchas oportunidades, se solicita al organismo recaudador la elaboración de informes complementarios que reemplazan, al menos en el marco de la instrucción, el conocido informe pericial, situación que fue seriamente criticada por la doctrina al no contar con el control debido de las partes durante su producción.

El juez no está obligado a admitir todas las pruebas solicitadas por las partes y contra su denegatoria solo es admisible el recurso de reposición. Aquellas que no se concedan en esta parte del proceso serán solicitadas en la instrucción suplementaria.

Sobre los magistrados encargados de la administración de justicia recae la misión de asegurar que el trámite de la causa principal no se paralice indefinidamente, frustrando el objeto mismo del proceso penal¹¹⁶. *"(...) El juzgamiento dentro de un plazo razonable permitirá evitar la pérdida de medios probatorios, ahorrar recursos financieros estatales, hoy dilapidados en procesos interminables, aumentar la capacidad funcional de la administración de justicia y colmar las expectativas sociales, en gran medida simbólicas, que reclaman, si se ha cometido un delito, que la rápida declaración de culpabilidad restablezca mejor la paz jurídica"*¹¹⁷.

Acorde con ello, resulta importante un precedente donde la parte querellante se había presentado directamente ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación solicitando su intervención, con el fin de que se avoque inmediatamente al conocimiento de la causa y disponga lo pertinente a la ordenación del proceso. El pedido se fundamentó en la garantía de acceso a la jurisdicción a raíz de las múltiples incidencias articuladas por la defensa que habían impedido el trámite de plenario.

Sobre la base de los precedentes de la Corte en resguardo del interés de la querella se señaló que *"(...) la finalidad del proceso penal consiste en conducir las actuaciones del modo más rápido posible, que otorgue tanto a la acusación la vía para obtener una condena como al imputado la posibilidad de su sobre-*

115 "Yacoponi, Abel J. s/Infracción artículo 1, ley 24.769". La causa se elevó a Cámara en virtud del recurso de apelación interpuesto contra autores y partícipes del delito de evasión por provisión de facturas apócrifas en los impuestos a las ganancias y salidas no documentadas período fiscal 2006. En el marco del recurso, y en lo que aquí interesa, la defensa hizo referencia a las manifestaciones vertidas en oportunidad de labrarse las actas por inspección de la Administración Federal de Ingresos Públicos obtenidas fuera del marco judicial, sin asistencia técnica y, por ende, carentes de valor para el proceso, violentando la garantía contra la autoincriminación. La alzada puntualizó: *"Al respecto, cabe destacar en primer lugar que la posibilidad de citar al contribuyente o a terceros para informar o contestar todas las preguntas o requerimientos que se les hagan sobre las ventas, ingresos, egresos y en general sobre las circunstancias y operaciones que a juicio de la Administración estén vinculadas al hecho imponible previsto por las leyes respectivas, se encuentra dentro de los poderes de fiscalización con que cuenta la AFIP en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 de la ley 11.683"*. Y agregó que la defensa alegaba que el imputado no fue advertido que le asistía el derecho a no declarar o que eventualmente sus dichos podían ser empleados en su contra en un posterior proceso penal, dado que se le preguntó cuál era su vínculo con empresas y personas investigadas. Que, por lo tanto, a fin de despejar todo margen de duda sobre una posible violación del derecho de defensa correspondía excluir, en ese caso, la prueba cuestionada, circunstancia que no obstaba confirmar el procesamiento por otras pruebas obrantes en el expediente.

116 El diputado nacional por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Julio Raffo (Diálogo y Trabajo), presentó un proyecto de ley que prevé la inhabilitación absoluta de uno a cuatro años para los jueces que se nieguen a juzgar argumentando oscuridad o silencio de la ley. Una de las penalidades establecidas buscando reformar el artículo 273 del Código Penal estipula que *"será reprimido con prisión de uno a tres años, e inhabilitación de tres a diez años, el juez que, durante el trámite de un proceso penal, paralizare una causa durante más de seis meses consecutivos o durante un plazo total de más de un año durante su tramitación, si el hecho no fuere justificado, por resolución fundada en constancias del expediente, por el tribunal de alzada al que le correspondiere conocer en grado de apelación"*. *"La pena para los delitos previstos en el párrafo precedente será de cuatro a diez años, e inhabilitación por tiempo indeterminado, en los casos en los cuales los procesos en los que se incurrió en la demora no justificada estuviesen previstos en los Títulos III, VII, VIII, IX, X, XI, XII y XIII del Código Penal"*, concluye la iniciativa.

117 Pastor, Daniel, *El plazo razonable en el Proceso del Estado de Derecho*, ob. cit.

seimiento o absolución en armonía con el deber de preservar la libertad de quien durante su curso goza de la presunción de inocencia” (Fallos: 315: 1553).

Relatadas que fueran las actuaciones señaló la frondosa actividad incidental que había privado la existencia de un juez permanente, estimando que en el caso se había dado un presupuesto de privación de justicia en perjuicio del querellante y que es el mismo ordenamiento procesal el que proporciona las vías para encauzar el proceso. Así, se resolvió ordenar a la Sala VI de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional que: 1) adopte las medidas necesarias para la resolución de los incidentes pendientes a la mayor brevedad posible; 2) determine el juzgado de primera instancia que deberá conocer en estas actuaciones y se las remita sin más demoras, obteniéndose en caso de ser necesario fotocopias certificadas de aquellas, y 3) ponga en conocimiento del magistrado que deberá continuar con el trámite de la causa, que en el futuro debe adoptar las providencias necesarias para evitar que la etapa de plenario de vea paralizada por las instancias ajenas a él^{118 y 119}.

PALABRAS FINALES

He tratado a lo largo de este relato de exponer los planteos de los temas traídos a las jornadas como así también las conclusiones que tanto panelistas como autores de trabajos han esbozado frente a las distintas y variadas inquietudes planteadas.

Para dar por concluido el informe, quiero destacar que la importancia de estos encuentros radica no solo en el debate interdisciplinario sino en el importante rol que, desde siempre, tiene el operador jurídico a la hora de llevar un caso concreto.

La especialidad que conlleva esta rama del derecho al reunir conjuntamente aspectos penales y tributarios pone en juego las herramientas y conocimientos que se han plasmado en este encuentro.

118 S.401.XXXIV.PVA, “Santini, Ángel y otra s/Su solicitud por denegación de justicia en la causa 27.480, González, Alejandra Valentina s/Homicidio culposo”.

119 En sentido similar, en un reciente fallo la Sala I, al denegar un recurso del imputado en autos “Bocafusca, Domingo Antonio s/Incidente de falta de acción”, señaló (sentencia del 5/10/16): “En este sentido considero que resulta determinante para analizar la vigencia de la garantía a ser juzgado en un plazo razonable, la cantidad de prueba incorporada, el número de imputados, y los diferentes planteos y excepciones formulados –y en ocasiones reiterados– por las defensas de los imputados que en la mayoría de los casos dieron lugar a la intervención de la Cámara del fuero, así como también de esta Cámara Federal de Casación Penal e incluso del Máximo Tribunal del país”.

CONSIDERACIONES PROCESALES ACERCA DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA A LA LUZ DE UN LUSTRO DE UNA REFORMA SUSTANCIAL

DANIEL BARBATO

I. INTROITO

Parece que fue ayer pero lo cierto es que ya han transcurrido casi cinco años¹ desde que se sancionó la ley 26.735².

Como es sabido por todos, dicha normativa no resultó ser una reforma menor, dado que en el régimen penal tributario³ se extendió la persecución a los tributos provinciales⁴.

Este cambio categórico, en su momento y con plena incidencia hasta los tiempos actuales, implicó una serie de secuelas, tanto su aspecto sustancial así como en su faceta dinámica⁵.

En el curso de este trabajo, y por razones de extensión, se abordará solamente alguna de las implicancias de carácter procesal y quedarán al margen del presente, por un lado, las relevantes modificaciones implementadas en la cuestión de fondo⁶ y, por el otro, la evaluación de su legitimidad constitucional, que también –en su hora– fue objeto de un análisis puntual por parte de autorizada doctrina⁷.

II. PALABRAS PREVIAS

En función de lo anteriormente dicho, desde el punto de vista fáctico, en el orden procesal no hubo grandes avances en este lustro.

En primer lugar, sigue siendo enriquecedora la contribución efectuada por la jurisprudencia nacional en las últimas décadas, juntamente con el bagaje teórico brindado por los distintos autores y demás foros académicos.

En segundo término, se observa que, en el transcurso de este lapso, a nivel administrativo, algunos organismos recaudadores provinciales propiciaron la creación de dependencias internas especializadas para aplicar con un ahínco mayor las previsiones del régimen penal tributario.

Sin embargo, lo dicho en el párrafo precedente no encontró el “*efecto dominó*” correlativo en los estrados judiciales del interior del país donde se desconoce el dictado de pronunciamientos relevantes en esta materia⁸.

No obstante, y más allá de las particularidades mencionadas, existen ciertos lineamientos que, por una parte, no merecen discrepancia alguna y, por la otra, median otras connotaciones que sí despiertan incerteza –que hasta ahora continúan irresueltas– y, justamente, ambos aspectos son los que se tratarán, en forma sumaria, próximamente.

1 Seguramente, se cumplirá dicho plazo al momento de publicación de este trabajo.

2 Publicada en el BO el 28/12/11, ver. www.infoleg.gov.ar.

3 La Ley Penal Tributaria se implementó con la ley 23.771 (BO: 27/2/90) y fue modificada sustancialmente con la ley 24.769 (BO: 15/1/97). La reforma llevada a cabo por la ley 26.735 (BO: 28/12/11) implicó un cambio muy significativo desde su implementación en la década del noventa. Estas normas se pueden consultar en www.infoleg.gov.ar.

4 Entiéndase como “tributo provincial” y/o “tributo local” no solo a los gravámenes cuya recaudación y percepción le corresponde a las distintas provincias sino también a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA).

5 Esta modificación normativa, claro está, también incide en el régimen fiscal de la Provincia de Río Negro.

6 Esta temática será abordada por el otro panel de las presentes Jornadas.

7 Al respecto, ver: Díaz Ortiz y Sferco, en “Cuestionamientos constitucionales a la reforma de la Ley Penal Tributaria”, publicado en La Ley, 2012-D, págs. 1197 y ss.; Sferco, “Aspectos constitucionales de la aplicación de la Ley Penal Tributaria en las jurisdicciones locales (un problema de potestad normativa)”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, 2013, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, págs. 21/35. Conclusión elaborada en el marco de las VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, octubre 2013, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, pág. 319.

8 Esta apreciación es exclusivamente personal.

III. DUDAS DESPEJADAS

Como es conocido, el régimen normativo penal-tributario se remonta a la década del noventa, con la sanción de la ley 23.771, pero el aporte efectuado, sea por la doctrina o los foros judiciales, constituye una valiosa contribución que mantiene su vigencia hasta la actualidad, al despejar inquietudes que fueron oportunamente efectuadas. Algunas de ellas serán abordadas en este capítulo.

III.A. La reconfiguración de la determinación de oficio

La primera certidumbre que se observa con la implementación de la ley 26.735 es la *revitalización de la determinación de oficio* no solo en el marco procesal federal sino también en los diversos ordenamientos fiscales provinciales.

Previo a todo se señala que, con el añadido de los tributos provinciales a la órbita penal tributaria, y más allá de su contemplación expresa en los diversos ordenamientos fiscales provinciales, el acto administrativo de determinación de oficio alcanzó una entidad más elevada por ser un factor indispensable en el marco del derecho tributario.

Como puede colegirse, este acto administrativo –de carácter tributario y de innegable trascendencia– fue conceptualizado primariamente por la doctrina, luego, su alcance fue delimitado por la jurisprudencia a lo largo del tiempo, tal como se verá más adelante.

Efectivamente, en el plano doctrinario, se dijo que “...*La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva...*”⁹ y también que “...*La determinación de la obligación tributaria consiste en “...el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso en particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación...”*”¹⁰.

Asimismo, y en el plano jurisdiccional, el Tribunal Fiscal de la Nación¹¹, en la causa “Banco Nordecoop Cooperativo Limitado c/AFIP” del 1/4/05, apuntó que “...*el acto determinativo debe ser la conclusión lógica y previsible de un previo examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba, de los argumentos reunidos por la inspección y los aportados por el contribuyente en su defensa...*”¹².

Este último aspecto no resulta algo menor, dado que en numerosas ocasiones se suscitaron dudas acerca de si determinados actos administrativos emanados de los órganos recaudadores resultaban ser o no una determinación de oficio, puesto que no todos ellos entrañaban la reconfiguración del hecho imponible o de su base de medición¹³.

A tales fines, se trae a colación que, a nivel nacional, se debatió con énfasis si determinados actos administrativos configuraban o no una determinación de oficio y, al respecto, se afirmó que “...*cuando no se trate de una reclamación de importes declarados por el contribuyente ni de una “liquidación” de las contempladas en el artículo 20 de la ley 11.683 –t.o. en 1978–, y siendo que en la resolución se menciona concretamente el importe por el que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que aquella obedece y el sujeto responsable, dejándose constancia de que en caso de incumplimiento se procederá a la vía ejecutiva, no puede negarse al acto el carácter de determinación, abriendo –en consecuencia– la competencia del Tribunal Fiscal...*”¹⁴.

9 Jarach, *Curso de Derecho Tributario*, Ed. Cima, 3ª ed., Buenos Aires, 1980, pág. 319.

10 Giuliani Fonrouge y Navarrine, *Procedimiento Tributario*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 655.

11 De aquí en más, simplemente el TFN.

12 Sala C, expediente 13.599-I, publicado sintéticamente en el Cronista Comercial, Suplemento Fiscal y Previsional, del 16/8/05, pág. 7.

13 Al respecto, ver: Jarach, “Los pronunciamientos de la administración tributaria que no constituyen determinaciones y sus recaudos jurídicos”, *Derecho Fiscal*, T. XVI, pág. 657; Jarach, “Nueva vía contenciosa administrativa”, *La Información*, T. XLI, pág. 565; Haddad, “El recurso de apelación ante la DGI: el artículo 74 del reglamento de la ley 11.683”, *Derecho Fiscal*, T. XXX, pág. 555.

14 Al respecto ver: Gaeda y otros, “Tribunal Fiscal de la Nación”, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2001, pág. 63, citándose los fallos de la CNACAF, “Álvarez, Mario Roberto”, Sala 1, 29/9/93; “Cooperativa Agrícola San Martín”, Sala 2, 21/4/04 y “Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Limitada”, Sala 2, 22/10/91.

La doctrina y jurisprudencia citadas se mencionan a mero título informativo, pues existe un consenso razonable (aunque no siempre lo hubo) sobre cuáles son los elementos indispensables del acto determinativo de deuda tributaria.

Asimismo, la determinación de oficio, que contiene el presunto derecho creditorio del Estado, adquirió, en los últimos tiempos¹⁵, una fuerza mayor, sea a nivel nacional como provincial, por ser un factor significativo en la relación Fisco-contribuyente.

Ciertamente, la determinación de oficio, por una parte, es el hecho disparador de la denuncia penal por parte del ente impositor, a tenor del artículo 18 de la ley 24.769 y, por la otra, fija la cuantía de la deuda tributaria.

Este último recaudo no resulta algo insustancial dado que, por un lado, es decisiva para la viabilidad de la denuncia penal la superación o no de la condición objetiva de punibilidad y, por el otro, tal circunstancia tiene incidencia en la calificación de los delitos y en la proporción de las penas.

Otro elemento de peso de la determinación de oficio surge de la redacción del propio artículo 18 de la ley 24.769 que prevé la formulación de la denuncia penal ante la existencia de la convicción administrativa por parte del organismo recaudador. Esto, en la práctica, implica la asignación de si la misma tiene un carácter prejudicial o no para llevar adelante la denuncia penal por parte del Fisco¹⁶.

Por último, la atribución que tienen los Fiscos provinciales de perseguir penalmente a los contribuyentes por tributos locales importa, por un lado, una mayor atribución normativa pero, por el otro, una mayor responsabilidad en el accionar de la Administración y, a la postre, la emisión del acto administrativo de determinación de oficio debe ser consecuencia de un ejercicio razonable de la autoridad recaudadora y no inspirada en metas de recaudación.

Esta circunstancia conlleva, en definitiva, a ciertos replanteos.

En primer término, los distintos Fiscos no podrían tomar a la ligera los descargos formulados en sede administrativa por el particular no solo con relación a los argumentos jurídicos invocados sino también en cuanto a la prueba propiciada.

En efecto, si la determinación de oficio es la base para hacer una denuncia penal tributaria, y en un marco lógico, el ente recaudador local no podría desestimar la prueba mediante afirmaciones dogmáticas¹⁷ ni, mucho menos, podría invocar la teoría de la subsanación¹⁸, debiendo ser el acto administrativo de determinación de oficio una consecuencia razonable de la actividad estatal¹⁹.

En segundo lugar, la falta de razonabilidad también se vería reflejada en que determinados actos jurídicos emanados de la Administración, de neto corte recaudatorio, se “disfracen” de determinaciones de oficio²⁰.

Finalmente, la determinación de oficio tampoco podría ser el resultado de una situación apremiada por los plazos de una inminente prescripción²¹.

15 Cuando se dice “último tiempo” se alude a la importancia que le asignó el régimen penal tributario, en sus distintas versiones legislativas, al acto administrativo de la determinación de oficio.

16 Tal connotación fue ampliamente debatida pero no es objeto de este comentario; a los interesados se les recomienda ver: López Biscayart y Decarli, “Determinación de oficio y proceso penal. Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar”, publicado en *Derecho Penal Tributario. Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, 1ª ed., Buenos Aires, 2005, págs. 77 y ss.

17 Tales como “improcedente”, “inconducente”, “meramente dilatoria”, “insuficiente como para enervar la postura fiscal” y otras similares.

18 La teoría de la subsanación surge de una antigua jurisprudencia del máximo Tribunal Federal (Fallos: 205:549, 247:52, 267:393, entre otros) que, en ajustada síntesis, implica que no se ve afectado el derecho de defensa del particular en un procedimiento administrativo si este cuenta con la posibilidad de subsanar dicha restricción en una etapa jurisdiccional ulterior. Esta teoría fue objeto de comentario por parte de la doctrina, ver: Barbato y Ocampo, “Teoría de la subsanación y derecho de defensa en el proceso penal”, V Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2010, pág. 295 y ss.

19 Ver: Linares Quintana, *Tratado de interpretación constitucional*, Ed. Lexis Nexis-Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998; cfr. Linares, *Razonabilidad de las leyes*, Ed. Astrea, Buenos Aires, 1970, Cap. XVIII; Waissman, Informe de Relatoría del Panel II, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, pág. 144; entre otros.

20 Por ejemplo: intimaciones de pago, denegatorias de exención, rechazos de compensación, exclusión de regímenes de retención y/o percepción. Dichos actos en sí no podrían ser categorizados como determinaciones de oficio sobre las que se proyectaría la denuncia penal tributaria.

21 A nivel nacional, es frecuente observar un cartel amarillo que dice “Prescripción inminente”, donde los plazos del procedimiento de determinación de oficio son más vertiginosos que lo habitual.

Ello fue abordado por la jurisprudencia, puesto que el TFN, en autos “Yabra, Alberto c/DGI”, del 9/8/00, dijo que *“...la premura de esos trámites no puede dejar de vincularse con la reiterada advertencia de encontrarse próximo a prescribir el período 1978, formulada ya al tiempo de iniciarse el procedimiento de determinación, ni a prescindir de la incidencia en la denegación de la prórroga para contestar la vista y en el por demás escaso tiempo acordado para la realización de la medida para mejor proveer (...) Que los términos transcriptos no dejan dudas respecto a que lo decidido padece de un doble orden de deficiencias: por una parte, la carencia de sustento reconocida explícitamente y, por otra, el apartamiento de los antecedentes de hecho comprobados en la causa por el mismo órgano fiscalizador. Tampoco se compadecen con esos antecedentes los motivos, expuestos en el juzgamiento de la conducta del contribuyente, que ostentan una manifiesta generalidad lo que es aún de mayor trascendencia en razón del aspecto sancionatorio tratado. En las condiciones expuestas, es aplicable el constante criterio conforme al cual las facultades conferidas al organismo fiscal por el artículo 16 y ss. de la ley 11.683 no autorizan decisiones discrecionales, desde que, cuando existe error en la consideración de los elementos que sirvieron de base a la estimación, o ausencia de un procedimiento racional y objetivamente adecuado a las circunstancias del caso, la determinación así practicada carece de debido sustento...”*²².

En síntesis, el acto administrativo de determinación de oficio debería ser corolario no solo de un correcto proceso sino también de una cuidadosa evaluación tanto de los elementos en poder del Fisco como de aquellos aportados por el contribuyente en su defensa y, por consiguiente, el hecho de que actualmente los entes recaudadores provinciales puedan efectuar denuncias penales en el marco de la ley 24.769 conlleva una revitalización indudable de dicha figura procesal tributaria.

III.B. La confirmación del paralelismo de vías

Otra particularidad derivada de la reforma de la ley 26.735 está dada por la ratificación por parte del legislador del paralelismo de vías procesales.

En efecto, el texto del artículo 20 de la ley 24.769 hizo alusión, por un lado, a la autoridad administrativa y, por el otro, a la analogía normativa de las jurisdicciones provinciales.

A su vez, dicha normativa establece que la denuncia penal: a) no suspende los cursos de los procesos determinativos y ejecutivos del crédito tributario; b) suspende la aplicación de sanciones administrativas por parte del ente recaudador hasta el dictado de la sentencia definitiva en el fuero penal, y c) no altera las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial a la hora de aplicar las sanciones administrativas.

Estas connotaciones convalidan que el legislador procuró mantener el paralelismo de las vías no existiendo obstáculos para que sea de aplicación a la persecución penal de los tributos locales.

En este caso, resulta interesante repasar, por una parte, la intención legislativa al implementar este instituto y, por la otra, comentar las directrices del mismo a la luz de la jurisprudencia a nivel nacional.

En cuanto al primer aspecto citado, resulta muy útil acudir al debate parlamentario de la ley 24.769²³.

Ciertamente, en el marco de dicho debate, se puntualizó que *“...en el artículo 20 se contempla la posibilidad de determinación y persecución judicial de la obligación protegida por el régimen penal por parte del organismo recaudador, lo cual implica que la competencia para determinar la configuración y el alcance del hecho imponible descansa ora en el tribunal –administrativo o judicial– encargado de entender en la apelación interpuesta por el obligado. También se impide a la autoridad administrativa aplicar sanciones de tipo contravencional hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal con el fin de guardar la necesaria coherencia que debe existir entre el Régimen Penal Tributario que se pretende instituir y el régimen de ilícitos y sanciones que contempla la ley 11.683 (...) respecto del artículo 20 durante el tratamiento en particular pondremos que se dé prejudicialidad a la sentencia penal en relación con el pronunciamiento que la Cámara Contencioso Administrativa o la de Previsión Social puedan hacer en cuanto a la procedencia de pago de tri-*

22 Cfr. Sala C, expediente 8.142-I.

23 Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Díaz, Ernesto”, del 14/6/67, afirmó que *“...las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido, sino en forma tal que se cumpla con el propósito de la ley...”*, publicado en Procedimiento Fiscal, T. II, Ed. Errepar, pág. 308.005.001. Asimismo, la trascendencia de esta regla hermenéutica surge incluso de los caracteres de hecho que rodearon a la sanción de la norma y ello fue compartido por la doctrina al puntualizar que *“...los precedentes históricos de la ley tiene importancia para la reconstrucción de la voluntad del Estado que se objetiviza en la ley al tener en cuenta las circunstancias históricas que precedieron y acompañaron el nacimiento de la ley...”*, cfr. Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Ed. Moreda y Timbre, Madrid, 1973, pág. 253.

butos o de aportes de la seguridad social que hayan sido objeto del recurso (...) Luego se optó por llevar adelante la denuncia penal suspendiendo el trámite administrativo (...) Ahora se busca que permanezcan paralelos ambos trámites: el de la determinación del impuesto y el de la denuncia penal. Pero creemos que entraña la **posibilidad de un escándalo jurídico o de lo que en doctrina se denomina ‘strepitus fori’, es decir, la existencia de sentencias contradictorias**, si respecto de la sentencia de fondo que se pronuncia sobre la procedencia o no de los impuestos o de los aportes de la seguridad social no se establece que previamente debe pronunciarse la justicia penal sobre la existencia o no del delito...”²⁴.

Estas apreciaciones resultan de interés para dilucidar los caracteres de la figura comentada.

En este sentido, también la doctrina y la jurisprudencia hicieron su valioso aporte.

Efectivamente, se puntualizó que “...el instituto del artículo 20 de la LPT es una suerte de cuestión prejudicial penal para el juez administrativo, solo porque el legislador así lo quiso y expresamente lo indicó (...) El artículo 20 de la ley 24.769 regula un instituto que es dable catalogar de prejudicialidad penal respecto de la administrativa: 1. La prejudicialidad allí contemplada se limita exclusivamente al campo sancionatorio. 2. La administración tributaria deberá respetar las declaraciones de hechos vertidas en la sentencia, pero ellos no abarcan los que se valoran jurídicamente. 3. Todos los modos de conclusión del proceso penal en el actual Código Procesal Penal de la Nación revisten el carácter de ‘sentencia definitiva’ que requiere el artículo 20 de la ley 24.769. 4. El incumplimiento por parte del Fisco de la apuntada regla, conlleva, de darse las condiciones, sanción de nulidad para la multa aplicada en infracción al régimen legal...”²⁵.

En cuanto a esta temática también se pronunciaron los foros judiciales.

Exactamente, el TFN, en la causa “Nora Almeida c/AFIP”²⁶, del 23/11/04, sostuvo mayoritariamente²⁷ que “...una prudente exégesis del artículo 20 de la ley 24.769 determina que no resulta jurídicamente posible que este Tribunal **se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal** (cosa juzgada), en pos de evitar un eventual ‘escándalo jurídico’...”, en tanto minoritariamente²⁸ se afirmó que “...si bien no obliga a este Tribunal la sentencia recaída en causa penal, habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada actúan solo sobre la materia infraccional, de conformidad con lo que surge del artículo 20, párrafos 1 y 3, de la Ley Penal Tributaria 24.769, **nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en estos autos**...” Cabe señalar que este precedente no resulta nimio dado que el 18/3/06 fue ratificado por el Tribunal de Alzada²⁹.

En línea con ello, se aseveró que “...la sentencia recaída en la causa penal no obliga al Tribunal Fiscal, habida cuenta de que sus efectos de cosa juzgada solo actúan sobre la materia infraccional, aunque nada impide aceptar sus conclusiones como prueba a considerarse en el caso concreto...”³⁰.

Esta tesis fue compartida por otras decisiones del TFN³¹ y de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal³².

En otras palabras, se aprecia que el instituto de la prejudicialidad es enteramente aplicable a la persecución penal de los tributos locales y a los diversos ordenamientos fiscales provinciales y, por ello, las consideraciones anteriormente vertidas, como resultado de la elaboración doctrinaria y jurisprudencial a nivel nacional, resultan ser muy útiles a los efectos prácticos de un nuevo escenario legal.

24 Manifestaciones vertidas por los legisladores Menem y Aramburu, ver: <http://www1.hcdn.gov.ar/dependencias/dip/adebates.htm>

25 Cfr. Bertich Medina, “La prejudicialidad penal del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria: Algunas precisiones sobre su alcance”, publicado en *El Delito Fiscal*, Ed. Ad-Hoc, 1ª ed., Buenos Aires, 2008, págs. 553 y ss.

26 Cfr. TFN, Sala B, expediente 19.433-I, publicado sumariamente en el Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 21/3/05, pág. 7.

27 Integrada por los Dres. Juan P. Castro y Agustín Torres.

28 Conformada por el Dr. Carlos Porta.

29 Cfr. Sala 5 de la CNACAF del 15/3/06, publicado sintéticamente en el Cronista Comercial, Suplemento fiscal y previsional, del 26/12/06, pág. 7.

30 Cfr. TFN, Sala A, en autos “Laje, Jorge c/AFIP”, del 22/9/06 y TFN, Sala C, en el precedente “Ferioli, Jorge c/AFIP”, del 19/8/05, citados por Bertich Medina, ob. cit., pág. 562.

31 Cfr. TFN, Sala C, en autos “Apartur SA c/AFIP” y “Tecson SA c/AFIP”, del 30/3/06 y del 6/3/09, respectivamente.

32 Cfr. CNACAF, Sala 2, in re “Ingeniería Ronza SA c/DGI”, del 10/6/08; Sala 3, en autos “Procesamiento Industrial Laminados Argentinos RSA (TF 19.396-I) c/DGI”, del 13/10/06; Sala 4, en la causa “Bertetti Hnos. SRL (TF 21.047-I) c/DGI”, del 18/2/10, entre otros.

III.C. Un cambio inorgánico

El artículo 20 de la Ley Penal Tributaria vigente establece lo siguiente:

“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

A su vez, el artículo 20, en su redacción original³³, prescribía que

“La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.

En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 76 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones).

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

Si se comparan ambas redacciones (es decir, la anterior y la vigente), puede colegirse que el legislador hizo un fuerte hincapié en los procedimientos defensivos propios del régimen nacional pero no hizo una referencia particular a los mecanismos recursivos de jurisdicción provincial.

Asimismo, se observa, por una parte, que la mención del artículo 74 de la ley 11.683³⁴ se alinea con la tesitura señalada en el párrafo anterior y, por la otra, la analogía con las normativas locales tampoco es un elemento que contribuye a facilitar la labor del intérprete en situaciones concretas.

De este modo, se aprecia que el legislador, con la reforma de la ley 26.735 que extendió la persecución penal a los tributos locales sin una adecuada ponderación de las vías defensivas de las diversas provincias, incurrió en una modificación absolutamente inorgánica y desorganizada de la materia penal tributaria.

Esta particularidad, que no resulta baladí, seguramente acarreará numerosos inconvenientes prácticos y algunos de ellos serán tratados *infra*.

IV. INCERTEZAS

Sin perjuicio de lo explicado con antelación, la reforma de la Ley Penal Tributaria también conllevó la existencia de ciertas inquietudes que ameritan un examen particular con relación a los procedimientos recursivos provinciales.

IV.A. Una mirada concisa de las vías defensivas

A los fines de tratar esta temática, resulta necesario detenerse un momento en los correspondientes Códigos Fiscales.

En la Provincia de Buenos Aires, el procedimiento, en ajustada síntesis, comienza con la vista que es respondida por el particular en el plazo de quince días hábiles y, finalmente, la labor estatal concluye con el acto de determinación de oficio.

Frente a dicho acto determinativo, el particular –en forma optativa y excluyente– puede articular el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires o bien promover un recurso

33 De conformidad con la ley 24.769 (BO: 19/12/96), publicado en www.infoleg.gov.ar.

34 El mentado artículo establece: “Cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”.

de reconsideración ante el Fisco bonaerense³⁵. Posteriormente, dicha resolución, cualquiera sea la vía interpuesta, es objeto de una impugnación judicial acorde al Código Contencioso Administrativo³⁶.

Hasta aquí no se observan grandes diferencias con relación al régimen recursivo nacional.

Sin embargo, el asunto no es tan simple, dado que si la discusión estriba en cuestiones de interpretación del Convenio Multilateral, el particular, en primera instancia, promueve un recurso de apelación³⁷ ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral³⁸.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el procedimiento de impugnación es diferente.

Resumidamente, empieza con la vista que es contestada por el contribuyente en el término de quince días hábiles y, con posterioridad, el ente recaudador porteño emite el acto de determinación de oficio.

Dicho acto determinativo es apelable por el particular mediante un recurso de reconsideración³⁹, luego el Fisco lo resuelve y, si es desfavorable, el contribuyente puede articular un recurso jerárquico⁴⁰ ante la propia Administración⁴¹.

En este supuesto, y al momento de dictarse la determinación de oficio si la controversia radica en cuestiones interpretativas del Convenio Multilateral, el particular, al plantear un recurso de reconsideración en la órbita de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, deduce, en primera instancia, también un recurso de apelación⁴² ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

De lo dicho se advierte que los mecanismos defensivos frente a la determinación de oficio son disímiles en las dos jurisdicciones mencionadas. Esta diferenciación, de neto corte procesal, se ahonda mucho más si se examinan algunas más.

Lógicamente, pareciera que esta connotación tampoco fue ponderada por el legislador, lo cual corrobora la ausencia de organicidad en la reforma penal tributaria, tal como se refirió con antelación.

35 Esto surge del artículo 115 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que establece: “Contra las resoluciones de la Autoridad de Aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de impuestos o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los quince (15) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: a) Reconsideración ante la Autoridad de Aplicación. b) Apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la cantidad de pesos cincuenta mil (\$ 50.000)...”, publicado en www.gob.gba.gov.ar.

36 Acorde con la ley provincial 12.008 (BOBA: 3/11/97), publicado en www.gob.gba.gov.ar.

37 El artículo 24 del Convenio Multilateral ordena que “Serán funciones de la Comisión Arbitral: (...) b) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en cada caso resuelto...”, publicado en www.ca.gov.ar.

38 Se dice, “en primera instancia”, porque la resolución de la Comisión Arbitral es impugnante ante la Comisión Plenaria dentro de los 30 (treinta) días hábiles a tenor del artículo 25 del Convenio Multilateral, publicado en www.ca.gov.ar.

39 El artículo 150 del Código Fiscal de la CABA (texto según decreto 289/16, BOCBA del 9/5/16) ordena que: “Contra las resoluciones que dicta la Dirección General, determinando de oficio el Impuesto sobre los Ingresos Brutos o imponiendo sanciones respecto de cualquier tributo, o decidiendo reclamos de repetición o de compensación o estableciendo puntualmente nuevos avalúos de inmuebles y las providencias resolutorias que emita haciendo suyos, convalidándolos, dictámenes técnico-tributarios, los contribuyentes o responsables pueden interponer dentro de los quince (15) días de notificados recurso de reconsideración, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, el que debe ser fundado al momento de su presentación y es resuelto por el director general. 1. La resolución recaída en el recurso de reconsideración queda firme a los quince (15) días de notificada, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso jerárquico...”, publicado en www.cedom.gov.ar.

40 El artículo 151 del Código Fiscal de la CABA (texto según decreto 289/16, BOCBA del 9/5/16) estipula que “El recurso jerárquico se presenta ante la Dirección General, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, debe ser fundado al momento de su interposición y puede interponerse sin haberse deducido previamente el recurso de reconsideración, en cuyo caso el plazo para impetrarlo es el previsto para este. El Administrador Gubernamental de Ingresos Públicos ha de sustanciar dicho recurso, dictar la resolución definitiva que agota la vía administrativa y devolver las actuaciones a la Dirección General correspondiente para su notificación y cumplimiento. En la notificación ha de constar que la instancia administrativa se encuentra agotada”, publicado en www.cedom.gov.ar.

41 La que resuelve el recurso jerárquico es la Secretaría de Hacienda del GCBA.

42 Ello, al igual que el caso anteriormente señalado, se apela de conformidad con el artículo 24 del Convenio Multilateral. Asimismo, esta resolución de la Comisión Arbitral es recurrible ante la Comisión Plenaria dentro de los 30 (treinta) días hábiles a tenor del artículo 25 del Convenio Multilateral, publicado en www.ca.gov.ar.

IV.B. Nuevas jurisdicciones, nuevos problemas procesales

Como ya se apuntó en alguna otra oportunidad⁴³, la reforma de la ley 26.735, al extender la persecución penal a los tributos locales, incluyó también dentro de su ámbito de influencia a las distintas jurisdicciones y esta situación generó (y genera) problemas concretos a la hora de llevar a cabo su implementación.

En efecto, el artículo 1 de la ley 26.735, al incluir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como parte integrante del régimen penal, incurre en una dificultad práctica puesto que, en el marco de la economía real, muchos contribuyentes actúan económicamente en varias jurisdicciones operando el Convenio Multilateral.

En este caso, la norma no establece, ni mucho menos precisa, cómo debe considerarse el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el que puede ser estimado de dos maneras diferentes.

Una de ellas consiste en pensar que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulta ser una suerte de masa total que después es repartida en varias jurisdicciones. De este modo, si la suma de los importes atribuibles a cada jurisdicción supera la condición objetiva de punibilidad, resultaría viable la persecución penal del particular.

No obstante, esta situación no es insustancial, dado que origina numerosos problemas prácticos que ponen en crisis al derecho de defensa del contribuyente (particularmente con la determinación del juez natural) al provocarse estas inquietudes que la norma no resuelve: ¿cuál será el juzgado competente?, ¿el de la alícuota mayor?, ¿el del asiento del contribuyente?⁴⁴

Desafortunadamente, la normativa respectiva no establece ningún mecanismo y/o solución ni, mucho menos, aborda esta problemática que tiene el peso necesario como para convertir el derecho penal tributario provincial en un mero simbolismo⁴⁵.

Otra forma de abordar el asunto estaría dado por considerar a cada tributo provincial como un tributo independiente, lo cual tiene mayor lógica tributaria, puesto que –aun ante la homonimia– el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cada jurisdicción tiene sus propias variantes en el hecho imponible, régimen de exenciones y sus propias alícuotas, sin contar sus propias normas que le dan sustento.

En razón de ello, sería más conveniente argumentar que el Convenio Multilateral divide la base imponible, pero no el impuesto, por lo que los montos evadidos, para ser punibles, deberían superar los mínimos establecidos por la ley en cada jurisdicción.

Esta circunstancia resulta llamativa, puesto que el contribuyente que opera económicamente en una cantidad mayor de jurisdicciones se encuentra en una situación de mayor ventaja que aquel que es sujeto del gravamen en una única jurisdicción. Es más, podría configurarse la hipótesis de que dos contribuyentes, uno que tributa en una sola jurisdicción y otro que tributa en muchas, omitan declarar ingresos por el mismo monto y solo uno de ellos sea perseguido penalmente, lo que se aprecia es algo arbitrario, injusto e irrazonable.

En adición a lo expuesto, otra dificultad que podría materializarse es la correspondencia existente entre los ajustes de un tributo nacional (Impuesto al Valor Agregado) y de un gravamen local (Impuesto sobre los Ingresos Brutos). En otras palabras, el problema reside en ver cómo influye en el Impuesto al Valor Agregado, promovido por el Fisco Nacional, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que debería pagar el mismo contribuyente en la jurisdicción local (sea provincial y/o de la CABA)⁴⁶. En este supuesto, se generan estas inquietudes: ¿cuál sería el Fisco que impulsa la acción penal?, ¿ambos?, ¿cuál sería el Tribunal competente?, ¿existe concurso de delitos?, ¿se efectuarían dos procesos penales?, ¿quién investigaría la materialidad de los hechos?, ¿el ajuste del Impuesto al Valor Agregado debería resolverse antes de decidirse sobre el Impuesto sobre Ingresos Brutos, dada su correlación?, ¿cómo juega en todo esto la prescripción?

43 Cfr. Barbato y Ocampo, "La técnica legislativa y el Derecho Penal. Problemas concretos", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, págs. 221 y ss.

44 Esto fue tratado por Simesen de Bielke, "Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, págs. 85 y ss.

45 Semachowicz, "Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735", publicado en *Doctrina Tributaria Errepar* (DTE), T. XXXIII, febrero de 2012.

46 Ello fue ejemplificado por Ruetti, "El Impuesto sobre los Ingresos Brutos como norma jurídica extrapenal en el delito de evasión tributaria", VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2012, págs. 67 y ss. (ver en particular págs. 70/71). Ver también Haddad, "El principio *ne bis in idem* y la ley 24.769", publicado en *El Delito Fiscal*, Ed. Ad-Hoc, 1ª ed., Buenos Aires, 2008, pág. 67.

En síntesis, se colige que la extensión del régimen penal tributario a las jurisdicciones provinciales es una fuente de problemas, que no son meramente teóricos o de laboratorio, por estar relacionados con la libertad personal, el honor y el buen nombre de los contribuyentes.

Por último, si la aplicación de la Ley Penal Tributaria, donde hasta hace poco tiempo intervenía únicamente el ente recaudador nacional, entrañaba situaciones complejas y dificultosas, con mayor razón aún, la incorporación de los tributos provinciales al régimen represivo posiblemente las incremente geométricamente.

Estas vicisitudes, que ya fueron planteadas en algún otro momento⁴⁷, todavía no han sido dilucidadas por los tribunales competentes.

IV.C. Otros gravámenes

Las dificultades apuntadas con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cierta medida, también podrían llegar a incidir en otros gravámenes provinciales.

En efecto, ello podría ocurrir en el Impuesto de Sellos, dado que este podría recaer sobre un instrumento firmado por los particulares en una provincia pero cuyos efectos, sean económicos y/o jurídicos, se proyecten en otras jurisdicciones.

Asimismo, otro ejemplo de la vicisitud mencionada estaría dada por la aplicación de la Ley Penal Tributaria en el supuesto del Impuesto Inmobiliario de la Provincia de Buenos Aires donde media una participación de diversas reparticiones provinciales, tales como la Dirección General de Catastro y ARBA, con mecanismos de liquidación y de revisión extremadamente complejos pero que, en cierto grado, tienen un ligamen fáctico inescindible.

En suma, habrá que esperar, ver y analizar el proceder de los organismos recaudadores provinciales con relación a la persecución penal de estos gravámenes en la medida en que estos superen la actual condición objetiva de punibilidad.

V. EPÍLOGO

Desde la profunda reforma instaurada por la ley 26.735, con la consecuente extensión de la criminalización del régimen penal tributario a las jurisdiccionales provinciales, hasta la actualidad, pasaron casi cinco años.

Lamentablemente, esta trascendente modificación conllevó consecuencias de orden práctico de elevada dificultad que impactaron en forma directa en los institutos procesales que rigen esta materia.

En suma, a lo largo de este comentario, se aprecia la presencia de ciertas (y pocas) certezas: revitalización del acto de determinación (especie del género acto administrativo), la ratificación del paralelismo de vías procesales y la presencia de una reforma legislativa absolutamente inorgánica.

Empero, esta enmienda normativa también contribuyó con el nacimiento de (muchas y relevantes) incertezas que, por el momento, no han sido abordadas ni, mucho menos, resueltas por los foros judiciales del interior.

Honestamente, espero que estos comentarios sean un modesto aporte para mejorar la relación Fisco-contribuyente no solo en el marco propio del derecho tributario procesal sino también en el ámbito del Derecho Penal Tributario.

47 Cfr. Barbato, "El artículo 20 de la Ley Penal Tributaria a la luz de la ley 26.735. Comentarios, certezas y dudas frente a una reforma inorgánica", VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, octubre 2013, AAEF, Ed. Errepar, Buenos Aires, págs. 197 y ss.

ASPECTOS PROCESALES DEL DELITO TRIBUTARIO A LA LUZ DE UN CASO PRÁCTICO: HSBC

EMILIO CORNEJO COSTAS

Con un ejemplo o caso real y actual, me gustaría poner de relieve muchos de los problemas constitucionales, penales y procesales que acarrea el ensamble o coexistencia de dos ramas del ordenamiento jurídico con principios, valores y finalidades diversas.

El caso tuvo mucha repercusión mediática hasta el límite de poner en jaque el Derecho a la Intimidad y el Secreto Fiscal.

Se trata del conocido caso HSBC en el que un sujeto llamado Falciani, que trabajaba como ingeniero en sistemas en el HSBC de Ginebra durante los años 2001 a 2008, sustrajo información y datos de los sistemas del banco (presuntamente sobre 120.000 clientes) y procuró venderlos.

Una Fiscal solicitó la captura internacional y detención de Hervé Falciani. Ante ello, las autoridades francesas, anoticiadas de dicha orden de captura, allanan su departamento en el sur de Francia, y secuestran su computadora, en teoría, con todos los datos sustraídos del HSBC. Vale la pena señalar acá, que los datos en el Banco de Suiza, estaban compartimentados, es decir, separados los datos personales de los datos contables, ante lo cual, Falciani tuvo que hacer un programa especial para poder realizar las combinaciones correctas.

En efecto, el 1 de julio de 2012, al llegar a territorio español, Hervé Daniel Marcel Falciani fue detenido por las autoridades policiales, ya que sobre él pesaba una orden internacional de detención con fines de extradición, librada por la Fiscal Federal sustituta Laurence Boillat, miembro del Ministerio Público de la Confederación Suiza. Dicha orden de detención, surge de la investigación iniciada por la justicia helvética el 29 de mayo de 2009, mediante la cual se indaga la presunta comisión de los delitos de espionaje económico (artículo 273, Código Penal Suizo¹), sustracción de información (artículo 143, CPS), violación del secreto comercial (artículo 162, CPS) y violación del secreto bancario (artículo 47, CPS) por parte de Georgina Mikhael y Ruben Al-Chidiack, al cual posteriormente se lo pudo identificar como Hervé Falciani. Esa investigación realizada por la justicia suiza comenzó en el año 2008, cuando la Asociación Suiza de Banqueros informó que los anteriormente mencionados imputados habían querido negociar en el Banco Audi de Beirut, la venta de una base de datos de clientes sustraída ilegalmente mediante la utilización de métodos de piratería electrónica. Contenía una innumerable cantidad de información relativa a los clientes de numerosos bancos radicados en Suiza y su operatoria en estos. Las acciones de piratería llevadas adelante por Falciani habrían consistido –según lo expresado por la justicia helvética– en que él, haciendo abuso de su posición laboral dentro del HSBC Private Bank SA, con pleno acceso a los datos privados personales y financieros del conjunto de los clientes, extrajo ilegalmente copia de esa información con el objetivo final de comerciar esos datos.

Más allá de que su accionar fue contrario a las directivas internas, de la normativa de secreto bancario de Suiza, y de los más elementales principios de privacidad (*pues fueron obtenidos y divulgados por un particular, sin ningún tipo de orden judicial que autorizara tal conducta. A modo de ejemplo, obsérvese que en nuestro país, ni siquiera las entidades financieras pueden revelar públicamente cualquier operación de un particular... solo a requerimiento fundado de un juez en una causa judicial con los recaudos establecidos en las leyes o por un organismo autorizado por la ley*) resulta fundamental resaltar que el registro final que Falciani facilitó –de forma muy poco clara– en primera instancia a un grupo de sociedades comerciales y luego a diferentes agencias gubernamentales, fue producto de una construcción realizada por él, la cual requirió el entrecruzamiento de los datos aislados apropiados ilegítimamente y la generación de programas a tal efecto. Como lo expresó la Audiencia Nacional, “...Hervé Falciani **creó, él mismo, una parte de los archivos encontrados en su posesión ya que estos archivos resultan de una combinación entre dos sistemas distintos (por ejemplo, datos de clientes y datos contables) que no estaban nunca conectados en el banco**”².

Resumiendo, la justicia Suiza requirió la captura de Falciani en el marco de una investigación que lo tiene como sospechoso de haber sustraído información sujeta al secreto bancario y comercial. Tal era el

1 En adelante CPS.

2 El resaltado es propio.

avance de la investigación en Suiza que, al momento de fallar el tribunal español sobre la extradición de Falciani, el procedimiento penal seguido en Suiza ya se encontraba en su fase final, estando la causa a la espera de ser remitida al Tribunal Penal Federal para ser juzgada por los cuatro delitos imputados.

En el año 2012 intenta ingresar al Reino de España y es detenido por las autoridades. Se inicia un proceso de extradición para enviarlo a Suiza, pero el Gobierno Español decide no mandarlo, en el entendimiento de que los delitos investigados en Suiza no constituían delito en España.

Recién en el año 2014, como consecuencia de la firma del Convenio firmado con la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio (previsto en la ley 22.357 y que cuenta con un Protocolo Modificatorio al Convenio aprobado por ley 26.276), Argentina se hace de dicha información, e inmediatamente, a los efectos de que no se prescriba el reclamo administrativo por el ejercicio 2006 en el orden administrativo, y por los períodos 2005 y 2006 en el ámbito penal, comenzó a enviar los correspondientes requerimientos en concepto de impuesto a las ganancias e impuesto a los bienes personales por el año 2006.

Ahora bien, entendemos que el caso presenta varias aristas, cuanto menos, discutibles.

- 1) Presentación de una denuncia y llamado a indagatoria sin la correspondiente determinación de oficio (DO), al efecto de interrumpir la prescripción del ejercicio 2005.
- 2) La determinación del impuesto presuntamente adeudado y evadido, sin DO, en base a un cálculo aproximado construido sobre la base de ficciones y presunciones.
- 3) Duplicación del mismo impuesto en cabeza de varios contribuyentes (no la DO), sobre la base de un cálculo aproximado.
- 4) Respecto de la prueba: a) dudosa validez por la manera de su obtención; b) dudoso respeto a la cadena de custodia; c) debilidad.
- 5) Violación al derecho a la intimidad o privacidad; violación al secreto fiscal.
- 6) Incongruencia entre el hecho imputado en la declaración indagatoria y las pruebas exhibidas en el mismo acto procesal.
- 7) Remisión de un exhorto internacional con la inclusión de un delito (lavado de dinero) que no fue objeto de imputación en la gran mayoría de imputados.
- 8) Rechazo de los beneficios establecidos en la ley 26.860 conocida como la ley de los CEDINES y, en algunos casos, la inducción al acogimiento al borde de la violación al derecho a no declarar contra uno mismo.

HECHO. CALIFICACIÓN

Los hechos imputados por la Fiscalía, en la gran mayoría de los casos, fueron las presuntas *“tenencias millonarias escudadas detrás de estructuras societarias constituidas en plazas ‘of shore’... que habrían sido adquiridas para ser interpuestas entre beneficiarios efectivos y organismos de control, como un filtro adicional tendiente a garantizar la imposibilidad de identificar a los primeros. Es decir, utilizadas como pantalla destinada a ocultar la identidad de los verdaderos beneficiarios de las riquezas detectadas en el banco suizo”*.

Que los apoderados (*attorney*) de algunas sociedades consideradas *off shore* tienen poder de administración y disposición, lo que autoriza –según su criterio– a endilgarles algún grado de participación en las evasiones advertidas. Y aun sin determinación de oficio que precise el presunto impuesto no pagado, entendió que alcanzaba con presumir el monto evadido solo con los datos económicos o patrimoniales que surgían de las fichas, habiéndose circunscripto a aquellos casos que superarían el monto de los incisos a) y b) del artículo 2 de la Ley Penal Tributaria, por entender, en este último supuesto, que se habrían utilizado personas jurídicas interpuestas en aras de ocultar la verdadera identidad de los obligados. En concreto, sostiene que *“con la estimación de los montos que, aunque encontrándose en curso la cuantificación precisa por el órgano administrativo correspondiente, permite para los casos listados entender superados los topes previstos en la legislación hoy vigente para la evasión tributaria agravada [artículo 2, incisos a) y b), de la ley 24.769]”*.

Sobre esta base, el representante del Ministerio Público imputó a la gran mayoría haber participado en el ocultamiento al Fisco nacional de rentas gravadas a través de la presentación de declaraciones juradas de contenido engañoso y/o a través de la omisión de presentar las declaraciones del caso a su debido tiempo, concretando la evasión de impuestos nacionales, mediante la expatriación a un banco extranjero de tales ingresos no revelados, habiendo ocultado también el producido de su progresiva y sostenida

reinversión, habiéndose valido además de la utilización de personas jurídicas *offshore* –sociedades, fideicomisos, etc.– para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.

Resumidamente, a criterio del Fiscal, con las fichas enviadas por Francia –secuestradas en poder de Falciani– se encontrarían preliminarmente acreditados: la existencia de las cuentas; la magnitud de las rentas que allí se reflejaban; el carácter que relaciona a cada sujeto con dichas cuentas; que dichas cuentas no se encontraban reflejadas en las declaraciones juradas; que los montos correspondientes superan las cifras previstas en las distintas agravantes a cada caso; la existencia de personas jurídicas formalmente colocadas al frente de las cuentas con el fin de encubrir a los verdaderos titulares.

Ahora bien, como se tratará de fundamentar, en algunos puntos, la interpretación y aplicación del derecho que se está realizando se asemeja a lo que algunos autores denominan Derecho Penal del Enemigo, queriendo significar con ello, la flexibilización de los contenidos tradicionales del Derecho Penal y la manipulación de acuerdo con las conveniencias del mercado político; la distorsión de las garantías constitucionales en aras de asegurar determinado nivel de eficacia. Es decir, en aras de alcanzar determinado nivel de eficiencia en la persecución y represión³ del delito, se desnaturalizan las garantías constitucionales. Por ello, los conduce a sostener que en determinados ámbitos, el derecho penal se está administrativizando.

Tanto es así que la propia la Audiencia Nacional, en cierta forma reconoce este carácter flexibilizador de las garantías en pos de la eficacia penal, demostrando un fin absolutamente utilitarista del proceso penal, al afirmar que *“...la utilidad de la información recibida indirectamente del Sr. Falciani, aportada a las autoridades francesas, confirmando la recepción de esta y los efectos en el orden interno, produciéndose, según afirmaron, la mayor regularización fiscal de la historia de España”*.

Siendo que ello de ningún modo debería ser así, pues si el legislador decidió resolver determinados conflictos sociales que considera de extrema relevancia con el Derecho Penal, y, por lo tanto, le ha asignado una pena como consecuencia de su transgresión, debe saber también, que el proceso e investigación de dichas infracciones –lo que se suele denominar como el *ius puniendi* o derecho a castigar– está limitado por garantías constitucionales que no deben ni pueden ser sobrepasadas, flexibilizadas ni mucho menos desconocidas.

Sin embargo, la repercusión pública que tuvo el tema pareciera ser motivo suficiente como para justificar la tergiversación de reglas, principios y garantías del Derecho Penal.

ARISTAS PROCESALES DE LA CAUSA. CRÍTICA

– Como se sostuvo más arriba, se endilga el mismo impuesto a tres o más obligados tributarios soslayando que las obligaciones tributarias se atribuyen a un sujeto, por cuanto son obligaciones personales, y no reales. Siempre es un sujeto quien realiza el hecho imponible. Si el hecho imponible resulta ser la ganancia que se infiere como omitida, quien resulta destinatario legal tributario y responsable de la obligación es el titular del patrimonio detectado, es decir, el supuesto titular de los fondos. De hecho, el propio tipo penal es por demás claro: habla de obligado tributario, por impuesto y por año. No puede haber dos obligados tributarios por un mismo hecho imponible. Pues bien, tanto en penal como en administrativo, se esta duplicando, triplicando y hasta cuadruplicando el impuesto en cabeza de varios contribuyentes.

– Por otro lado, la información llega a AFIP a través de un acuerdo de intercambio con Francia; pero este la recibe de un sujeto que la obtiene a través de un delito⁴. Un sano sentido de justicia –y moral– puede conducirnos a sostener que dichos datos deberían ser utilizados por los Fiscos a los efectos de reclamar los impuestos evadidos por sus contribuyentes. Pero **tan o más relevante que la eventual recaudación o sanción, es la necesidad del Estado de respetar, a cualquier precio, las garantías constitucionales y no beneficiarse con información obtenida ilegítimamente.**

3 En rigor de verdad, el Estado de Derecho se encuentra constantemente en una encrucijada entre dos pretensiones legítimas: por un lado el Estado de Derecho debe proteger a los particulares cuando se ven amenazados sus derechos personales por otros particulares; por otro, el Estado de Derecho debe proteger a quienes ven amenazados sus derechos por parte del Estado, de intervenciones estatales abusivas. En definitiva, de lo que se trata es de hallar un equilibrio y un compromiso entre ambas pretensiones.

4 Falciani estuvo preso en España por un pedido de extradición de Suiza por los delitos de robo de datos personales, vulneración del secreto comercial y violación del secreto bancario.

Se produce un conflicto de intereses en la sociedad: por un lado, el apego a la ley y pago de impuestos, y por otro, el de evitar la vulneración de derechos por métodos inconstitucionales (evitar que el Estado se valga de una actuación ilícita y que apoye sobre ella un eventual reproche).

Razonamiento receptado por nuestros tribunales en la doctrina del fruto del árbol venenoso: si la fuente de la prueba (el "árbol") está envenenado, lo que derive de él (el "fruto") también lo estará.

Pues bien, sin perjuicio de que la información que viene de Francia es legítima, dicha información fue obtenida a raíz de la comisión de un delito, ergo, dicho origen ilícito no puede luego ser subsanado. Por ende, dicha información está contaminada en su origen y no puede ser utilizada válidamente.

Por otro lado, se plantea la duda acerca de si alcanza como indicio la información de Francia, pues pareciera que se trata de un simple indicio insuficiente para la determinación de un impuesto; salvo que dicha prueba sea corroborada. No desconocemos que AFIP determina un impuesto a partir de presunciones, pero previamente debe acreditar el indicio que sustenta la presunción y demostrar que ese indicio (la información brindada por Falciani a Francia), solo puede ser interpretado en un único sentido. Pero esa información puede ser tan verdadera como falsa, e indemostrable a falta de acuerdo con Suiza. Pues ¿cómo se sabe que lo que dice Falciani es verdadero?, ¿que no es inventado? No hace falta ser jurista para darse cuenta de que dicha información puede ser tan cierta como incierta. Tan solo es una simple afirmación de un ciudadano extranjero. Sobre esta base, cabe concluir que el origen de la prueba aportada por Francia es ilícita, así como también que es sumamente débil como para acreditar la existencia de un impuesto adeudado.

Se suele sostener que las denuncias fundadas en estimaciones de la materia imponible, presentadas como un gran manto de sospechas basadas en hechos que se presumen por imposibilidad material de comprobarse, denotan una cabal ausencia de los caracteres propios de la denuncia profesional establecida por el artículo 177 del CPPN. En el mismo orden de ideas, se ha sostenido que resulta *"...necesaria una constatación previa –aunque sea mínima– de la actividad del contribuyente, de los ingresos gravados que pudo haber tenido y su correspondencia, cuando la pretensión fiscal es estimada de manera presuntiva, de lo contrario fundar solamente con elementos presuntivos una imputación criminal no resultaría razonable ni ajustado a los parámetros de legalidad"*⁵.

Pues bien, en el caso se está avanzando con una causa a partir de presunciones de presunciones de presunciones. No solo son demasiado inciertos los hechos denunciados sino que no se sabe si el hecho imponible –sin el cual no hay delito– se produjo en el año 2005 o mucho tiempo antes; y menos aún si los productos financieros que aparecen en la propia información aportada por la AFIP estaban o no exentos; no se sabe absolutamente nada; solo se presume la existencia de una cuenta. En esa dirección, nuestro más alto tribunal sostuvo que la doctrina establecida en "Mazza, Generoso" *"Impide que las presunciones que contempla la ley a los efectos de determinar la obligación tributaria del responsable sean utilizadas además para presumir –y tener de ese modo probada– la existencia de esa conducta dolosa; tal extremo debe acreditarse con sustento en otros elementos de prueba"*⁶.

Es que no es posible, en materia penal, elaborar una verdad formal o ficticia, tampoco es aceptable que se la obtenga, en el sistema de la sana crítica, mediante pura intuición, exclusivas conjeturas, prejuicios ni caprichos. Los extremos de la acusación tienen que ser comprobados de forma tal que resulten evidentes. Esto involucra necesariamente que de la prueba se obtenga una conclusión objetivamente unívoca, en el sentido de no dar lugar a que del mismo material pueda simultáneamente inferirse la posibilidad de que las cosas hayan acontecido de diferente manera.

– El origen de la información proviene de un hecho ilícito, al haber sido hurtada por el mencionado Falciani y haber vulnerado el derecho a la privacidad de raigambre constitucional, por lo que su incorporación nos deriva a la ya tan conocida y receptada teoría del fruto del árbol venenoso.

Se produjo cierta manipulación en la cadena de custodia de protección de dicho elemento y, a su vez, es reconocida la reconstrucción de los datos tanto por el propio Falciani como por la AFIP. Por su parte, al dificultarse realizar un efectivo control sobre la prueba –esto es, peritar los soportes "madres" y no las extracciones incorporadas a la causa; preguntarle al propio Falciani cómo obtuvo, cómo custodió y cómo entrecruzó los datos, etc.– se viola notoriamente la posibilidad de ejercer adecuadamente la defensa.

5 Dictamen postulando la desestimación de denuncia suscripto por el Fiscal a cargo de la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 1, en autos 595/10 del registro del JNPT N° 1.

6 CSJN, Fallos: 322:519, citado por Ramiro Rubinska en "La determinación de oficio...", ob. cit.

Recordemos que el principio de “Estado de Derecho” implica e impone el sometimiento de la potestad punitiva del Estado a la ley, cuestión que, por más evidente que parezca, no siempre es respetada. Ello se explica en que el pueblo a través de sus representantes acuerda entregarle su poder al Estado para castigar, pero paralelamente, a través de la ley, le impone ciertos límites en su facultad punitiva. Este modelo exige que el ejercicio de los poderes públicos respete determinadas garantías formales, ciertos límites que aseguren la salvaguardia de las esferas de libertad formalmente reconocidas a los ciudadanos; responde a la preocupación de defender a la sociedad de los excesos del Estado, lo que se concreta con su sometimiento al derecho emanado de la voluntad general⁷.

¿Por qué decimos que el origen de la información es ilícito y en abierta violación al derecho a la intimidad?

En ese sentido, la AFIP sostiene que *“La información fue utilizada por Francia para efectuar los reclamos tributarios correspondientes (reclamos que se basan en otro tipo de principios)”⁸ motivando acciones por evasión fiscal de sus responsables. Los planteos efectuados que pretendieron impugnar la información que sustentaba la pretensión fiscal fueron desestimados judicialmente, otorgándole plena validez y aptitud probatoria”* y que en ese camino *“...se conoce que con fecha 27 de noviembre de 2012, la Corte de Casación, Sala en lo Criminal, ha desestimado los planteos nulificantes en cuanto a la obtención de la información, declarando que la misma se obtuvo en una pesquisa realizada regularmente...”*. Lo cierto es que existe una notoria diferencia entre lo interpretado por la AFIP y lo dicho por el Tribunal de Casación Francés que, textualmente sostuvo que *“...si bien son obtenidos de manera ilícita⁹, al no haber intervenido en su confección ni apropiación la autoridad pública, esa información puede ser utilizado como medio de prueba en un proceso contradictorio...”¹⁰*. Pero si así fuera, no es posible fundar toda la tesis acusadora en esa exclusiva prueba que, vale la pena reiterarlo, su obtención en forma ilegítima por parte de Falciani generó un pedido formal de detención y extradición a España por los delitos que cometió en el país helvético al sustraer la sujeta información.

Asimismo, tal y como lo indica Carrió, la aplicación por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina se produjo en los precedentes de “Montenegro” y “Fiorentino” (Fallos: 306:1752). En este último, al referirse al artículo 18 de la Constitución Nacional, nuestra Corte ha expresado que en él se consagra *“el derecho individual a la privacidad del domicilio de todo habitante correlativo al principio general del artículo 19, en cuyo resguardo se determina la garantía de su inviolabilidad, oponible a cualquier extraño, sea particular o funcionario público”*. Si bien allí no se hizo mención de los papeles privados o confidencialidad de datos informáticos, una interpretación dinámica de su texto más lo previsto en su artículo 33 y en los artículos 11, inciso 2, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, y 17, inciso 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en cuanto contemplan, en redacción casi idéntica, que ***“nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, permiten hacer extensivas aquellas consideraciones a casos como el presente*** (el resaltado es propio).

Puntualmente, merece destacarse que, en el caso “Fiorentino”, fue en donde la Corte expresó que, *reconocer la idoneidad de lo que no es más que el fruto de un procedimiento ilegítimo, equivaldría a admitir la utilidad del empleo de medios ilícitos en la persecución penal*.

– En lo que respecta a la violación al derecho a la intimidad, más allá de su irregular obtención (ilegitimidad) o su irregular incorporación al proceso, debemos recordar que el artículo 7 de la ley 25.326 establece que *“Ninguna persona puede ser obligada a proporcionar datos sensibles. 2) Los datos sensibles solo pueden ser recolectados y objeto de tratamiento cuando medien razones de interés general autorizados por ley... Queda prohibida la formación de archivos, bancos o registros que almacenen información que directa o indirectamente revele datos sensibles... Artículo 10 - El responsable y las personas que intervengan en cualquier fase del tratamiento de datos personales están obligados al secreto profesional respecto de los mismos. Tal obligación subsistirá aun después de finalizada su relación con el titular del archivo. El obligado podrá ser re-*

7 Ver por todos, Santiago Mir Puig, *Función de la pena y teoría del delito en el Estado Social y Democrático de Derecho*, 2ª ed., Ed. Bosch, 1982.

8 La aclaración es propia.

9 El resaltado nos pertenece

10 <http://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriJudi.do?oldAction=rechJuriJudi&idTexte=JURITEXT000028255498&fastReqId=785879806&fastPos=7>.

levado del deber de secreto por resolución judicial y cuando medien razones fundadas relativas a la seguridad pública, la defensa nacional o la salud pública”.

En efecto, sabido es que el *ius puniendi* pone una serie de límites a los órganos competentes para su ejercicio, dentro de esos límites encontramos la llamada prueba prohibida, que no es más que la que se obtiene con infracción de derechos fundamentales. Una primera consecuencia de la prueba prohibida es la aplicación de la regla de la exclusión. Una consecuencia de esta regla se conoce en doctrina como fruto del árbol envenenado, en la que la ilegalidad se hace extensiva a las pruebas ilícitas que fueron derivadas o vinculadas con una evidencia obtenida mediante una violación constitucional. La prueba prohibida implica la prohibición de ciertas pruebas que violen los límites establecidos por la Constitución, mientras que la citada doctrina establece que aquellos elementos de prueba que se hayan obtenido legalmente, derivados o producidos de prueba obtenida en violación a un derecho fundamental o a una garantía constitucional, estarán también contaminados y viciados con la violación originaria, por lo que tal prueba formal y legalmente válida será viciada en su origen y es prohibida su utilización y valoración. En definitiva, la regla de restricción implica que establecida la práctica de una prueba prohibida, esta debe ser excluida del proceso y no debe valorarse por ser nula.

También el artículo 9 de la ley 19.549, que expresa que *“La Administración se abstendrá: a) de comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de un derecho o garantía constitucional (...)”*. Sobre el particular, prestigiosa doctrina¹¹ tiene dicho que *“El principio de legalidad (...) pauta globalmente la actividad administrativa y, consecuentemente, todos los actos de la Administración Pública están subordinados a una norma habilitadora, aunque no necesariamente, de rango legal.*

Claro que no modifica en nada dichos conceptos el hecho de que la privacidad, en el caso, haya sido vulnerada en otro país, pues está claro que en dicho país también fue ilícita e ilegítima la conducta de Falciani y, por ende, no es posible validarla en nuestro país cuando las leyes y nuestra Constitución Nacional amparan la correspondencia y los papeles privados de cualquier intromisión estatal o particular. Es decir, dicha información solo podría haber sido obtenida por las vías legales; en el caso, solo una orden judicial.

– Por último, existen otros puntos críticos:

Se sostiene que la información fue obtenida *“...en el marco del Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio, normado por la ley 22.357, que cuenta con un Protocolo modificadorio del Convenio aprobado por la ley 26.276”*¹².

Dicha presunta información consistiría en cuentas bancarias detectadas en entidades financieras de Suiza, señaladas como pertenecientes a contribuyentes argentinos, las cuales no estarían declaradas al Fisco Argentino.

Cabe destacar que la legitimidad de la presunta obtención de la información no puede basarse en las previsiones del artículo 27 del ya mencionado Convenio con Francia, el cual corresponde recordar que establece –entre otras cuestiones– que

“1. Las autoridades competentes de los Estados intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones del presente Convenio, o aquellas de la legislación interna de los Estados relativas a los impuestos comprendidos por el Convenio, en la medida en que la imposición que ella prevé no sea contraria al Convenio. Dicho intercambio de información no se verá restringido por las disposiciones del artículo 1. Las informaciones que reciba un Estado serán mantenidas en secreto de la misma manera que los intercambios obtenidos por aplicación de la legislación interna de ese Estado y solo se entregará a las personas o autoridades (incluso tribunales y órganos administrativos) a quienes compete el establecimiento o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, o la sustanciación de causas judiciales o apelaciones relativas a impuestos, o para las decisiones sobre los recursos concernientes a esos impuestos. Estas personas o autoridades solo usarán estos informes para estos fines. Podrán revelar las informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales (...)”.

11 Tomás Hutchinson, *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549 Comentada*, T. 1, 2ª reimpresión, Ed. Astrea.

12 El Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio, se encuentra previsto en la ley 22.357 y cuenta con un Protocolo Modificadorio al Convenio aprobado por ley 26.276.

Es menester destacar que ***existían y existen obstáculos legales para que la República Argentina, en el marco del mentado Convenio con la República Francesa, obtuviere la información relativa a contribuyentes Argentinos titulares de presuntas cuentas en un Banco localizado en la Confederación Suiza.***

Resultan ilegítimos e inválidos, tanto el procedimiento de obtención de la información llevado adelante por la República Argentina (presuntamente, en cabeza del Ministerio de Economía y de la Administración Fiscal Argentina), así como toda la presunta información obtenida en idénticas condiciones, paradójicamente por la aplicación del propio artículo 27 del Convenio arriba transcrito que pone en evidencia que la información que podían válidamente intercambiar los Estados suscriptores del Convenio, solo se limitaba y se limita a información necesaria para la aplicación de las disposiciones del Convenio entre dichos Estados o a información referente a los impuestos con incidencia en los sujetos comprendidos en dicho Convenio.

Es decir, solo podría haberse recabado información referente a personas residentes en uno o ambos Estados, pero en relación con impuestos aplicados y con incidencia en las relaciones de ambos Estados entre sí. Para lo que *no estaba ni está habilitada la Administración Federal es para recabar **información vinculada con terceros Estados –tal el caso de Suiza– que no son suscriptores del Convenio.***

De lo expuesto solo puede colegirse que no pudo válidamente aplicarse el Convenio con la República de Francia para la obtención de información obrante en presuntas cuentas de contribuyentes argentinos en Bancos localizados en la Confederación Suiza.

Si el Estado Argentino pretendía obtener y utilizar información sobre cuentas suizas, debería haberla gestionado conforme a mecanismos legales, es decir, debería haberla obtenido aplicando un Convenio internacional con Suiza que así lo habilite.

Claro está que el aludido camino lo tenía –y aún lo tiene– vedado¹³, pero no por ello podrá esa Administración forzar la aplicación del Convenio con la República de Francia, cuando dicho Estado no era el que debía –a todo evento– otorgar la información.

Por último, en relación con la cadena de custodia, puede decirse que es el procedimiento controlado y sistematizado que se aplica a los medios de prueba relacionados con el delito, desde su localización hasta su valoración por los encargados de administrar justicia, y que tiene como fin el no viciarlos con el manejo que de ellos se haga, pretendiendo evitar en todo momento que estos medios de prueba sufran alteraciones, sustituciones, contaminaciones o destrucciones que violenten de forma irreparable las garantías constitucionales. Lo anterior encuentra su fundamento en el *debido proceso* cuando se le identifica como “...*aquel razonablemente estructurado para averiguar la verdad*”¹⁴.

Por ello, al recolectar los medios de prueba, lo importante es el significado y el valor que van a tener en el proceso penal, por lo que resulta fundamental garantizar y preservar este valor por medio de la cadena de custodia, dada la trascendencia jurídica a la que pueden arribar en un momento dado, esto es, cuando el juzgador los tome en cuenta para finalmente sentenciar, dónde resultará necesario que este elemento logre proporcionar un grado de certeza en el juzgador, y para ello es necesario que estos indicios, al momento del dictado de sentencia sean los mismos que se identificaron, recabaron y **protegeron** en la etapa de investigación¹⁵.

Ahora bien, además de lo anterior, la cadena de custodia permite igualmente conocer en cualquier estado del proceso penal, dónde se encuentra el medio de prueba o quién lo tiene, lo cual lógicamente garantiza la seriedad y transparencia del informe pericial efectuado por el o los expertos en los diferentes laboratorios criminalísticos, entregando los resultados en forma oportuna y con la calidad exigida por las leyes, a efectos de constituir adecuadamente la prueba pericial.

En resumen, tenemos que la cadena de custodia implica, necesariamente, los siguientes pasos: 1) identificación del medio de prueba; 2) recabación del medio de prueba; 3) protección y preservación del medio de prueba; 4) individualización del medio de prueba; 5) transporte apropiado, y 6) entrega controlada.

13 El Convenio entre la República Argentina y la Confederación Suiza, en el cual se encuentra previsto el intercambio de información, recién fue dispuesto por las autoridades argentinas mediante la ley 27.010, a través del decreto 2262/14, publicados ambos textos en el Boletín Oficial el 11/12/14, respecto del cual todavía se encuentra pendiente la aprobación por parte del Parlamento Suizo, para su implementación y vigencia.

14 Cfr. Rawls, John, *El Debido Proceso*, Temis, 1996, pág. 4.

15 Edward C. A. Worrall González y Armando Juárez Bribiesca, “Cadena de Custodia”, publicado en <http://www.criminalistica.com.mx/areas-forenses/criminalistica/1568-cadena-de-custodia>, entrada del día 23/7/15 a las 17:24 hs.

En consecuencia, la cadena de custodia de los medios de prueba encuentra su fundamento en los siguientes principios probatorios:

- Principio de aseguramiento de la prueba.
- Principio de la licitud de la prueba.
- Principio de la veracidad de la prueba.
- Principio de la necesidad de la prueba.
- Principio de la obtención coactiva de la prueba.
- Principio de la inmediación, publicidad y contradicción de la prueba.

Sentado ello, entendemos que desde el mismo inicio de las actuaciones se ha violentado esta fundamental garantía de control probatorio, el cual resulta ser un derivado del derecho de defensa y, en este caso, también se encuentran afectados los derechos a la intimidad y a la inviolabilidad de la correspondencia epistolar y los papeles privados, ya que como bien lo ha expresado la Cámara Federal de Apelaciones en lo Criminal y Correccional en la causa 46.744, “...*estos solo pueden ser intervenidos y utilizados como prueba de cargo cuando un juez lo autorice, por decisión fundada, a través de un procedimiento regularmente cumplido*”.

En ese sentido, la “lista” que ha llegado a la justicia resulta ser una construcción realizada por el propio Falciani, tal como lo expresó la Audiencia Nacional, “...*Hervé Falciani creó, él mismo, una parte de los archivos encontrados en su posesión ya que estos archivos resultan de una combinación entre dos sistemas distintos (por ejemplo, datos de clientes y datos contables) que no estaban nunca conectados en el banco*”¹⁶.

Ello se ve propiamente reforzado por el procedimiento llevado adelante por el Senado de los Estados Unidos, resultados que fueron citados por la AFIP al momento de presentar la denuncia que dio inicio a las presentes actuaciones, donde nuevamente el Fisco hace una “errónea” interpretación de lo allí dicho, pues no solo no hubo condena de culpabilidad, ya que solo puede darse en el ámbito judicial al igual que nuestro país, sino que además, el supuesto reconocimiento realizado por el HSBC solo se limitó a los datos de forma independiente, confirmando que Falciani propiamente creó programas para entrecruzarlos, manipulando abiertamente los supuestos elementos de prueba.

De todos modos, tampoco tenemos certeza ni conocimiento de qué sucedió en el espacio temporal entre que Falciani hurta y crea la lista y es “allanado” y desposeído de los materiales, por lo que innumerable veces pueden haber sido modificados los datos originales, más aún si tenemos en cuenta los enormes conocimientos técnicos que posee el mencionado.

En esa línea de razonamiento, pareciera que hubo una manipulación del material desde su obtención por parte de la agencia recaudatoria gala hasta que llegó a manos de la justicia, pues simplemente al observar que la lista que arribó a nuestro país solo trata un grupo seleccionado de personas, redundando supuestamente por la nacionalidad, sin saber qué datos se omitieron al momento de tal selección.

En fin, con la presente exposición, se ha pretendido explicar algunas incongruencias o dificultades que surgen del ensamble del ordenamiento penal y el ordenamiento tributario, así como también del jaque que sufren los principios penales y procesales como consecuencia del derecho penal económico y de la finalidad netamente utilitaria que persigue el Estado a través de sus órganos en ciertas ocasiones.

¹⁶ El resaltado es propio.

PARADOJAS DE LA PERSECUCIÓN PENAL DEL FRAUDE FISCAL

HERNÁN G. DE LLANO

1) PRESENTACIÓN

La amplitud de la propuesta del Comité Científico de estas XI Jornadas de Derecho Penal Tributario, enmarcada en los aspectos dinámicos del delito tributario, configura un disparador más que interesante a la hora de repensar la actualidad de la temática, al menos, a partir de las innovaciones legislativas de distinto orden, acaecidas en los últimos años. No es un dato desconocido que la última reforma a la Ley Penal Tributaria operada con la ley 26.735 implicó, en términos de persecución penal, una política de endurecimiento mediante, entre otros aspectos, la fuerte limitación de las salidas alternativas del proceso penal tributario. Esa modificación legal, declamada como un cambio de paradigma en la materia y orientada a que los casos por fraude fiscal y previsional tuvieran –excepciones al margen– como único futuro procesal una sentencia definitiva, debe reexaminarse ahora con la aparición de una nueva ley de regularización (ley 27.260), cuyas consecuencias penales no se alinean justamente con el paradigma de la reforma antes señalada. En el medio, la sanción de un nuevo código procesal –ley 27.063, aun no operativa– acompañada de reformas al Código Penal que introducen la vía reparativa como nueva forma de extinción de la acción, conforman un novedoso menú para el debate.

En efecto, a partir de la sanción de las leyes antes señaladas, es posible advertir tres hitos relevantes en lo que tiene que ver con la materialización de la persecución del fraude fiscal. Mojoneros que, vale señalar, no revelan ciertamente una coherencia en el marco de un ideal de política criminal que tenga en miras la prevención y sanción de las conductas lesivas del bien jurídico tutelado por la ley 24.769. Antes bien, una rápida aproximación sobre la cuestión permitiría arriesgar cierta contradicción en el modo de ver y justificar una pretendida política punitiva. Esta situación alerta y debería llevar a cuestionarse si el proceso penal en este tipo de delitos no es otra cosa que un instrumento más del Estado en la política recaudatoria.

En este contexto y a partir de lo señalado, propongo en el presente trabajo plantear algunos interrogantes y acercar ciertas reflexiones sobre el estado de cosas actual, en especial por la innegable influencia que esas normas tienen en la política persecutoria del fraude fiscal.

2) REMEMORANDO LOS VAIVENES DE LA POLÍTICA CRIMINAL FRENTE A LOS DELITOS TRIBUTARIOS: UN BUEN EJERCICIO PARA ENTENDER LA REALIDAD ACTUAL

La decisión política de elevar el nivel de protección y, como consecuencia, de la respuesta punitiva frente a las distintas manifestaciones de los delitos tributarios, se vio reflejada en la sanción de la ley 23.771, allá por los albores de la década del 90. Con una vida útil ciertamente acotada y criticada por los farragosos tipos penales y la innecesaria tipificación de conductas de baja incidencia en la eventual afectación del bien jurídico tutelado, entre otras cuestiones¹, esas circunstancias motivaron su derogación y reemplazo por una nueva Ley Penal Tributaria. Así, la ley 24.769 que en términos generales siguió la línea de la legislación española en la materia, si bien presentó por un lado ciertos aspectos reduccionistas al eliminar algunas figuras típicas², desde la otra orilla intensificó de modo significativo la respuesta punitiva mediante la agravación general de las penas imponibles a los delitos tributarios³.

Sin embargo, a poco de transitado el camino de su vigencia, esa marcada tendencia inflacionaria se vio opacada por una decisión de política recaudatoria que resultó en la práctica un fenómeno reduccionista del derecho penal de carácter temporal por lo acotado de su vigencia, que ciertamente influyó en la suerte de numerosos casos tramitados ante la justicia. En concreto, el artículo 73 de la ley 25.401 con-

1 Se esgrimieron en los fundamentos del miembro informante de la Cámara de Diputados la necesidad de perfeccionar la ley vigente mediante una mejor técnica legislativa y regular nuevos delitos surgidos de la experiencia de la ley 23.771. Cfr. Antecedentes parlamentarios de la ley 24.769.

2 Entre otras, las figuras de omisión de inscribirse o de presentar la declaración jurada prevista en el artículo 5; la omisión de actuar como agente de retención tipificada en el artículo 6 o la figura de peligro del artículo 1 de la ley 23.771.

3 Incremento punitivo que se desdobló en el aumento generalizado de las penas de los delitos y en la creación de figuras agravadas con penas muy superiores a las contenidas en la ley especial anterior.

sagró una cláusula de escape del proceso penal tributario mediante el acogimiento a planes de regularización de las obligaciones tributarias o previsionales omitidas.

Luego de años de discusión judicial sobre el alcance de esa norma⁴, se vislumbró un nuevo y vigoroso impulso expansionista de la política criminal, mediante la sanción de los llamados paquetes antievasión, caracterizados en lo que nos ocupa, por la anticipación de la tutela y rigurosas sanciones privativas de libertad. Este grupo de leyes que apuntó a la disminución de la evasión y el contrabando mediante la adopción de diversas herramientas legales, implicó en lo que atañe a las normas punitivas, la incorporación a la Ley Penal Tributaria de las figuras de asociación ilícita fiscal y una agravante de pena por el concurso de tres o más personas en cualquiera de los delitos previstos en esa ley⁵, como también un aumento en la escala penal de varias figuras de contrabando tipificadas en el Código Aduanero⁶. En otras palabras, mediante la incorporación de esa nueva batería de figuras típicas caracterizadas por penas privativas de libertad de singular dureza, se pretendió hacer frente a la constatación de recurrentes fenómenos delictivos que, según se planteaba, no podían abordarse con los instrumentos existentes hasta ese momento⁷.

No obstante, el significativo avance de diversas investigaciones que apuntaron no solo a las estructuras organizadas sino también a los contribuyentes usuarios de los servicios prestados por esos grupos, una vez más se hizo presente la cuestión recaudatoria a través de la aparición de la ley 26.476 de Regularización Impositiva que habilitó a los contribuyentes denunciados por delitos tributarios y previsionales a presentarse a regularizar sus deudas y extinguir la acción penal una vez cumplimentados los extremos establecidos por esa ley.

3) UNA DECISIÓN DE POLÍTICA CRIMINAL PURA Y DURA. LA REFORMA DE LA LEY 26.735

Años después, y en un nuevo impulso de neto corte punitivista, el 28 de diciembre de 2011, vio la luz la reforma a la Ley Penal Tributaria, después de dos años de la presentación por parte del Poder Ejecutivo Nacional del proyecto proponiendo modificaciones sustanciales sobre algunos aspectos del catálogo delictivo de los ilícitos fiscales. Si bien la idea del proyecto original en cuanto a los montos de evasión estipulados, la unificación de impuestos a los fines de la determinación del hecho ilícito y la limitación a la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, fue alterada por los legisladores luego del debate en comisiones, se mantuvo la esencia en cuanto a los puntos troncales de la reforma, más allá de la incorporación de algún instituto nuevo no previsto en aquel proyecto, como la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Esa reforma a la Ley Penal Tributaria mediante la sanción de la ley 26.735 significó una notoria modificación en el paradigma de persecución del delito fiscal. En términos de política criminal, ese cambio de paradigma se tradujo, entre otros extremos, en limitar el acceso de las personas imputadas por delitos tributarios a beneficios como la suspensión del proceso a prueba o la extinción de la acción por el pago de la deuda fiscal.

4 Vale recordar que, si bien la vigencia de los párrafos segundo y tercero del artículo 73 se vio acotada en el tiempo a poco menos de dos años (la ley fue publicada en el Boletín Oficial del 4 de enero de 2001 y los indicados párrafos se derogaron por la ley 25.678, publicada el día 10 de diciembre de 2002), por imperio del principio de la ley penal más benigna la aplicación de esos preceptos se proyectó hasta no hace mucho tiempo.

5 Cfr. ley 25.874.

6 Cfr. ley 25.986. Entre otras modificaciones, se elevó la pena mínima para todas las figuras agravadas del artículo 865 del CA, de dos a cuatro años.

7 En este sentido, se invocó en el mensaje que acompañó el proyecto del Poder Ejecutivo, la poca o nula respuesta de los tribunales penales, tanto por el cada vez mayor grado de especialización de las maniobras, como por la inexistencia de un adecuado reproche en la Justicia, frente al problema generado por la proliferación de facturas apócrifas utilizadas con el fin de evadir tributos. Sin embargo, la experiencia demuestra que, en principio, con los instrumentos penales vigentes al momento de proyectarse esta reforma –en concreto, la figura del artículo 210 del ordenamiento punitivo– ese fenómeno delictivo habría sido enfrentado con un alto grado de eficacia, si se atiende a los diversos fallos judiciales que avanzaron sobre la cuestión (entre otros, CNCP, Sala I, “Palacios, Alberto M. s/Recurso de casación”, 19/2/07; CNCP, Sala III, causa 5023, “Real de Azúa, Enrique s/Recurso de casación”, reg. 1558, del 21/12/06; CNAPE, Sala B, reg. 932/03, causa “Real de Azúa, Enrique Carlos y otros s/Asociación ilícita”, rta. 30/12/03; CNAPE, Sala B, “Nardelli, Héctor y otros s/Asociación ilícita”, rta. 24/2/06; C.Fed. Resistencia, reg. 42.429, causa “Schahovskoy, Rubén Darío; Pacheco Molina, Alex y otros s/Sup. inf. artículo 210 del CP. Asociación ilícita, en concurso real con el artículo 1 de la ley 24.769, evasión simple”, rta. 17/2/05).

Si se repasan los fundamentos del proyecto del Poder Ejecutivo Nacional y el contenido del debate parlamentario que culminó con la sanción de la ley 26.735, se pueden resumir los argumentos por los que se decidió excluir la extinción por pago del artículo 16 de la ley 24.769 y la suspensión de juicio a prueba para los delitos tributarios en los siguientes puntos:

- 1) la necesidad de acrecentar el riesgo penal de la ley otorgándole una mayor eficacia disuasoria traducida en la imposibilidad de salir del proceso penal mediante alguno de los institutos alternativos antes señalados;
- 2) dirigir la persecución penal hacia un incremento de los casos resueltos por sentencia condenatoria;
- 3) eliminar la injustificada diferencia entre el infractor tributario y los autores de otros delitos del Código Penal para los que no existe una norma de extinción de la acción como la del artículo 16 de la ley 24.769;
- 4) cambiar el paradigma de la política criminal tributaria de modo tal de priorizar el castigo por sobre la recaudación impositiva;
- 5) excluir la *probation* de casos que privan al Estado nacional de recursos fiscales por montos importantes.

Es innegable que la realidad forense en la materia, en especial previo a esa reforma, era indicativa de una marcada pobreza en términos estadísticos en lo que hace a casos de fraude fiscal cuyos procesos culminaran con una sentencia condenatoria. Si bien los institutos alternativos a la pena de prisión antes señalados pudieron haber contribuido a ese estado de cosas, no es menos cierto que los grandes casos de evasión tramitados en la primera década del siglo XXI fueron arrasados del proceso penal, no por la aplicación del beneficio del artículo 76 bis del Código Penal o de la vieja extinción por pago del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria, sino por la aplicación de un régimen de moratoria fiscal con consecuencias penales como fue el de la ley 26.476.

De ahí que adjudicar a esas salidas alternativas –como se hizo desde el discurso oficial– la causa de la poca efectividad del derecho penal tributario, era cuanto menos afirmar una verdad a medias que ocultaba la otra cara de la política criminal en la materia, motivada más en el interés recaudatorio que en el punitivo.

4) EL RETORNO DE LA CARA OCULTA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO. LA REGULARIZACIÓN “EXCEPCIONAL” DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS, DE LA SEGURIDAD SOCIAL Y ADUANERAS DE LA LEY 27.260. ¿SÁLVESE QUIEN PUEDA (PAGAR)?

Una vez más, sin que sorprenda y tal como viene sucediendo en los últimos veinte años, el interés recaudatorio del Estado se cuela en el proceso penal y deja al descubierto la precariedad del discurso punitivo en el ámbito de la persecución del delito fiscal. No sorprende porque se repite –hoy con la ley 27.260, ayer con la 26.476–, casi sin matices diferenciales y más allá del signo político de los tiempos. Porque, como en el eterno retorno del estoicismo, los hechos se replican en el mismo orden tal como ocurrieron antes.

Así ocurrió con la sanción de la ley 24.769 y la intención del legislador de no permitir la libertad durante el proceso o cuanto menos, condenas de cumplimiento efectivo de la pena para las personas acusadas por los delitos agravados de la ley, y su sucedánea ley de presupuesto 25.401 con generosas consecuencias penales. Así también pasó con el mentado traje a rayas para los evasores de la incipiente gestión del ex presidente Kirchner y su contracara de la moratoria prevista en la ley 26.476. Y ocurre ahora, justamente con la reciente ley de sinceramiento fiscal y regularización que pone en crisis el encendido discurso de aquellos que defendieron en el año 2011 las últimas reformas operadas en la Ley Penal Tributaria.

No se discute aquí el legítimo derecho de todo Estado de adoptar las decisiones que se crean convenientes en función de la política económica y financiera fijada. En definitiva, los argumentos que avalan la excepcionalidad de este nuevo régimen de sinceramiento fiscal parecieran encontrar anclaje en un nuevo escenario mundial donde la evasión fiscal enfrentaría serios problemas de canalización de fondos. Así lo indica la creciente demanda de intercambio automático de información bancaria con fines fiscales propiciada por la OCDE, las filtraciones informáticas producidas recientemente en el ámbito financiero y las exigencias de los bancos extranjeros a sus clientes, de tener declarados los fondos en sus países para la apertura o continuidad de las cuentas bancarias.

Lo que no puede soslayarse es que bajo el ropaje mencionado de excepcionalidad, una vez más la prioridad recaudatoria vuelve a avanzar sobre el interés persecutorio de las conductas tuteladas por la Ley Penal Tributaria. Mediante una ley que, parafraseando al marqués de Beccaría, no es otra cosa que un tributo que pagan todos para comodidad o privilegio de algunos⁸. En esta ocasión, y a diferencia de los regímenes de regularización anteriores, con un condimento especial que el futuro dirá si habrá de tener relevancia en términos preventivos, como es el beneficio para los contribuyentes cumplidores⁹.

En términos procesales y penales¹⁰, la ley en cuestión brinda generosas consecuencias en tanto determina la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal una vez producido el acogimiento al régimen. Además, la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el régimen –de contado o mediante plan de facilidades de pago– producirá la extinción de la acción penal, en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación¹¹.

5) LA FUNCIÓN DEL PROCESO PENAL EN TIEMPOS DE REGÍMENES DE REGULARIZACIÓN

Es indiscutible que en esta materia la solución del conflicto social como objetivo del proceso penal predomina sobre el fin de persecución estatal de los delitos. La recurrente prevalencia de la disponibilidad de la acción como consecuencia de la reparación al Fisco, ya sea por medio de los viejos institutos extintivos de las leyes 23.771 y 24.769, ya sea por los generosos regímenes de regularización, avala tal aserto. La realidad también lo ratifica ni bien se advierten las extraordinarias diferencias estadísticas entre procesos culminados con sentencia definitiva y aquellos que fenecieron por aplicación de los institutos antes señalados.

Esta situación interpela seriamente el sentido tradicional del proceso penal en la investigación de este tipo de delitos, si se atiende a los términos complejos y peculiares en los cuales se plantea hoy la realidad del sistema penal en materia de fraude fiscal. La dimensión de este fenómeno se proyecta en al menos dos aspectos relevantes de la función que el Estado asigna al procedimiento orientado a la realización de la ley penal.

En primer lugar, el aspecto preventivo de la amenaza penal entendida como el establecimiento de las condiciones materiales bajo las cuales el Estado promete una pena. Carnelutti destacaba la relevancia de la sanción no solo por las consecuencias que operaba sobre el delincuente, sino también y en especial, por la función preventiva que ella debía aparejar. Sostenía el autor italiano que el juez tiene en sus manos la balanza de la justicia y que esta quiere que tanto como pesa el delito debe pesar la pena. *“Debo saber lo que has sido para establecer lo que serás. Has sido un delincuente; serás un preso. Has hecho sufrir, sufrirás. No has sabido usar tu libertad; serás encerrado”*¹². Pero advertía Carnelutti que no alcanza con reprimir al delito sino que es necesario prevenirlo: *“El ciudadano debe saber antes cuáles serán las consecuencias de sus actos, para poderse conducir. Es necesario también para los hombres algo que los espante, para salvarlos de la tentación, como se espantan los gorriones con el espantapájaros a fin de que no se coman el grano. La balanza, así, pasa de las manos del juez a las del legislador”*¹³.

Parafraseando al autor italiano, podríamos agregar desde nuestro aporte que, en materia de delitos tributarios, y de acuerdo con la realidad imperante, el juez debería afirmar “si has evadido, pagarás”. El problema es la consecuencia que ello genera en términos preventivos. Está claro que siguiendo esa lógica de derecho penal recaudatorio los gorriones de los que habla Carnelutti ya están anoticiados de que el espantapájaros de la ley penal no es más que un muñeco inanimado que no espanta a nadie.

8 Beccaria, Césare, *De los delitos y de las penas*, Alianza Editorial, pág. 105.

9 Señalaba Beccaria que un medio de evitar los delitos es recompensar la virtud. Asunto sobre el que el autor italiano consideraba una asignatura pendiente en las leyes de todas las naciones. Autor y obra citada, pág. 110.

10 Aun cuando los institutos que regulan la cuestión del ejercicio y extinción de las acciones penales en el código penal parecen disposiciones de carácter procesal, lo cierto es que son cláusulas que forman parte del código de fondo. Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha considerado invariablemente que las cuestiones relativas a la prescripción (en concreto el concepto de secuela de juicio) remiten al examen de temas de derecho procesal y común (Fallos: 327:5678; 304:596; 307:2504; 311:1960, entre otros).

11 Artículo 54, primero y segundo párrafos, de la ley 27.260.

12 Carnelutti, Francesco, *Las miserias del proceso penal*, pág. 66.

13 Ob. cit., pág. 67.

En definitiva, la función de prevención general de la ley penal en contextos como el señalado pierde fuerza aunque pueda estar justificada en intereses coyunturales del Estado. En esta realidad, no solo la ley penal adopta un carácter meramente simbólico. También el proceso penal se convierte en un escenario de dudosa justificación que avanza titubeante en la búsqueda de la verdad y la imposición de una pena con un incierto pronóstico futuro.

El segundo aspecto se vincula con la eficacia y se ve reflejado en la evidente desproporción entre recursos y funciones que el escenario así planteado genera, la cuestión relativa a los costos que se disipan en esta realidad. En efecto, el esfuerzo investigativo, los avances procesales, los recursos humanos y materiales, la actuación de las partes y de los auxiliares de la justicia se esfuman cuando estas normas desembarcan en el proceso penal. Cientos de expedientes sellan abruptamente su suerte en procesos donde los actores judiciales cumplen un rol secundario limitado a opinar sobre cuestiones meramente burocráticas. En otras palabras, procesos donde la búsqueda de la verdad y la eventual imposición de una sanción ceden ante la necesidad recaudatoria.

Una realidad propia de los tiempos evocados por Beccaría en que casi todas las penas eran pecuniaras y el juez era más un abogado del Fisco que un indiferente indagador de la verdad, un agente del erario fiscal más que un protector y ministro de las leyes¹⁴.

6) LOS SOBREVIVIENTES DEL NAUFRAGIO: DERECHO PENAL TRIBUTARIO ¿PARA QUIÉNES?

Disipadas las mieles del efecto regularizador, surge el interrogante de qué queda en pie en el proceso penal tributario. Hacia donde se dirige el esfuerzo estatal mediante el ejercicio de la pretensión punitiva luego del cierre de los procesos alcanzados por las leyes de regularización impositiva.

Con criterios de selectividad como el que delimitan ese tipo de normativas, los evasores que están en condiciones de pagar sus deudas al Fisco gozan de una prerrogativa que, en paralelo, los libera de la amenaza penal. Así, en esa universalidad de contribuyentes alcanzados, los grandes evasores, aquellos que cuentan con un mayor poder ofensivo del bien jurídico, los que se valen de estructuras legales o paralegales para consumir el fraude fiscal, son aquellos que, valga la paradoja, se benefician de esta oferta estatal de vuelta a la legalidad.

En este contexto, el discurso del poder penal que justificó los incrementos de pena o la restricción de beneficios como la suspensión del proceso a prueba, que justificó ese tipo de medidas en la imperiosa necesidad de reafirmar la vigencia de la norma tributaria mediante la efectividad de las sentencias condenatorias, queda mal parado y debe contentarse con las migajas que caen de la mesa; con poner el foco en los pocos que han quedado fuera del alcance de esos beneficios. No me refiero a aquellos que con fundamentos razonables han sido excluidos por la propia ley¹⁵. Hablo de quienes Beccaría¹⁶ conceptualizaba como los fallidos inocentes, aquellos que después de un examen riguroso han probado ante los jueces que o la malicia de otros, o su desgracia, o contratiempos inevitables para la prudencia humana, le han despojado de sus bienes y no pueden pagar.

7) PENSANDO EN EL PORVENIR DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO ¿EL TIEMPO DE LA JUSTICIA PENAL REPARADORA?

Señalé antes que, tanto la ley 23.771 como la 24.769, han contado con instrumentos de extinción de la acción penal por pago, aun cuando el alcance de los institutos regulados en esas leyes haya sido diferente¹⁷. En definitiva, tanto en las diversas leyes penales tributarias como en las señaladas normas de regularización de las deudas con el Fisco, esta gama de delitos se ha caracterizado desde el inicio por contar con una suerte de mecanismos premiales cuya *ratio* no ha sido otra que la de incentivar al contribuyente a cumplir con la deuda tributaria. Es lo que con fina agudeza Elio Lo Monte califica como el mecanismo del “bastón y la zanahoria”, que oscila entre dos opuestos: rigurosas sanciones y fuertes descuentos

14 Ob. cit., pág. 58.

15 Ver exclusiones subjetivas y objetivas de los artículos 82, 83 y 84.

16 Ob. cit., pág. 94.

17 Vale recordar que mientras la ley 23.771 contó con una norma extintiva amplia, el artículo 16 de la ley 24.769 solo posibilitó ese beneficio a los casos de evasión simple tributaria y previsional (artículos 1 y 7 de la ley).

de la pena. Así, mediante la potenciación de medidas de corte fuertemente represivo para el contribuyente que no paga y, por otra parte, por medio de la valorización de instituciones ampliamente premiales para el contribuyente que extingue la deuda tributaria, el legislador trata de poner a punto un eficaz mecanismo para cobrar sumas de dinero, que se basa en el refinado juego de los rigores y las facilidades punitivas¹⁸.

Sin embargo, se ha afirmado que este doble sistema implementado por el legislador de agudizar los instrumentos represivos y potenciar los mecanismos premiales según las circunstancias coyunturales, desde el punto de vista de la función de la pena, parece un tanto desprovisto de racionalidad. Y es que a la incongruencia de la agudización sancionadora, valorizada exclusivamente por el aspecto de la disuasión, se le suma la posibilidad de excluir la pena, que resultan, desde un punto de vista político criminal, del todo carentes de racionalidad, con el efecto consiguiente de banalizar las finalidades preventivas de la pena, sea con referencia a la prevención general, sea a aquella especial desde el doble perfil negativo y positivo¹⁹.

¿Cómo salir entonces de esta paradoja? En tren de hipótesis, pareciera que luego de evaporados los vestigios de la nueva ley de regularización, una nueva vuelta a una política criminal guiada por un objetivo exclusivamente punitivo sería tan poco confiable como seguramente ineficaz. Ante esta perspectiva ¿es posible no ceder ante las paradojas de la justicia penal reparadora como único puerto hacia donde poner proa para escapar de la ineficacia sancionadora?

Quizás sea hora de revisar seriamente la opción político criminal de los últimos años, de movimientos pendulares entre lo punitivo y lo recaudatorio. Tratar de evitar una política criminal liberada en sus contenidos y en sus formas de todo vínculo racional. Y pensar en una opción que asuma, tal como lo hizo la antigua ley 23.771, que el fin primordial en la lucha contra el fraude fiscal no es otro que el interés recaudatorio. Y así actuar en consecuencia. No a través de leyes de regularización que en el discurso se presentan como excepcionales pero que en la realidad histórica se repiten cíclicamente.

Sería más confiable como política estatal, pero además coherente con la realidad histórica, una vuelta a opciones como la salida del proceso penal regulada en el artículo 14 de la primera Ley Penal Tributaria, ponderada en su hora por abrir las puertas del proceso a instancias de solución del conflicto en términos de reparación²⁰. O la de la suspensión del proceso a prueba atada al valor de la deuda fiscal propiciada sin éxito en el debate parlamentario previo a la sanción de la ley 27.260. De ese modo se evitarían los ingentes costos que, en términos de dispendio procesal, se han producido en los últimos años con expedientes avanzados que irremediablemente culminaron en el ostracismo de un archivo judicial.

Por lo demás, una opción de ese tenor importaría un sinceramiento de la política de persecución de los delitos tributarios en sintonía con las nuevas formas reparatorias del ordenamiento penal. En efecto, la ley 27.147²¹ ha incorporado al artículo 59 del CP algunas causales de extinción de la acción penal que no estaban previstas en su redacción anterior. En lo que interesa, el inciso 6 de aquel precepto ha incluido la reparación integral del perjuicio como una de las situaciones que producen la mentada extinción. La parte pertinente del dispositivo legal reza: "*la acción penal se extinguirá: ...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*", lo que equivale a decir "por el régimen de enjuiciamiento que gobierne el caso".

Si bien el texto de la ley es claro en cuanto a que la reparación integral del perjuicio, con el alcance que ese instituto tiene en la órbita del derecho general –artículos 1716, 1740 y cc. del CCCN–, produce la extinción de la acción penal, sí puede dar lugar a debate la conformidad con "*las leyes procesales correspondientes*" que exige el nuevo inciso 6 del artículo 59 del CP, sobre todo por no encontrarse aún operativo el nuevo Código Procesal. Más allá de ello, y de lo que en definitiva suceda con la entrada en vigencia de la ley de forma, lo cierto es que en sintonía con los sistemas penales más modernos, esta reforma del Código Penal abre la puerta a la aplicación masiva de este tipo de soluciones alternativas a la pena de prisión. ¿Será también la hora del derecho penal tributario?

18 Lo Monte, Elio, *Principios de Derecho Penal Tributario*, B de F, Montevideo-Buenos Aires, 2006, pág. 114.

19 Lo Monte, pág. 117.

20 Maier, Julio B. J. y Bovino, Alberto, "Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23.771. ¿El ingreso de la reparación como tercera vía?", publicado en *Delitos no convencionales*, Ed. Del Puerto, 1994.

21 BO: 18/6/15.

DELITOS FISCALES Y MEDIACIÓN

IGNACIO M. PAMPLIEGA

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años nuestra legislación penal comenzó a incorporar mecanismos alternativos de resolución de conflictos penales, en particular los ordenamientos procesales provinciales. La novedad que esto entraña es relativa, si se advierte que hacía ya muchos años existía la posibilidad de establecer condenas de ejecución condicional o de suspensiones del proceso a prueba. Es decir, de llegar a resultados que en algún punto satisfacen el fin de la pena, de modo diferente a la pura aplicación de dolor, tanto por la punición como por el mero tránsito por el proceso.

Con todo, determinados mecanismos heterodoxos de abordaje frente a la problemática concreta de un delito ya ocurrido generan, en algunos casos, cierta resistencia entre visiones más cercanas –de modo explícito o implícito– al retribucionismo, como fundamentación axiológica de la imposición de la pena.

En este sentido, puede advertirse el derrotero que siguió la aplicación forense de la suspensión del juicio a prueba, que llevó largos años para que pudiera ser aplicada de modo más o menos estabilizada y coherente.

Unos reparos al instituto de la suspensión del juicio a prueba, y a otros institutos que salen del odre “clásico” de pena, probablemente finquen en una razón teleológica de supuesta benignidad excesiva (*soft law*). Pero de otro lado, bajo coordenadas de amplitud interpretativa *pro homine* parecen coexistir dos grupos. En un caso, sinceros intentos de una justa interpretación y permisión de acceso a mecanismos alternativos a la pena menos traumáticos para primarios, y otros supuestos de mero gerenciamiento criminológico seudoeficientista que solo privilegiarían el factor descongestivo al sistema judicial de la *probation* y otras formas compositivas de tercera vía.

Esto último se advierte de una cierta inercia que puede existir en algún órgano judicial a la *probation* “fácil” (v.gr., funcionarios que sugieren a imputados o a su defensa la presentación de una suspensión del juicio a prueba, o de pactar un juicio abreviado, o quizás algún defensor que echa mano por comodidad a ese recurso), sin tener en cuenta que pueden estar imponiéndosele costes a un imputado inocente.

Se discute si, en su naturaleza, la suspensión del proceso a prueba es mera exteriorización de una forma del principio de oportunidad, aunque no faltan quienes con buenos argumentos sostienen que es sanción¹ alternativa a la pena privativa de la libertad². Esta última postura reconoce de modo más adecuado la carga de prevención especial que rodea las modalidades de la suspensión procesal condicionada y del manejo cauteloso que el instituto necesita. Algo similar, como se explicará, puede predicarse respecto de los mecanismos alternativos de resolución del conflicto penal.

Lejos de los moldes clásicos de nuestro principio de oficiosidad y legalidad de la acción, por ejemplo en el caso de la *probation*, se presenta una ecuación por la que se admite una suerte de verdad transada (que puede ser perjudicial para el imputado, e incluso abiertamente falsa) y que deriva en una sanción alternativa parcialmente consensual. Esto quiere decir que aun un imputado sustancialmente inocente puede –si se dan los requisitos– solicitar que se impongan a su vida las cargas derivadas de una suspensión del proceso a prueba, a cambio de dar por terminado un proceso.

Algo similar ocurre con la condena de ejecución condicional, ya que no debe perderse de vista el fin último de la condicionalidad que es precisamente evitar la pena corporal de corta duración (por una forma de presunción legislativa de que, además de estigmatizante, resulta fuente de recidivas). Pero, a la vez, podría decirse que existe una suerte de transformación legislativa de la pena de prisión –cuando no co-

1 Usamos el término sanción porque no existe imposición de condena y no se aplican ninguna de las penas del catálogo establecido en el artículo 5 del CP, pero la asimilación de efectos con una pena es indudable: la necesidad de pago del monto mínimo de la multa, la restricción parcial de libertad por aplicación de reglas de conducta y, sobre todo, la coincidencia exacta con la pena de inhabilitación de una “regla de conducta” normalmente ofrecida por el propio imputado, por vía de autoinhabilitación. A lo que se suma la imposibilidad de acceder a una condena de cumplimiento condicional si la continuidad del proceso reanuda por la comisión de delito.

2 Devoto, Eleonora A., ‘*Probation*’ e institutos análogos, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2005, págs. 119 y ss., y ‘*Probation* (a propósito de su incorporación al Código Penal argentino)’, La Ley, 1994-D, 797.

responda excluir la condicionalidad– en una admonición para el condenado, con eje en la introyección de pautas de convivencia. Aunque en este caso, no existe disposición de las partes en conflicto sobre la realidad histórica, ya que la supresión del cumplimiento efectivo se produce luego de la reconstrucción probatoria de los hechos que derivan en condena.

Así, puesto de modo muy resumido, pueden esbozarse algunos caracteres comunes entre los mecanismos alternativos de resolución del conflicto penal (mediación, avenimiento, composición, reparación y/o perdón de la víctima, que se centran en la búsqueda de una forma diferente de abordaje) con algunos otros mecanismos (*probation* y condena de ejecución condicional) en donde el centro de gravedad parece estar en la evitación de la prisionalización (concreta o contingente). Pero las diferencias entre unos y otros institutos son también notorias.

Por un lado, se está ante mecanismos menos traumáticos de injerencia del sistema penal en la vida de las personas, que permiten cumplir de modo más adecuado el mandato constitucional de resocialización que el encierro. Esto, como es de toda evidencia, atañe solo al imputado, y se desentiende en buena medida de la víctima, de sus padecimientos y de sus pretensiones (basta con recordar la modestia de las reparaciones pecuniarias que suelen imponerse como condición a la *probation*). Por el contrario, los mecanismos *puros* de resolución alternativa del conflicto penal ponen foco cenital sobre la víctima, sobre la evitación de recidiva del conflicto, y sobre la introyección de pautas de convivencia social en cabeza del imputado.

II. LA MEDIACIÓN PENAL. ALGUNAS CARACTERÍSTICAS

La mudanza de la aplicación rígida de los principios de oficiosidad y legalidad de la acción penal hacia el camino del principio de oportunidad, junto con otras formas compositivas (de “tercera vía”) comenzó de modo tímido y, en buena medida, por presión de las legislaciones procesales provinciales, incluso en contraposición franca al mandato de oficiosidad impuesto por el artículo 71 del Código Penal que es, de toda evidencia, derecho sustantivo y por ende resorte exclusivo del Congreso Nacional.

Sin embargo, el avance de las legislaciones provinciales en este sentido signó un ocaso de las actuaciones oficiosas y el mandato de legalidad formal, para abrir paso a nuevos rumbos, todavía resistidos.

Basta recordar que hace ya unos años, con plena vigencia del artículo 71 del Código Penal, la provincia de Buenos Aires, por ley 13.433, incorporó el mecanismo de la mediación por vía procesal. A tanto parece haber llegado la conciencia de la colisión con el Código de fondo que, ante una mediación exitosa, se disponía el mero *archivo* de la causa. Un verdadero eufemismo para evitar dictar un sobreseimiento en contraposición a los lineamientos del Código Penal.

Otro tanto ocurrió en la ciudad de Buenos Aires, donde la incorporación de mecanismos alternativos del conflicto penal derivó inicialmente en la existencia de jurisprudencia encontrada respecto de su constitucionalidad, por tratarse de un mecanismo extintivo de las acciones no previsto en la legislación nacional de fondo.

A su turno es inevitable hacer una breve mención –por las relaciones que presenta con las vías alternativas– al principio de oportunidad, por medio del cual no todo delito es perseguido sino que se procede a una evaluación racional respecto de la necesidad casuística de respuesta estatal.

En las antípodas del principio de oficiosidad, que deriva en una actuación inexorable, irretractable e indisponible de las agencias estatales encargadas de la investigación y eventual imposición de pena, el principio de oportunidad condiciona aquella intervención –o su continuidad– a la existencia de verdaderas razones de oportunidad, mérito o conveniencia. Y si bien los Ministerios Públicos de la acusación mantienen un sesgo *pro actione* en pos de sostener la imputación, aquella se condiciona por la oportunidad de esa actuación.

Uno de los grandes ejes de debate del principio de oportunidad viene dado por la mensuración de los criterios de oportunidad, mérito o conveniencia para que los acusadores públicos dispongan de la acción, y de los intersticios de arbitrariedad que pueden existir, tanto para casos de aplicación laxa del principio, o de denegación injusta. Por esto último es que siempre parecen necesarias directrices internas para los acusadores, pero que contemplen un buen margen de acción en donde impere el sentido común del operador. Ocurre que contra la falta de sentido común de algunos agentes del sistema nunca parece haber remedio legislativo suficiente. Con todo, el reconocimiento de que existen casos que no vale la pena perseguir sería un sinceramiento de una antiquísima práctica judicial, que hoy encuentra otros carriles procesales.

Como se dijo, emparentados estrechamente con el principio de oportunidad se cuentan los dispositivos de tercera vía, que tienen por fin evitar la respuesta estatal punitiva ante el conflicto, pero no ya en

procura de la medición racional del costo de perseguir un delito en concreto, sino con especial hincapié en el imputado y en la víctima. Esto porque se atiende con primacía: 1) a la reparación –de ser posible– de los padecimientos de la víctima; 2) a la evitación de recurrencias del conflicto; 3) a una forma de admonición del imputado como ámbito en el que se introyecten –coerción penal de por medio– pautas de conducta, y 4) evitar los efectos vicariantes de la pena efectiva o suspendida, e incluso de la suspensión de un proceso que se mantiene latente.

En este sentido, por ejemplo, las mediaciones en materia penal parecen especialmente recomendables en aquellos casos en que el hecho no causa particular conmoción social y la transacción de partes puede resolver el conflicto de modo más satisfactorio para aquellas (con algún grado de énfasis, si se quiere, en la pretensión de la víctima) y para la sociedad. Pero esto en modo alguno implica reservar de modo exclusivo la aplicación de determinados mecanismos alternativos a la ocurrencia de conflictos casi de estrato vecinal. Existen otros ámbitos muy propicios para la injerencia estatal acotada que supone la mediación penal y otros mecanismos análogos.

No puede perderse de vista el factor de revinculación que puede implicar, entre las partes en conflicto, la ocurrencia de una mediación penal. Es que aquella parece especialmente aconsejable cuando existan relaciones de base entre el imputado y la víctima que tiendan a permanecer en el tiempo, y no solo en casos de “familia” (v.gr., incumplimiento de deberes de asistencia, amenazas intrafamiliares e, incluso, algunos supuestos cuidadosamente seleccionados de violencia doméstica, etc.), sino también en casos de relaciones entre administraciones tributarias y contribuyentes, como más adelante se intentará justificar.

El cambio de paradigma que implica el tránsito del principio de oficiosidad pleno (si es que alguna vez rigió en toda su extensión) conlleva una mutación de raíz, si se quiere hasta con implicancias filosóficas. Se pasa –la transición sigue, e incluso se demora– de un molde kantiano, en parte retribucionista, hacia un sentido con mayor presencia del *pragma*, y de racionalización, tanto del recurso del servicio de justicia, como de la cuantía de la respuesta punitiva estatal, que a esta altura se muestra como contraproducente (tanto en términos de prevención como de resocialización). Una y otra herramienta –la introducción del principio de oportunidad y los medios alternativos de resolución del conflicto penal– parten de un cambio de eje filosófico respecto a posturas más tradicionales³. Así, la puesta del centro de gravedad en la víctima como sujeto históricamente relegado en el *iter* penal, el reconocimiento de muchas fallas de las penas tradicionales, la lentitud del sistema judicial han sido algunas de las razones históricas que han moldeado estos institutos.

Ocurre que, antes que la persecución a ultranza, el principio de oportunidad busca evaluaciones sensatas de costo/beneficio de la puesta en marcha de la reacción estatal de última *ratio*. Mientras que las fórmulas reparatorias (tercera vía, o *justicia penal dulce*⁴) privilegian la neutralización del conflicto antes que la imposición de pena.

Parece cierto que, en un principio, la introducción en legislaciones procesales provinciales del principio de oportunidad, de la mediación o de la reparación violentaba la potestad del dictado de código de fondo, como facultad delegada por las provincias a la Nación. Incluso existieron precedentes judiciales (v.gr., en la Ciudad de Buenos Aires) en donde se cuestionó la constitucionalidad de la facultad del legislador local para disponer de la acción penal por medio de institutos no legislados en el Código Penal.

Pero la realidad parece haberse impuesto por sobre la utopía de la persecución totipotente. Y esta realidad venía dada por una cotidianeidad que todo operador del sistema conoce; de a poco, la introducción de los amansamientos al principio de oficiosidad y legalidad formal fue calando hasta el actual proyecto de Código Procesal Penal de la Nación.

Incluso, previo a que distintas provincias comenzaran a legislar respecto de mecanismos compositivos, valga recordar que en el ámbito de la justicia nacional (tanto correccional como de instrucción) existía una fórmula habitual por la cual la querella desistida –si es que se apuntaban mínimas razones– derivaba, en algunos casos, en que el Ministerio Público Fiscal no recurriera el sobreseimiento que en consecuencia se dictara.

Esto último ocurría especialmente en casos que eran percibidos como de menor trascendencia o impacto comunitario, como por ejemplo, casos de defraudaciones entre particulares.

3 Hace años publiqué un trabajo: “Mediación penal en la provincia de Buenos Aires”, en revista El Derecho, 216-745, en donde era crítico del instituto de la mediación. Los años a veces corrigen los errores de juventud, y muté hacia una opinión muy positiva de los institutos de tercera vía.

4 Bonafé-Schmitt, *La médiation: une justice douce*, París, 1992.

A través de estos mecanismos pareciera haber una búsqueda sincera de modos más justos y menos traumáticos de injerencia estatal de *ultima ratio*, tal como supone la intervención del derecho penal en un conflicto. En este sentido existiría un desplazamiento de la “vieja” concepción de infracción a la norma que como consecuencia jurídica deriva en la aplicación de una sanción, a un nuevo paradigma que marca una suerte de ruptura con el esquema penal clásico; concebir no ya al delito como un quiebre a la convivencia que impacta en la comunidad y gatilla el ejercicio del monopolio punitivo del Estado, sino como un conflicto en cuya reparación debe intervenir la víctima de modo protagónico a través de un compás negocial, que atienda a cómo es que el imputado planea revertir el daño que se le imputa haber cometido.

En suma, se cambia la apreciación que debe hacer el tercero imparcial –el juez–, con la nota característica de alteridad sobre los restantes actores del proceso penal, respecto de la infracción de la norma represiva y la consecuente atribución de pena, en pos de una verdadera fórmula compositiva de la transgresión penal, en donde víctima y victimario se ponen de acuerdo con respecto a cómo resarcir la afrenta. A esto puede agregarse que el juez velará porque haya una adecuada atención del interés social comprometido en el caso.

A nivel nacional, y aun sin estar vigente el venidero Código Procesal Penal de corte acusatorio que admite el principio de oportunidad y algunas formas de resolución alternativa de conflictos penales, debe tenerse en cuenta la reciente legislación de un dispositivo en el propio Código Penal, en cuanto hace a la extinción de la acción⁵, que resulta de aplicación a los delitos de jurisdicción nacional o federal, aun cuando el Código Procesal Penal de la Nación vigente al momento de escribir estas líneas no contemple aquellos mecanismos alternativos de resolución del conflicto penal.

III. MEDIACIÓN Y DELITO FISCAL

En el caso de delitos fiscales, la eventual aplicación de mecanismos alternativos de solución del conflicto penal presenta algunas aristas particulares, que deberían alentar su aplicación en las jurisdicciones en donde ya están legislados. Por el contrario, hasta donde alcanzo, no han existido precedentes en este sentido, incluso en legislaciones locales que pretenden mostrar avances hacia sistemas penales ágiles y modernos, ya que pareciera que por lo bajo siguen anclados a sistemas distintos.

Por añadidura, el delito contra las haciendas parece de aquellos especialmente destinados a ser objeto de mediación. Ocurre que no es un delito violento, sus consecuencias pueden ser reparadas en muy buena medida y es relativamente fácil lograr un fin de introyección de la norma en el imputado con la admonición que conlleva la mediación (prevención especial positiva).

Sin embargo, en este sendero, vale recordar que la víctima del delito fiscal no se equivale con los organismos recaudadores, o con el Estado. El delito fiscal plantea uno de esos casos en los que se vuelve complejo e incluso imposible establecer quién es el particular ofendido por un delito, por comprometer una eventual afectación de bienes jurídicos supraindividuales.

La doctrina y la jurisprudencia son contestes en señalar que el bien jurídico penalmente tutelado por la Ley Penal Tributaria es la hacienda pública en su faz dinámica (entendida como la preservación del flujo del ingreso público por tributos)⁶. Luego, esa tutela es supraindividual y se dificulta determinar un posible afectado directo, que sería quien se vería legitimado para arribar a un acuerdo en mediación.

Para el particular supuesto de los delitos tributarios (como para algunos otros casos de afectaciones supraindividuales), el legislador ha consagrado una ficción. Esta ficción parte de hacer de cuenta que el Estado, o alguno de sus órganos, es particular ofendido. O, si se prefiere, reconoce que no existe legitimación ordinaria, pero aun así se autoriza *ex lege* a asumir el rol de particular ofendido, por razones de política criminal.

5 La acción penal se extingue, de acuerdo con el inciso 6 del artículo 59 del Código Penal, por “...conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”.

6 Un importante sector de la doctrina española postula que los delitos tributarios resguardan el patrimonio o el erario del Fisco (entre otros Bajo, Miguel y Bacigalupo, Silvina, en *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, 2000, pág. 44 y ss.). Una referencia obligada sobre el tema es el profundo trabajo de Sandro F. Abalde, en “La protección al bien jurídico en la reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional”, que integra el libro *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*, de Folco, Abalde y López Biscayart, págs. 179 y ss., Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2004.

Con su habitual lucidez, señalaba Lino Palacio con relación a Ley Penal Tributaria vigente, que alguna razón debe tener el Estado para preservar la específica legitimación de sus organismos⁷, es decir, para que puedan ser querellantes. En consonancia se ha dicho que el mecanismo por el que el organismo recaudador puede ser querellante ante un delito tributario es una forma de sustitución del particular damnificado, autorizada por ley⁸.

La expresa autorización que contiene la ley para que el organismo recaudador asuma el rol de particular ofendido parece necesaria, en cuanto aquella implantación sustitutiva debe tener fuente legal para resguardar la intromisión de quien de corriente no hubiera sido parte en el proceso penal, ya que de ese modo, se tutela mejor el derecho de defensa del imputado. Es que, en el caso particular del querellante por infracción a la Ley Penal Tributaria, no puede afirmarse ninguna *alienación* del conflicto por el monopolio estatal de la represión, porque en definitiva, el querellante es el Estado mismo y, a su vez, el órgano estatal no es sino un particular ofendido ficcional (por tratarse de una afección a una tutela supraindividual).

Ahora, si por aquella ficción legal le es permitido a un órgano estatal (los organismos recaudadores) querellarse y ejercer en toda su magnitud la acusación privada, por consecuencia inmediata tiene que reconocérsele la posibilidad de claudicar de esa acusación privada (v.gr., al no mantener la acusación ante la evidencia del curso de la pesquisa). Si bien no es frecuente, esta posibilidad teórica parece ínsita como contracara del derecho a querellarse.

Así, si se tiene por cierto que la querella estatal puede disponer de la acción penal, parece que aquel titular "sustituto" del bien jurídico supuestamente afectado podría transar en mediación. Esto dispara toda otra serie de interrogantes respecto de la discordancia entre la disponibilidad de la acción penal de la querella estatal y la eventual indisponibilidad del crédito público que surge de las legislaciones tributarias.

El delito fiscal presenta múltiples formas en las que el pago se vuelve una forma de arrepentimiento activo, con consecuencias distintas que la mera morigeración de la pena a imponer, y que deriva en la extinción de la acción. La ley no consulta a la "víctima"/querellante cuando se permite la extinción por pago total de la pretensión, o cuando se extingue por una de las recurrentes amnistías que involucran pagos menguados de la pretensión con sus accesorios, como contrapartida parece de toda lógica que la querella pueda transar las condiciones de mediación.

Es altamente probable que las administraciones tributarias, por ejemplo, como ocurre en la actualidad en la Ciudad de Buenos Aires, sean reticentes al extremo a la mediación penal por un delito tributario (por vía de hipótesis, alguna de las figuras de daño). Es posible también que la asincronía señalada sea la causa profunda de esa denegación incorrecta. Por el contrario, a cualquier disposición perjudicial del crédito público, los administradores tributarios de las jurisdicciones de que se trate podrán asistir a mediaciones solicitadas por los imputados, o incluso solicitarlas los mismos organismos recaudadores, como una primera medida que tienda a la rápida recomposición del crédito que se pretende, e incluso de pagos adicionales consensuados a modo de reparación.

De aquel modo, los directivos de los organismos recaudadores involucrados tienen una fácil solución a la indisponibilidad del crédito pretendido; es bien posible que las diversas Direcciones de Rentas (y, cuando se modifique el Código Procesal Penal, la propia AFIP) puedan ingresar al compás de una mediación penal sin resignar el ingreso público en expectativa. Incluso los entes impositivos podrían normativizar esta pauta de conducta para, por un lado, dotar de transparencia al acto y, por otro, establecer bases homogeneizadas de actuación en casos análogos.

7 En el prólogo que hizo al libro *La Querella* de Guillermo Navarro y Roberto Daray, Buenos Aires, 1999.

8 Guillermo Navarro y Roberto Daray, op. cit., pág. 26, con cita del fallo "Sidán, E.", de la CFed. de Tucumán, 19/10/94.

ESTUDIO DE EVALUACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS LOCALES A LA LUZ DE LA LEY NACIONAL 24.769

ALBERTO MARCELO BELLO

1. RESUMEN

La ley 26.735 de reforma de la ley 24.769 ha incorporado los delitos que afecten a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en uso de las facultades concedidas por el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional. Dicha norma regula tanto los aspectos sustantivos (artículos 1 al 15) como aquellos procesales (artículos 16 al 23). Con respecto a los aspectos sustantivos, no observamos controversia alguna en cuanto a que sean legislados por el Congreso Nacional, empero, sus aspectos procesales no constituyen una facultad delegada por la provincias a la Nación, en los términos del artículo 121 de la CN, ya que de lo contrario ello implicaría un avasallamiento de las facultades provinciales en materia procesal.

Por ello, las provincias deberán prever las normas procesales y de competencia de los tribunales, entre las cuales se destacan las de procedimiento de determinación y ejecución de la deuda tributaria (artículo 20, ley 24.769), entre otras.

Con respecto a los conflictos procedimentales precedentes a la sanción de la ley 26.735, la cuestión a dilucidar es si la determinación administrativa previa requerida para formular la denuncia penal, en los términos de la ley 24.769, tiene el carácter de cuestión prejudicial, condición de procedibilidad, o no comprende ninguna de dichas cuestiones.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han adoptado, al respecto, posiciones encontradas. La doctrina, en general, sostiene la posición de que la determinación de oficio constituye una condición de procedibilidad para iniciar la acción penal, con el objeto de garantizar el derecho de defensa por parte del contribuyente y de eficiencia en el proceso penal, a los efectos de otorgar mayor certeza en la verificación de las condiciones objetivas de punibilidad.

Empero, como analizaremos durante el desarrollo del presente trabajo, la determinación previa de la deuda como cuestión prejudicial, o como requisito de procedibilidad no ha sido receptada por los tribunales con competencia penal para investigar y juzgar los delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria.

En virtud de ello, nos inclinamos por dicha posición, al considerar que la determinación de la deuda previa no constituye una cuestión prejudicial ni tampoco una condición de procedibilidad, no encontrándose afectado el principio de derecho de defensa en juicio en sede penal.

Otra cuestión a dilucidar es la existencia de vías procesales paralelas y la posibilidad del escándalo jurídico ante sentencias contradictorias. Es en este aspecto que, para evitar dicha controversia, la doctrina predominante de los tribunales federales ha mantenido la posición de que los organismos jurisdiccionales ante quienes se recurran las resoluciones determinativas (v.gr., Tribunal Fiscal de la Nación y Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal) deban abstenerse de resolver y adecuar su pronunciamiento a la sentencia del juez penal (v.gr., Juzgado Nacional en lo Penal Económico).

No obstante ello, las resoluciones determinativas relacionadas con tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, CABA), aunque exista denuncia penal, deberían ser resueltas por los organismos ante los que se deduzcan los recursos administrativos o jurisdicciones previstos por la ley de procedimiento tributario. Consecuentemente, deberían incorporarse a los ordenamientos procesales pertinentes las causales de suspensión del procedimiento penal y de interrupción de la prescripción penal, a los efectos de evitar la prescripción con anterioridad a la sentencia penal.

Asimismo, los códigos provinciales y de la CABA deberían contemplar las disposiciones citadas precedentemente que establecen la separación de vías, por la especialidad requerida en cada una de ellas, tributaria y penal, respectivamente, sin dejar de considerar el riesgo incurrido del “escándalo jurídico” por sentencias contradictorias, o bien, a los efectos de evitar dichas sentencias contrapuestas se podría adoptar el método de la resolución primigenia, por el cual prevalece la jurisdicción que se expide con anterioridad.

En este sentido, analizaremos las coincidencias o discrepancias que mantienen las distintas legislaturas locales (de las provincias y de la CABA) respecto de la armonización de sus normas procesales a dicho

principio o, si han adherido voluntariamente a las disposiciones establecidas por la Ley Penal Tributaria, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769.

2. CONSIDERACIONES GENERALES

El objeto del presente trabajo consiste en realizar un análisis exhaustivo del ordenamiento procesal penal vigente con motivo de la incorporación de las haciendas locales como nuevo bien jurídico tutelado (hacienda pública nacional y haciendas públicas provinciales), a los efectos de dilucidar si dicho ordenamiento alcanza los estándares necesarios para poder aplicar efectivamente la nueva Ley Penal Tributaria especial. Para ello, deben contemplarse las normas procesales, en los términos de la ley 24.769, modificada por la ley 26.735, los Códigos Procesales Penales locales y las normas tributarias de cada jurisdicción local.

Respecto de los aspectos procesales penales establecidos en dicha ley (artículos 16 a 23), debe contemplarse que en caso de que el legislador nacional haya pretendido regular los aspectos procesales, estos deberían ser objetados, puesto que constituyen una facultad no delegada por las provincias a la Nación, ya que se encuentran reservadas a las jurisdicciones locales.

Desde la relatoría se nos ha planteado la necesidad de analizar ciertos aspectos controvertidos de orden procesal, entre los que se destaca la naturaleza que se le atribuye a la determinación de oficio previa a la formulación de la denuncia penal, en los términos del artículo 18 de la ley 24.769, y la importancia de analizar la problemática generada por la sustanciación de vías paralelas, contencioso administrativa o previsional, por una parte, y penal, por otra, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769, y la posibilidad del “escándalo jurídico” ante el pronunciamiento de sentencias contradictorias.

3. CONFLICTOS PROCEDIMENTALES PRECEDENTES A LEY 26.735

3.1. La determinación de oficio previa como condición de procedibilidad para el inicio de la acción penal

El artículo 18 de la ley 24.769 establece que *“el organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos...”*.

Dicha disposición requiere como cuestión previa a la formulación de la denuncia penal que el Organismo recaudador practique la determinación administrativa de la deuda dictando la determinación de oficio pertinente. Asimismo, tanto la doctrina como la jurisprudencia han sostenido posiciones encontradas respecto del carácter que asume dicha determinación de oficio previa como condición para iniciar el proceso penal.

En este sentido, la cuestión a dilucidar es si la determinación administrativa previa requerida por dicha normativa tiene del carácter de cuestión prejudicial, condición de procedibilidad para el inicio de la acción penal, o no comprende ninguna de dichas cuestiones.

Al respecto, Borinsky, Galván Greenway, Biscayart y Turano se refieren a un trabajo de doctrina que sintetiza las distintas posiciones citadas precedentemente, sosteniendo que *“a) la determinación previa de la deuda constituye una cuestión prejudicial; b) la determinación previa de la deuda constituye un presupuesto de procedibilidad para los funcionarios del organismo de recaudación, y c) la determinación previa de la deuda no constituye ni una cuestión prejudicial ni un presupuesto de procedibilidad... Sin embargo, a quince años del dictado de la ley 24.769, es posible concluir que las primeras dos tesis han sido descartadas por los tribunales con competencia penal para investigar y juzgar los delitos previstos por esta ley... a) Las cuestiones prejudiciales..., la cuantificación administrativa de la deuda no ha sido legislada expresamente como una cuestión prejudicial, lo cual se refuerza por la circunstancia de haberse efectuado una mención expresa sobre la innecesariedad de que la deuda tributaria o previsional se encuentre firme... b) La tesis que caracteriza a la determinación previa de la deuda como un requisito de procedibilidad (expresión que no surge de ninguna disposición penal o procesal penal)... Los argumentos recordados no tuvieron una recepción judicial porque, en principio, para que un acto del proceso sea nulo (lo cual no ocurre con las denuncias, porque son anteriores al inicio del proceso penal), aquel acto debe haber sido realizado en violación de las formalidades expresamente previstas por la ley para la validez de aquel acto. Ninguna disposición del CPPN sanciona expresamente con la nulidad a la formulación de una denuncia... c) Con relación a esta tesis, que ha sido aceptada*

de manera pacífica en el ámbito jurisprudencial, se ha destacado que no se advierte que por el artículo 18 de la ley 24.769 se haya establecido una excepción por la cual se supedita el impulso de la acción penal de los delitos de acción pública, por parte del Ministerio Público Fiscal, a la realización del procedimiento administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria (CNPE, Sala B, reg. 501/04), de modo tal que por haberse concretado la denuncia y el fiscal haya requerido la instrucción sin la determinación de oficio de la deuda tributaria, no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de la impugnación (CNPE, Sala B, reg. 226/06, del 5/4/06)”¹.

García Vizcaíno sostiene que “...se ha dicho que no se supedita el impulso de la acción de los delitos de acción pública, por parte del MPF, a la realización del procedimiento administrativo de determinación de oficio de la deuda tributaria, ya que no se impide la demostración en el proceso de la inexistencia de los extremos fácticos que son materia de imputación (‘Dyzenchauz, Julio M. y otros’, CNPE, Sala B, 4/4/05). La determinación estimativa de deuda que debe practicar el Organismo Recaudador no constituye una cuestión prejudicial ni impide la instrucción del proceso por delito de la LPT (‘Niro Construcciones SA y otros’, CNPE, Sala A, 20/12/06)”².

La doctrina en general sostiene la posición de que la determinación de oficio constituye una condición de procedibilidad para iniciar la acción penal, con el objeto de garantizar el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente y la eficiencia del proceso de persecución penal otorgando un mayor grado de certeza en la determinación de deuda tributaria que permita verificar las condiciones objetivas de punibilidad, aunque para ello se recurra a presunciones ante la imposibilidad de determinación sobre base cierta por parte del Organismo recaudador. Al respecto, el artículo 18 de la ley 24.769 no establece que la determinación de oficio deba realizarse sobre base cierta, y más aún teniendo en cuenta que la determinación sobre base presunta no encuentra impedimento procesal penal alguno en la etapa de inicio del proceso, ya que luego el juez penal tendrá como función dilucidar dichas cuestiones al momento de dictar sentencia condenatoria.

En este sentido, Sequeira sostiene que “...el dictado de la determinación de oficio de las obligaciones tributarias del contribuyente es un requisito previo e imprescindible para la promoción de la acción penal, pero ello no implica, de modo alguno, que esta determinación de oficio deba ser considerada una cuestión prejudicial de las previstas en el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación. Y, ello es así, porque en el régimen de la ley 24.769, resulta obvio que en el proceso penal el Juez puede apartarse y hasta desconocer los hechos y las conclusiones a las que llegara el juez administrativo en la determinación de oficio de las obligaciones fiscales del contribuyente penalmente denunciado”³.

Consiguientemente, dicho autor sostiene que “...Lo expuesto nos lleva a concluir que, aun cuando el dictado del acto administrativo determinativo de oficio no sea una cuestión prejudicial de las previstas en el artículo 10 del Código Procesal Penal de la Nación, que no lo es, lo cierto es que, de igual forma, la determinación de oficio constituye, en la causa penal, al menos una condición o presupuesto de procedibilidad ante cuya ausencia debe evitarse la promoción de la acción penal... Para nosotros, además, la determinación de oficio es el medio primero para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa”⁴.

En sentido contrario, Catania sostiene que “por un lado, si bien es cierto que por la realización del procedimiento de determinación de oficio de deuda tributaria se posibilita el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente, no es menos cierto que por la iniciación del proceso penal sin la misma no se afecta aquella garantía. En efecto, no solo no se impide que de todas maneras se lleve a cabo aquel procedimiento en sede administrativa, con la consecuente garantía de dicho derecho constitucional en aquella sede sino que con ese proceder no se obsta de ninguna manera el ejercicio del derecho de defensa en juicio en sede penal... Tampoco considero completamente acertado sostener que por medio de este mecanismo se provea de cierta inmediatez a la investigación penal, sobre todo si se tiene en cuenta que en ocasiones, el proceso de la determinación de oficio lleva años y su objeto se encuentra constituido por períodos fiscales de años anteriores

1 Borinsky, Mariano H.; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., *Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, abril 2012, págs. 228-231, citando trabajo de doctrina de López Biscayart, J. y Decarli, E., “Determinación de oficio y proceso penal (Un lugar para cada cosa, y cada cosa en su lugar)”, en AA.VV., *Derecho Penal Tributario, Cuestiones críticas*, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2002, págs. 77-120.

2 García Vizcaíno, Catalina, “Características procesales de la reforma a la ley 24.769”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, N° 22, febrero 2012, Ed. Errepar, págs. 177/8.

3 Sequeira, Marcos Alberto, *Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de ley 26.735*, T. II, Ed. La Ley, 2012, pág. 215.

4 Sequeira, Marcos Alberto, *Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de ley 26.735*, T. II, Ed. La Ley, 2012, pág. 215.

al comienzo de las actividades de verificación y fiscalización que desembocan en la realización de aquel procedimiento; por lo tanto, de esta manera se consume un significativo tiempo de investigación de hechos que pueden ser delictivos con dos claras consecuencias, la disgregación de los elementos probatorios y la prescripción de la acción penal”⁵.

La posición de que la acción penal no depende del dictado de una resolución administrativa de determinación de oficio de la materia imponible, y que tampoco puede depender de ello, es sostenida por López Biscayart quien nos alerta que *“sostener lo contrario importaría desconocer el principio de legalidad en materia procesal. Es cierto que el legislador ha querido valladar la acción del organismo encargado de la recaudación para evitar que formule denuncias penales sin que medie aquel acto, mas de ello no puede derivarse que el Ministerio Público Fiscal no puede instar la acción sin él... ahora pienso que ninguna norma de derecho positivo impide a un funcionario de AFIP formular una denuncia penal sin que medie una determinación de oficio. Sólo parecería que la ley impediría considerar obligatoria esa actividad antes de que exista el pronunciamiento del juez administrativo. Y si bien la ley de la especialidad manda al juez que remita los antecedentes para que se determine de oficio la materia imponible, no existe ninguna posición de la que se pueda derivar que el juez no debe transmitir la ‘notitia criminis’ al Ministerio Público Fiscal –titular de la acción pública– como lo manda el artículo 180 del Código Procesal Penal”⁶.*

Por su parte, debe contemplarse que el artículo 18 de la ley 24.769 no deroga las disposiciones del Código Procesal Penal de la Nación (CPPN), más precisamente las disposiciones del artículo 180 del CPPN a través de las cuales se regula la actuación del Ministerio Público, sino que establece la obligatoriedad de realizar la determinación de oficio, y en la opinión de Alejandro Catania dichas circunstancias no son contradictorias y su simultaneidad no genera inconvenientes insuperables.

3.2. Vías procesales paralelas y la posibilidad del escándalo jurídico

La Ley Penal Tributaria en nuestro país ha adoptado distintos sistemas procesales cuya evolución histórica comienza a partir de la ley 20.658⁷, primera Ley Penal Tributaria, que adoptó el régimen de prejudicialidad tributaria, al suspenderse la instancia penal hasta el momento en que se encuentre firme la determinación de oficio de la deuda tributaria. Empero, dicho régimen ha fracasado rotundamente, ya que las causas penales prescribían con anterioridad al dictado de la sentencia penal, puesto que el legislador había omitido contemplar la suspensión de la prescripción penal mientras se tramitaba la determinación de oficio pertinente.

Posteriormente, se sancionó la ley 23.771⁸, que sustituyó el régimen de prejudicialidad tributaria vigente hasta ese entonces, estableciendo que la determinación de deuda tributaria o respecto de las obligaciones con los organismos nacionales de seguridad social, o la aplicación de sanciones por los organismos administrativos no constituirán cuestiones prejudiciales a la promoción de la causa penal o a la sentencia que en ella recaiga. En este sentido, dicha norma dispuso que la promoción de la causa penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos vinculados con los mismos hechos, pero no podía dictarse resolución administrativa antes de que hubiera quedado firme la sentencia judicial, la que constituía cosa juzgada en cuanto a la materialidad de los hechos.

Luego, la ley 24.769⁹ modificó sustancialmente dicho régimen procesal penal, estableciendo en su artículo 20 que la formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria y previsional, pero, no obstante ello, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Ahora bien, una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

5 Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2ª edición actualizada, Editores del Puerto, 2007, págs. 301-302.

6 Gómez, Teresa, *Estudios sobre el Proceso Penal Tributario*, Ed. Errepar, 2007, pág. 129, citado por Simesen de Bielke, Sergio A., en “Delitos tributarios y provinciales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales”, VII Jornadas del Derecho Penal Tributario, organizadas por la AAEF, Ed. Errepar, octubre 2012, págs. 94/5.

7 Ley 20.658, BO: 28/3/74, fuente: Biblioteca AFIP.

8 Ley 23.771, BO: 27/2/90, fuente: Biblioteca AFIP.

9 Ley 24.769, BO: 15/1/97, fuente: Biblioteca AFIP.

Finalmente, la ley 26.735¹⁰ modificó el primer párrafo del artículo 20 de la ley 24.769 estableciendo que la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social (hasta aquí lo establecido por la ley 24.769 con anterioridad a la reforma), ni la de los recursos administrativos, contenciosos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

En este contexto, debe contemplarse que la ley 26.735 de reforma de la ley 24.769 ha profundizado aún más la problemática de vías paralelas, y la posibilidad del “escándalo jurídico”, ya que al momento de determinación de la deuda tributaria, o de los recursos de la seguridad social, se abren dos vías paralelas, administrativa y penal; por un lado, la determinación y ejecución de la deuda administrativa y, por el otro, el proceso penal, y todo ello agravado, ya que con dicha reforma se han incorporado al artículo 20 de la ley 24.769 los recursos que se sustancien para recurrir dicha determinación de deuda administrativa.

Ahora bien, para evitar el “escándalo jurídico”, la doctrina mayoritaria de los tribunales federales ha mantenido la posición de que los organismos jurisdiccionales ante quienes se recurran las resoluciones determinativas (TFN y CNCACP) deban abstenerse de resolver y adecuar su pronunciamiento a la sentencia del juez penal. Dicha interpretación es contraria al principio de legalidad, ya que la Ley Penal Tributaria no contempla dicha posibilidad.

En este sentido, la reciente reforma de la Ley Penal Tributaria al modificar el artículo 20 de la norma penal especial, tiene por objeto contrarrestar dicha doctrina judicial, estableciendo que la denuncia penal no suspende dicho procedimiento y, asimismo, contempla la sustanciación de los recursos administrativos, contenciosos administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

Por su parte, un problema adicional se suscita en el supuesto de que la sentencia penal sea anterior al pronunciamiento de los órganos jurisdiccionales ante quienes se hayan sustanciado los recursos contra las determinaciones de oficio pertinentes, siendo los mismos contrarios a lo resuelto por el juez penal. En dichos supuestos, se encontraría habilitada la vía de revisión de dicha sentencia penal, en los términos del artículo 479, inciso 4, del CPPN.

En nuestra opinión, una posible solución a dicha controversia estaría dada por reformar dicha norma, debiendo prever el legislador la obligatoriedad de que los jueces penales deban aguardar que la determinación de oficio se encuentre firme, para luego dictar sentencia penal. La misma solución debería aplicarse para las determinaciones de oficio relacionadas con tributos provinciales o de la CABA. Para ello, se requiere la incorporación en el plexo legal de las causales de suspensión del procedimiento penal y de interrupción de la prescripción penal.

Ahora bien, con respecto a la aplicación de dicha problemática a los tributos locales, los códigos procesales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrían contemplar las disposiciones citadas precedentemente que establecen la separación de vías, por la especialidad requerida en cada una de ellas, tributaria y penal, respectivamente, sin dejar de considerar el riesgo incurrido del “escándalo jurídico” por sentencias contradictorias, o bien a los efectos de evitar dichas sentencias contrapuestas se podría adoptar el método sostenido por Fridenberg¹¹ de coordinación mediante la prevalencia de la resolución primigenia, a través del cual prevalece la jurisdicción que se expide con anterioridad.

3.3. Posiciones adoptadas por la doctrina y la jurisprudencia

Damarco entiende que “el Congreso de la Nación frente a la doctrina predominante de los tribunales federales en lo contencioso administrativo ha ratificado la intención originaria de la ley 24.769, cual es que existe independencia entre las decisiones que deben adoptar los organismos jurisdiccionales intervinientes en sede administrativa, contenciosa administrativa y penal, al establecer de modo claro y terminante, que la denuncia penal no suspende los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social ni de los recursos administrativos, contencioso-administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos”¹².

10 Ley 26.735, BO: 28/12/11, fuente: Biblioteca AFIP.

11 Fridenberg, Juan Pablo, *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769, modificada por la ley 26.735*, Ed. Ad-Hoc, 2012.

12 Damarco, Jorge H., “La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769”, Suplemento Especial, Reforma del Régimen Penal Tributario, enero/febrero 2012, Ed. La Ley, pág. 16/24.

En este sentido, dicho autor concluye que *“en definitiva, el Congreso de la Nación ha ratificado, esta vez expresamente, que las resoluciones determinativas del tributo, aun cuando exista denuncia penal, deben ser resueltas por los organismos ante los que se deduzcan los recursos administrativos o jurisdiccionales que prevé la ley 11.683. De esta manera, trata de impedir la aplicación de la doctrina mayoritaria de los tribunales federales que sostuvieron que el Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal deben abstenerse de resolver sobre la resolución determinativa del tributo y que deben adecuar su pronunciamiento, sobre la procedencia del impuesto y el monto debido, a lo que decida el juez penal”*. Finalmente, concluye que *“la misma solución legal deberá aplicarse en el futuro para el ámbito de las determinaciones de oficio relativas a los tributos provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*¹³.

Semachowicz sostiene que *“es dable destacar que existen antecedentes tanto en el Tribunal Fiscal de la Nación como en la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal donde se ha tratado de encontrar una solución jurídica adecuada para evitar el dictado de sentencias contrarias sobre los mismos hechos, ya sea recogiendo los hechos probados en el expediente tramitado en sede penal o suspendiendo el dictado de la sentencia hasta tanto se pronuncie la justicia penal. Pareciera ser que la norma modificatoria impediría que en el fuero contencioso tributario se suspenda la tramitación hasta tanto se recaben los elementos probatorios del trámite en sede penal, pero aun así no existe impedimento alguno a que el fuero contencioso tributario recoja de dicho proceso aquellos elementos probatorios que considere pertinentes para verificar la viabilidad del ajuste fiscal”*¹⁴.

Al respecto, Viola nos alerta que *“una medida tendiente a paliar esta situación, podría ser la creación de un Cuerpo de Peritos, que tenga una ‘designación unificada’ en las causas ante el TFN y en las causas penales tributarias derivadas de esta, lo que sea anterior”*. Concluyendo que *“de esta manera, en ambos supuestos, existirían los mismos elementos de prueba dirimientes respecto de la deuda (revisada por un lado y supuestamente evadida por otro), lo que acotaría el margen para que existan decisiones antagónicas... No es una solución, aunque sí un paliativo, porque claro está que esta reforma no cierra la controversia; se mantendrá mientras la norma establezca la sustanciación paralela de estos procedimientos”*¹⁵.

García Vizcaíno sostiene que *“... es razonable la reforma de la LPT, de modo de prever expresamente que los jueces y tribunales penales (tributarios, en lo penal económico o federales, provinciales o de la CABA –según la reforma de la ley 26.735–) deban aguardar que la determinación de oficio quede firme, ya que por lo general se ha entendido que es inaplicable el artículo 10 del CPP respecto de los recursos contra la determinación de oficio...”*. Ahora bien, dicha autora nos alerta que *“en la hipótesis de que la sentencia penal precediera a los pronunciamientos que recayeran en las vías recursivas de la determinación de oficio y de las impugnaciones en materia de seguridad social, los tribunales que debieran emitir esos pronunciamientos no podrían contrariar las declaraciones sobre los hechos contenidos en aquella sentencia, a fin de no afectar la seguridad jurídica”*¹⁶.

Por su parte, debe contemplarse que a través de la reciente modificación del artículo 20 de la Ley Penal Tributaria, el Congreso Nacional ha ratificado la aplicación concurrente de las vías administrativa (ley 11.683) y contenciosa administrativa y penal (ley 24.769) sobre un mismo hecho, teniendo en cuenta que la denuncia penal no suspende los procedimientos de determinación de deuda tributaria o de la seguridad social, que pueden sustanciarse independientemente del proceso penal, y cuya determinación no quedará sujeta a lo que disponga el juez penal, salvo la determinación de sanciones una vez firme la sentencia penal, donde la autoridad administrativa no podrá desviarse de lo resuelto por dicha sentencia.

Asimismo, García Vizcaíno sostiene: *“supongamos que el Órgano de Alzada, en las determinaciones de oficio... resuelva que la determinación tributaria debe reducirse a un monto inferior al establecido como condición objetiva de punibilidad (o elemento objetivo del tipo, según el criterio que se adopte) por el artículo 1. ¿Pueden los jueces en lo penal tributario, los jueces federales o de la CABA o los tribunales orales respectivos llegar a una conclusión distinta, disponiendo que continúe el proceso penal? Entendemos que no, por elementales principios de certeza y seguridad jurídica”*¹⁷.

13 Damarco, Jorge H., “La modificación del texto del artículo 20 de la ley 24.769”, ob. cit.

14 Semachowicz, Esteban D., “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, febrero 2012, Ed. Errepar, pág. 103.

15 Viola, José, “Apostillas a la ley 26.735”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, febrero 2012, Ed. Errepar, pág. 48.

16 García Vizcaíno, Catalina, “Características procesales de la reforma a la ley 24.769”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, febrero 2012, Ed. Errepar, págs. 171/3.

17 García Vizcaíno, Catalina, “Características procesales de la reforma a la ley 24.769”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 22, febrero 2012, Ed. Errepar, pág. 170.

Domínguez nos alerta “ante el ‘doble proceso’ que se deriva de la resolución determinativa apelada por el contribuyente ante el fuero contencioso administrativo y de la denuncia penal formulada por el Organismo de recaudación ante el fuero penal, el ordenamiento procesal local debiera postergar la sentencia del Juez penal hasta tanto quede expedita la ejecución fiscal de la deuda reclamada. Para que tenga lugar el pronunciamiento del juez en lo contencioso administrativo con carácter previo al pronunciamiento del juez penal, debieran incorporarse causales de ‘suspensión del procedimiento penal’ y de ‘interrupción de la prescripción penal’”¹⁸.

En la causa “LP SA s/Infracción ley 24.769”¹⁹, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió que la determinación administrativa de la deuda tributaria practicada por los organismos administrativos competentes no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y tampoco es obligatoria, irreversible, o definitiva, ni es vinculante para el órgano jurisdiccional en la causa penal.

Para decidir en consecuencia, sostuvo que la resolución administrativa de la determinación de la deuda tributaria no es una cuestión prejudicial, ni tampoco vinculante para los jueces encargados de la instrucción de las causas en las que se investigan los presuntos delitos de evasión tributaria tipificados por la ley 24.769 y donde se rechazó el planteo de falta de acción del contribuyente con fundamento en la falta de notificación de la determinación de oficio.

Por su parte, el Tribunal *a quo* entendió que los actos administrativos de determinación de la deuda tributaria, o de resolución de la impugnación de los actos de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social gozan de presunción de legitimidad, pero no vinculan de manera alguna al órgano jurisdiccional, en cuya sede podrán realizarse medidas tendientes a corroborar o desvirtuar las determinaciones administrativas.

Finalmente, el Tribunal señala que la regla prevista por el artículo 9 del Código Procesal Penal es precisa e inequívoca con respecto a que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que no revisten la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria²⁰.

4. LOS PROCEDIMIENTOS Y PROCESOS TRIBUTARIOS LOCALES

4.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Facultades de la AGIP: La Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) tiene la competencia de recaudar, determinar, fiscalizar los tributos del gobierno de la CABA, y entre otras facultades, tiene la facultad de denunciar ante el fuero Penal Contravencional y de Faltas de la CABA, en los términos del artículo 3, apartado 28), la presunta comisión de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769 (BO N° 28.564) y sus modificatorias, respecto de los tributos locales, cuando entendiere que se ha ejecutado una conducta punible dadas las circunstancias de hecho y del elemento subjetivo. **Recurso de reconsideración:** Contra las resoluciones que dicte la DGR, determinando de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos o imponiendo sanciones de cualquier tributo, o accediendo a reclamos de repetición o de compensación, entre otros, los contribuyentes pueden interponer dentro de los 15 (quince) días de notificados recurso de reconsideración, con efecto suspensivo sobre la intimación de pago, el que debe ser fundado al momento de su presentación y es resuelto por el director general²¹. Dicha resolución recaída en el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificado, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso jerárquico. **Recurso jerárquico:** El recurso jerárquico se presenta ante la DGR, con *efectos suspensivos* sobre la intimación de pago, debe ser fundado al momento de la interposición y puede interponerse sin haber deducido previamente el recurso de reconsideración en cuyo caso el plazo para impetrarlo es el previsto para este²². El administrador gubernamental de ingresos públicos ha de sustanciar dicho recurso, dictar la resolución definitiva que agota la vía administrativa y devolver las actuaciones a la DGR correspondiente para su notificación y cumplimiento. En la notifica-

18 Domínguez, Marcelo E., “El proceso penal y las facultades locales”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEE, octubre 2012, Ed. Errepar, pág. 114.

19 Causa “LP SA s/Infracción ley 24.769”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, sentencia del 15/4/16.

20 Cardozo, Horacio, “Ley 24.768. Penal Tributario. Determinación de oficio. Prejudicial”, fuente: www.horaciocardozo.com.ar/tag/24769/.

21 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 150, primer párrafo.

22 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 151, primer párrafo.

ción ha de constar que la instancia administrativa se encuentra agotada. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Respecto de los ilícitos tributarios establecidos por la ley nacional 24.769, con las modificaciones incorporadas por la ley nacional 26.735, son de aplicación las previsiones establecidas en el capítulo XIX del Código Fiscal CABA (t.o. 2015) y en el Código Procesal Penal de la CABA (ley 2.303)²³. Por su parte, serán competentes para entender en la aplicación de los ilícitos tributarios establecidos por la ley nacional 24.769, en lo relativo a los tributos de la CABA, los juzgados pertenecientes al fuero en lo Penal, Contravencional y de Faltas, con la intervención del Ministerio Público Fiscal, en los términos de la ley 2.303²⁴. La AGIP es el organismo recaudador local al que hace referencia la ley 24.769 y sus modificatorias²⁵. La AGIP, a través del director general de rentas y los funcionarios que ellos designen, es la que efectuará la denuncia penal ante la justicia competente, una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria²⁶. En los supuestos en que no sea necesaria la determinación de oficio, la denuncia se formulará una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito, tanto en sus aspectos objetivo como subjetivo²⁷. Cuando la denuncia fuere formulada por un tercero, el juez interviniente remitirá los antecedentes a la AGIP a fin de que, inmediatamente, dé comienzo el procedimiento de verificación y determinación de la deuda, debiendo emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de 180 (ciento ochenta) días, prorrogables por única vez por un mismo lapso a requerimiento fundado del organismo fiscal²⁸. Una vez formulada la denuncia penal, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal, por lo que no será de aplicación lo establecido en el artículo 145, inciso 18, del Código Fiscal que determina que deben imponerse las sanciones al momento de emitir resolución determinativa. Desde el momento en que se realiza la denuncia penal y hasta tanto la sentencia sea irrecurrible, se suspenderá el curso de la prescripción para la aplicación de sanciones, constituyendo también una causal de suspensión de la prescripción, en los términos del artículo 89 del Código Fiscal CABA (t.o. 2015)²⁹. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial³⁰. No podrá sancionarse administrativamente a las personas jurídicas que, en el marco del proceso penal, hubiesen sido objeto de las sanciones previstas en el artículo 14, segundo párrafo, de la ley nacional 24.769, ni extender la responsabilidad solidaria por las multas que fueran aplicables a los entes ideales, a las personas jurídicas que hubieran sido condenadas con penas privativas de la libertad de cumplimiento efectivo o condicional³¹. *Suspensión del término de la prescripción:* En el supuesto de que la Administración interponga denuncia penal tributaria a consecuencia de la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en la ley 24.769 y sus modificatorias, el cómputo para el término de la prescripción de la acción para aplicar multas se suspenderá desde ese momento y hasta 180 (ciento ochenta) días posteriores a la notificación que se le formule a la Administración respecto de encontrarse firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva³².

4.2. Buenos Aires

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la autoridad de aplicación, que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses o denieguen exenciones, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 15 (quince) días de notificado, en forma excluyente, uno de los siguientes recursos: a) reconsideración ante la autoridad de aplicación; b) apelación ante el Tribunal Fiscal, en aquellos casos en que el monto de la obligación fiscal determinada, de la multa aplicada o el del gravamen intentado repetir, supere la suma de \$ 50.000³³. La interposición de los recursos de reconsideración o apelación, suspende la obligación de pago pero no interrumpe el curso de los intereses previstos en el

23 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 155.

24 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 156.

25 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 157.

26 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 158, primer párrafo.

27 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 158, segundo párrafo.

28 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 158, tercer párrafo.

29 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 163, primer párrafo.

30 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 163, segundo párrafo.

31 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 163, tercer párrafo.

32 Código Fiscal CABA (t.o. 2015), artículo 90.

33 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 115.

artículo 96 del Código Fiscal. A tal efecto, será requisito de admisión, de cualquiera de los recursos mencionados, que el contribuyente regularice su situación fiscal en relación con los importes que se le reclaman y respecto de los cuales preste su conformidad³⁴. Una vez interpuesto el recurso de reconsideración, las actuaciones deberán remitirse, en los términos de 5 (cinco) días contados desde su presentación, al superior jerárquico facultado para su sustanciación. El recurso de reconsideración deberá ser resuelto en el término de 60 (sesenta) días de recibido³⁵. La resolución dictada por la autoridad de aplicación en los recursos de reconsideración quedará firme con la notificación de la misma, quedando a salvo tanto el derecho del contribuyente de acudir a la justicia, como el derecho del Fiscal de Estado de manifestar oposición en idéntica forma. Será requisito de admisibilidad de la demanda el previo pago del importe de la deuda en el concepto de los impuestos cuestionados. No alcanza esta exigencia el importe adeudado por multas y sanciones³⁶. **Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal:** El recurso de apelación deberá presentarse por escrito ante la autoridad de aplicación, esta lo remitirá por escrito ante el Tribunal Fiscal, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida³⁷. Una vez presentado el recurso de apelación ante la autoridad de aplicación, esta lo remitirá ante el Tribunal Fiscal de Apelaciones en el término de 5 (cinco) días desde la interposición del recurso, conjuntamente junto con las actuaciones administrativas que se relacionen con él³⁸. El Tribunal Fiscal de Apelaciones dictará sentencia dentro del término de 40 (cuarenta) días del llamado a autos para sentencia. La decisión definitiva del Tribunal se dictará dentro de los 5 (cinco) días de dictada al apelante, a la autoridad de aplicación y al Fiscal de Estado³⁹. Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, el contribuyente o responsable y el Fiscal de Estado podrán interponer demanda ante la justicia. En el caso de los contribuyentes o responsables, la demanda contra la confirmación de la resolución determinativa en materia de gravámenes tendrá como requisito de admisibilidad el previo pago de los importes de los gravámenes cuestionados. Por el contrario, de tratarse de multas impuestas por la autoridad de aplicación, no se exigirá tal requisito⁴⁰. La acción prevista en los artículos 119 (recurso de reconsideración) y 131 (recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal) será la demanda contenciosa administrativa⁴¹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Cuando la Administración de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) entienda configurada la presunta comisión de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, *formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, aun cuando se encontrare recurrido el acto respectivo*. En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formulada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito⁴². Cuando la denuncia sea formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes a la ARBA a fin de que inmediatamente se dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de 120 (ciento veinte) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo por igual plazo⁴³. *Suspensión del término de la prescripción:* En caso de producirse denuncia penal, la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que ocurra dicha circunstancia hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva⁴⁴.

4.3. Catamarca

Recurso de reconsideración: Los contribuyentes o responsables podrán interponer recurso de reconsideración que procederá: a) contra las resoluciones de la Administración que impongan sanciones por incumplimiento a los deberes formales. También procederá contra decisiones que impongan la sanción de clausura de establecimientos; b) contra las resoluciones de la Administración que determinan to-

34 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 117.

35 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 118.

36 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 119.

37 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 120.

38 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 121.

39 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 127.

40 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 131.

41 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 132.

42 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 44 bis, primer párrafo (artículo incorporado por ley 14.653).

43 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 44 bis, segundo párrafo (artículo incorporado por ley 14.653).

44 Código Fiscal Buenos Aires (t.o. 2011), artículo 161, segundo párrafo (artículo incorporado por ley 14.553).

tal o parcialmente obligaciones tributarias e impongan sanciones por infracciones materiales, resuelvan demandas de repetición o denieguen exenciones⁴⁵. El recurso de reconsideración deberá interponerse por escrito ante la Administración General de Rentas dentro de los 15 (quince) días de notificada la resolución respectiva⁴⁶. La misma autoridad que dictó el acto impugnado resolverá el recurso de reconsideración mediante resolución dentro de los 60 (sesenta) días de interpuesto el recurso⁴⁷. **Recurso de apelación:** El recurso de apelación procederá contra la resolución que dicte la Administración General de Rentas en los supuestos a que hace referencia el artículo 103 del código fiscal. A efectos del agotamiento de la instancia administrativa, el recurso previsto en esta norma será de interposición obligatoria, quedando expedita la vía judicial cuando la autoridad competente resuelva el mismo⁴⁸. El recurso de apelación deberá interponerse por escrito ante la Administración General de Rentas dentro de los 15 (quince) días siguientes a la notificación de la decisión que resuelve el recurso de reconsideración⁴⁹. Dentro de los 60 (sesenta) días de interpuesto el recurso de apelación la Administración General de Rentas deberá elevar las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Finanzas juntamente con un escrito respondiendo los agravios que causen al recurrente la resolución apelada⁵⁰. La interposición del recurso de reconsideración y apelación no suspenderá la intimación de pago, la que deberá cumplirse en la forma establecida en la ley, *salvo por la parte impugnada o apelada*⁵¹. **Demanda contencioso administrativa:** El Fiscal de Estado, el contribuyente y/o responsable podrán interponer demanda contenciosa administrativa ante la Corte de Justicia contra las decisiones de la Administración General de Rentas o del Ministerio de Hacienda y Finanzas, en su caso, o cuando dichos organismos no hubieran dictado resolución vencido el plazo pertinente. La demanda deberá interponerse dentro de los 20 (veinte) días de notificada la resolución definitiva o aclaratoria o de vencidos los plazos citados precedentemente⁵². Será requisito para promover demanda contenciosa administrativa u ordinaria ante la justicia el pago previo de los tributos y su actualización, recargos e intereses, no así de las multas cuyo pago podrá afianzarse⁵³.

4.4. Córdoba

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la Dirección que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuenta y sus accesorios, impongan sanciones por infracciones, excepto clausuras, resuelvan demandas de repetición o exenciones, declaren inadmisibles total o parcialmente créditos tributarios o rechacen solicitudes de convalidación y transferencia de créditos impositivos, el contribuyente o responsable solo podrá interponer el recurso de reconsideración⁵⁴. Dicho recurso deberá interponerse por escrito ante la Dirección, fundadamente y dentro del plazo de 15 (quince) días de notificada la resolución respectiva. Dentro de los 5 (cinco) días de interpuesto dicho recurso, la Dirección, sin más trámite ni sustanciación, examinará si ha sido deducido en término y si resulta procedente⁵⁵. La Dirección deberá resolver el recurso de reconsideración dentro del plazo de 30 (treinta) días contados desde su interposición. Vencido dicho plazo sin que la Dirección haya dictado resolución, el interesado podrá presentar pronto despacho para agotar la vía administrativa y, transcurridos 20 (veinte) días, podrá considerar denegado tácitamente el recurso, quedando habilitada la vía judicial⁵⁶. La interposición del recurso de reconsideración no suspenderá la intimación de pago respectiva, que deberá cumplirse en la forma establecida por la ley, salvo por la parte apelada⁵⁷. Vencido el término fijado para la producción de las pruebas y diligenciadas las medidas para mejor proveer, la Dirección deberá pronunciarse dentro de los 30 (treinta) días de su interposición, debiendo practicar en la resolución la liquidación del

45 Código Fiscal Catamarca, artículo 103.

46 Código Fiscal Catamarca, artículo 104.

47 Código Fiscal Catamarca, artículo 105.

48 Código Fiscal Catamarca, artículo 106.

49 Código Fiscal Catamarca, artículo 107.

50 Código Fiscal Catamarca, artículo 108.

51 Código Fiscal Catamarca, artículo 112.

52 Código Fiscal Catamarca, artículo 113.

53 Código Fiscal Catamarca, artículo 113.

54 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 127.

55 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 128.

56 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 129.

57 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 130.

tributo y fijar el importe de la multa⁵⁸. **Demanda contencioso administrativa:** Contra las decisiones definitivas y de última instancia de la Dirección, salvo demandas de repetición, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contenciosa administrativa dentro de los 30 (treinta) días de notificada la resolución o su aclaratoria. En los casos de denegación presunta el interesado deberá presentar pronto despacho y si no hubiere pronunciamiento dentro de los 20 (veinte) días hábiles administrativos quedará, por este solo hecho, expedita la vía contenciosa administrativa. Será requisito para promover la demanda contenciosa administrativa u ordinaria ante el Poder Judicial, el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Cuando exista formulación de denuncia penal establecida en el artículo 20 de la ley nacional 24.769 por presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en dicha ley, la suspensión de la prescripción se extenderá hasta los 180 (ciento ochenta) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva⁵⁹.

4.5. Corrientes

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la DGR que determinen tributos, impongan multas por infracciones o denieguen exenciones, rechacen demandas de repetición de impuestos, o pretendan imposición que causa agravio, los contribuyentes y/o responsables podrán interponer recurso de reconsideración dentro de los 15 (quince) días de su notificación⁶⁰. La interposición del recurso no suspende la obligación del pago de las sumas reclamadas, pero durante la substanciación la DGR no podrá disponer la ejecución de la obligación fiscal⁶¹. **Recurso de apelación:** La resolución de la DGR recaída sobre el recurso de reconsideración, quedará firme a los 15 (quince) días de notificada de conformidad por lo dispuesto en el artículo 58, salvo que dentro de este término el recurrente interponga recurso de apelación y nulidad ante el Poder Ejecutivo, previo pago de la suma que fuere condenada el contribuyente o responsable⁶². Para plantear dicho recurso de apelación, será necesario el pago previo de tasas e impuestos, pero no de multas, recargos e intereses que sean accesorios a la obligación que motiva la acción o recurso. El recurso de apelación deberá presentarse por escrito, expresando los agravios que cause al apelante la resolución impugnada. **Demanda ante el Superior Tribunal de Justicia:** Contra las decisiones definitivas del Poder Ejecutivo que determinen las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas o resuelvan gestión de repetición o las resoluciones apeladas de la DGR o cuando el Poder Ejecutivo no hubiere dictado su decisión en el plazo establecido en el artículo anterior, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contenciosa administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia⁶³.

4.6. Chaco

Cámara Fiscal de Apelaciones: La Cámara Fiscal de Apelaciones tendrá a su cargo, con sujeción a su ley orgánica, el código fiscal y demás leyes y disposiciones respectivas, resolver sobre los recursos de apelación y nulidad que formulen los contribuyentes y responsables, contra las resoluciones de la DGR conforme a lo establecido en el Título VIII de libro pertinente⁶⁴. La Cámara dispondrá la substanciación de las pruebas ofrecidas y aún no substanciadas. Dictará la providencia de autos para la sentencia y podrá disponer las otras diligencias que considere necesarias para mejor proveer. Las partes tendrán un plazo de 5 (cinco) días a partir de la notificación de dicha providencia para solicitar audiencia con el objeto de informar o presentar un memorial⁶⁵. Con la sentencia definitiva de la Cámara o cuando esta no hubiera dictado su sentencia en el término establecido en el artículo 6, la Dirección y los contribuyentes o responsables podrán interponer demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia dentro del término que establece el Código Contencioso-Administrativo de la Provincia del Chaco⁶⁶. Será requisito previo para que los contribuyentes o responsables puedan concurrir ante el Superior Tribunal, el pago de las

58 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 134.

59 Código Fiscal Córdoba (t.o. 2015), artículo 114, último párrafo.

60 Código Fiscal Corrientes (t.o. 2014), artículo 58.

61 Código Fiscal Corrientes (t.o. 2014), artículo 59.

62 Código Fiscal Corrientes (t.o. 2014), artículo 60.

63 Código Fiscal Corrientes (t.o. 2014), artículo 66.

64 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 4.

65 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 5.

66 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 8, primer párrafo.

obligaciones tributarias con sus accesorios⁶⁷. **Procedimiento contencioso-administrativo:** Contra las resoluciones o actos de la Administración Tributaria provincial que determinen las obligaciones tributarias consistentes en impuestos, tasas y contribuciones, que fijen valuaciones fiscales o que impongan multas de los artículos 31, 31 bis y 32 bis del código tributario, los contribuyentes o responsables podrán interponer recursos de revocatoria, apelación y nulidad dentro de los 10 (diez) días de notificados de la resolución respectiva⁶⁸. La DGR resolverá el recurso de revocatoria dentro de los 45 (cuarenta y cinco) días de su interposición, concediendo o denegando en el mismo acto los recursos de apelación y nulidad. La falta de resolución de la revocatoria en el plazo señalado constituirá denegatoria tácita quedando expedita la vía de los recursos de apelación y nulidad. El recurso de revocatoria es de interposición obligatoria, a efectos del correcto acogimiento de la instancia administrativa⁶⁹. Si la DGR denegara los recursos previstos en los artículos 44 y 48, la resolución respectiva deberá ser fundada y especificará las causas que la motiven, debiendo notificar al recurrente, el que podrá recurrir directamente en queja ante la Cámara Fiscal dentro de los 5 (cinco) días de haber sido notificado. Transcurrido dicho término sin que se hubiera recurrido la resolución de la Dirección quedará de hecho consentida con carácter de definitiva⁷⁰. Una vez interpuesta la queja, la Cámara Fiscal librará de oficio a la Dirección, solicitando la remisión de las actuaciones, las que se elevarán dentro de los 10 (diez) días. La Cámara Fiscal dictará resolución sobre la admisibilidad o no del recurso dentro de los 30 (treinta) días de recibidas las actuaciones, notificando a las partes. Si la Cámara confirmara la resolución apelada, declarando la improcedencia del recurso, queda expedita la vía ante el Superior Tribunal de Justicia. Si la revocara, acordando la apelación interpuesta confirmará traslado a la Dirección a los efectos de la contestación a los fundamentos del recurrente dentro de los 15 (quince) días, siendo en consecuencia de aplicación las disposiciones generales del Título Octavo del Código Fiscal⁷¹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos al nombre del contribuyente o responsable en relación a los delitos que se imputen en las denuncias penales⁷².

4.7. Chubut

Recurso de reconsideración: Contra las determinaciones de la Dirección y las resoluciones que impongan multas por infracciones, el contribuyente y los responsables podrán interponer recursos de reconsideración dentro de los 15 (quince) días de su notificación. La Dirección deberá sustanciar las pruebas que considere conducentes, ofrecidas por el recurrente y disponer las verificaciones que crea necesarias para establecer la real situación de hecho y dictará resolución motivada dentro de los 60 (sesenta) días de la interposición del recurso, notificándola al recurrente con todos sus fundamentos. Dicho plazo podrá ser prorrogado cuando exista prueba pendiente de producción, cuando la complejidad de la cuestión así lo demandare o por otra razón debidamente fundada⁷³. La resolución de la Dirección recaída sobre el recurso de reconsideración, quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que dentro de este término, el recurrente interponga recurso de apelación o de nulidad y apelación ante el Ministerio de Economía y Crédito Público⁷⁴. **Recurso de apelación:** El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución impugnada, debiendo la Dirección declarar la improcedencia del recurso cuando se omitan dichos requisitos⁷⁵. Presentado el recurso de apelación, la Dirección, sin más trámite ni sustanciación, examinará si ha sido interpuesto en término y si es procedente dentro de los 10 (diez) días de la fecha cierta de presentado el escrito ante el funcionario competente, admitiendo o denegando la apelación. La Dirección deberá elevar la causa al Ministerio de Economía y Crédito Público, para su conocimiento y decisión, notificando al recurrente la resolución⁷⁶. **Recurso de queja:** Si la Dirección denegase la apelación, la resolución respectiva deberá ser fundada y especificar las circunstancias que la motivan, debiendo notificarse a la apelante,

67 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 8, segundo párrafo.

68 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 44.

69 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 47.

70 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 52.

71 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 53.

72 Código Fiscal Chaco (t.o. 1962), artículo 95, inciso e), anteúltimo párrafo.

73 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 66.

74 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 67.

75 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 68.

76 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 69.

que podrá ocurrir directamente en queja ante el Ministerio de Economía y Crédito Público, dentro de los 15 (quince) días de haber sido notificado. Transcurrido dicho término sin que se hubiere recurrido la resolución de la Dirección quedará de hecho consentida con carácter de definitivo⁷⁷. Interpuesta la queja, el Ministerio de Economía y Crédito Público librará oficio a la Dirección, solicitando la remisión de las actuaciones, las que se elevarán dentro del tercer día. La resolución sobre la admisibilidad del recurso deberá dictarse dentro de los 30 (treinta) días de recibidas las actuaciones, notificándola al recurrente. Si el Ministerio de Economía y Crédito Público confirmara la resolución apelada declarando la improcedencia del recurso, quedará abierta la vía contencioso-administrativa⁷⁸. El Ministerio de Economía y Crédito Público dictará su decisión dentro de los 60 (sesenta) días de la fecha de presentación del recurso y previa vista al Fiscal de Estado por el término de 5 (cinco) días, la notificará al recurrente con sus fundamentos. La interposición del recurso suspende la obligación pero no interrumpe los intereses⁷⁹. **Demanda ante el Tribunal Superior:** Contra las decisiones definitivas del Ministerio de Economía y Crédito Público que determinen las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas, o las resoluciones apeladas de la Dirección, cuando el Ministerio no hubiere dictado su decisión en los términos antes citados, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior, dentro del plazo de 30 (treinta) días, o de puesto en mora cuando el Ministerio no se expida, acompañando constancias del pago de las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas⁸⁰.

4.8. Entre Ríos

Recurso de reconsideración: Las resoluciones de la DGR quedarán firmes a los 15 (quince) días de notificados al contribuyente o responsable, salvo que en dicho plazo interpongan recursos de reconsideración o de apelación, según corresponda⁸¹. La interposición de los recursos administrativos suspende la ejecución de las resoluciones recurridas pero no el curso de los intereses. Solo serán susceptibles de recursos administrativos los actos que causen estado en su respectiva instancia. Los recursos de reconsideración y apelación comprenderán el de nulidad por defecto de forma⁸². El recurso de reconsideración procederá contra resoluciones del director general de rentas o de otros funcionarios con facultades delegadas. El recurso se interpondrá por escrito ante el funcionario que dictó la resolución⁸³. **Recurso de apelación:** Contra la resolución de la DGR recaída en el recurso de reconsideración procederá recurso de apelación ante el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas, que se interpondrá con sujeción a lo dispuesto en el artículo 98, previo pago de la suma que se demande ingresar en la resolución recurrida con excepción de las multas. La resolución dictada por el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas tendrá carácter de definitiva en sede administrativa y solo será susceptible en dicha instancia de pedido de aclaratoria en el plazo con los alcances previstos en el artículo 95 del código fiscal⁸⁴. **Recurso ante el Superior Tribunal de Justicia:** Contra la decisión del Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 30 (treinta) días hábiles recurso contencioso administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia⁸⁵.

4.9. Formosa

Facultades de la DGR: Se establece que el organismo recaudador provincial de aplicación, al que se refiere la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, es la Dirección General de Rentas en el ámbito de la provincia de Formosa. **Recurso de reconsideración:** Contra las determinaciones y resoluciones de la DGR que impongan multas por infracciones, denieguen exenciones y en todos los otros casos previstos en este código, el contribuyente y los responsables podrán interponer recurso de reconsideración, dentro de los 10 (diez) días de su notificación⁸⁶. La interposición del recurso suspende la obligación de pago

77 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 69.

78 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 71.

79 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 73.

80 Código Fiscal Chubut (t.o. 2013), artículo 74.

81 Código Fiscal Entre Ríos (t.o. 2000), artículo 96.

82 Código Fiscal Entre Ríos (t.o. 2000), artículo 97.

83 Código Fiscal Entre Ríos (t.o. 2000), artículo 98.

84 Código Fiscal Entre Ríos (t.o. 2000), artículo 104.

85 Código Fiscal Entre Ríos (t.o. 2000), artículo 105.

86 Código Fiscal Formosa, artículo 81.

en relación con los importes y conceptos cuestionados por los contribuyentes o responsables, pero no interrumpe la aplicación de los intereses que los mismos devenguen⁸⁷, salvo que dentro de este término el recurrente interponga recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas⁸⁸. **Recurso jerárquico:** La interposición del recurso jerárquico, suspende la obligación de pago de la obligación fiscal en las condiciones previstas en el artículo 83 del código fiscal⁸⁹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** La DGR tendrá las siguientes facultades: a) implementar un régimen de regularización espontánea; b) el titular de la DGR y los funcionarios o agentes que designe estarán obligados a denunciar y a informar a la Fiscalía de Estado, respecto de los hechos u omisiones que pudieran encuadrarse, presuntamente, en alguno de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769, sus modificatorias y/o normas complementarias, una vez dictada la resolución que determine de oficio la deuda tributaria, aun cuando se haya interpuesto recurso contra dicho acto administrativo, así como en los casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, pero exista la presunción de comisión del hecho ilícito; c) recibir denuncias de terceros y los antecedentes que suministre la justicia provincial, respecto de los hechos u omisiones que pudieran encuadrarse, presuntamente, en alguno de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769, debiendo comenzar inmediatamente el procedimiento de verificación y determinación de la deuda, procediendo al dictado de la resolución determinativa de la obligación tributaria, en un plazo no mayor de 120 (ciento veinte) días hábiles administrativos, el que podrá ser prorrogado por requerimiento fundado del organismo recaudador; d) impulsar y proseguir los procedimientos tendientes a la determinación administrativa, aun cuando exista causa penal pendiente respecto de alguno de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769. En estos casos, solo se suspenderá la aplicación de las sanciones hasta el dictado de la sentencia definitiva en sede penal. Una vez firme la sentencia penal, la DGR aplicará las sanciones, sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial⁹⁰.

4.10. Jujuy

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la DGR que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, impongan sanciones por infracciones, resuelvan demandas por repetición o denieguen exenciones y contra todas las demás resoluciones individuales que no tengan previsto otro procedimiento en este código fiscal, los contribuyentes o responsables podrán interponer recurso de reconsideración ante la DGR⁹¹. El recurso de reconsideración deberá interponerse por escrito ante la DGR dentro de los 15 (quince) días de notificada la resolución respectiva⁹². La interposición del recurso de reconsideración suspende los efectos del acto administrativo, respecto de las disposiciones impugnadas, pero no interrumpe la aplicación de la actualización e intereses respectivos⁹³. **Recurso jerárquico:** La resolución de la DGR recaída sobre el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que el recurrente interponga, dentro de este término, recurso jerárquico ante el Ministerio de Hacienda⁹⁴. La presentación del recurso jerárquico tendrá efecto suspensivo del acto administrativo, en los términos de lo citado en el apartado precedente. **Demanda contencioso-administrativa:** Contra las decisiones definitivas del Ministerio de Hacienda interviniente, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso-administrativa de plena jurisdicción. La demanda deberá interponerse dentro de los 30 (treinta) días hábiles judiciales de notificada la decisión del Ministerio. En ambos supuestos, será requisito para interponer la demanda contencioso-administrativa, el pago previo de las sumas determinadas por la DGR, sus accesorios y recargos de corresponder, con excepción de la multa, pudiendo exigirse afianzamiento de su importe⁹⁵. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Cuando de la determinación de oficio surja la configuración de alguno de los delitos establecidos por la ley 24.769, aun cuando se encontrare recurrido, el Director formulará denuncia penal previo dictado de la resolución que así lo disponga donde deberán constar detalladamente los requerimientos por el tipo penal presun-

87 Código Fiscal Formosa, artículo 83.

88 Código Fiscal Formosa, artículo 84.

89 Código Fiscal Formosa, artículo 87.

90 Ley (Formosa) 1591, artículo 1.

91 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 98.

92 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 99.

93 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 101.

94 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 102.

95 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 106.

tamente configurado. De no corresponder la determinación administrativa de la deuda, se tendrá por formulada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito cuando existan elementos suficientes para sustentar la denuncia penal valorados en la resolución emitida por el director. En todos los casos de denuncia penal, la resolución de la Dirección que así lo disponga deberá contar con dictamen legal previo y firma del director del Organismo Fiscal. No se podrá formular denuncia penal fundada solamente en el monto de la deuda y previsto en el tipo penal como condición objetiva de punibilidad. En el caso del tercer párrafo del artículo 18 de la ley 24.769 el plazo de 120 (ciento veinte) días hábiles administrativos, solamente podrá ser prorrogado con requerimiento fundado del organismo por una sola vez. Después de dictado, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente⁹⁶.

4.11. La Pampa

Tribunal Administrativo de Apelación: En las causas relativas al procedimiento contencioso administrativo, el Poder Ejecutivo intervendrá mediante un Tribunal Administrativo de Apelación, presidido por el Ministro de Hacienda y Finanzas e integrado además por el Subsecretario de Hacienda y el Asesor Letrado de Gobierno, que resolverá por simple mayoría reunido en pleno. En caso de ausencia, impedimento o vacancia los integrantes mencionados serán reemplazados respectivamente por el Ministro de Gobierno y Justicia, Subsecretario de Gobierno y Justicia y un abogado de Asesoría Letrada de Gobierno⁹⁷. El Tribunal Administrativo de Apelación tiene facultades para dictar su reglamentación interna, requerir informes a las reparticiones públicas nacionales, provinciales y municipales y a particulares, ordenar la comparecencia personal de los contribuyentes, responsables, peritos, testigos y funcionarios de la Dirección y adoptar todas las demás medidas que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones⁹⁸. Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Administrativo de Apelación, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Superior Tribunal de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas⁹⁹. **Procedimiento contencioso administrativo: Recurso de reconsideración:** Contra las resoluciones de la Dirección que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses o denieguen exenciones, el contribuyente o los responsables podrán interponer recursos de reconsideración respecto de cada uno de esos conceptos, dentro de los quince (15) días de su notificación. Dicho recurso se presentará ante el funcionario que haya dictado la resolución impugnada pero se considerará en término aunque haya sido presentado ante otros funcionarios de la Dirección¹⁰⁰. Vencido el período de prueba fijado en el artículo 81 o desde la interposición del recurso en el supuesto del artículo 82, la Dirección dictará resolución fundada dentro de los noventa (90) días, pudiendo previamente requerir asesoramiento legal de la dependencia que correspondiere, el que deberá ser evacuado dentro de los quince (15) días. La resolución deberá dictarse con los mismos recaudos de orden formal previstos en el artículo 43 para la determinación de oficio y se notificará al recurrente, con todos sus fundamentos¹⁰¹. La interposición del recurso de reconsideración suspende la obligación de pago y la ejecución fiscal de los importes no aceptados, pero no interrumpe la aplicación del interés previsto en el artículo 45. A tal efecto, será requisito para considerar el recurso de reconsideración, que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal en cuanto a los importes que se le reclaman y respecto de los cuales no exprese disconformidad¹⁰². La resolución de la Dirección recaída en el recurso de reconsideración quedará firme a los quince (15) días de notificada, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 83, salvo que dentro de este plazo el recurrente interponga recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo¹⁰³. **Recurso de apelación:** El recurso deberá interponerse por escrito ante la Dirección, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución impugnada, debiéndose declarar la improcedencia cuando se omitan dichos requisitos¹⁰⁴. Presentado el recurso de apelación, la Dirección, sin

96 Código Fiscal Jujuy (t.o. 2013), artículo 45.

97 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 18.

98 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 20.

99 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 21.

100 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 78.

101 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 83.

102 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 84.

103 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 85.

104 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 86.

más trámite ni sustanciación, examinará si ha sido interpuesto en término y si es procedente, y dentro de los quince (15) días de la fecha cierta de presentado el escrito ante el funcionario competente dictará resolución admitiendo o denegando la apelación. Si el recurso fuese declarado admisible se elevará la causa al Poder Ejecutivo para su conocimiento y decisión, dentro de los quince (15) días, juntamente con un escrito de contestación a los fundamentos del apelante¹⁰⁵. Si la Dirección denegase la apelación, la resolución respectiva deberá ser fundada y especificar las circunstancias que la motivan, debiendo notificarse al apelante, el que podrá ocurrir directamente en queja ante el Poder Ejecutivo, dentro de los cinco (5) días de haber sido notificado. Transcurrido dicho término sin que se hubiese recurrido, la resolución de la Dirección quedará de hecho consentida con carácter de definitivo¹⁰⁶.

Recurso de Apelación ante el Tribunal Administrativo de Apelación: En el recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo de Apelación los recurrentes no podrán presentar nuevas pruebas, salvo aquellas que se refieran a hechos posteriores o documentos que no pudieron presentarse ante la Dirección¹⁰⁷. El Tribunal Administrativo de Apelación dictará su decisión dentro de los noventa (90) días de recibido el expediente y la notificará al recurrente, con sus fundamentos. En dicho plazo no se computarán los días que requieran las medidas para mejor proveer, dispuestas de conformidad con el artículo 90. El Tribunal, por resolución fundada, podrá disponer la extensión del plazo en treinta (30) días más¹⁰⁸. El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por vicios de procedimiento, defectos de forma en la resolución o incompetencia en el funcionario que la hubiera dictado. El Tribunal Administrativo de Apelación no admitirá cuestiones de nulidad que sean subsanables por vías de apelación, siempre que con ello no coarte al recurrente su derecho de defensa en juicio. La interposición y sustanciación del recurso de nulidad se regirá por las normas prescriptas para el recurso de apelación. Admitida la nulidad, los autos serán devueltos a la Dirección, la que deberá realizar nuevamente y en legal forma los actos y actuaciones declarados nulos¹⁰⁹. Contra las decisiones definitivas del Tribunal Administrativo de Apelación dictadas en materia de su competencia o cuando el Tribunal no las hubiera dictado en el plazo establecido en el artículo 92 de este Código, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso-administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia, solo después de efectuado el pago de las obligaciones fiscales y sus accesorias, con excepción de las multas, pudiendo exigirse el afianzamiento de su importe. La demanda del contribuyente o responsable –o del Fiscal de Estado, en su caso– deberá interponerse dentro de los treinta (30) días de notificada la resolución definitiva¹¹⁰.

Procedimiento administrativo penal tributario: En materia penal en jurisdicción de la provincia de La Pampa serán de aplicación la Ley Penal Tributaria 24.769 y sus modificatorias y complementarias¹¹¹. La Dirección será la encargada de denunciar los hechos u omisiones que puedan encuadrarse presuntamente en alguno de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria 24.769 y sus modificatorias y complementarias, una vez dictada la resolución que determine de oficio la deuda tributaria, aun cuando se haya interpuesto recurso contra dicho acto administrativo. Asimismo, realizará la pertinente denuncia en todos aquellos casos en que exista la presunción de comisión de un hecho ilícito en el marco de la citada ley penal¹¹². Cuando la denuncia penal fuese formulada por un particular, el juez competente remitirá los antecedentes a la DGR a fin de dar inicio al procedimiento de verificación y determinación de la deuda en el plazo de 120 (ciento veinte) días hábiles administrativos, prorrogables hasta 30 (treinta) días hábiles administrativos, debiendo comunicar tal circunstancia al juez, con los fundamentos que llevan al uso de la prórroga¹¹³. La tramitación del proceso penal no suspende los procedimientos administrativos ni los procesos judiciales tendientes a la determinación y cobro de la deuda tributaria y viceversa. La DGR no podrá aplicar las multas previstas en el Capítulo referido a las infracciones tributarias del Código hasta tanto recaiga sentencia definitiva en sede penal por los mismos hechos. En la resolución sancionatoria, la Dirección no podrá alterar los hechos acreditados en sede penal¹¹⁴. En los casos que corresponda la aplicación de las disposiciones del Capítulo III (de los delitos fis-

105 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 87.

106 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 88.

107 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 91.

108 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 92.

109 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 93.

110 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 95.

111 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 64 bis.

112 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 64 ter.

113 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 64 sexies.

114 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 64 septies.

cales) del Libro Primero, se suspenderá el plazo de prescripción para la aplicación de las sanciones establecidas en el Capítulo II del citado Título (de las defraudaciones) desde la fecha de la denuncia y hasta tanto recaiga sentencia definitiva en sede penal¹¹⁵.

4.12. La Rioja

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la Dirección que aprueben determinaciones que den origen a obligaciones de pago, contra las resoluciones que impongan multas por infracciones y contra las resoluciones que impongan clausuras, el contribuyente y los responsables podrán interponer recursos de reconsideración personalmente o por correo mediante carta certificada con recibo especial de retorno, dentro de los 15 (quince) días de su notificación. Con el recurso deberán exponerse todos los argumentos contra la determinación o resolución impugnada, siendo admisible todos los medios de prueba¹¹⁶. Durante la sustanciación del recurso, la Dirección no podrá disponer la ejecución de la obligación recurrida ni la efectivización de la clausura. En caso de que el recurso afectara de forma parcial a la obligación fiscal determinada, la Dirección podrá efectuar una liquidación por los anticipos o declaraciones juradas mensuales no recurridos e intimará su pago, vencido el plazo pertinente¹¹⁷. La resolución de la Dirección, recaída sobre el recurso de reconsideración, quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que, dentro de este término, el recurrente interponga recurso de apelación o nulidad ante la Función Ejecutiva¹¹⁸. Al respecto, debe contemplarse que el texto anterior del artículo 75 del Código Fiscal citado precedentemente, requería la previa oblación de la obligación fiscal que se impugnaba. Texto que ha sido modificado por ley 7447 del año 2003. **Recurso de apelación:** Presentado el recurso de apelación ante la Dirección, esta, sin más trámite ni sustanciación, examinará si ha sido interpuesto en término y si es procedente, y dentro de los 10 (diez) días de presentado el escrito dictará resolución admitiendo o denegando la apelación. Si transcurrido este término, la Dirección no hubiere resuelto su procedencia, deberá considerárselo admitido. La Dirección elevará la causa dentro de los 3 (tres) días, a la Función Ejecutiva, para su conocimiento y decisión. Cumplido dicho trámite, la causa quedará en condiciones de ser fallada definitivamente, debiendo dictarse la correspondiente providencia de autos, la que será notificada a la apelante¹¹⁹. La Función Ejecutiva dictará su resolución dentro de los 30 (treinta) días de la fecha de serle elevado el recurso para su conocimiento y la notificará al recurrente, con sus fundamentos¹²⁰. Contra las decisiones definitivas de la Función Ejecutiva, el contribuyente o responsable podrá interponer demandas contencioso-administrativas ante el Superior Tribunal de Justicia¹²¹. **Demanda contencioso-administrativa:** En el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia, este será competente para conocer las cuestiones de inconstitucionalidad de las normas de las leyes provinciales planteadas por las partes¹²².

4.13. Mendoza

Recursos administrativos: Las resoluciones emanadas del administrador general y demás funcionarios con atribuciones delegadas son recurribles en la forma establecida en el Código. Los recursos solo serán susceptibles de ser interpuestos contra los actos administrativos definitivos que causen estado en su respectiva instancia. La interposición de los recursos administrativos suspende la ejecución de las resoluciones recurridas¹²³. Los recursos administrativos citados precedentemente serán: a) de aclaratoria; b) de revocatoria; c) de apelación, y d) directo¹²⁴. El recurso de aclaratoria procede contra resoluciones de los funcionarios a fin de que sean corregidos errores materiales, subsanadas omisiones o aclarados conceptos oscuros, siempre que ello no importe una modificación sustancial. Se presentarán ante el mismo funcionario del que emanó el acto, dentro de los 5 (cinco) días de la notificación y deberá resolverse en

115 Código Fiscal La Pampa (t.o. 2010), artículo 140.

116 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 73.

117 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 74.

118 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 75.

119 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 77.

120 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 79.

121 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 80.

122 Código Fiscal La Rioja (t.o. 2015), artículo 84.

123 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 86.

124 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 87.

el mismo plazo¹²⁵. El recurso de revocatoria procede contra resoluciones emanadas del administrador general o de funcionarios que actúen en virtud de facultades delegadas. El planteo deberá presentarse fundado dentro del plazo de 15 (quince) días de la notificación de la respectiva resolución. El recurso deberá ser resuelto en el plazo de 30 (treinta) días de encontrarse las actuaciones en estado¹²⁶. **Recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal:** El recurso de apelación ante el Tribunal Administrativo Fiscal procede contra las decisiones definitivas del administrador general, salvo que exista un procedimiento especial, siempre que previamente se hubiera interpuesto recurso de revocatoria. El escrito correspondiente deberá presentarse ante la mesa de entradas de la Administración Tributaria Mendoza, dentro de los 15 (quince) días de notificada la resolución respectiva, previo pago de la tasa retributiva de servicios que será requisito de admisibilidad, y será remitido directamente al Tribunal Administrativo Fiscal dentro de los dos días de interpuesto. Producidas las pruebas y aclaraciones pertinentes, el Tribunal pondrá las actuaciones en estado de resolver. La resolución será pronunciada dentro de los 30 (treinta) días de la providencia que llama a autos para resolver; será remitida dentro de los 3 (tres) días de dictada, para su ratificación por el Poder Ejecutivo. En el caso de que este comparta el criterio del Tribunal Administrativo Fiscal, emitirá un decreto ratificando dicha resolución. Caso contrario, devolverá las actuaciones para que se efectúe un nuevo estudio del asunto. El decreto que ratifique la resolución deberá notificarse al recurrente, a la Administración Tributaria Mendoza y al Fiscal de Estado¹²⁷. Las resoluciones dictadas por el Tribunal Administrativo Fiscal, una vez ratificadas por el Poder Ejecutivo, tendrán el carácter de definitivas en sede administrativa y solo serán susceptibles de recurso de aclaratoria a fin de que sean corregidos errores materiales, subsanadas omisiones de pronunciamiento o aclarados conceptos oscuros. Este recurso deberá presentarse dentro de los 2 (dos) días de la notificación y resolverse en el plazo de 5 (cinco) días¹²⁸. A partir del pronunciamiento del Tribunal Administrativo Fiscal ratificado por el Poder Ejecutivo quedará expedita la vía judicial para el ejercicio de las acciones pertinentes. La interposición de estas acciones no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que la Corte Suprema de Justicia dispusiere lo contrario¹²⁹. **Recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia:** Podrán impugnarse las leyes fiscales por inconstitucionalidad accionando directamente ante la Suprema Corte de Justicia dentro de los 30 (treinta) días de la vigencia de la ley o de la fecha en que la norma produzca efectos jurídicos en la situación fiscal del sujeto pasivo. Transcurrido dicho plazo, la acción solo procederá cuando se cumplan los siguientes requisitos: a) pago del tributo actualizado, sus intereses, recargos y multas; b) protestas, y c) iniciación de la acción dentro de los 30 (treinta) días de la fecha de pago¹³⁰. **Procedimiento administrativo penal tributario:** La prescripción de las facultades del Fisco se suspenderá hasta tanto exista sentencia firme y ejecutoriada en el fuero penal si se hubiese formado causa. En este caso la DGR podrá solicitar medidas precautorias judiciales, a cuyo efecto no se extinguirán los recaudos establecidos en el artículo 112 del Código Procesal Civil. Entonces, el término continuará corriendo desde los 6 (seis) meses posteriores a la fecha en que quede firme la sentencia o resolución judicial definitiva¹³¹.

4.14. Misiones

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la Dirección que determinen gravamen, multas, liquiden intereses, calculen actualizaciones de deudas o denieguen exenciones, ya sea que hayan sido dictadas en forma conjunta o separada, el contribuyente o los responsables podrán interponer recursos de reconsideración respecto de cada resolución, dentro de los 15 (quince) días de su notificación¹³². El recurso de reconsideración se presentará ante la dependencia que haya dictado la resolución impugnada¹³³. Vencido el plazo de prueba pertinente o bien desde la interposición del recurso, en el supuesto de no producirse prueba, se dictará resolución fundada dentro de los 60 (sesenta) días, pudien-

125 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 88.

126 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 89.

127 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 92.

128 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 93.

129 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 94.

130 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 95.

131 Código Fiscal Mendoza (t.o. 2016), artículo 52.

132 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 67.

133 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 68.

do el Tribunal requerir medidas para mejor proveer, las que serán evaluadas dentro de los 15 (quince) días¹³⁴. La interposición del recurso de reconsideración suspende la obligación de pago y la ejecución fiscal de los importes no aceptados pero no interrumpe la aplicación de las actualizaciones e intereses, en cuanto conformada total o parcialmente la obligación fiscal recurrida. A tal efecto, será requisito para interponer dicho recurso, que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal en cuanto a los importes que se le reclaman y respecto de los cuales preste conformidad. Este requisito no será exigible cuando en el recurso se discuta la calidad de contribuyente o responsable. La resolución recaída en el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que dentro de ese plazo el recurrente interponga recurso de apelación ante la Cámara Fiscal¹³⁵. **Recurso de Apelación ante la Cámara Fiscal:** El recurso de apelación deberá interponerse por escrito expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida. Presentado el recurso de apelación, la Dirección, sin más trámite ni sustanciación, examinará si el recurso es admisible y dictará resolución dentro de los 5 (cinco) días de presentado¹³⁶. Declarado admisible el recurso, se elevarán las actuaciones a la Cámara Fiscal para su conocimiento y decisión, dentro de los 15 (quince) días juntamente con un escrito de contestación a los fundamentos del apelante y ofrecimiento de la prueba a producir¹³⁷. La Cámara Fiscal dictará su decisión dentro de los 60 (sesenta) días de recibido el expediente. En dicho plazo no se computarán los días que requieren las medidas para mejor proveer. La decisión definitiva de la Cámara Fiscal se notificará dentro de los 5 (cinco) días de dictada¹³⁸. **Demanda contencioso-administrativa:** Contra las decisiones definitivas de la Cámara Fiscal dictadas en materia de su competencia o cuando la Cámara no las hubiera dictado en el plazo citado en el párrafo precedente, se podrá interponer demanda contencioso-administrativa ante el Superior Tribunal de Justicia, previo pago de la suma adeudada a la Dirección en concepto de impuestos, actualizaciones e intereses, en su caso¹³⁹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Los términos de prescripción establecidos en el artículo 102, no correrán, entre otros supuestos, hasta tanto se dicte sentencia firme en fueros penales o tributarios¹⁴⁰.

4.15. Neuquén

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones de la Dirección Provincial que determinen gravámenes, impongan multas, liquiden intereses, rechacen repeticiones de tributos o de cualquier otra índole, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 15 (quince) días de notificado, el recurso de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas¹⁴¹. La Dirección podrá sustanciar las pruebas que considere conducentes, ofrecidas por el recurrente, y disponer las verificaciones que considere necesarias para establecer la veracidad de los hechos, y dictará resolución motivada dentro de los 60 (sesenta) días de la interposición del recurso¹⁴². La resolución recaída sobre el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que dentro de dicho término el contribuyente interponga recurso de apelación ante el Poder Ejecutivo a través del Tribunal de Apelaciones, en cuyo caso, la Dirección solamente examinará si el recurso ha sido interpuesto en tiempo y forma y, en su caso, declarará su admisibilidad, debiendo elevarlo para su tratamiento¹⁴³. **Recurso de Apelación:** Declarada la admisibilidad del recurso de apelación, el expediente deberá ser remitido por la Dirección Provincial de Rentas al Tribunal de Apelaciones dentro de los 15 (quince) días, juntamente con un escrito de contestación de los agravios del apelante¹⁴⁴. Si la Dirección denegase la apelación, la resolución respectiva deberá notificarse al apelante, el que podrá recurrir en queja ante el Poder Ejecutivo dentro de los 5 (cinco) días de notificada. Transcurrido dicho término sin que se hubiere recurrido, la resolución de la Dirección quedará de hecho consentida en

134 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 70.

135 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 71.

136 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 72.

137 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 73.

138 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 77.

139 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 81.

140 Código Fiscal Misiones (t.o. 2006), artículo 104, modificado por ley 4255.

141 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 94.

142 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 96.

143 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 97.

144 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 98.

carácter de definitiva¹⁴⁵. El Poder Ejecutivo, mediante el Tribunal de Apelaciones, podrá sustanciar las pruebas que considere conducentes ofrecidas por el recurrente y disponer las verificaciones que crea necesarias y deberá dictar el acuerdo, que agotará la vía administrativa, dentro de los 90 (noventa) días de interposición del recurso. Dicho acuerdo deberá ser notificado al contribuyente con copia íntegra¹⁴⁶. *Suspensión del término de la prescripción*: Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal de Apelaciones o de reconsideración ante el Director Provincial de Rentas, la suspensión del curso de la prescripción se prolongará hasta 90 (noventa) días después de que se haya agotado la vía recursiva administrativa¹⁴⁷. **Demanda Contencioso-administrativa**: Contra la resolución dictada por el Poder Ejecutivo, a través del Tribunal de Apelaciones, podrá interponerse demanda contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia dentro del plazo de 30 (treinta) días de notificada aquella. Será requisito de admisibilidad de la demanda, el pago previo de la obligación fiscal y sus accesorios y al solo efecto de repetir los pagos que resulten indebidos. No alcanza esta exigencia al importe adeudado por multas¹⁴⁸.

4.16. Río Negro

Recurso de reconsideración: Las resoluciones de la Agencia quedan firmes a los 10 (diez) días de notificadas al contribuyente o responsable, salvo que en dicho plazo interpongan recurso de reconsideración. Este recurso procede contra resoluciones del Director Ejecutivo de la Agencia o de otro funcionario con facultades delegadas. El recurso se interpone por escrito ante el funcionario que dicta la resolución, es fundado y debe contener el ofrecimiento de la prueba que considera pertinente. Contra las resoluciones de la Agencia en los recursos de reconsideración, los interesados pueden interponer, dentro de los 10 (diez) días de notificados, recurso administrativo de apelación. Si en el término señalado en el párrafo anterior no se interpone el recurso autorizado, las resoluciones se tienen por firmes. En todos los casos, el contribuyente o responsable puede interponer el recurso de reconsideración o el administrativo de apelación, ante la Delegación de la Agencia de Recaudación Tributaria de su domicilio¹⁴⁹. **Recurso de apelación**: El escrito interponiendo el recurso administrativo de apelación debe ser presentado por el interesado ante la Agencia, en términos concretos y fundando las razones que hacen a su derecho, acompañando u ofreciendo todas las pruebas pertinentes, no admitiendo después otros escritos u ofrecimientos de nuevas pruebas¹⁵⁰. Presentado el recurso, la Agencia debe elevar las actuaciones al Ministerio de Economía, juntamente con un escrito de contestación a los fundamentos de la apelación, dentro de los quince días. El Ministerio procede a sustanciar las pruebas ofrecidas que considera conducentes; dispone, si lo estima conveniente, que se practiquen otras diligencias de prueba y dicta resolución motivada, incluyendo –en su caso– las razones de la desestimación de las pruebas ofrecidas y no diligenciadas. Cumplidos estos trámites, la causa queda en condiciones de ser resuelta definitivamente, previo dictamen del asesor letrado del citado Ministerio¹⁵¹. Las resoluciones que dicte el Ministerio en los recursos de apelación o las de la Agencia no apeladas en los términos previstos, no son susceptibles de recurso alguno, quedando a salvo el derecho de los contribuyentes para entablar acción judicial por repetición, previo cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas¹⁵². Los reconocimientos de deuda y las resoluciones firmes que determinen obligaciones impositivas o impongan multas y no sean seguidas del pago en término pueden ser ejecutadas judicialmente por vía de apremio sin necesidad de ninguna ulterior intimación¹⁵³. **Procedimiento administrativo penal tributario**: En los supuestos de defraudación enumerados por el artículo 56 del Código Fiscal, debe aplicarse como multa el doble de la que haya correspondido por omisión de pago. En los casos precedentes, cuando de las irregularidades constatadas surja la posible comisión de los delitos de defraudación o falsificación de documentos en perjuicio del Fisco, el funcionario actuante formulará denuncia penal de inmediato¹⁵⁴.

145 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 99.

146 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 100.

147 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 143.

148 Código Fiscal Neuquén (t.o. 2013), artículo 101.

149 Código Fiscal Río Negro, artículo 93.

150 Código Fiscal Río Negro, artículo 94.

151 Código Fiscal Río Negro, artículo 95.

152 Código Fiscal Río Negro, artículo 96.

153 Código Fiscal Río Negro, artículo 102.

154 Código Fiscal Río Negro, artículo 56.

4.17. Salta

Recurso de jerárquico: Contra las resoluciones de la Dirección que determinen, en forma cierta o presuntiva, tributos o accesorios o impongan sanciones, los contribuyentes o responsables y los infractores afectados podrán interponer, dentro del plazo de 15 (quince) días de notificados, únicamente los siguientes recursos: a) recurso jerárquico ante el Ministro de Hacienda y Obras Públicas cuando el monto de la determinación de tributos y sus accesorios o de las sanciones, en cada caso, no supere el monto equivalente a cien mil unidades tributarias; b) recurso jerárquico directo ante el gobernador de la provincia cuando el monto de la determinación de tributos y sus accesorios o de las sanciones, en cada caso, supere el monto equivalente a cien mil unidades tributarias¹⁵⁵. Las resoluciones del Ministerio de Hacienda y Obras Públicas y las decisiones emanadas del gobernador de la provincia serán definitivas, quedando a salvo el derecho de los recurrentes para entablar acción judicial por repetición, previo cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas, incluyendo sus accesorios, y determinadas en la instancia administrativa¹⁵⁶. **Demanda contencioso-administrativa:** El recurso contencioso se sustanciará de acuerdo con las normas y términos establecidos en el Código de Procedimientos Contencioso-Administrativo¹⁵⁷. Las resoluciones consentidas en cualquier etapa y las definitivas pasarán en autoridad de cosa juzgada y no se admitirá acción de repetición por las obligaciones fiscales, multas, recargos e intereses que se abonen¹⁵⁸.

4.18. San Juan

Recurso de reconsideración: Contra las determinaciones y resoluciones de la DGR que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, anticipos, pagos a cuenta y sus accesorios, impongan sanciones por infracciones, resuelvan demandas de repetición o exenciones y en general cualquier resolución de la DGR que afecte derechos e intereses de los contribuyentes o responsables, el contribuyente o responsable solo podrá interponer recurso de reconsideración en sede administrativa dentro del término improrrogable de 10 (diez) días hábiles de la notificación cuando se domicilie en la provincia y dentro de 15 (quince) días hábiles cuando esté domiciliado fuera de ella. Cuando no se interpusiera el recurso de reconsideración en el término señalado, las determinaciones y las resoluciones se tendrán por firmes, lo que significará que no podrá deducirse reclamo alguno en la misma instancia –cosa juzgada administrativa–¹⁵⁹. La interposición del recurso citado suspende la eficacia del acto administrativo recurrido, paralizando los efectos ejecutorios de la decisión administrativa, hasta la resolución del recurso. La interposición del recurso de reconsideración suspende la obligación del pago y la ejecución fiscal de los importes no aceptados, pero no interrumpe la aplicación de la actualización monetaria e intereses correspondientes. A tal efecto, será requisito para considerar el recurso de reconsideración, que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal en cuanto a los tributos que se le reclaman y respecto de los cuales no se hubiere recurrido. Dicho requisito no será exigido cuando en el recurso se discuta la calidad de contribuyente o responsable¹⁶⁰. La Dirección deberá resolver el recurso de reconsideración dentro de un plazo de 60 (sesenta) días hábiles contados desde su interposición. La resolución es irrecurrible en sede administrativa. Vencido dicho plazo sin que la Dirección haya dictado resolución, el interesado podrá presentar pronto despacho para agotar la vía administrativa y, transcurridos 20 (veinte) días hábiles, podrá considerar denegado tácitamente el recurso, quedando habilitada la vía judicial. El dictado de la resolución denegatoria de la reconsideración en materia de determinación de impuestos y accesorios implicará que la resolución se tenga por firme, el acto administrativo adquirirá fuerza ejecutoria y posibilitará el ejercicio de la vía de ejecución fiscal¹⁶¹. Antes de dictar resolución aceptando o denegando el recurso de reconsideración y/o la acción de repetición, la DGR dará intervención y requerirá dictamen fundado de Asesoría Técnica y de Asesoría Letrada de la repartición. Resuelto el reclamo a favor del contribuyente se dará intervención a la Contaduría General de la Provincia¹⁶². Vencido el plazo para la fijación de las

155 Código Fiscal Salta (t.o. 2005), artículo 69.

156 Código Fiscal Salta (t.o. 2005), artículo 71.

157 Código Fiscal Salta (t.o. 2005), artículo 72.

158 Código Fiscal Salta (t.o. 2005), artículo 74.

159 Código Fiscal San Juan, artículo 57.

160 Código Fiscal San Juan, artículo 58.

161 Código Fiscal San Juan, artículo 61.

162 Código Fiscal San Juan, artículo 64.

pruebas y diligenciadas las medidas para mejor proveer, entre las que se pueda disponer, la DGR deberá pronunciarse dentro del término de 20 (veinte) días hábiles, debiendo practicar en la resolución la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa, si correspondiere¹⁶³. **Demanda contencioso-administrativa:** Contra las decisiones definitivas y de última instancia de la DGR, los contribuyentes o responsables podrán interponer demanda contencioso-administrativa ante los jueces ordinarios con competencia en la materia dentro de los 30 (treinta) días de notificada la resolución. Será requisito para promover la demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial el pago previo de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses mediante depósito bancario en dinero en efectivo a la orden de la DGR. El contribuyente podrá sustituir el depósito del dinero en efectivo por la constitución a favor de la Provincia de San Juan, por sí o por tercera persona, de un derecho real de hipoteca sobre uno o varios inmuebles ubicados en la Provincia o aval bancario¹⁶⁴.

4.19. San Luis

Recursos administrativos: Contra las resoluciones de la Dirección Provincial que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias o interpongan sanciones por infracciones, el contribuyente o responsable podrá interponer, ejerciendo la opción de manera excluyente, los siguientes recursos: a) de reconsideración ante la Dirección Provincial; b) de apelación ante el Ministerio. De no manifestarse en forma expresa que ha optado por el recurso de apelación ante el Ministerio, se entenderá que ha elegido el recurso de reconsideración ante la Dirección Provincial¹⁶⁵. Cualquiera que sea el recurso por el que haya optado el contribuyente o responsable, será presentado por escrito ante la Dirección Provincial dentro de los 10 (diez) días de notificada la resolución respectiva¹⁶⁶. **Recurso de reconsideración:** Juntamente con el recurso de reconsideración, deberán exponerse todos los argumentos contra la resolución impugnada, no admitiéndose el ofrecimiento y/o presentación de pruebas, a no ser que se trate de hechos nuevos vinculados con el caso¹⁶⁷. La resolución de la Dirección Provincial recaída en el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que dentro de ese término el recurrente interponga el recurso contencioso administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia¹⁶⁸. **Recurso de apelación:** En todos los casos en que el contribuyente o responsable opte por la vía del recurso de apelación ante el Ministerio, la Dirección Provincial deberá emitir las actuaciones administrativas dentro del término fijado y sin más trámite que el de elevación. Únicamente podrá expedirse a su respecto, denegando la procedencia del recurso, en el supuesto de que la interposición del recurso de apelación ante el Ministerio haya sido realizada fuera del término legal de 10 (diez) días contados desde la notificación de la resolución de la Dirección Provincial objeto de la apelación¹⁶⁹. **Demanda contencioso-administrativa:** El contribuyente o responsable podrá interponer recurso contencioso administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, contra las decisiones definitivas del Ministerio o ante la resolución de la Dirección Provincial recaída en el recurso de reconsideración. El recurso deberá interponerse dentro de los 15 (quince) días de notificada la decisión del Ministerio o de notificada la resolución de la Dirección. Será requisito para interponer el recurso contencioso-administrativo el pago previo de los tributos y su actualización, recargos e intereses¹⁷⁰.

4.20. Santa Cruz

Recurso de reconsideración: Contra todo acto de carácter individual emanado de la ASIP, con excepción de aquel que aplique la sanción de clausura, el contribuyente o responsable podrá interponer dentro de los 10 (diez) días de notificado, recurso de reconsideración ante dicha institución¹⁷¹. La ASIP deberá resolver el recurso de reconsideración dentro del plazo máximo de 90 (noventa) días contados desde su interposición. La resolución que se dicte causa ejecutoria. Cuando existan planteos ante orga-

163 Código Fiscal San Juan, artículo 67.

164 Código Fiscal San Juan, artículo 69.

165 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 107.

166 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 108.

167 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 109.

168 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 111.

169 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 113.

170 Código Fiscal San Luis (t.o. 2014), artículo 115.

171 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 72.

nismos interjurisdiccionales, los términos previstos precedentemente se computarán a partir de la resolución de los mismos. Vencido el plazo citado, el recurrente podrá interponer recurso jerárquico¹⁷². La interposición del recurso de reconsideración no suspenderá la intimación de pago respectiva, la que deberá cumplirse en la forma establecida en el Código Fiscal o por otras leyes impositivas, salvo por la parte recurrida¹⁷³. Vencido el término fijado para la producción de las pruebas y diligenciadas las medidas para mejor proveer que puedan disponer, la ASAP deberá pronunciarse, debiendo practicar en la resolución la liquidación del tributo y accesorios y fijar el importe de la multa¹⁷⁴. La resolución de la ASAP sobre el recurso de reconsideración presentado quedará firme a los 10 (días) de ser notificada al recurrente¹⁷⁵. **Recurso jerárquico:** Resuelto el recurso de reconsideración, o vencido el plazo para hacerlo, el recurrente podrá interponer recurso jerárquico ante la ASAP, que lo elevará al Ministerio de Economía, Finanzas e Infraestructura, junto con las actuaciones en el plazo de 10 (diez) días de presentado¹⁷⁶. En el recurso jerárquico, el recurrente no podrá presentarse o proponer nuevas pruebas, salvo aquellas que hubiesen sido denegadas al interponer el recurso de reconsideración. El Ministerio de Economía, Finanzas e Infraestructura dictará su decisión dentro de los 90 (noventa) días de la fecha de presentación del recurso. La interposición del recurso suspende la obligación, mas no interrumpe el curso de los intereses que sean aplicables¹⁷⁷. Vencido el plazo para resolver el recurso jerárquico sin que haya habido resolución expresa, el recurrente podrá interponer pronto despacho, y si no hubiere pronunciamiento dentro de los 30 (treinta) días quedará, por este solo hecho, expedita la vía contencioso-administrativa¹⁷⁸. **Demanda contencioso-administrativa:** Contra la decisión definitiva del Ministerio de Economía, Finanzas e Infraestructura, o de la ASIP, o cuando el Ministerio no hubiere dictado su decisión dentro del plazo previsto, el contribuyente o responsable podrá interponer demanda contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior, dentro del plazo de 30 (treinta) días hábiles judiciales de notificada la resolución o cumplido el plazo citado precedentemente¹⁷⁹. En el caso de que haya habido resolución expresa del recurso jerárquico, el contribuyente o responsable deberá acompañar a la demanda contencioso-administrativa la constancia de pago de las obligaciones fiscales, sus accesorios y multas¹⁸⁰. El recurso de reconsideración o la demanda de repetición ante la ASIP y el posterior recurso jerárquico ante el Ministerio de Economía, Finanzas e Infraestructura, son requisitos previos para habilitar la vía judicial y demandar al Fisco ante el Tribunal Superior¹⁸¹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** El director ejecutivo tendrá la facultad de realizar la denuncia penal contra el contribuyente o responsable cuando se cometa defraudación en los términos previstos en el Código Fiscal¹⁸². *Suspensión del término de la prescripción:* En caso de producirse denuncia penal, la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que ocurra dicha circunstancia hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva¹⁸³. *Secreto fiscal:* No estarán alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales¹⁸⁴.

4.21. Santa Fe

Recurso de reconsideración o revocatoria: Contra las determinaciones de la Administración Provincial de Impuestos y las resoluciones que impongan multas por infracciones y defraudaciones, así

172 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 74.

173 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 75.

174 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 79.

175 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 80.

176 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 81.

177 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 82.

178 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 83.

179 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 84.

180 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 85.

181 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 89.

182 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 12, inciso n).

183 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 141.

184 Código Fiscal Santa Cruz (t.o. 2016), artículo 15.

como las derivadas de verificación que rectifiquen declaraciones juradas o establezcan obligaciones impositivas y en general contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses de los contribuyentes o responsables, estos podrán interponer recursos de reconsideración o revocatoria, personalmente o por correo, mediante carta certificada o expreso con recibo de retorno, ante la Administración Provincial de Impuestos, dentro de los 15 (quince) días de su notificación¹⁸⁵. La resolución de la Administración Provincial de Impuestos recaída sobre el recurso de revocatoria o reconsideración, quedará firme a los 15 (quince) días de notificado el contribuyente o responsable, salvo que dentro de este término, interpongan recurso de apelación para ante el Poder Ejecutivo¹⁸⁶. **Recurso jerárquico:** El recurso de interposición se presenta ante el Poder Ejecutivo, y juntamente con el mismo el contribuyente o responsable deberá justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione¹⁸⁷. Cuando en la apelación interpuesta, la resolución definitiva confirme la determinación cuestionada, los intereses se computarán hasta la fecha del pago antes mencionada¹⁸⁸. Una vez producida la prueba se dará intervención a los órganos técnicos que se estime pertinentes, e indefectiblemente, a la Asesoría Letrada del Ministerio de Hacienda y Finanzas, y eventualmente a la Fiscalía de Estado, todo ello en un plazo no mayor de tres meses, luego del cual el Poder Ejecutivo dictará resolución en el término de 30 (treinta) días. Dicha resolución se notificará por cédula quedando expedita la vía ejecutiva si en el término de 15 (quince) días a partir de dicha notificación no se interpusiere recurso contencioso administrativo ante la Corte Suprema. En el caso de que la Administración Provincial de Impuestos denegara el recurso por improcedencia formal, igualmente podrá deducir apelación ante el Poder Ejecutivo en el término de 15 (quince) días. En tal caso, la Administración Provincial de Impuestos deberá remitir de inmediato las actuaciones al Ministerio de Hacienda, por cuyo conducto se sustanciará sin más trámite que el informe de la Asesoría Letrada del citado Ministerio y, eventualmente, de la Fiscalía de Estado, así quedará agotada la vía administrativa¹⁸⁹. **Recurso contencioso-administrativo:** Contra la resolución denegatoria del Poder Ejecutivo, expresa o tácita, procederá el recurso contencioso-administrativo ante la Corte Suprema de Justicia de acuerdo con el Código respectivo¹⁹⁰. **Procedimiento administrativo penal tributario:** A través de la resolución ME 469/12 la provincia de Santa Fe creó la *Comisión de Implementación del Régimen Penal Tributario* que tiene por objeto coordinar el abordaje de la temática referida a los delitos tributarios contemplados en la ley 24.769, modificada por la ley 26.735. **Suspensión del término de la prescripción:** En caso de producirse denuncia penal, la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que ocurra dicha circunstancia hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva¹⁹¹. **Secreto fiscal:** Tampoco están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales¹⁹².

4.22. Santiago del Estero

Recurso de reconsideración o revocatoria: El recurso de reconsideración procederá contra resoluciones de la Autoridad de Aplicación que determinen: a) obligaciones tributarias; b) fijen valuaciones fiscales; c) calculen actualizaciones de deudas; d) impongan sanciones por infracciones; e) denieguen exenciones. El contribuyente y los responsables podrán interponer recurso de reconsideración dentro de los 15 (quince) días de su notificación¹⁹³. El recurso de reconsideración se presentará ante la Autoridad de Aplicación que haya dictado la resolución impugnada¹⁹⁴. La interposición del recurso suspende la obligación de pago en relación con los importes no aceptados por los contribuyentes o responsables, pero no interrumpe la aplicación de la actualización, intereses o recargos¹⁹⁵. Será requisito ineludible para interponer recurso de reconsideración, que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal en

185 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 119.

186 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 120, primer párrafo.

187 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 120, primer párrafo.

188 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 120, segundo párrafo.

189 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 122.

190 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 124.

191 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 118.

192 Código Fiscal Santa Fe (t.o. 2014), artículo 150.

193 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 75.

194 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 76.

195 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 77.

cuanto a los importes respecto de los cuales preste conformidad. Este requisito no será exigible cuando en el recurso se discuta la calidad de contribuyente o responsables¹⁹⁶. Durante la procedencia del recurso de reconsideración, la autoridad de aplicación no podrá disponer la ejecución de la obligación tributaria¹⁹⁷. La resolución del recurso de reconsideración deberá dictarse dentro de los 40 (cuarenta) días de la interposición del recurso, salvo que el recurrente hubiere solicitado y obtenido un plazo para la producción de prueba, el que no podrá exceder de 15 (quince) días¹⁹⁸. La resolución de la Autoridad de Aplicación, recaída sobre el recurso de reconsideración, quedará firme a los 15 (quince) días de notificada fehacientemente, salvo que dentro de este término el recurrente oponga recurso de apelación ante dicha Autoridad o el Fiscal de Estado manifieste su oposición¹⁹⁹. **Recurso de apelación:** Los recursos de apelación deberán interponerse por escrito ante la Autoridad de Aplicación expresando los agravios que le cause a la apelante la resolución impugnada, debiendo la Autoridad de Aplicación declarar la improcedencia del recurso, cuando omita dicho requisito²⁰⁰. Presentado el recurso de apelación, la Autoridad de Aplicación examinará si ha sido interpuesto en término y si es procedente y dentro de los 5 (cinco) días de presentado el escrito dictará resolución admitiendo o denegando la apelación. En el primer caso, elevará la causa al Tribunal Fiscal para su conocimiento y decisión dentro de los 5 (cinco) días, juntamente con el escrito de contestación a los escritos del apelante. Asimismo, si el Fiscal de Estado manifestara oposición, la Autoridad de Aplicación deberá elevar la causa al Tribunal Fiscal, para su conocimiento y decisión, notificando al recurrente, quien podrá presentar un memorial dentro de 15 (quince) días. Cumplido dicho trámite, la causa quedará en condiciones de ser resuelta definitivamente, debiendo dictarse la correspondiente providencia de autos²⁰¹. Si la autoridad de aplicación denegare la apelación, la notificación respectiva deberá ser fundada y notificada fehacientemente al apelante, el que podrá recurrir directamente en queja, ante el Tribunal Fiscal, dentro de los 10 (diez) días de haber sido notificado. Transcurrido dicho término sin que hubiere sido recurrido, la resolución quedará de hecho consentida de carácter definitivo. Si el Tribunal Fiscal confirmara la resolución denegatoria, quedará abierta la vía contencioso-administrativa²⁰².

4.23. Tierra del Fuego

Recursos administrativos: Contra las resoluciones de la Dirección Provincial que determinen total o parcialmente obligaciones tributarias, interpongan sanciones por infracciones, el contribuyente o responsable podrá interponer, ejerciendo la opción de manera excluyente, los siguientes recursos: a) de reconsideración ante la Dirección Provincial; b) de apelación ante el Ministerio. De no manifestarse en forma expresa que ha optado por el recurso de apelación ante el Ministerio, se entenderá que ha elegido el recurso de reconsideración ante la Dirección Provincial²⁰³. Cualquiera que sea el recurso por el que haya optado el contribuyente o responsable, se lo presentará por escrito ante la Dirección Provincial dentro de los 10 (diez) días de notificada la resolución respectiva²⁰⁴. **Recurso de reconsideración:** Juntamente con el recurso de reconsideración, deberán exponerse todos los argumentos contra la resolución impugnada, no admitiéndose el ofrecimiento y/o presentación de pruebas, a no ser que se trate de hechos nuevos vinculados con el caso²⁰⁵. La resolución de la Dirección Provincial recaída en el recurso de reconsideración quedará firme a los 15 (quince) días de notificada, salvo que dentro de ese término el recurrente interponga el recurso contencioso-administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia²⁰⁶. **Recurso de apelación:** En todos los casos en que el contribuyente o responsable opte por la vía del recurso de apelación ante el Ministerio, la Dirección Provincial deberá emitir las actuaciones administrativas dentro del término fijado y sin más trámite que el de elevación. Únicamente podrá expedirse a su respec-

196 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 78.

197 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 79.

198 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 81.

199 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 83.

200 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 87.

201 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 88.

202 Código Fiscal Santiago del Estero, artículo 89.

203 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 107.

204 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 108.

205 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 109.

206 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 111.

to, denegando la procedencia del recurso, en el supuesto de que la interposición del recurso de apelación ante el Ministerio haya sido realizada fuera del término legal de 10 (diez) días contados desde la notificación de la resolución de la Dirección Provincial objeto de la apelación²⁰⁷. **Demanda contencioso-administrativa:** El contribuyente o responsable, podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, contra las decisiones definitivas del Ministerio o ante la resolución de la Dirección Provincial recaída en el recurso de reconsideración. El recurso deberá interponerse dentro de los 15 (quince) días de notificada la decisión del Ministerio o de notificada la resolución de la Dirección. Será requisito para interponer el recurso contencioso-administrativo el pago previo de los tributos y su actualización, recargos e intereses²⁰⁸. **Procedimiento administrativo penal tributario:** La Agencia de Recaudación Faguina tiene la obligación y facultad de denunciar ante el fuero penal la presunta comisión de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769 (BO N° 28.564) y sus modificatorias, respecto de los tributos locales, cuando entendiere que se ha ejecutado una conducta punible encuadrable en alguno de los tipos penales contemplados en esta ley²⁰⁹. **Suspensión del término de la prescripción:** Cuando exista formulación de denuncia penal establecida en la ley nacional 24.769, por presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en dicha ley, la suspensión de la prescripción se extenderá hasta los 180 (ciento ochenta) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva²¹⁰.

4.24. Tucumán

Recurso de reconsideración: Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer –a su opción–, dentro de los 15 (quince) días de notificados, los siguientes recursos: 1) recurso de reconsideración, o 2) recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable²¹¹. Durante el trámite de dichos recursos, la autoridad de aplicación no podrá disponer de la ejecución de la obligación fiscal. Se dictará resolución motivada, dentro de los 60 (sesenta) días de la interposición del recurso de reconsideración, notificándola al recurrente con todos sus fundamentos. Transcurrido el término establecido sin que se dicte resolución, el contribuyente o responsable podrá tener por denegado el recurso de reconsideración²¹². La interposición del recurso suspende la obligación de pago en relación con los importes no aceptados por los contribuyentes o responsables. A tal efecto, será requisito ineludible para interponer el recurso de reconsideración que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal con respecto a los importes que se le reclamen y por los cuales preste conformidad. Este requisito no será exigido cuando en el recurso se discuta la calidad de contribuyente o responsable²¹³. La resolución recaída en el recurso de reconsideración revestirá el carácter de definitiva, pudiendo solo impugnarse por la vía contencioso-administrativa, en los términos del artículo 9 de la ley 6205 del Código Procesal Administrativo²¹⁴. **Recurso ante la Autoridad de Aplicación:** Cuando no se encuentre prevista en este Código una vía recursiva especial, los sujetos pasivos podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo y contra la intimación de pago pertinente, dentro de los 15 (quince) días de notificados, recurso fundado ante la autoridad de aplicación. El acto administrativo dictado de acuerdo con el procedimiento citado precedentemente, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo, pudiendo solo impugnarse por la vía contenciosa administrativa prevista en el artículo 9 de la ley 6205 del Código Procesal Administrativo. En todos los casos, la interposición del recurso no suspenderá la ejecución y/o ejecutoriedad del acto recurrido, salvo resolución expresa en contrario que dicte la Autoridad de Aplicación. Los recursos planteados por esta vía se deberán resolver, previo dictamen jurídico, en el plazo de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición²¹⁵. **Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal:** Contra la resolución que imponga multa y/o clausura podrá interponerse el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal con efecto suspensivo, dentro de los 5 (cinco) días

207 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 113.

208 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 115.

209 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 29, inciso n).

210 Código Fiscal Tierra del Fuego (t.o. 2016), artículo 164, último párrafo.

211 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 134.

212 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 135.

213 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 136.

214 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 137.

215 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 144.

de su notificación. El Tribunal deberá expedirse dentro de los 10 (diez) días, confirmando o revocando la resolución impugnada²¹⁶. La interposición del recurso suspenderá la obligación de pago en relación con los importes no aceptados por los contribuyentes o responsables. A tal efecto, será requisito para interponer el recurso de apelación que el contribuyente o responsable regularice su situación fiscal con respecto a los importes que se le reclaman y por los cuales preste conformidad²¹⁷. Vencido el plazo para la producción de las pruebas, se dictará la providencia de autos. Cumplido este trámite, la causa quedará en condiciones de ser resuelta, salvo las medidas para mejor proveer que podrá disponer el Tribunal²¹⁸. El Tribunal dictará sentencia definitiva dentro de los siguientes plazos, contados desde la fecha de interposición del recurso: 1) si no hubiere hechos controvertidos, 90 (noventa) días; 2) si los hubiere, 120 (ciento veinte) días. Transcurridos dichos plazos sin que el Tribunal dicte sentencia, el contribuyente o responsable podrá tenerla por denegatoria²¹⁹. Contra las decisiones definitivas del Tribunal Fiscal, podrá interponerse la demanda correspondiente ante la Cámara Contencioso-Administrativa, dentro de los 15 (quince) días contados desde la notificación. Será requisito previo para que el contribuyente o responsable pueda promover la demanda, el pago de las obligaciones tributarias en concepto de tributos. No será exigible el pago previo en el supuesto de que se recurra la imposición de multas o recargos²²⁰. **Demanda contencioso-administrativa:** El juicio contencioso tributario ante la Cámara Contencioso-Administrativa se regirá por las normas procesales pertinentes²²¹. **Procedimiento administrativo penal tributario:** Cuando el acto constitutivo de la infracción tributaria configure, además, un delito previsto por la legislación penal, la pena de esta última será independiente de la sanción tributaria²²².

5. ASPECTOS A CONSIDERAR PARA LA ARMONIZACIÓN DE LOS PROCESOS Y PROCEDIMIENTOS LOCALES

En general, en los códigos fiscales provinciales, la DGR tiene a su cargo la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los impuestos, tasas y contribuciones. Dicho Organismo también es parte en los procedimientos contenciosos administrativos relacionados con la materia impositiva en todo asunto que se tramite ante la Administración o la Justicia, y la Secretaría de Hacienda o el Ministerio de Economía ejercen la potestad de revisión de los actos que resuelva la DGR.

Asimismo, dicho organismo tiene a su cargo la facultad de denunciar ante el fuero penal la presunta comisión de los delitos tipificados en la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, respecto de los tributos locales (en las jurisdicciones que han adherido a dicha ley nacional), cuando entendiere que se ha ejecutado una conducta punible encuadrable en alguno de los tipos penales contemplados en dicho plexo legal.

Las resoluciones de la DGR son recurridas por los contribuyentes o responsables mediante recurso de reconsideración, siendo el plazo para presentar dicho recurso de 15 (quince) días en la mayoría de las jurisdicciones locales, salvo algunas excepciones que prescriben un plazo de 10 (diez) días.

Los códigos fiscales, en general, contemplan la posibilidad de interponer “recurso jerárquico” o de “apelación y nulidad” ante el Ministerio de Economía o ante el Poder Ejecutivo, contando con un plazo similar al citado en el párrafo precedente, o ante el Tribunal Fiscal o la Cámara Fiscal o en lo Contencioso Administrativo de Apelaciones, en aquellas jurisdicciones que cuenten con dicho Tribunal para resolver los recursos de apelación y nulidad que formulen los contribuyentes o responsables.

Al respecto, las jurisdicciones de Buenos Aires, Chaco, La Pampa, Mendoza, Misiones, Neuquén, Santiago del Estero y Tucumán cuentan con un Tribunal Administrativo o Cámara Fiscal de Apelaciones.

En la mayoría de las jurisdicciones, la interposición de dichos recursos en sede administrativa tiene efectos suspensivos sobre la intimación de la parte apelada, no interrumpiéndose el curso de los intereses pertinentes. No obstante ello, las jurisdicciones de Corrientes, Salta y Santa Fe aplican el principio de *solve et repete* en sede administrativa, requiriendo el pago previo de los impuestos, tasas o contribucio-

216 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 144.

217 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 147.

218 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 152.

219 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículos 163 y 164.

220 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 158.

221 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 159.

222 Código Fiscal Tucumán (t.o. 2009), artículo 74.

nes cuestionados, a los efectos de interponer recurso jerárquico o de apelación y nulidad. Por su parte, todas las jurisdicciones requieren el pago previo para interponer recurso contencioso-administrativo ante el Superior Tribunal de Justicia, en sede judicial.

Por su parte, algunas jurisdicciones solo admiten la interposición del recurso de reconsideración contra las resoluciones de la DGR, como es el caso del Código Fiscal de Córdoba, cuya resolución del recurso agota la vía administrativa, debiéndose interponer contra dicha resolución demanda contencioso-administrativa, previo pago de los tributos adeudados, su actualización, recargos e intereses.

Las jurisdicciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Buenos Aires, Córdoba, La Pampa, Mendoza, Misiones, Santa Cruz, Santa Fe y Tierra del Fuego prescriben en sus respectivos códigos fiscales que cuando se formule la denuncia penal se suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco. El resto de las jurisdicciones no contemplan en sus respectivos códigos fiscales la suspensión del término de la prescripción.

Las jurisdicciones de CABA, Córdoba, Mendoza y Tierra del Fuego disponen que la suspensión de la prescripción se extenderá hasta los 180 (ciento ochenta) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva. Mientras tanto, las jurisdicciones de Buenos Aires, La Pampa, Misiones, Santa Cruz y Santa Fe prescriben que la suspensión de la prescripción se extenderá desde la fecha en que se produzca la denuncia penal hasta el día en que quede firme la sentencia judicial dictada en la causa penal respectiva.

CABA, Buenos Aires, Formosa, Jujuy y La Pampa, entre otras, han adherido a las disposiciones de la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, prescribiendo en sus códigos fiscales respectivos que la autoridad administrativa pertinente efectuará la denuncia penal ante la justicia competente, una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria. Al respecto, la denuncia penal se formulará aun cuando se encontrare recurrido el acto respectivo. Asimismo, prescriben que una vez formulada la denuncia penal, la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hecho contenidas en la sentencia judicial.

6. CONCLUSIONES

Desde la relatoría nos han planteado la necesidad de analizar ciertos aspectos controvertidos de orden procesal, entre los que se destaca la naturaleza que se le atribuye a la determinación de oficio previa a la formulación de la denuncia penal, en los términos del artículo 18 de la ley 24.769. Como hemos observado, la doctrina y la jurisprudencia han sustentado distintas posiciones al respecto.

Empero, hemos llegado a la conclusión de que no se trata ni de una condición prejudicial ni tampoco de una condición de procedibilidad, sino que corresponde a un requisito establecido expresamente por la norma penal tributaria especial, pero que no resulta impedimento alguno para continuar con el ejercicio de la acción penal.

La determinación de oficio es un requisito previo necesario para la formulación de la denuncia penal, aunque ello no implica que deba considerarse una cuestión prejudicial, dado que el Juez Penal puede apartarse de las disposiciones de la ley 24.769, pudiendo desconocer los hechos y conclusiones considerados por el juez administrativo. Tampoco es una condición de procedibilidad, dado que no obstante la determinación de oficio, garantiza el derecho de defensa del administrado; si se prescinde de ella no se afecta dicha garantía en sede penal.

Asimismo, la relatoría ha destacado la importancia de analizar la problemática generada por la sustanciación de vías paralelas, contencioso-administrativa o previsional, por una parte, y penal por otra, en los términos del artículo 20 de la ley 24.769, y la posibilidad del “*escándalo jurídico*” ante el pronunciamiento de sentencias contradictorias.

Mediante la modificación de dicha norma, el Congreso Nacional ha ratificado la aplicación concurrente de las vías administrativa, contencioso-administrativa y penal sobre un mismo hecho, teniendo en cuenta que la denuncia penal no suspende los procedimientos de determinación de la deuda tributaria o de la seguridad social, el cual se puede sustanciar independientemente del proceso penal, y cuya determinación no quedará sujeta a lo que disponga el juez penal, salvo la determinación de sanciones una vez firme la sentencia penal, donde la autoridad administrativa no podrá desviarse de lo resuelto en la sentencia penal.

Al respecto, hemos sugerido una posible solución a la controversia proponiendo reformar dicha norma: el legislador ha de prever la obligatoriedad de que los jueces penales deban aguardar a que la determinación de oficio se encuentre firme, para luego dictar sentencia penal.

Ahora bien, con respecto a la aplicación de dicha problemática en los tributos locales, los códigos procesales provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrían contemplar las disposiciones citadas precedentemente, que establecen la separación de vías, por la especialidad requerida en cada una de ellas, tributaria y penal, respectivamente, sin dejar de considerar el riesgo incurrido del *"escándalo jurídico"* por sentencias contradictorias, o bien a los efectos de evitar dichas sentencias contrapuestas, se podría adoptar el método de coordinación mediante la prevalencia de la resolución primigenia, a través del cual prevalece la jurisdicción que se expide con anterioridad.

Para ello, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberán armonizar sus normas procesales con el principio de prevalencia de la resolución primigenia, o bien adoptando la posición sustentada en el párrafo precedente o, de lo contrario, adhiriendo a las disposiciones establecidas en el artículo 20 de la Ley Penal Tributaria nacional mediante el dictado una ley local.

En este sentido, la CABA, Buenos Aires, Formosa, Jujuy y La Pampa, entre otras, han adherido a las disposiciones de la ley nacional 24.769 y sus modificatorias, prescribiendo en sus códigos fiscales respectivos que la autoridad administrativa pertinente efectuará la denuncia penal ante la justicia competente, una vez dictada la resolución determinativa de oficio de la deuda tributaria, aun cuando se encontrare recurrido el acto apelado.

Ello implica que las resoluciones determinativas relacionadas con tributos nacionales, provinciales y de la CABA, aunque exista denuncia penal, deberían ser resueltas por los organismos ante quienes se deduzcan los recursos administrativos o jurisdiccionales pertinentes.

En virtud de ello, deberían incorporarse a los ordenamientos procesales las causas de suspensión del procedimiento penal y de interrupción de la prescripción penal, a los efectos de evitar la prescripción con anterioridad a la sentencia penal. De esta manera, los jueces penales tendrían que aguardar a que la determinación de oficio se encuentre firme, para luego dictar sentencia penal.

EL AVENIMIENTO COMO FORMA DE SALIDA ANTE LA PERSECUCIÓN PENAL TRIBUTARIA EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES

ENRIQUE LUIS CONDORELLI

I. INTRODUCCIÓN

Con buen criterio, las XI Jornadas de Derecho Penal Tributario de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, en el Panel II, referente a los “Aspectos Dinámicos de los Delitos”, incluyen uno de los tópicos más sensibles de la actualidad en los procesos penales tributarios.

Referimos a la mención del “régimen de presentación espontánea, la ‘probation’ y otros institutos análogos de resolución de conflictos”.

Especialmente, abordaremos la cuestión relativa a “otros institutos análogos de resolución de conflictos” y, más concretamente aún, a la figura del avenimiento que recepta el Código Procesal Penal de la Ciudad de Buenos Aires entre sus artículos 204 y 266, cuya autorización fluye del artículo 115 del Código Fiscal¹.

Escogimos esta figura poco tratada por la doctrina fiscal porque entendemos que resulta una salida rápida, eficaz y conducente para aquellos asuntos en los que el contribuyente y su asesor ven una difícil resolución en caso de debatir el fondo del asunto respecto de delitos tributarios tipificados en la Ley Penal Tributaria 24.769 –reformada por la 26.735– cometidos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires.

Desde esta ubicación, afrontaremos los requisitos, momentos de instalación, consecuencias y derivaciones del instituto abordado, procurando dar respuestas bastantes y suficientes ante los diversos interrogantes que puedan suscitarse.

Es que ante la existencia de una denuncia penal tributaria, el avenimiento asoma como una forma de resolver el conflicto, aunque obviamente, sus efectos, los cuales abordaremos seguidamente, hay que conocerlos para saber si es conveniente utilizarlo.

Entonces, en esta presentación nos focalizaremos en el “avenimiento” como modo de solución de una controversia penal tributaria en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, abordando sus tópicos, caracteres y consecuencias.

II. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS PENALES EN LA REPÚBLICA ARGENTINA

La estructura de nuestra organización constitucional en materia penal se ha distribuido de modo que las figuras sustanciales, es decir, la creación de delitos y penas, quede a cargo en forma exclusiva y excluyente del Congreso de la Nación.

Es este y nada más que él, el único encargado de dictar –y, en su caso, alterarlo– el Código Penal y las leyes especiales que creen figuras típicas.

Tal prerrogativa fluye del inciso 12 del artículo 75 de la Constitución Nacional, que recepta, precisamente, el principio de “unificación común” e implica que en todo el territorio de la Nación los delitos sean los mismos y que estos sean creados ineludiblemente por el Congreso Nacional, vedándole a las Provincias, sin excepciones, el involucrarse en esta materia².

A esta cláusula no hay que confundirla con la atribución de competencias que el mismo artículo 75, inciso 12, de la Ley Fundamental prevé, cuando estipula que su aplicación corresponde “a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones”, toda

1 “Respecto de los ilícitos tributarios establecidos por la ley nacional 24.769 con las modificaciones incorporadas por la ley nacional 26.735 son de aplicación las previsiones establecidas en el presente Capítulo y en el Código Procesal Penal de la Ciudad de Buenos Aires (ley 2.303, texto consolidado por ley 5.454)”.

2 “Corresponde al Congreso de La Nación... 12) Dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina: así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados”.

vez que lo que está refiriendo es que corresponde a los jueces del lugar donde se cometió el delito juzgar la causa; aquella será ordinaria o federal, según la persona y el lugar dónde se concretara el ilícito³.

No obstante, las jurisdicciones locales conservan todo el poder no delegado a la Nación, en concordancia con los artículos 5, 116, 121 y 122 de la Ley Fundamental, reservándose la aplicación concreta de las leyes comunes y, por interpretación extensiva, la sanción de sus códigos de forma, es decir, los códigos procesales.

Por lo demás, el artículo 129 de la Carta Magna refuerza estos conceptos que venimos desentrañando, aunque lo hace exclusivamente en la Ciudad de Buenos Aires⁴.

Estas elementales conclusiones implican, en consecuencia, que, de un lado, sea el Congreso de la Nación el único habilitado para crear, alterar y modificar en un cuerpo único –Código Penal– o leyes especiales –v.gr., Penal Tributaria– los delitos y las penas y, del otro, que las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires mantengan todo el poder relativo a legislar el ejercicio de las acciones y los procedimientos tendientes a la regulación de esos delitos y penas.

Es en este contexto que cabe introducir la figura del “avenimiento”, analizada en este trabajo y prevista en los artículos 210 y 266 del Código Procesal de la CABA, cuyos caracteres abordaremos en el título IV, toda vez que implica el ejercicio concreto de la acción.

De todos modos, para demostrar aún más que el instituto es constitucionalmente válido, ya que en definitiva lo que hace es regular la extinción de la acción mediante una ley local, profundizaremos en el acápite siguiente algunos aspectos que permiten reforzar esta justificación.

III. DE LA DISPONIBILIDAD DE LA ACCIÓN POR LAS JURISDICCIONES LOCALES, DE LA LEY 27.147

Cuando abordemos la cuestión inherente al “avenimiento”, advertiremos que, una vez concertado, la acción penal queda extinguida y en consecuencia, la causa penal tributaria se cierra definitivamente.

Dijimos en el apartado anterior que la Ciudad de Buenos Aires halla esta potestad en los artículos 5, 116, 121, 122 y sobre todo en el 129 de la Constitución Nacional, desde que el instituto, como suele ocurrir con otros análogos –por ejemplo, la “suspensión del juicio a prueba” o la “conciliación penal”– es una derivación de prerrogativas no delegadas a la Nación.

Subrayamos, otra vez, que el “avenimiento” es una figura de orden procesal, no sustancial, que tiende a fulminar la acción y no la pena.

Esta última, por derivación del inciso 12 del artículo 75, solo le corresponde al Congreso de la Nación y es este el que determinará la forma y el tiempo de castigo.

La línea delgada entre el ejercicio de la acción penal, cuya pertenencia reposa en las jurisdicciones locales y el establecimiento de delitos y penas, exclusivamente nacional, se disipa a través del principio de “oportunidad”.

Esta regla alude a “la posibilidad que tienen los órganos encargados de la promoción de la persecución penal, fundada en razones diversas de política criminal y procesal de no iniciar la acción, o de suspender provisionalmente la acción iniciada, o de limitarla en su extensión objetiva o subjetiva, o de hacerla cesar definitivamente antes de la sentencia, aun cuando concurren las condiciones ordinarias para perseguir y castigar”⁵.

El fundamento, por lo general, suele justificarse en razones de índole utilitarista, tales como descongestionar el sistema judicial, optimizar recursos, procurar la punición de la criminalidad organizada, reservar la pena de prisión para delitos más severos⁶.

3 Ver, al respecto, María Angélica Gelli, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, T. II, La Ley, 2008, pág. 175.

4 Constitución Nacional: “La ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de Gobierno autónomo con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de gobierno será elegido directamente por el pueblo de la ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la ciudad de Buenos Aires sea capital de la Nación. En el marco de lo dispuesto en este artículo, el Congreso de la Nación convocará a los habitantes de la ciudad para que, mediante los representantes que elijan a ese efecto, dicten el Estatuto Organizativo de sus instituciones”.

5 Cafferatta Nores, José, “El Principio de Oportunidad en el Derecho Penal Argentino. Teoría, realidad y perspectivas”, en Nueva Doctrina Penal, T. 1996-A, pág. 3. En igual sentido, Jorge Vázquez Rossi: “El delito deja de ser entendido como daño y es fundamentalmente valorado como desobediencia y, por ello, como una suerte de ataque al soberano quien, consecuentemente, tenía la facultad de castigar para restablecer la autoridad vulnerada y disuadir ejemplarmente la posible comisión de conductas semejantes” (Vázquez Rossi, Jorge, *Derecho Procesal Penal*, T. I, 304).

6 Mendaña, Ricardo, “Ejercicio de la Acción Penal y Principio de Oportunidad”, *Revista de Pensamiento Penal*, 2007, en www.pensamientopenal.com.ar.

Bajo estas premisas, puede explicarse que los Estados locales, en sus Códigos Procesales, prescindan del “principio de legalidad” el cual implica avanzar, investigar y seguir hasta la sentencia definitiva, todos los delitos que se cometan, como ordenaba el antiguo régimen previsto en el artículo 71 del Código Penal, alterado significativamente por la ley 27.147.

Y es en este ámbito donde adquiere gran importancia la recién mencionada ley 27.147⁷ que ha reformado sustancialmente al Código Penal de la República Argentina, receptando expresamente el principio de “oportunidad” y “gobernabilidad de la acción en las jurisdicciones locales”.

Es que esta norma, a nuestro juicio correcta y oportunamente, no hace sino receptar esta asignación de potestades penales que la Ley Fundamental adjudicó a la Nación y a las Provincias, mostrando –ahora en forma explícita– la disponibilidad de la acción penal que venía dada por los artículos 5, 121 y 122 de la Constitución.

Desde este mirador, provoca una serie de alteraciones notables que explican –insistimos– que la Ciudad de Buenos Aires, por ejemplo, cree el “avenimiento” como forma de extinción de la acción penal.

Así, entre otras cláusulas, y en lo que aquí importa, altera los artículos 59, 71 y 76 del Código Penal.

Antes de la reforma, el artículo 59 del Código Penal disponía que *“La acción penal se extinguirá: 1) por la muerte del imputado; 2) por la amnistía; 3) por la prescripción; 4) por la renuncia del agraviado respecto de los delitos de acción privada”*.

La ley en estudio ha incorporado las siguientes disposiciones: *“...5) por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6) por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 7) por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes”*.

A su vez, el anterior artículo 71 del Código Penal, rezaba: *“...Deberán iniciarse de oficio todas las acciones penales, con excepción de... las que dependieran de instancia privada y las acciones privadas...”*, mientras que, después de la ley 27.147, quedó: *“Sin perjuicio de las reglas de disponibilidad de la acción penal previstas en la legislación procesal, deberán iniciarse de oficio todas las acciones penales, con excepción de las siguientes: las que dependieren de instancia privada; las acciones privadas”*.

Finalmente, el artículo 4 de la ley 27.147 sustituyó al artículo 76 del Código Penal, de esta forma:

“De la suspensión del juicio a prueba. Artículo 76 - *La suspensión del juicio a prueba se regirá de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes. Ante la falta de regulación total o parcial, se aplicarán las disposiciones de este Título”*.

Del juego armónico de las normas transcriptas, se colige sin hesitación alguna que el Congreso de La Nación no hace sino más que reconocer que la acción penal, como institución procesal, queda a cargo de las legislaciones locales, permitiéndoles a las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, diseñar esquemas de extinciones de la acción penal, interrumpiendo, suspendiendo y eliminando la persecución de un delito cometido en su jurisdicción, mediante diversas propuestas.

De este modo, el artículo 59 deja abierta cualquier alternativa de solución al conflicto penal, al arbitrio y discreción de los Códigos Procesales o leyes especiales locales, al incluir en el inciso 5 la alternativa genérica de aplicar cualquier criterio de oportunidad *“de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”*.

El inciso 6, a nuestro juicio reiterativo, ya que con el quinto bastaba, permite resolver la controversia penal mediante un esquema de reparación a la víctima del delito. El séptimo, también sobreabundante porque ya el artículo 76 del Código Penal aborda la materia, reconoce que la *probation* puede ser legislada localmente⁸.

El artículo 71, por su parte, añade un precepto medular que no hace más que fortalecer las nociones que venimos desarrollando, es decir, que abandona la regla de que todas las acciones penales públicas (deja afuera las de instancia privada) deben instarse para pasar a condicionar esta persecución a quienes las normas procesales locales dispongan.

En cuanto a la “suspensión del juicio a prueba” o *probation*, el artículo 76 del Código Penal realiza, en nuestra opinión, una desafortunada solución porque, si bien es loable dejar reforzado que es una figura

7 BO: 15/6/15.

8 Al respecto ver nuestro trabajo, “El régimen de resolución alternativa de conflictos penales como defensa ante las denuncias penales tributarias en la Provincia de Buenos Aires”, VIII Jornadas de Derecho Penal Tributario, Córdoba, 10 y 11 de octubre de 2013, publicado en Doctrina Tributaria, Ed. Errepar, enero 2014.

procesal inherente a las Provincias, lo cierto es que estipular que, ante la falta de una ley expresa que contemple la *probation* pueda aplicarse el artículo 76 del Código Penal en las Provincias implica que esa fracción de la norma resulte inconstitucional toda vez que la Nación –como venimos estudiando– no tiene delegada la potestad de regular instituciones que gobiernen el ejercicio de la acción, lo que lleva a la indefectible ruptura de los artículos 5, 121 y 122 de la Carta Magna.

Es en este marco jurídico-constitucional que se inscribe la posibilidad de que el Código Procesal de la CABA recepte al “avenimiento” como forma de extinguir la acción. Su creación resulta constitucionalmente válida y, por ello, vamos a abordar a continuación sus principales notas y caracteres.

IV. EL AVENIMIENTO EN LA CIUDAD DE BUENOS AIRES COMO FORMA DE EXTINGUIR LOS DELITOS PENALES TRIBUTARIOS

Sentada la justificación de que las jurisdicciones locales, incluso la Ciudad, puedan abordar la acción, en tanto esta es una institución de orden procesal, pasaremos a desentrañar los alcances que tiene en la esfera penal tributaria y cómo puede utilizarse ante la denuncia que formula el Organismo Recaudador, en el caso, la Dirección de Rentas dependiente de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos.

Recordemos que el avenimiento, tipificado en los artículos 204 y 266 del Código Procesal Penal de la CABA, no es sino una manifestación del principio de “oportunidad”.

Al respecto, luego de un estudio profundizado, podemos definir al avenimiento como el acto procesal homologado, autorizado y refrendado por el juez competente, por el cual el denunciado y el ministerio público fiscal convienen en terminar la persecución penal estableciendo las condiciones que deben cumplirse.

El artículo 204 del Código Procesal Penal dispone que *“En cualquier momento de la investigación preparatoria el/la Fiscal podrá: 1) acordar con el/la imputado/a y su defensor/a la propuesta de avenimiento, en cuyo caso se aplicará lo establecido en el artículo 266...”*.

Mientras que el artículo 266 dice: *“En el momento de la intimación al imputado por el hecho o a partir de ese momento en cualquier etapa del proceso hasta los cinco días posteriores a la notificación de la audiencia de debate, el/la Fiscal podrá formalizar con el/la imputado/a y su defensor/a, un acuerdo sobre la pena y las costas.*

El acuerdo debe contener los requisitos del requerimiento de juicio, o remitirse a ese acto si ya se hubiera formulado y la conformidad del/la imputado/a, con asistencia de su defensor/a, la que importará la aceptación sobre la existencia del hecho o de los hechos reprochados y su participación, con la calificación legal adoptada y con la pena solicitada.

El/la Juez/a citará al/la imputado/a a una audiencia de conocimiento personal, lo interrogará sobre sus circunstancias personales y sobre si comprende los alcances del acuerdo.

Luego deberá homologar el acuerdo o rechazarlo y disponer que continúe el proceso, por auto, si considerase que la conformidad del/la imputado/a no fue voluntaria.

La homologación podrá adoptar una calificación legal o una pena más favorable al/la imputado/a y tendrá todos los efectos de la sentencia definitiva. Contra el rechazo habrá recurso de apelación”.

Vayamos a los caracteres.

Alcance

Nótese que las normas no ofrecen reparos para que se produzca el avenimiento e incluso, atañe a cualquiera de los delitos tributarios especiales y comunes previstos en la ley 24.769.

De esta forma, el avenimiento luce incluso más seductor que la propia causal de extinción de la acción penal tipificada en el artículo 16 de la ley 24.769, reformada por la 26.735, que requiere espontaneidad y, además, solo sería aplicable para los delitos de evasión⁹.

9 Dice el artículo 16 de la LPT: *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”*. Decimos que “sería aplicable para los delitos de evasión” porque la norma solo menciona el concepto de “obligaciones evadidas”, al respecto, ver Emilio Cornejo Costas, “Aspectos salientes de la reforma penal tributaria. El nuevo instituto de la presentación espontánea”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, no-

El avenimiento, entonces, respecto de los delitos penales tributarios cometidos en los gravámenes que recauda la Ciudad de Buenos Aires no ofrece límites en cuanto a la figura denunciada, pudiéndose celebrar un acuerdo en el que se esté investigando cualquiera de los ilícitos que prevé la ley 24.769.

Su homologación, además, tiene efectos de cosa juzgada material.

Momento de solicitarlo

El avenimiento puede concretarse desde el mismo momento en que se formula la denuncia, en cualquier etapa del proceso pero hasta los cinco días posteriores a la notificación de la audiencia de debate.

Pasado ese término, el imputado no podrá celebrar acuerdo alguno y deberá someterse a juicio oral, especulando con una condena o absolución.

Requisitos. Procedimiento

Para que el avenimiento surta efectos, y la causa penal quede cerrada, el imputado debe reunir necesariamente la voluntad del fiscal. Sin la concurrencia de la autorización del Ministerio Público, titular de la acción penal conforme lo dispone el artículo 125 de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires y la ley 1903, no hay posibilidad alguna de formalizarlo.

Reunida esa voluntad, ambas partes, denunciado y fiscal, celebran un acuerdo por escrito, donde, obligatoriamente, bajo pena de nulidad del convenio, el imputado deberá contar con asistencia letrada y con una lectura precisa, formulada por el fiscal, acerca del delito penal tributario que se le endilga, indagando sobre sus circunstancias personales.

En esa audiencia, remarcamos, el autor del delito debe tener asistencia técnica de abogado.

En el acuerdo se pacta la pena a cumplir, que es la fijada por la norma de fondo y que esta quede en suspenso.

Celebrado el acuerdo, se lo envía al juez para que fije una nueva audiencia, ahora con su presencia, y vuelva a explicarle el delito investigado.

Ulteriormente, el magistrado examina las circunstancias reunidas para homologar el avenimiento y si la pena pactada es razonable, considerando el contexto económico, social, el delito cometido, la entidad del contribuyente, característica de la figura denunciada, entre otros aspectos.

El denunciado, además, expresamente debe consentir en renunciar a las pruebas pendientes de producción, es decir, aquellos medios probatorios pendientes que quedarán postergados o interrumpidos como consecuencia del avenimiento. Esto, por supuesto, hay que consignarlo explícitamente en el convenio.

Como venimos poniendo de relieve, ese acuerdo no es obligatorio para el juez, quien puede rechazarlo y ordenar que la investigación continúe u ordenar la continuación del debate oral.

Si está de acuerdo, homologa el convenio, que tendrá todos los alcances de una sentencia definitiva; caso contrario, lo rechaza, en cuyo caso, el imputado podrá apelar.

Pena

Conforme lo que se desprende de esta norma procesal local, el “acuerdo” que pueden celebrar la fiscalía y la defensa –frente a la confesión del hecho y el reconocimiento de culpabilidad por parte del imputado– también es para fijar la “determinación de la pena” que, a criterio de las partes, le correspondería por el delito concreto que se ventila, considerando las escalas que disponen los distintos artículos de la Ley Penal Tributaria, y atendiendo a si los delitos son simples o agravados.

Penas accesorias

Más allá del acuerdo en el que el ministerio público y el contribuyente fijan una pena, el juez puede homologarlo, pero añadir una pena accesoria, no pactada en el convenio original.

Este supuesto, perfectamente posible conforme lo ha dejado suficientemente establecido la jurisprudencia¹⁰, permite aplicar, por ejemplo, dado el caso, la declaración de reincidencia o la inhabilitación para

viembre 2014 y “Abatidaga, Leandro Enrique s/Apropiación indebida de recursos de la seguridad social”, Cámara Federal de Rosario, Sala A, sentencia del 14/5/15.

10 Expediente 6808/09, “Ministerio Público. Defensoría General de la Ciudad de Buenos Aires s/Queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en Morales, Hernán Pablo s/Infracción artículo 189 bis, CP. Recurso de inconstitucionalidad”, rta. 17/3/10.

ejercer un cargo de funcionario si este estuvo comprometido en alguno de los delitos tributarios que prevé la ley 24.769 o la posibilidad de no poder licitar con el Estado por un determinado tiempo.

Lógicamente, esta sanción accesoria, fijada en la homologación del avenimiento, puede ser recurrida por el denunciado, en los términos del artículo 266 del Código Procesal Penal.

Inexistencia del acuerdo de la víctima

Quizás una de las críticas que podrían formularse al *avenimiento* es que no requiere la presencia, conformidad, voluntad ni anuencia de la víctima del delito y, en el caso de los delitos penales tributarios, más allá de que la AGIP podría presentarse como particular damnificado o querellante, lo cierto es que si el juez homologa el acuerdo, a nuestro juicio no podría apelar esa decisión, en tanto las normas procesales no receptan que sea parte del acuerdo ni tampoco que se la repare por los perjuicios provocados.

Al respecto, nótese que en un delito de apropiación indebida del artículo 6, o de simulación dolosa de pagos del artículo 11, o de evasión simple o agravada de los artículos 1 y 2 de la ley 24.769 es perfectamente posible, en la medida en que el fiscal lo acepte y el magistrado lo refrende, acordar una pena en suspenso sin cancelar o regularizar los gravámenes objeto de persecución penal.

En este sentido, al revés de lo que ocurre con el inciso 2) del artículo 204 del CPP, que prevé la *conciliación penal*, el avenimiento tiene esta ventaja para el denunciado, es decir, no es requisito contar con la voluntad de la víctima del delito, para poder concretarse. Esto ha generado una férrea crítica en la doctrina¹¹.

Costas

El avenimiento implica que el denunciado se haga cargo de las costas del proceso, debiendo afrontar los honorarios de la asistencia letrada, de peritos –si se hubiera producido alguna prueba pericial– y tasa de justicia, entre otras.

Otras obligaciones

Quien alcance un *avenimiento* necesariamente debe fijar residencia y someterse al cuidado del patronato de liberados del Poder Judicial de la CABA, de acuerdo con los artículos 26, 27 bis, 40 y 41 del CP y 266 del CPP, quedándole un antecedente penal en este aspecto.

Posibilidad de varios *avenimientos*

El Código Procesal de la CABA no impide celebrar varios *avenimientos* ante diversas denuncias que se sucedan, pero, lógicamente, la acumulación de delitos será un dato objetivo a considerar por el Ministerio Público Fiscal, primero, evitando celebrar un *avenimiento*, o del juez competente, después, rechazando la homologación, en su caso.

V. EL AVENIMIENTO Y EL RÉGIMEN DE SINCERAMIENTO FISCAL EN LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES SEGÚN LEY 5616

Tan importante, frecuente y trascendente es el *avenimiento* en materia penal tributaria de la Ciudad, que la ley 5616¹², en tanto adhiere al régimen de sinceramiento fiscal de la ley nacional 27.260, lo aborda en distintas normas.

Así, dispone en su artículo 7 que, quien tenga proceso penal tributario y adhiera al régimen de la ley 5616, tanto por sinceramiento como por regularización de obligaciones fiscales, extingue la acción penal, salvo que tenga un *avenimiento* homologado¹³.

11 Alejandro Foster, "El acuerdo de *avenimiento* en el sistema acusatorio", El Derecho, T. 264, pág. 237.

12 BO: 30/9/16.

13 Dice el artículo 7 de la ley 5616: "*El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aún cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme y/o acuerdo de *avenimiento* homologado. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen –de contado o mediante plan de facilidades de pago– producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación y/o acuerdo de *avenimiento* homologado*".

Esta solución es coherente con los efectos de cosa juzgada material, que el artículo 266 del CPP otorgó al avenimiento. En el caso bajo análisis, quien tenga un acuerdo homologado y haya aceptado, por ejemplo, una pena en suspenso de dos (2) años y este período aún no ha transcurrido al momento de la sanción de la ley 5616, no podrá utilizar los beneficios de la condonación, debiendo cumplir con la obligación fijada en el convenio y continuar con el sometimiento al patronato de liberados, además de que el antecedente penal, producto del avenimiento, quedará incólume.

Aquellos que hayan celebrado un avenimiento con el fiscal, efectuada la audiencia con el juez, mientras este se encuentra analizando la homologación, deberán presentarse con suma urgencia y pedir la anulación del acuerdo, denunciando la existencia de la ley 5616, que es más benigna que la figura del artículo 266, CPP, y, de esta forma, en caso de que las obligaciones impositivas objeto de persecución sean regularizadas o exteriorizadas por el régimen de sinceramiento local, la acción se extinguiría, sin soportar las consecuencias que venimos examinando.

Por lo demás, quienes tengan un avenimiento en proceso de cumplimiento al momento de la sanción de la ley 5616, no podrán incorporar las deudas fiscales en el plan de regularización que fija la norma y la resolución AGIP 462/16, en virtud del artículo 15 de aquella¹⁴.

Al contrario, los que celebraron un acuerdo y este ha quedado cumplido porque transcurrió el tiempo de pena, al momento de sanción de la ley, pueden regularizar.

VI. CONCLUSIONES

De lo anteriormente expuesto se desprende que, ante el fracaso de la pena privativa de la libertad, el Derecho Penal está transformándose en pos de reparar a la víctima del ilícito y coadyuvar a la resocialización del autor; este es el fundamento de la reforma de la ley 27.147, que reforma el Código Penal y el género de la figura del avenimiento en la Ciudad de Buenos Aires.

De todos modos, queremos dejar sentado que esta idea de justicia reparatoria que ofrece el “convenio penal”, solo puede incorporarse con criterios de oportunidad respecto de la acción penal, evaluando las circunstancias de cada caso, para ofrecer una solución adecuada.

Además, dejamos constancia de que todos los delitos penales tributarios cometidos en el ámbito de la Ciudad son compatibles con el *avenimiento* regulado en el artículo 266 del CPP, aunque el Ministerio Público y el juez, cada uno en su esfera de competencias, deberán analizar minuciosamente la conveniencia de “acordar una pena” con el infractor.

Por lo demás, el avenimiento implica que el denunciado acepte la comisión del delito, con todas las consecuencias que ello conlleva, tales como fijar residencia, someterse al patronato de liberados y registrar antecedentes penales una vez cumplido.

Obviamente, es el caso concreto el que determinará la conveniencia de suscribir un acuerdo de esta naturaleza, el que, como expusimos, no es más que un desprendimiento del principio de oportunidad en materia procesal penal, de las disposiciones constitucionales de los artículos 5, 116, 121, 122 y 129.

Concluimos, en suma, que el avenimiento es un modo de extinción de la acción penal para delitos tributarios cometidos en la jurisdicción de la Ciudad de Buenos Aires y que aplica a todas las figuras, sin excepción, en la medida en que los recaudos legales queden satisfechos.

14 “**Artículo 15** - Quedan excluidos de las disposiciones de este Título, con las salvedades que se expondrán, quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial:

- a) Los declarados en estado de quiebra, respecto de los cuales no se haya dispuesto la continuidad de la explotación, conforme a lo establecido en las leyes 24.522 y sus modificaciones o 25.284 y sus modificaciones, mientras duren los efectos de dicha declaración.
- b) Los condenados por alguno de los delitos previstos en las leyes 23.771 o 24.769 y sus modificaciones, respecto de los cuales se haya dictado sentencia firme o exista acuerdo de avenimiento homologado en los términos del artículo 266 del Código Procesal Penal de la CABA, con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, siempre que la condena no estuviere cumplida”.

LA PROBATION: UNA MEDIDA ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN A LOS CONFLICTOS IMPOSITIVOS CUYA REINCORPORACIÓN A LA LEGISLACIÓN PENAL TRIBUTARIA DEBIERA REPLANTEARSE

VIVIANA GRACIELA PONTIGGIA

I. DEFINICIÓN DEL INSTITUTO

La *probation* es una medida sancionatoria alternativa a la pena de prisión, que consiste en suspender la aplicación de esta última, condicionando dicho beneficio al cumplimiento de determinadas pautas, con contralor y ayuda social. En definitiva es una institución de prevención especial porque no deja abandonado al delincuente a su propia supervisión, sino que lo somete al control de una persona adecuada. Da respuesta al tratamiento de un sinnúmero de conflictos adoptando una solución más útil y racional cuando la aplicación de un criterio estrictamente punitivo resulta inadecuado.

No se trata de un beneficio porque solo se admite frente a la verificación del cumplimiento de los requisitos que habilitan su otorgamiento.

II. LA GÉNESIS DEL INSTITUTO DE LA PROBATION

Como expresa la autora Eleonora Devoto, la *probation* tiene su génesis en el siglo XIV y tendría como antecedente remoto “la *recognizance*” o garantía de buena conducta que preveía en 1361 el estatuto de Enrique III de Inglaterra. Ingresó a América siglos después; en 1836 la *recognizance* se implementó en el Estado de Massachusetts, dictándose posteriormente, en 1876, la primera ley sobre *probation*. Sin embargo, reconoce que hasta hace unas décadas, el sistema penal se apoyaba casi exclusivamente en la pena privativa de libertad con una finalidad retributiva y expiatoria¹.

Me permito –aunque no es el objetivo de esta ponencia– efectuar un examen de la evolución del pensamiento filosófico-jurídico sobre la pena y de cómo se arribó a la formulación del instituto *sub examine*, mediante una breve síntesis al respecto, disculpándome desde ya, por dejar fuera a prestigiosos autores.

Por citar solo algunos de aquellos que forjaron la formación de la ciencia penal, menciono a Beccaria, que ya en el siglo XVIII postulaba que la pena no se justificaba en la venganza sino en la utilidad, en la prevención de otros delitos; consideraba que sería justo solo aquello que fuera útil a la sociedad. Por ello, con respecto a la ejecución de las penas, abogaba por la modernización, en la que se considerara nuevamente su eficacia; así es que, junto a la pena de prisión, propiciaba otros castigos significativos y significantes, lo que no quería decir que no debiera tenerse en cuenta el merecimiento del autor, pues dicho merecimiento estaría dado por la medida de la proporcionalidad entre delito y pena.

Podríamos sintetizar la corriente de los penalistas ilustrados en su pretensión de racionalizar el castigo para que sirviera también como instrumento estatal y para fines sociales. Estos pensadores aplicaban en el ámbito penal la teoría del contrato y se esforzaban por definir la justificación y finalidad del castigo por el Estado. Así es como se ha sostenido que el movimiento ilustrado intentaba poner límites al poder más que organizarlo de la manera en que se había hecho al iniciar la era moderna –con la soberanía– u otra distinta y uno de los límites a la autoridad estaba constituido por el principio de proporcionalidad, impidiendo al soberano, por razones de economía política, que impusiera penas que no guardasen una correspondencia con el hecho que motivaba la sanción.

En esta línea de pensamiento, Mably advertía sobre los peligros del uso abusivo y tiránico de la privación de libertad y, en consecuencia, no propiciaba la prisión como un castigo único y universal sino que preveía al encierro, como una pena más dentro de un amplio espectro.

Por su parte, Adam Smith abandonaba el positivismo legal relativista y volcaba sus sentimientos de justicia en un espectador imparcial frente a lo justo y lo injusto. Fundaba la pena en la aprobación, por parte del espectador imparcial, del sentimiento de venganza del ofendido y explicaba, respecto de la me-

1 Devoto, Elenora A., ‘*Probation*’ e Institutos análogos, Ed. Hammurabi, José Luis Depalma Editor, 2ª ed. actualizada y ampliada, 2005, págs. 24 y 25.

dida justa de la pena, que un castigo parece justo a los ojos del resto de la humanidad cuando es tal que el espectador concurriría con el ofendido a aplicarlo, pero aclaraba que, sin embargo, habría de todas formas otros castigos con los cuales no existiría tal simpatía, si bien serían necesarios para el mantenimiento del gobierno y de la propia sociedad. Estos no serían justos, pero sí legales; y el legislador centraría en la demostración de los conceptos de necesidad y utilidad públicas, el juicio sobre su adecuación o no con el interés general².

A su vez, en la época contemporánea, Bacigalupo centra en las ideas de Franz von Liszt, el propósito de la ciencia penal de encontrar alternativas que permitan superar los efectos disfuncionales de la pena privativa de libertad. Cita al autor alemán, quien expresaba hace más de un siglo que *“el sistema de la pena privativa de la libertad en nuestra legislación imperial es una gran mentira oficial”* y, asimismo, decía que combatió la ejecución de las penas cortas privativas de libertad y la sobrevaloración que en la legislación de su época se hacía de ella.

Afirma que el posicionamiento del pensamiento de Liszt se veía obstaculizado porque el sistema penal del siglo XIX se sustentaba en una teoría absoluta de la pena básicamente kantiana, por lo tanto, dicho autor en Alemania y la escuela positivista en Italia tuvieron la ardua tarea de intentar modificar los principios legitimantes del Derecho Penal para que sobre la base de la prevención especial se permitiera la no ejecución de penas merecidas impuestas al autor de un delito. El catedrático señala que dichas ideas recién ingresaron en la legislación europea cuando en 1930 se sancionó el Código Penal Italiano y en 1937 el Código Penal Suizo, que reguló la ejecución condicional y la liberación condicional a prueba; aunque mucho antes, en 1908, España ya había consagrado la condena condicional y en 1914, la libertad condicional. Pero según este autor, el punto de reflexión para la consagración de la sustitución de la pena privativa de libertad se dio en 1966 con la publicación del Proyecto Alternativo Alemán con el cual comienza una nueva era con respecto a las medidas de sustitución de la pena, siendo la base ideológica de la nueva política criminal las ideas de resocialización y de la dignidad humana, apareciendo esta última como un límite básico a toda intervención penal del Estado.

Lo relevante de este Proyecto –en cuanto al tema que nos convoca– es que prevé la posibilidad de suspender la ejecución de las penas privativas de libertad de hasta dos años, así como también las medidas de sustitución durante el período de prueba que debía establecer el Tribunal entre dos y cinco años. En primer lugar, contempla la imposición de prestaciones –durante el período de prueba– que tengan *“la finalidad de reparar la ilicitud cometida y restablecer la paz jurídica”*, pudiendo con dicha finalidad imponerle al condenado:

- a) **reparar** dentro de sus posibilidades los daños causados por el hecho;
- b) **contribuir** con una o varias prestaciones en dinero a favor de una institución de bien común, y
- c) **prestar servicios** no retributivos en una institución de bien público.

Además, el proyecto contempla, que juntamente con el cumplimiento de las prestaciones se puedan imponer al condenado (siempre que este preste su consentimiento) reglas de conducta que consisten en:

- a) someterse a un tratamiento curativo o de deshabitación, y
- b) residir en un hogar o en un establecimiento adecuado.

Para Bacigalupo, se encuentra en este proyecto, el germen de la futura tercera vía, consistente en un Derecho Penal que incluya, junto con las penas y las medidas, una tercera alternativa constituida por la *“reparación”*. Si bien en la mayoría de las legislaciones penales se prevén consecuencias jurídicas en los supuestos de reparación del daño causado por un delito, generalmente plasmadas en una atenuación de la pena, en la actualidad lo que se discute es la posibilidad de hacer de la reparación una tercera vía que pueda reemplazar a la pena o bien complementarla. Y esa reparación consiste en la compensación voluntaria de las consecuencias del hecho mediante la prestación voluntaria del autor y sirve de restablecimiento de la paz jurídica³.

Contemporáneamente con el proyecto alemán, alrededor de los años sesenta, en Estados Unidos se advirtió un significativo aumento de la criminalidad grave y juvenil y a su vez el fracaso de los organismos protectores de la sociedad. Esto llevó, como explica Devoto, al endurecimiento del sentimiento comunitario, que entre nosotros se conoce como *“clamor popular”*. La meta de la *“rehabilitación”* sufrió un fuerte

2 Anitua, Gabriel Ignacio, *Historia de los pensamientos criminológicos*, Editores del Puerto, 2005, págs. 94 y ss.

3 Bacigalupo, Enrique, *“Alternativas a la pena privativa de libertad en el derecho penal europeo actual”*, publicado en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Ed. Ad-Hoc, año 3, N° 6, agosto 1997, págs. 63 y ss.

golpe como consecuencia de llevar adelante la idea de “resocialización” en un marco de cárceles superpobladas. Así es como el sistema penal se encamina hacia la idea de “retribución” con una mínima injerencia del sistema punitivo y se incrementan las alternativas para las penas privativas de libertad, conformándose desde 1972 las *community corrections* del derecho inglés.

En definitiva, la *probation* se ha consagrado universalmente en sus distintas formas, y autores como Jeschek la consideran una especie de la condena de ejecución condicional, junto con la renuncia provisional al ejercicio de la acción pública, la suspensión a prueba de las medidas de corrección y seguridad y la *sursis*, que se diferencia del instituto bajo examen porque en aquella hay pronunciamiento de la pena pero se remite su cumplimiento, en tanto que en la *probation stricto sensu* se aplaza el pronunciamiento de la pena. De esta manera, el movimiento de alcance mundial para deslegitimar la ejecución penal mediante prisión se plasmó en numerosos congresos en las décadas de los años ochenta y noventa, destacándose las llamadas “Reglas de Tokio” consistentes en las recomendaciones respecto de las medidas no privativas de libertad, emanadas del VIII Congreso de Naciones Unidas sobre Prevención del Delito y Tratamiento del Delincuente, celebrado en La Habana en 1990⁴.

III. LA INCORPORACIÓN DE LA *PROBATION* EN NUESTRA LEGISLACIÓN. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA

Este instituto denominado en nuestro ámbito “suspensión del proceso a prueba” fue incorporado en nuestro Código Penal por la ley 24.316 (BO: 19/5/94) importando el reconocimiento de una nueva forma de extinción de la acción penal.

Se lo señala, en general, como una excepción al principio de legalidad, debido a que permite la suspensión de un juicio ya iniciado por delitos de acción pública y, específicamente en materia tributaria; parte de la doctrina entiende que las soluciones alternativas de conflicto en temas tributarios –entre las que se encuentra la *probation*– colisionan con los principios de reserva de ley y de igualdad que constituyen el sustento del impuesto y de las cargas públicas, con el dogma de la indisponibilidad del crédito tributario y con la obligación de contribuir de acuerdo con la capacidad contributiva.

Los requisitos para su aplicación son:

- a) que sea solicitado por el imputado (no se le puede imponer de oficio);
- b) el peticionante de su aplicación debe ofrecer una reparación a la víctima en la medida de sus posibilidades, sin perjuicio de que dicha reparación no puede ser irrisoria, sino que su cumplimiento debe importar un sacrificio o al menos un esfuerzo para el imputado;
- c) el compromiso de efectuar labores comunitarias, no remuneradas, y
- d) se necesita la conformidad del fiscal.

Además se exige que el delito sea de acción pública, que el procesado no haya cometido otros ilícitos de naturaleza delictual durante el período de suspensión fijado por el Tribunal, que la pena prevista no supere los tres años en que resulta viable la condena condicional y, finalmente, que no haya intervenido en la comisión del delito un funcionario público.

En cuanto al impedimento de aplicar la *probation* cuando la pena máxima supere los tres años, pero en el caso concreto sea posible que la sentencia que se dicte sea por un plazo menor, la doctrina y la jurisprudencia se encuentran divididas:

- 1) una parte considera que el instituto es aplicable, entre otros Maier y Almeyra (tesis amplia), y
- 2) otro sector estima que su aplicación debe limitarse a los delitos con pena máxima de hasta tres años sin entrar a considerar si, en el caso concreto, al imputado por un delito de pena mayor pudiera llegar a aplicársele una sanción menor a los tres años referidos.

En esta segunda posición restrictiva, encontrábamos al profesor Casás, al citar al profesor Eduardo Romera, cuando afirma que la *probation* del CP abarca incluso los tipos legales descriptos en los artículos 1 y 7 de la ley 24.769, sin perjuicio de que dichas figuras puedan extinguirse por el procedimiento propio de su artículo 16, siendo una cuestión de índole procesal la que definirá la aplicación de una u otra figura; concluía que también se podía aplicar, en función de los alcances del artículo 76 bis del Código de Fondo, a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, la apropiación indebida de tributos y de recursos de la seguridad social, la insolvencia fiscal fraudulenta, la simulación dolosa de pago y la alteración dolosa de

4 Devoto, Eleonora A., ob. cit., págs. 25 y ss.

registros. Estimaba que, en cambio, no se podrá hacer uso de este beneficio en los supuestos de evasiones agravadas y aprovechamiento indebido de subsidios, al igual que en el caso de que interviniera un funcionario público, como se prescribía en el marco del artículo 13 de la ley. Cabe puntualizar que dichas aseveraciones parten de una interpretación de las normas que regulan la *probation*, en virtud de la cual el *quantum* de la pena de prisión que fija el artículo 76 bis, CP, para que sea viable, debe computarse tomando en cuenta el plazo concreto de aplicación al imputado y no el máximo que en forma abstracta fije la ley con el objeto de reprimir dichos delitos. Sin embargo, la Cámara de Casación Penal en el Plenario, recaído en los autos “Kosuta, Teresa R.”, fijó como doctrina legal que la pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto es la de reclusión y prisión, cuyo máximo en abstracto no exceda los tres años⁵. Por ello, Casás, en aquel momento, concluyó que siendo la interpretación imperante la restrictiva y resultando de aplicación obligatoria para las Cámaras y Tribunales Orales que dependían de aquella, la *probation* no se proyectaba al ámbito de los delitos tributarios y previsionales⁶.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, tiempo después se refirió a este tópico fijando la siguiente doctrina legal: “6) Que para determinar la validez de una interpretación debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (Fallos: 304:1820; 314:1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (Fallos: 313:1149; 327:769). Este propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional (Fallos: 306:940; 312:802), cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho (Fallos: 310:937; 312:1484). Pero la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad (artículo 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ‘ultima ratio’ del ordenamiento jurídico, y con el principio ‘pro homine’ que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal.

7) Que, en tales condiciones, cabe concluir que el criterio que limita el alcance del beneficio previsto en el artículo 76 bis a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable de la norma que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce, otorgando una indebida preeminencia a sus dos primeros párrafos sobre el cuarto al que deja totalmente inoperante”.

Sobre el impedimento de concesión del instituto, si hubiera participado en la comisión del delito un funcionario público en ejercicio de sus funciones, el Máximo Tribunal “en los precedentes ‘Delillo, Karina Claudia s/Causa 8620’... y ‘Magisano, Carlos Alberto s/Causa 8175’, ambos resueltos el 3 de agosto de 2010... declaró la inadmisibilidad de sendos recursos de hecho deducidos por las respectivas defensas oficiales, el primero de ellos contra un rechazo de ‘probation’... y el segundo, contra la revocación... de una ‘probation’ concedida... Huelga anotar que en ambos casos el fundamento de la imposibilidad del beneficio radicaba en que el delito en cuestión preveía en forma conjunta una pena de inhabilitación... Pues bien, la Corte, con la única disidencia del doctor Zaffaroni, aplicó el artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación... Ello fue así, no obstante la opinión del Procurador Fiscal... Es decir... sigue vigente el punto 2 del plenario ‘Kosuta’ de esta Cámara, en el que se asentó que ‘No procede la suspensión del juicio a prueba cuando el delito tiene prevista pena de inhabilitación como principal, conjunta o alternativa’...” (confr. CFCP, Sala II, reg. 19.468, en causa 14.572, caratulada “Montiel, Atanasio s/Recurso de casación”, resuelta el 10/11/11; así como también, en el mismo sentido, CFCP, Sala III, reg. 280/11, causa 12.712, caratulada “Ortiz, Diego Maximiliano s/Recurso de casación”, resuelta el 29/3/11, y Sala III, reg. 1271/12, causa 15.907, caratulada “Corradino, María Gabriela s/Recurso de casación”, resuelta el 10/9/11).

También se ha manifestado: “...al expedirse en el fallo in re ‘Norverto’ [se] efectuó una remisión directa a la doctrina sentada en ‘Acosta’ por lo que tratándose este último de un supuesto que tenía previsto además pena de inhabilitación, entendimos que surgía implícitamente que en el criterio de la Corte tampoco esta circunstancia era un impedimento para la aplicación del instituto en cuestión. Sin embargo, en los recientes fallos... ‘Magisano, Carlos Alberto’... y... ‘Delillo, Karina Claudia’..., nuevamente el más Alto Tribunal, aunque

5 CNCP, plenario “Kosuta, Teresa Ramona s/Casación”, sentencia del 17/8/99.

6 Casás, José Osvaldo, *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*, Ed. Ad-Hoc, 2003, págs. 107 y ss.

7 CSJN, “Acosta, Alejandro Esteban s/Infracción artículo 14, primer párrafo, ley 23.737”, sentencia del 23/3/08.

de modo tácito, se refirió a la cuestión vinculada con la procedencia del beneficio de suspensión del juicio a prueba en delitos cuya pena preveía, además, pena de inhabilitación, adoptando una posición, en virtud de la cual apreciamos que recobró plena vocación aplicativa lo que sostuviéramos en el plenario 5 'Kosuta, Teresa R. s/Recurso de casación (acuerdo 1/99, del 17/08/99)', en cuanto a que '...no procede la suspensión del juicio a prueba, cuando el delito tiene prevista pena de inhabilitación, como principal, conjunta o alternativa' (confr. CFCP, Sala III, reg. 627/13, causa 16.874, caratulada "Visciglia, Sergio Daniel s/Recurso de casación", resuelta el 2/5/13).

En sentido similar, se ha expresado: "...entiendo que el beneficio de la suspensión del juicio a prueba no procede respecto de los delitos reprimidos con pena conjunta de inhabilitación... Así, considero que en el precedente 'Norverto' la Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha sentado doctrina en favor de la admisibilidad de la suspensión del juicio a prueba en los casos de delitos que prevén la pena de inhabilitación, ya que la cuestión llevada a conocimiento de dicho Tribunal no fue esa, sino la vigencia del criterio fijado por la Cámara Nacional de Casación Penal en el plenario 'Kosuta'. Tal afirmación se ve reforzada si se consultan los términos del dictamen del procurador general, en el cual se reseñan la resolución cuestionada y los agravios del recurrente –entre los que no se cuenta referencia alguna al tema de la pena de inhabilitación– y en el que el titular del Ministerio Público Fiscal, consecuentemente, no se expide acerca de dicho extremo. A esto debe agregarse que no se infiere del citado precedente de la Corte Suprema el establecimiento de una doctrina judicial 'contra legem', sobre todo teniendo presente que... ni en dicho fallo ni en el caso 'Acosta' –al cual 'Norverto' remite 'en lo pertinente'– se ha hecho referencia alguna a las razones por las cuales la clarísima prohibición legal debería ser dejada de lado..." (confr. CFCP, Sala I, reg. 20.682, causa 16.355, caratulada "Cabral, Daniel Antonio s/Recurso de casación", resuelta el 22/2/13; y, en el mismo sentido, Sala I, reg. 18.851, causa 15.144, caratulada "Matías, Cristian Eduardo s/Recurso de casación", resuelta el 18/11/11; Sala II, reg. 15.155, causa 11.334, caratulada "Balenzuela, Graciela Susana s/Recurso de casación", resuelta el 17/9/09; Sala II, reg. 15.437, causa 11.558, caratulada "Razzeto, Julián Alberto s/Recurso de casación", resuelta el 2/11/09; Sala II, reg. 17.029, causa 10.291, caratulada "Galván, Norma Beatriz s/Recurso de casación", resuelta el 30/8/10, y Sala II, reg. 16.757, causa 12.645, caratulada "Castillo, Matías Sebastián s/Recurso de casación", resuelta el 6/7/10)⁸.

En cuanto al límite temporal, parte de la doctrina entiende que como la norma no contiene previsión al respecto, la petición se puede efectuar aun después de producido el debate, siempre que no se haya dictado sentencia. Además, debe tenerse en cuenta que la extinción solo es posible por única vez.

Entre las dificultades que se presentan para la aplicación del instituto, encontramos que parte de la doctrina y del Poder Judicial entienden que en los casos en que sean dos o más los imputados, solo es aplicable el instituto en tanto todos ellos soliciten su aplicación⁹.

La ley 24.316 disponía en su artículo 10: "Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771". La mencionada en primer lugar es la de estupefacientes, y la segunda, la relativa al Régimen Penal Tributario.

III.1. El instituto bajo la vigencia de la ley 23.771 (BO: 27/2/90)

En principio, el proyecto de la ley 24.316 establecía que sus disposiciones no se aplicarían a las leyes 23.737 y 23.771, siendo sustituida dicha expresión en el Congreso Nacional por la de "no alterarán", la que cambió significativamente el sentido de la norma. Durante la vigencia de la ley 23.771, su artículo 14 preveía que "Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal fuera aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se hubiera estimado que presumiblemente en caso de condena correspondería la condena de ejecución condicional, si el infractor aceptaba la pretensión fiscal o previsional, por única vez el Tribunal, previa vista al fiscal y al querellante, o en su caso, damnificado, y una vez cumplidas las obligaciones, declarará extinguida la acción penal". Es decir, la norma especial claramente admitía el instituto de la condena condicional pero era en principio más discutible si lo mismo sucedía con la probation; recordemos que la ley 24.316 era posterior a la sanción y vigencia de la Penal Tributaria, lo que a juicio de quien suscribe no constituía óbice para su aplicación retroactiva por el principio de ley penal más benigna instituido en el artículo 2 del Código Penal, aunque algunos autores entendían que si era o no más benigna dependía de la capacidad económica del contribuyente, de su posibilidad de satisfacer la pretensión fiscal en un solo pago, en cuotas o solo parcialmente.

8 CNPE, Sala B, in re "SMM Medical Workers SA s/Infracción artículo 302 del CP", sentencia del 24/10/14.

9 Robiglio, Carolina L. I., *La autoría en los delitos tributarios*, Ed. Ad-Hoc, 2004, págs. 341 y ss.

Sin embargo, parte de la doctrina entendió que la expresión “no alterar” era indicativa de que no se debía modificar lo dispuesto en la ley 23.771, por lo que concluyeron que el nuevo instituto no era aplicable para los delitos tipificados en dicha Ley Penal Tributaria.

Otros entendieron que el artículo 14 de dicha ley abría en general la posibilidad de aplicar la suspensión del juicio a prueba, de modo que consideraron que para sus tipos legales no resultaba aplicable la ley 24.316 pero sí su propio régimen y si bien no consagraba una auténtica *probation*, se justificaría su utilización para otorgarle al delincuente la posibilidad de readaptación. Si bien es cierto que esta norma se asemejaba más a la suspensión del juicio a prueba, debido especialmente a la ausencia de un período de prueba –como expone Riquert– ante el pago de la pretensión fiscal y reunidos los requisitos de procedencia, operaba extinguiendo la acción penal, reemplazando el pago al período de prueba, bajo las condiciones dispuestas judicialmente, característica esta última esencial en el sistema de la 24.316¹⁰.

Quien suscribe entiende que si bien de la letra del artículo 14 no surgía claramente si la *probation* resultaba aplicable en nuestro régimen delictual tributario, también lo es que entre los distintos métodos de interpretación de las leyes, encontramos aquel que permite examinar la norma a la luz de la Exposición de Motivos del Poder Ejecutivo y del debate parlamentario, del que rescato las palabras del Diputado por la Provincia de Córdoba, Sr. Cortese, quien al hacer alusión al dictamen consensuado, manifestó que se incorporó el instituto de la *probation* con la finalidad de evitar que en las causas de menor relevancia penal, y siempre que se trate de la primera condena, se estigmatice innecesariamente al acusado, lo que en nada contribuiría a su resocialización. En la misma línea de pensamiento, el Senador Romero –por la Provincia de Salta– expresó que la aplicación del instituto tenía un doble propósito: dar señales ejemplares a la sociedad y lograr la percepción del gravamen¹¹.

III.2. El instituto bajo la vigencia de la ley 24.769 (BO: 15/1/97)

Por el contrario, no debieran existir dudas sobre la aplicación del instituto a partir de la vigencia la ley 24.769 que derogó en su artículo 24 a la 23.771, pues la nueva normativa permite la posibilidad de que coexistan los beneficios de la suspensión del juicio a prueba y del artículo 16 de la Ley Penal Tributaria, siempre que se cumplan las condiciones de los regímenes del Código Penal, de la ley de creación del instituto y de la Ley Penal Tributaria, especialmente porque no existe una exclusión que impida específicamente este beneficio, al no haberse dictado una norma al efecto¹².

IV. LA DEROGACIÓN DEL INSTITUTO POR LA LEY 26.735 (BO: 28/12/11)

La última Ley Penal Tributaria dispone expresamente en su artículo 19: “*Agréguense como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente:*

Artículo 76 bis - ... *Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones”.*

La norma es clara y no admite diversas interpretaciones.

Uno de los aspectos en los que la nueva norma ha generado controversias es en cuanto a si corresponde o no conceder la *probation* respecto de los delitos cometidos durante la vigencia de la ley 24.769 pero sometidos a juzgamiento bajo la vigencia de la ley 26.735, por ser la ley derogada más benigna para el imputado.

Al respecto, mi respuesta es afirmativa y así lo ha entendido la jurisprudencia recientemente, al decidir la aplicación del instituto, porque si bien la ley 24.769 era la normativa vigente a la fecha en que tuvieron lugar los hechos atribuidos en la causa, y la sanción de la ley 26.735 introdujo modificaciones al régimen penal tributario respecto de la suspensión del juicio a prueba al incorporar un último párrafo al artículo 76 bis, CP, eliminando el instituto respecto de los ilícitos reprimidos por la ley 24.769, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, con sustento en el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que la conducta de los implicados debía juzgarse bajo los lineamientos de la ley 24.769,

10 Riquert, Marcelo A., “La Ley Penal Tributaria y la suspensión del juicio a prueba”, checkpoint.laleyonline.com.ar.

11 Aramburu, Víctor J. y Gianotti, Hugo P., Doctrina Tributaria Errepar, XIV, septiembre 1994.

12 Navarrine, Susana C., “La suspensión del juicio a prueba de los delitos tributarios”, checkpoint.laleyonline.com.ar.

habida cuenta de que la 26.735 se había sancionado con posterioridad al hecho inculcado pero en definitiva deparaba un tratamiento más favorable al imputado¹³.

V. CONSIDERACIONES FINALES

Estimo que no debemos perder de vista la naturaleza de los ilícitos contemplados en la ley 26.735 a la luz de principios incorporados explícita o implícitamente en nuestra Constitución Nacional como lo son los de legalidad, igualdad y razonabilidad.

Tanto la jurisprudencia como la doctrina son contestes en que, si bien no se encuentran aún incorporados al Código Penal, los delitos tributarios revisten tal naturaleza, por lo que, no obstante las particularidades de la materia a que se refieren, no dejan de ser delitos penales a los que corresponde aplicar los principios generales del derecho penal.

Aunque no se trata en el trabajo que nos ocupa de delitos de lesa humanidad, violencia de género u otros casi o tan aberrantes como aquellos, en el marco de la materia bajo examen, es decir, en el derecho tributario, se tiene que ponderar cuáles son los bienes jurídicos protegidos y someterlos a una escala de valoración y en aquellos que en abstracto no contemplan una pena de prisión superior a los tres años (si bien alguna doctrina extiende su aplicabilidad a los que tengan una condena en suspenso), no tienen por qué no estar alcanzados por el instituto de la *probation*.

Hoy, que los Tribunales se encuentran desbordados por la cantidad de causas en las que deben conocer, y las cárceles, la mayoría de ellas, en condiciones deplorables, atestadas de delincuentes, resultaría plausible la reincorporación a la ley 26.735 de la figura de la *probation*, pues los supuestos alcanzados por ella son de menor gravedad, aunque no por ello menos importantes, pero es preferible que quien ha evadido impuestos y le corresponde una pena en abstracto no superior a tres años pueda cumplir una pena que, si bien repare el daño que ha causado y le signifique un plus a través de la imposición de tareas comunitarias o solidarias, bajo vigilancia de su conducta y de las obligaciones que se le impongan, pueda proseguir su vida en el ámbito familiar, trabajando para mantener su fuente de subsistencia y de su familia y que siga inserto en la sociedad, pues si de ella se lo aparta, será muy difícil que en un futuro pueda reinsertarse; no olvidemos que no estamos hablando de asesinos o psicópatas.

Como corolario y a título de homenaje quiero compartir unos párrafos de un artículo del Prof. Vicente Oscar Díaz en el que sostuvo: *“la pena carcelaria como paradigma de la sanción penal, parece no cumplir, en muchos de los casos en que se aplica, la función que la justifica, máxime cuando todos sabemos –no solo los especialistas, sino también cualquier persona mínimamente informada–, que la cárcel no corrige ni menos ‘resocializa’ a nadie:*

a) *ni a quien ocasionalmente allí llega, donde es humillado, violado, no tiene derecho a la salud, ni a contacto con su familia, ni a nada, donde se lo degrada y hunde en la marginación total, en especial después de agotada la condena, donde pasa a ser un ‘ex presidiario’ de quien todos desconfían y estigmatizan.*

b) *ni al delincuente reincidente o habitual, a quien le sirve de perfeccionamiento de sus técnicas y como una especie de ámbito social de contactos para ejercer mejor su profesión, una vez liberado. Como un club, no para relaciones públicas socialmente útiles, sino para perfeccionamiento con otros ‘habitués’ del delito.*

...También es cierto reconocer que en sus orígenes la pena de prisión fue un avance humanitario ante el ajusticiamiento o la mutilación de los ofensores de determinados valores sociales. Pero el cuestionamiento general que recibe dentro de las normas de ejecución penal en todas las sociedades, la pone en crisis en este estado de la evolución moral de la humanidad. Desde hace ya 50 años, las Naciones Unidas (Congreso de Ginebra) propone medidas alternativas a la clásica solución penitenciaria.

Aquí no se aboga por las conductas antisociales. No se justifica el delito. Se recuerda que no toda conducta inmoral es delito, no todo acto antisocial autoriza la pena de muerte por el ofendido. Que no estamos en la época de las cavernas, y que pretendemos ser defensores del Derecho. Dijimos que, en muchos casos, la pena de prisión no cumple la función para la que fue pensada. Pero esto no es absoluto, y renegar de la pena y pretender una alegre utopía, es también un simplismo necio”¹⁴.

13 CNCP, Sala IV, *in re* “Reynoso, Pedro Alberto; Ardanaz, Ricardo Jorge y Mazzucheli, Silvano del Carmen s/Recurso de Casación”, sentencia del 15/5/15.

14 Díaz, Vicente Oscar, artículo publicado en el Diario Judicial del 16 de julio de 2010.

Por ello, comparto la reflexión del Prof. Díaz y concuerdo con el anteproyecto de reforma al Código Penal al no mantener el impedimento de aplicar la *probation* en delitos contemplados tanto en la Ley Penal Tributaria como en el Código Aduanero, cuando estos sean de menor significación económica y reprobación social. Es más, el Consejo Profesional de Ciencias Económicas ha avanzado aún más en el tema y se ha pronunciado en favor de la declaración de inconstitucionalidad de tal exclusión¹⁵. Abogamos por que el legislador tributario revea la posición sustentada en el artículo 19 de la ley 26.735, de lo contrario, los jueces podrían sentirse obligados a dictar sentencias como la emanada el 14 de abril de 2016 del Tribunal Oral Federal de Posadas, en la que, ante el planteo de inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 76 del CP, en cuanto impide la aplicación del instituto de suspensión del juicio a prueba de los delitos contemplados en el Código Aduanero: 1) no hizo lugar a la declaración de inconstitucionalidad; 2) declaró inadmisibile la solicitud del beneficio de suspensión del juicio a prueba por estar excluido por el régimen legal para los delitos previstos en la ley 22.415 –Código Aduanero– (artículo 76 bis, último párrafo, del Código Penal), y 3) tuvo presente la reserva aplicable al caso de las consideraciones de la jurisprudencia de los tribunales inferiores cuando refieren: “Corresponde confirmar la resolución que no hizo lugar a la solicitud de suspender el proceso a prueba dado que la ley que autoriza la concesión de este beneficio resulta inaplicable a los hechos de la índole de los que se atribuyen al imputado (infracción a la Ley Penal Tributaria) y cualesquiera sean los fundamentos que, ‘de lege ferenda’, respaldan el criterio de dar mayor amplitud a la ley (artículo 76 bis del CP), los términos de esta no pueden ser tergiversados” (“Torres, María Laura - Cabellier, Daniel Fernando - Rotsen SRL s/Régimen Penal Tributario s/Incidente de suspensión de juicio a prueba promovido por el Defensor Público Oficial”, sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, del 5/5/05)¹⁶.

Sin embargo, merece atención la sentencia de la Cámara Nacional en lo Penal Económico en la que se dejó una puerta abierta al replanteo de la cuestión que concita nuestra atención, en un caso en el que por voto del Dr. Hornos a cuyas conclusiones adhirió el Dr. Repetto, se declaró la nulidad del decisorio de primera instancia, en cuanto el *a quo* rechazó la suspensión del juicio a prueba solicitada por quien fuera procesado sin tratar expresamente el planteo de inconstitucionalidad del artículo 19 de la ley 26.735, con fundamento en que la oposición manifestada por el señor representante del Ministerio Público Fiscal de la instancia anterior constituía un obstáculo insoslayable para analizar aquel planteo ante el carácter vinculante que por el artículo 76 bis, cuarto párrafo, del Código Penal, se otorga a la oposición del acusador y, en consecuencia, encomendó al tribunal de la instancia anterior el dictado de un nuevo pronunciamiento con arreglo a derecho, sin perjuicio de dejar a salvo que lo expresado no implica el adelanto de opinión en relación con las pretensiones articuladas en el incidente *sub examine*.

Al respecto, el Sr. Juez Dr. Roberto Hornos entendió que la omisión del examen del planteo de inconstitucionalidad de la norma referida, de forma previa al tratamiento de la solicitud de suspensión del juicio a prueba, constituyó por parte del juzgado un vicio en la fundamentación de la resolución recurrida. Consideró que dicho vicio, determinó la arbitrariedad de la resolución recurrida según doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y dificultó el ejercicio del derecho de defensa en juicio, afectando el debido proceso. Es más, expresó el Camarista que en el caso de que aquel tribunal declarara la inconstitucionalidad pretendida, y aquella resolución adquiriera firmeza, el representante del Ministerio Público Fiscal no podía oponerse válidamente a la concesión del beneficio establecido en el artículo 76 bis del Código Penal, con fundamento exclusivo en la aplicación del artículo 19 de la actual Ley Penal Tributaria. A su vez, aclara, con sustento en los fundamentos que expone, que toda discusión sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes es una facultad y un deber que se encuentra exclusivamente reservado al Poder Judicial y no al Ministerio Público Fiscal.

Por su parte, el Dr. Grabivker, en minoría, consideró que la circunstancia de que en la resolución apelada se aplicó la norma objetada (artículo 19, ley 26.735), lo conducía a interpretar que aquella impugnación fue rechazada por el *a quo* de manera implícita¹⁷.

15 CPCE, “Anteproyecto del Código Penal. Análisis sobre el capítulo correspondiente a la Ley Penal Tributaria”, realizado por un grupo *ad hoc*, integrado por Horacio R. Della Rocca, Teresa Gómez, Rubén E. Rodríguez y Esteban Semachowicz.

16 Tribunal Oral de Posadas, incidente FCB 8465/2014/TO1/2, caratulado “Inconstitucionalidad de Ruiz, Delmo Omar” (en autos principales FCB 8465/2014/TO1), sentencia del 14/4/16.

17 CNPE, Sala B, *in re* “Fortín Norte SA s/Infracción ley 24.769”, sentencia del 5/2/16.

MÚLTIPLES ATAQUES A LAS HACIENDAS LOCALES EN CONTRIBUYENTES DE CONVENIO MULTILATERAL. CUESTIONES DE COMPETENCIA TERRITORIAL

ERIC GASTÓN ROSENBERG

I. INTRODUCCIÓN

La ley 26.735 de reforma de la Ley Penal Tributaria vino a extender la tutela penal a las haciendas públicas provinciales, efectuando modificaciones sustanciales a las normas de competencia de los tribunales que afectan particularmente a las jurisdicciones locales. A poco de andar, respetadas voces del ámbito doctrinario y académico vinieron a tildar de dudosa constitucionalidad a esta norma, ya sea en lo tocante a sus disposiciones sustanciales como en lo inherente a cuestiones adjetivas. Dicha temática fue profusamente abordada en numerosos eventos académicos, citando a modo de ejemplo las X Jornadas de Derecho Penal Tributario, celebradas en octubre de 2015 en la ciudad de Rosario.

El eje central de los cuestionamientos parece pasar por la legitimidad de las potestades legiferantes ejercidas por el Congreso Federal para dictar esta ley, debate no cerrado a la fecha, azuzado por posiciones antagónicas y con una notoria orfandad de tratamiento por parte de los operadores jurídicos locales. No pretendo en este trabajo reeditar esta cuestión, menos aún darla por zanjada, razón por la cual parto de la premisa de que la ley 26.735 es derecho vigente y, en función de ello, buscar la forma para lograr su aplicación por parte de todos los sujetos procesales eventualmente involucrados, siempre con el norte del irrestricto respeto de las garantías constitucionales que deben subyacer a todo proceso penal. Ya pronto a celebrarse el quinto año de vigencia de la norma, las únicas figuras que en el entendimiento de los fiscos locales ameritaron la promoción de causas penales fueron “apropiación indebida”, en los términos del artículo 6 y “simulación dolosa de pago”, según el artículo 11. Se trata, evidentemente, de figuras de relativamente sencilla constatación, en las que no está en discusión la alteración dolosa de los elementos estructurales del hecho imponible previsto en los Códigos Fiscales locales, se trate de contribuyentes locales o de aquellos que distribuyan su base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a varias jurisdicciones aplicando el Convenio Multilateral de 1977.

Este “silencio que habla” pareciera ser un reconocimiento tácito por parte de los fiscos locales –que en última instancia son los que en la inmensa mayoría de los casos presentan la *notitia criminis* ante la autoridad jurisdiccional o el Ministerio Público Fiscal– de la notoria complejidad que presenta la integración de los tipos penales en blanco con las hipótesis de incidencia locales generadoras de esta gabela y, más aún, con las normas de distribución interjurisdiccional de base imponible. Pareciera ser que debe considerarse seriamente la necesidad de armonización de los procedimientos administrativos y judiciales locales con las normas de la Ley Penal Tributaria. Este imperativo se refuerza exponencialmente ante contribuyentes que distribuyen base según el Convenio Multilateral. En este contexto se revela imperativo echar luz sobre la verdadera naturaleza jurídica del injusto tributario, a la luz de la teoría del concurso de delitos, en tanto proyecte ataques a múltiples haciendas locales, para pasar en la instancia analítica inmediata posterior a desentrañar las cuestiones de competencia territorial desde el prisma no solo de las normas adjetivas locales, sino de añejos pronunciamientos por parte del intérprete máximo de nuestra Carta Magna.

Vale recordar que ante la concurrencia de competencias tributarias entre la Nación, provincias y municipios, que surgen de nuestra organización federal conforme al régimen rentístico derivado de nuestra Carta Política, se pueden presentar fenómenos de doble o múltiple imposición interna, resultando imperioso coordinar las facultades tributarias de los tres niveles estaduales. En esta inteligencia se han implementado sistemas de coordinación tributaria mediante la distribución de potestades en forma vertical –entre Nación, provincias y municipios– y horizontal –entre provincias y municipios–. El mecanismo de coordinación vertical encuentra regulación en la ley 23.548 de coparticipación de impuestos, recaudando el Estado Nacional impuestos nacionales para luego distribuir la masa coparticipable entre la Nación y las provincias –distribución primaria– y, posteriormente, entre las provincias –distribución secundaria–. Asimismo, el mecanismo de coordinación horizontal que obligatoriamente establece el artículo 9, inciso d), de la ley 23.548 se encuentra regulado por el Convenio Multilateral y su Protocolo Adicional, a través de la distribución de bases imponibles entre los fiscos provinciales.

El núcleo de los conflictos que pueden suscitarse reside en que el impuesto sobre los ingresos brutos puede recaer sobre un mismo contribuyente en varias jurisdicciones en forma simultánea al ejercer actividad en ellas, debiéndose aplicar el Convenio Multilateral. Ese Convenio no innova en la regla general de autodeterminación sobre la base de declaraciones tributarias, siendo el contribuyente quien debe computar la base imponible total país del impuesto, distribuirlo de acuerdo con las normas que dimanen de este mecanismo de armonización de bases y darle, finalmente, el tratamiento tributario que establece la legislación local a cada porción de base asignada. La autoridad de aplicación de este Convenio es la Comisión Arbitral del CM, encargada tanto de dictar normas de alcance general, como de dirimir discusiones **solo** atinentes a distribución de base. Aquí es donde aparece la primera fuente de controversias, ya que no obstante ser las disposiciones emanadas de la Comisión Arbitral obligatorias para el contribuyente y para los fiscos, aparecen divergencias interpretativas entre las administraciones tributarias locales y esta Comisión, así como entre los distintos fiscos. En la práctica, las asfixias presupuestarias que denuncian las autoridades políticas locales tienen su correlato en una virtual “guerra de apropiación de base”.

A su vez, los contribuyentes, en el intento de reducir su carga fiscal, buscan echar mano a aquellos criterios que le permiten imputar base imponible a jurisdicciones con tratamiento preferencial (por ejemplo, exenciones para actividades primarias o industriales, o bien alícuotas diferenciales reducidas para determinadas actividades). Surgen así distintos criterios interpretativos entre las mismas jurisdicciones que difieren con los de los contribuyentes, provocando que dicha atribución sea excesiva en ciertas jurisdicciones y en defecto en otras. Surge, con toda claridad, que en tanto la atribución de base sea razonable y no ardidoso, no existe razón para excitar la jurisdicción penal.

Ahora bien, en tanto la maniobra para desplazar base imponible a una jurisdicción con tratamiento fiscal más benévolo provenga de un despliegue ardidoso y el monto de impuesto defraudado supere el elemento del tipo objetivo¹ previsto en el artículo 1 de la ley 24.769, nos encontramos en el terreno del fraude fiscal. En tanto la acción disvaliosa afecte a varios erarios locales en forma simultánea, se presentan interrogantes acerca de la cuantificación del impuesto evadido, la cantidad de hechos punibles, el rol de las Comisiones Arbitral y Plenaria y, por último, la competencia territorial de la justicia, aspectos que serán abordados en el presente trabajo.

II. ¿IMPUESTO ÚNICO O IMPUESTO POR JURISDICCIÓN?

Tomando como punto de partida que nos encontramos ante una maniobra dolosa que implique una mengua a las arcas fiscales superior a \$ 400.000 –requisito ineludible que cada fisco deberá definir en el marco de un proceso administrativo respetuoso de las garantías del debido proceso– el primer tema a definir recae en el modo de computar el impuesto defraudado. En este aspecto, la doctrina mayoritaria construye su edificio argumental sobre los cimientos de la naturaleza del Convenio Multilateral. Este instrumento de coordinación horizontal se encarga de la distribución de la base imponible del ISIB, para luego aplicarse la legislación local a cada una de las porciones de base asignadas. A mayor abundamiento, en estas asimetrías producto de los distintos tratamientos fiscales es en donde seguramente residirá la finalidad de una maniobra tendiente a alterar ardidosamente la composición del coeficiente de distribución.

Este aspecto es puesto de relieve por Bello, sosteniendo que “...las haciendas públicas provinciales se encuentran protegidas individualmente por la Ley Penal Tributaria, y ello se encuentra corroborado por las normas del Convenio Multilateral, que tienen por objeto la coordinación de la atribución de ingresos y gastos a las jurisdicciones intervinientes, a los efectos de evitar problemas de doble o múltiple imposición interna. Empero, de ninguna manera dicho convenio tiene injerencia en los aspectos sustantivos de la obligación tributaria del impuesto estudiado, los cuales se regirán por los ordenamientos propios de cada jurisdicción. Consecuentemente, el Convenio Multilateral no tiene la potestad de unificar los impuestos determinados por el contribuyente en cada jurisdicción”. En función de la premisa sostenida, concluye que: “Los contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, inscriptos en el Convenio Multilateral, deberían considerar el impuesto omitido individualmente por cada jurisdicción a los efectos de determinar si supera la condición objetiva de punibilidad”².

- 1 Descarto de plano la consideración de los montos como condiciones objetivas de punibilidad, en el entendimiento de que el monto debe necesariamente ser abarcado por el dolo del autor. No es de esperar que un sujeto pergeñe una “evasión de monto indeterminado”.
- 2 Bello, Alberto M., “Aspectos sustantivos de la reforma de la ley 24.769, en especial referencia a las haciendas locales”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, 06/2014.

Idéntico temperamento es el adoptado por Simesen de Bielke: *“el impuesto sobre los ingresos brutos para contribuyentes del denominado ‘Convenio Multilateral’ (acuerdo interjurisdiccional entre las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fines de coordinar las finanzas entre diversos órganos de gobierno y, fundamentalmente, para evitar la doble o múltiple imposición a nivel interno), no es un impuesto que se ‘distribuya’ o ‘divida’ entre las jurisdicciones signatarias del acuerdo, sino que constituye un impuesto aplicado por cada una de esas jurisdicciones, con su propia definición del hecho imponible, sus sujetos pasivos, bases imponibles, exenciones, régimen de anticipos, etc.”*. Dicho autor anticipa su posición, a su vez, en materia de resultados lesivos en franca coherencia con lo citado: *“La similitud de redacción (que, por otra parte, no es total) utilizada por las distintas provincias y la CABA, no implica de modo alguno que se trate de un impuesto único tal que, producido un delito relacionado con el mismo, se produzca un problema de competencia entre las jurisdicciones para ver cuál de ellas habrá de poner en marcha la acción penal; existirá, en todo caso, un delito con resultados para cada una de ellas”*³.

Semachowicz parece no restarle valor convictivo a la posición mayoritaria; no obstante, deja abierta la posibilidad de abordar el análisis desde una óptica diferente, con la finalidad de proponer una solución que logre conciliar los preceptos de la ley 24.769 con el Convenio Multilateral, en función de la complejidad de la figura en estudio y con la finalidad de aventar interpretaciones que mancillen nuestro Estatuto Fundamental: *“Por lo cual, y considerando que es necesario buscar la interpretación que concilie el alcance de las normas de manera tal que tengan pleno valor y efecto, podemos argumentar que a los fines de la aplicación de la ley 24.769 la evasión de tributos provinciales, cuando se trate de un contribuyente de convenio multilateral se debe calificar como un único hecho. En ese caso, el contribuyente estará sometido a un solo proceso y consecuentemente a la posibilidad de que se le aplique una sola pena”*⁴. Resulta muy interesante el desarrollo planteado por este autor, pues es perfectamente compatible con la doctrina mayoritaria, la cual no parece cuestionar la unidad del hecho, sino que se esmera en poner de relieve la posible pluralidad de resultados al considerar un impuesto por cada jurisdicción para lo cual será inexorable apelar al estudio de los concursos de delitos.

Todo indica que el criterio, que se constituye en la derivación razonada de la naturaleza del Convenio Multilateral, de los Códigos Fiscales locales y del sustrato económico del fenómeno de la tributación interjurisdiccional, es precisamente el que considera que existe un impuesto por cada jurisdicción.

III. CONVENIO MULTILATERAL Y ARDID TRIBUTARIO

Planteada ya la complejidad de aquellos sujetos que distribuyen base en dos o más jurisdicciones, merece ponerse de relieve la hipótesis de eventuales impugnaciones por parte de los fiscos locales al entender que están en presencia de maniobras dolosas tendientes a desplazar la materia gravable (*base shifting*) en beneficio de jurisdicciones con menor presión tributaria o tratamientos preferenciales para ciertas actividades (por ejemplo, la industrial o la agropecuaria). Recordemos que cuando la objeción reside en la determinación de coeficiente, el contribuyente notificado de una determinación de oficio está habilitado para llevar el “caso concreto” ante la Comisión Arbitral y eventualmente ante la Comisión Plenaria:

“Artículo 24 - Serán funciones de la comisión arbitral:

(...)

b) resolver las cuestiones sometidas a su consideración, que se originen con motivo de la aplicación del convenio en los casos concretos; las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto;

(...)

Artículo 25 - Contra las disposiciones generales interpretativas y las resoluciones que dicte la comisión arbitral, los Fiscos adheridos y los contribuyentes o asociaciones reconocidas afectadas, podrán interponer recurso de apelación ante la comisión plenaria, en la forma que establezcan las normas procesales y dentro de los 30 (treinta) días hábiles de su notificación”⁵.

3 Simesen de Bielke, Armando, “Delitos tributarios y previsionales y jurisdicción local. Aspectos constitucionales y procesales”, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Ed. Errepar, octubre 2012, págs. 98-85.

4 Semachowicz, “Algunos Comentarios Respecto de la Aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los Tributos Locales”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, 11/2014.

5 Convenio Multilateral de 1977.

Las resoluciones definitivas de estos órganos son vinculantes para las jurisdicciones adheridas (las 24 del país). Si bien no está prevista la posibilidad de apelar ante la justicia las resoluciones de las Comisiones citadas precedentemente, en ciertas oportunidades se declararon arbitrarias algunas sentencias del Poder Judicial local que prescindieron, sin mencionar razones suficientes, de resoluciones de la Comisión Arbitral.⁶ En similar sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires sentenció que las normas del Convenio son obligatorias para las Provincias que lo concertaron, las que deben acatamiento a las resoluciones de los organismos creados por el mismo. Por ende, si la decisión de la Comisión devino firme, se resolvió definitivamente la cuestión, no correspondiendo un nuevo examen judicial⁷. Además, existe en la práctica contenciosa administrativa una suerte de efecto suspensivo “no reglado” como consecuencia lógica de la decisión de las jurisdicciones de someterse al régimen del Convenio Multilateral. Los fiscos dictan las determinaciones de oficio y resuelven los recursos hasta el agotamiento de la vía. Es la forma de evitar que se puedan producir resultados diferentes como consecuencia de las acciones impulsadas en forma paralela.

Ahora bien, este temperamento es el adoptado en materia de determinación de deuda, no existiendo consenso sobre su aplicación en la temática penal tributaria. Recordemos que la LPT exige en su artículo 18 “determinación de oficio”, como condición de procedibilidad, aunque el acto se encuentre recurrido. Aquí es donde pueden verificarse una de las tantas hipótesis de escándalo jurídico.

Piénsese en una situación en la que un fisco local efectúe una determinación de oficio y denuncia penal por “alteración ardidosa de coeficiente”, el contribuyente presente el caso ante los órganos del Convenio Multilateral y estos le den la razón, o determinen que la modificación de la base atribuible al fisco denunciante implica no superar el umbral cuantitativo de tutela penal. Evidentemente, la declaración de hechos de este último caso no podrá dejar de ser vinculante para la Administración Fiscal y, a su vez, contradictoria con los que se estén ventilando en sede penal local, ya sea en etapa de instrucción, de juicio o de casación. **Supeditar la acción penal a resultados de las resoluciones de las Comisiones Arbitral y Plenaria se reputa como estrictamente necesario.**

Prestigiosa doctrina se ha encargado de describir diversas hipótesis de modalidad delictiva por parte de contribuyentes de Convenio Multilateral, centrando su análisis en la omisión de ventas como medio comisivo: “Por lo tanto, yendo al punto central, en principio y de modo muy panorámico, podría decirse que la modalidad comisiva más clásica de la evasión del impuesto sobre los ingresos brutos sería el ocultamiento malicioso de ventas”⁸. Dicha posición doctrinaria le niega entidad al uso de facturas apócrifas como medio de ataque a las haciendas locales, al sostener que: “el uso de facturas apócrifas, tan característico en la evasión del impuesto a las ganancias y en la evasión del IVA como seudojustificación de erogaciones inexistentes, ‘a priori’ no parecería ser relevante”, o que “por las características rectoras de la tributación local (en particular, los impuestos de sellos y sobre los ingresos brutos) las facturas falsas no serán medio comisivo de la evasión local, porque en ninguno de ambos tributos se netea el gasto incurrido”⁹. Si bien coincido plenamente con la postura relativa a la omisión de ventas como forma de horadación de base local, me permito discrepar con quitarle entidad erosiva a la utilización de facturas apócrifas. Solo basta especular con el cómputo de gastos (siendo que las compras de materias primas son no computables para la determinación del coeficiente)¹⁰ apócrifos imputándolos a la jurisdicción con tratamiento alicuotario más benévolo. Un dato de la realidad nos muestra que todas las jurisdicciones eximen de tributación en ingresos brutos a la producción industrial, cuando la misma se lleve a cabo en su ámbito territorial, pudiendo verse

6 “Red Star SA”, CSJN, 21/7/71, Fallos: 280:203; “Deca Industrial y Comercial SA”, 20/5/76, Fallos: 294:420.

7 “R. P. Scherer SAIC”, CSJ Provincia de Buenos Aires, 19/10/82.

8 Biale, Fernando M., “Apunte sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del impuesto sobre los ingresos brutos de contribuyentes de Convenio Multilateral en el mismo ejercicio anual”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, 11/2015.

9 Pampliega, Ignacio M., “El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades dogmáticas y de política criminal”, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, 4/2014.

10 Artículo 3, inciso a), del tercer párrafo:

“No se computarán como gastos:

a) el costo de la materia prima adquirida a terceros destinada a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales; se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado”.

los contribuyentes tentados de incrementar el coeficiente unificado atribuible a la jurisdicción en la que tienen radicada su industria.

En este despliegue pueden verse menoscabadas todas las haciendas locales a excepción de aquella que vio incrementado su coeficiente, siendo menester abordar el análisis de la acción disvaliosa a la luz de la teoría del concurso con el objeto de desentrañar si nos encontramos ante una unidad o pluralidad de delitos.

IV. UNIDAD DE ACCIÓN O CONDUCTA Y CONCURSO DE DELITOS

Dejando planteado el problema que surge de los acápites anteriores en función de las diferentes modalidades de agresión a los erarios públicos locales y de las formas de producción del resultado lesivo, es menester abordar la teoría del concurso, con el norte de determinar cuándo estamos frente a uno o varios hechos, pues a partir de allí se derivan consecuencias jurídicas muy diferentes:

Código Penal:

“Artículo 54 - Cuando un hecho cayere bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fija re pena mayor”.

“Artículo 55 - Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo tendrá como mínimo, el mínimo mayor y como máximo, la suma aritmética de las penas máximas correspondientes a los diversos hechos. Sin embargo, esta suma no podrá exceder de (50) cincuenta años de reclusión o prisión”.

El punto de partida de análisis en la teoría del concurso es la distinción entre unidad y pluralidad de hechos, porque de ello depende la determinación de que existe un delito o una pluralidad de ellos, y, en consecuencia, el régimen legal para la aplicación de la pena. Para establecer cuándo hay una unidad de hecho y cuándo una pluralidad, resulta decisivo precisar cuándo debe valorarse todo lo actuado como una conducta y cuándo como una pluralidad de conductas.

El comportamiento humano consiste en una serie continuada de acciones y omisiones. De ahí surge la cuestión de los criterios conforme a los que tal proceso haya de dividirse en segmentos que puedan ser concebidos como uno o varios hechos. El delito es una unidad social de sentido, no teniendo importancia el número de movimientos corporales temporal-espaciales, porque estos son en ella solo el soporte real físico del sentido social de la acción. Por ello, el concepto de acción no sirve a los fines de conceptualizar la noción de hecho, pues, justamente, una serie continuada de acciones o actos parciales puede, desde el punto de vista jurídico, configurar una unidad.

La multiplicidad de infracciones legales no multiplica los delitos. Conforme el artículo 54, es factible cometer varias infracciones a través de un hecho. En efecto, el artículo 54, CP, prevé la posibilidad de que una misma conducta presente una tipicidad plural. En consecuencia, no es el número de tipos el que determinará el número de hechos.

La pluralidad de resultados tampoco multiplica los delitos. El número de resultados no es un criterio válido para determinar cuándo hay un delito y cuándo una pluralidad de ellos. En el concurso ideal siempre hay una pluralidad de resultados, porque los eventos lesivos siempre son plurales. De lo contrario, el delito no sería una acción sino una tipicidad. En definitiva, para saber si hay penalmente uno o varios hechos, de nada sirven el número de tipos que concurren, el número de resultados o el número de movimientos realizados por el sujeto.

Siguiendo a Welzel, enseña Zaffaroni que la unidad de acción se determina atendiendo a dos factores: el final, esto es ponerse un fin voluntariamente, y el jurídico o normativo, es decir, el enjuiciamiento social a través de los tipos. La actividad final de la que debemos averiguar si configura unidad de conducta –unidad de hecho en la terminología del código– puede integrarse con uno o varios movimientos. Cuando el movimiento es único no hay entonces discusión posible, porque solo puede haber una única acción. Conforme este criterio es una acción presentar una declaración jurada, independientemente de que se produzca evasión en una o varias jurisdicciones.

El problema se presenta cuando hay pluralidad de movimientos. Aquí es necesario apelar a un factor normativo que diga cuándo una única resolución que da sentido final a varios movimientos puede ser relevada como una unidad por el tipo. Si tales movimientos no responden a un plan común no puede haber unidad de conducta: no la hay si alguien da un abortivo a una mujer, sin que surta efecto, y a los dos meses decide llevarla a un médico para abortar. La unidad de plan y la unidad de resolución son requisi-

tos para que haya unidad de conducta (unidad de hecho). Unidad de conducta quiere decir consideración unitaria de los movimientos voluntarios (ligados por decisión y plan común) a los efectos de una única desvaloración jurídica¹¹.

Sin embargo, el factor final no es suficiente para garantizar la unidad de hecho (de conducta). Cuando de uno o varios tipos que concurren en una misma conducta surge que esta tiene jurídico-penalmente una unidad de sentido, solo habrá un único hecho, porque uno o ambos tipos impiden que se destruya esa unidad. En consecuencia, el criterio de delimitación para la determinación de la consideración unitaria de varios movimientos voluntarios vinculados por el factor final es tarea que incumbe a los tipos penales, debiendo extraerse del sentido de los respectivos tipos penales en cuestión, tal como se obtiene mediante interpretación. Lo determinante, para la delimitación solo puede ser el sentido de los tipos legales vulnerados en cada caso.

En síntesis, hay unidad de conducta cuando hay un plan común en la realización de varios movimientos voluntarios (factor final) y además se da el factor normativo, porque:

- a) integran una conducta típica que eventualmente puede escindirse en varios movimientos (homicidio);
- b) integran una conducta típica que necesariamente abarca varios movimientos (extorsión, estafa);
- c) integran dos tipicidades, en que la primera contiene a la segunda como elemento subjetivo (rapto y violación);
- d) integran dos tipicidades en que la segunda es una forma usual de agotamiento de la primera (falsificación y estafa);
- e) constituyen la tipicidad de un delito permanente (secuestro);
- f) constituyen una unidad simbólica en tipos que deben llenarse por medios simbólicos (instigación, injurias);
- g) configuran un delito continuado.¹²

Adentrándonos en la morfología propia del delito fiscal interjurisdiccional, la doctrina especializada ha tomado posición al respecto, considerando que nos encontramos ante un nítido caso de concurso ideal de delitos. Semachowicz, luego de un exhaustivo análisis histórico de la conceptualización del concurso en nuestro ordenamiento represivo, identifica el interrogante medular: *"Partiendo desde esta perspectiva de análisis, resulta necesario establecer si la conducta defraudatoria que en forma concurrente lesiona distintas haciendas públicas provinciales debe ser definida como un solo hecho y, consecuentemente, calificada como un solo delito"*. Continúa su análisis adentrándose en la estructura económica y jurídica del impuesto sobre los ingresos brutos y del Convenio Multilateral, así como en la mecánica de liquidación: *"Para ello, hay que tener presente los elementos configurativos del delito en estudio, como ser: A) Que se presenta una sola declaración jurada a los efectos de determinar la cuantía del tributo atribuible a cada jurisdicción. B) Que el delito que afecta las distintas arcas provinciales se consuma en el mismo instante. C) Que a los efectos de su liquidación, en el caso del régimen general, se informa el monto total de ventas y es el aplicativo de liquidación el que automáticamente calcula la base aplicando los coeficientes unificados. No es posible que el contribuyente declare respecto de la misma actividad una base imponible por cada jurisdicción"*. Concluye que: *"En el caso específico que nos ocupa se puede afirmar que existen fundados argumentos para poder establecer que la evasión de impuesto sobre los ingresos brutos en distintas jurisdicciones resulta ser un único hecho", dejando en claro que cada caso amerita un análisis en particular*¹³.

Esta problemática también fue abordada por Biale: *"Para determinar, entonces, si hay uno o varios delitos hay que determinar si hay una o varias conductas, lo que no es sencillo y depende de lo que se conoce como factor final (plan común o unitario) y factor jurídico o normativo (unidad de desvalor a los efectos de la prohibición)"*, sosteniendo con respecto al impuesto sobre los ingresos brutos que: *"Entonces, si un sujeto, por ejemplo, ejerce el comercio y no registra o borra de su contabilidad las trazas de algunas de sus operaciones para desfigurar su capacidad contributiva con el fin de evadir impuestos y, consecuentemente con ello,*

11 Zaffaroni, Eugenio R., *Manual de Derecho Penal*, Ed Ediar, 6ª ed., pág. 619.

12 Zaffaroni, Eugenio R., op. cit., pág. 622.

13 Semachowicz, Esteban, "Algunos comentarios respecto de la aplicación de la Ley Penal Tributaria sobre los tributos locales", *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, 11/2014.

*omite pagar ingresos brutos en dos o más jurisdicciones fiscales en el mismo ejercicio, o paga menos de lo que corresponde y se produce así el resultado típico, estamos ante un hecho, una conducta*¹⁴.

También resulta reveladora la posición adoptada por Sferco, afirmando sin hesitación que *"Ahora bien, definida la tesis de que es impuesto por jurisdicción y es condición objetiva de punibilidad por jurisdicción, no se puede afectar la potestad tributaria ni afectar la potestad de aplicación y juzgamiento en materia penal. Ahora, estamos haciendo lo posible 'científicamente' por tratar de remover los efectos de esta diversidad de juzgamientos. Por ello, hay una tendencia que tenemos que revisar con un poquito más de profundidad y estamos pensando en anexar la teoría de la unidad de la acción"*¹⁵.

No quedan dudas acerca de que estando ante un hecho disvalioso con resultado múltiple, nos encontramos ante un verdadero concurso ideal. Ahora bien, dada la complejidad de la normativa extrapenal, pueden suscitarse un sinnúmero de circunstancias, las que requerirán un análisis en particular. Piénsese que el coeficiente del Convenio Multilateral se determina sobre la base de datos históricos del último ejercicio fiscal a través del formulario unificado CM05 y se aplica a las liquidaciones del período fiscal inmediato siguiente. Bien podría ocurrir que las haciendas locales se vean atacadas ya no a través de una única maniobra o factor final (por ejemplo a través de una única presentación de DDJJ con múltiples resultados disvaliosos), sino a través de presentaciones mensuales sucesivas "CM03", superándose en forma secuencial y en períodos mensuales diferentes el elemento del tipo objetivo de varias jurisdicciones. Todo parecería indicar que se trata de una hipótesis reveladora de un verdadero concurso real. Ante la complejidad de la normativa extrapenal y las múltiples aristas que pueden presentar las maniobras, la casuística se impone.

V. LA COMPETENCIA TERRITORIAL DE LA JUSTICIA

Para incrementar el nivel de desafío que entraña el análisis de la criminalidad tributaria interjurisdiccional, resta abordar la problemática de la competencia territorial de los tribunales locales. Este aspecto no presentará mayores dificultades en el caso de contribuyentes locales, pero requerirá confrontar disposiciones adjetivas diversas en tanto se desplieguen maniobras que erosionen conjuntamente varios erarios públicos locales. Esta problemática se presentará también en supuestos en los cuales la maniobra sea ejecutada en una jurisdicción (por ejemplo la sede según el Convenio Multilateral), en la cual no se alcance el monto requerido y el resultado lesivo se produzca en otra u otras.

A modo de ejemplo, el artículo 29, inciso n), del Código fiscal de Tierra del Fuego manda a interponer la denuncia ante el fuero penal local, pudiendo recaer en los juzgados de instrucción tanto de Ushuaia como de Río Grande, dependiendo del lugar en el que se haya desarrollado la conducta punible. La aplicación de esta normativa puede resultar sencilla ante supuestos de contribuyentes locales, adquiriendo singular complejidad al abordar casos de Convenio Multilateral, siendo que la competencia penal se extiende también a casos **que produzcan efectos dentro de la provincia**. Tal sería la situación de un contribuyente de Convenio Multilateral con domicilio fiscal fuera de la jurisdicción que consume una agresión al erario local en más de \$ 400.000.

*"Artículo 15 - La competencia penal se extenderá a todos los delitos que se cometieren o produzcan efecto dentro de los límites de la Provincia, conforme lo establecido por el artículo 2 de la Constitución Provincial, sin perjuicio de la competencia federal y militar"*¹⁶.

Por su parte, la Provincia de Buenos Aires establece sus propias reglas en materia de competencia territorial:

"Artículo 15. Naturaleza y extensión - La jurisdicción penal se ejercerá solo por los Jueces o Tribunales que la Constitución de la Provincia y la ley instituyen.

*Es improrrogable y se extiende al conocimiento de los delitos y contravenciones cometidos en el territorio de la Provincia, excepto los de jurisdicción federal o militar"*¹⁷.

14 Biale, Fernando M., "Apunte sobre unidad y pluralidad de delitos en la evasión tributaria del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de contribuyentes de Convenio Multilateral en el mismo ejercicio anual, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Ed. Errepar, 11/2015.

15 Lorenzo, Armando, Reportaje Tributario, Ed. Errepar, 12/2013.

16 CPP de Tierra del Fuego.

17 CPPPBA.

En lo tocante a la existencia de múltiples delitos se establece lo siguiente:

“Artículo 17. Jurisdicciones comunes. Prioridad del juzgamiento - Si a una persona se le imputare la comisión de un delito de jurisdicción provincial y otro de jurisdicción de otra Provincia, será Juzgado primero en la Provincia de Buenos Aires, si el delito fuere de mayor gravedad, o siendo esta igual, aquel se hubiere cometido anteriormente. Del mismo modo se procederá con los delitos conexos. No obstante, si el Tribunal lo estimara conveniente, podrá suspender el trámite del proceso o diferir su decisión hasta después que se pronuncie la otra jurisdicción”.

No requiere mayor esfuerzo hermenéutico sostener que este dispositivo se torna operativo en presencia de concursos reales de delitos.

Análogas disposiciones a la norma ritual bonaerense son receptadas por el digesto penal adjetivo de la jurisdicción anfitriona, Río Negro:

“Artículo 15 - La jurisdicción penal se ejerce por los magistrados que la ley instituye, es improrrogable y se extiende al conocimiento de los delitos y contravenciones cometidos en el territorio de la provincia, excepto los de jurisdicción federal o militar”.

“Artículo 17 - Si a una persona se le imputare un delito de jurisdicción provincial y otro de jurisdicción de la Capital Federal o de otra provincia, será juzgada primero en esta provincia, si el delito imputado en ella es de mayor gravedad, o siendo esta igual, fuere de fecha de comisión anterior. Del mismo modo se procederá en el caso de delitos conexos. Pero el tribunal, si lo estimare conveniente, podrá suspender el trámite del proceso o diferir su decisión hasta después que se pronuncie la otra jurisdicción”¹⁸.

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires dictó normas específicas para la persecución del delito fiscal, determinando la competencia de los tribunales locales y consagrando una excepción a la regla en cuanto admite al Fisco como querellante:

“Artículo 156 - Serán competentes para entender en la aplicación de los ilícitos tributarios establecidos por la ley 24.769, en lo relativo a los tributos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los juzgados pertenecientes al fuero en lo Penal, Contravencional y de Faltas, con la intervención del Ministerio Público Fiscal, conforme lo establecido en la ley 2303 (texto consolidado por ley 5454)”.

“Artículo 159 - De conformidad con lo establecido con el artículo 13, inciso a), de la ley 2603 (texto consolidado por ley 5454), el Administrador Gubernamental o los funcionarios designados a tal efecto para que asuman su representación, podrá constituirse como querellante, debiendo poner en conocimiento de tal circunstancia a la Procuración General.

La presente situación queda establecida como una excepción al tercer párrafo del artículo 10 de la ley 2303 (texto consolidado por ley 5454), en virtud de la cualidad del bien jurídico tutelado”¹⁹.

Como señalé *ut supra*, se debió legislar la excepción con la finalidad de admitir la querella, ya que la regla excluye su ejercicio por parte de organismos del estado cuando la acción es impulsada por el Ministerio Público:

“Artículo 10. Querella - Las personas físicas o jurídicas de derecho público o privado directamente afectadas por un delito, podrán ejercer la acción penal como querellantes hasta su total finalización y una vez constituidas serán tenidas como parte para todos los actos esenciales del proceso. La participación de la víctima como querellante no alterará las facultades concedidas por la ley al Ministerio Público Fiscal ni lo eximirá de sus responsabilidades. Los organismos del Estado no podrán ser querellantes cuando el Ministerio Público Fiscal ejerza la acción. No obstante, podrán participar en el proceso como terceros coadyuvantes. En los delitos de acción pública, la querella podrá continuar con el ejercicio de la acción bajo las formalidades de los de acción privada cuando el Ministerio Público Fiscal hubiera desistido por alguna de las causales previstas en este Código”²⁰.

Citada la normativa precedente, podemos advertir asimetrías que no harán más que dificultar la aplicación de la norma sustantiva en conductas con resultados múltiples o situados en diferente ámbito te-

18 CPP Río Negro.

19 Código Fiscal, texto s/ley 4807.

20 CPP CABA.

territorial. Solo habiendo citado 4 jurisdicciones, podemos encontrar tres reglas diferentes de atribución de competencia:

- a) delitos cometidos o que produzcan efectos en la jurisdicción: Tierra del Fuego;
- b) delitos cometidos en la jurisdicción: Provincia de Buenos Aires, Río Negro;
- c) delitos que ataquen a la hacienda de la jurisdicción: Ciudad de Buenos Aires.

En estas condiciones formulémonos el siguiente interrogante: ¿cuál sería la justicia competente en el caso de un contribuyente con sede en CABA que no superando el mínimo allí, lo supera en las restantes tres jurisdicciones en forma concurrente? Las diferentes reglas de atribución de competencia dejan este tema irresuelto. Más aún, el sano criterio de llevar adelante el proceso en el lugar de la jurisdicción sede, en la cual no se superan los montos, llevaría a la inmediata declaración de incompetencia *ratione materiae* por parte de la judicatura local:

“Artículo 17. Declaración de oficio - La incompetencia por razón de la materia deberá ser declarada, aun de oficio, en cualquier estado del proceso. La competencia por razón del territorio es improrrogable y la incompetencia por esta causal deberá ser declarada por el órgano jurisdiccional, de oficio o a pedido de parte, en cuanto sea advertida”.

Simétricamente, la justicia de la CABA se reputaría competente cuando el resultado lesivo sobre sus arcas sea consecuencia de una maniobra desplegada a miles de km de distancia, por ejemplo un sujeto con sede en Tierra del Fuego o en Jujuy.

Este tipo de situaciones ya fueron advertidas por Bello, quien con toda claridad expresa: *“debemos destacar la necesidad de armonizar las normas extrapenales con el ordenamiento penal tributario, y en este sentido, en primera instancia deberemos analizar los conflictos de competencia que pueden originarse entre las jurisdicciones locales, y en caso de reconocerse la competencia de un solo juez por considerarse la existencia de un solo delito y un solo impuesto, entonces dicho juez (denominado ‘juez natural’) deberá compatibilizar todos los ordenamientos fiscales de manera de garantizar la tutela judicial efectiva, y los derechos y garantías constitucionales”*²¹ y por Pampliega: *“En el impuesto sobre los ingresos brutos me animo a pronosticar un frecuente conflicto jurisdiccional cuando dos o más provincias reclamen para sí la potestad de juzgar. Pero más allá de una casuística algo compleja puede entenderse que la conducta penalmente relevante de una única presentación engañosa (que luego se atribuye por convenio multilateral) no podrá derivar más que en un reproche de un hipotético concurso ideal, de existir pluralidad de haciendas perjudicadas”*²².

El próximo punto intentará proponer una solución para este aspecto.

VI. LA TEORÍA DE LA UBICUIDAD

La solución prevista en la Constitución Nacional sobre atribución de competencia reza:

“Artículo 118 - Todos los juicios criminales ordinarios, que no se deriven del derecho de acusación concedido a la Cámara de Diputados se terminarán por jurados, luego que se establezca en la República esta institución. **La actuación de estos juicios se hará en la misma provincia donde se hubiere cometido el delito;** pero cuando este se cometa fuera de los límites de la Nación, contra el derecho de gentes, el Congreso determinará por una ley especial el lugar en que haya de seguirse el juicio” (el destacado me pertenece).

Dicho precepto no hace más que recoger la regla del lugar del hecho como criterio atributivo de competencia (*forum delicti commissi*). Ahora bien, en la práctica pueden presentarse controversias de competencia entre distintas jurisdicciones sobre a cuál de ellas le toca juzgar (sentido amplio de la palabra) un conflicto penal determinado, cuando el lugar en el que se realiza la acción delictiva es distinto del lugar en el que produce el resultado, haya sido este de lesión o de peligro.

Las teorías que se utilizan para la solución de este asunto son: a) la de la “manifestación de la voluntad”, que hace hincapié en el lugar donde se exteriorizó la acción delictiva, pues ahí fue donde el sujeto activo expresó su actitud contraria a la norma legal; b) la “del resultado”, que elige el lugar en el que ocurre este, pues es donde se consuma el delito, y c) la de la “ubicuidad”, en la que dominan puntos de vista prácticos.

21 Bello, Alberto M., “Aspectos sustantivos de la reforma de la ley 24.769, en especial referencia a las haciendas locales”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, 6/2014.

22 Pampliega, Ignacio M., “El delito de evasión tributaria y las haciendas locales. Algunas particularidades dogmáticas y de política criminal”, *Doctrina Penal Tributaria y Económica*, Ed. Errepar, 4/2014.

De acuerdo con la teoría de la Ubicuidad, el delito debe reputarse cometido tanto donde se produce el resultado como allí donde se ha ejecutado la acción. Si bien está contemplada en el Código Penal como una excepción al Principio de Territorialidad (artículo 1, inciso 1, CP), ha sido recogida por la Jurisprudencia de la Corte Suprema como un criterio corrector para definir la competencia interna de los tribunales judiciales, con un alcance mayor, e instrumental a la eficiencia del servicio de justicia: la garantía de defensa y la facilitación de los medios de prueba. De este modo, no existe un criterio unívoco, sino que este responderá a criterios correctivos de economía procesal, que pueden fluctuar según las particularidades del caso.

En palabras del Alto Tribunal: “...el hecho se estima cometido en todas las jurisdicciones en las que se ha desarrollado alguna parte de la acción, y también en el lugar de la verificación del resultado. Será preciso que la elección de una de dichas jurisdicciones se determine atendiendo a las exigencias planteadas por la economía procesal y la necesidad de favorecer, junto con el buen servicio de la justicia, la defensa de los imputados...”²³. Dicha posición se consolidó posteriormente en “Torregiani” (CSJN, Fallos: 307:1029), por lo que el ilícito se estima cometido en forma indistinta en todas los lugares en los que desarrolló la acción y también en el lugar donde se produjo el resultado, lo que permite elegir la jurisdicción en la que se logre una más eficaz administración de justicia y un adecuado ejercicio del derecho de defensa.

Como bien señala el maestro Julio Maier: “al estudiar la jurisdicción argentina, pueden diferir el lugar de la acción o de la omisión en la que consiste el hecho punible, del lugar en el cual se produce el resultado o el de residencia del bien jurídico atacado o puesto en peligro, expresión que conduce al domicilio o residencia de su portador, la víctima o el ofendido, como en el caso de los delitos a distancia”. Este excelso jurista completa indicando que: “la CSJN ha desarrollado entre nosotros la teoría de la ubicuidad, según la cual tanto el lugar de la acción, en las prohibiciones, o aquel en el cual debió producirse la acción, cuando el hecho punible consiste en un mandato de obrar (omisión punible), como el lugar del resultado, incluso el eventual en el cual debió producirse el resultado, en caso de tentativa, funda la competencia territorial; y en esos casos, de competencia territorial alternativa, decide el lugar que promete mejores resultados para la realización del principio de defensa (mayor o menor proximidad con el domicilio del imputado o con su familia, o mejor posibilidad para la intervención de un defensor de confianza) o para la averiguación de la verdad (proximidad de los elementos de prueba)”²⁴.

De lo expuesto parece desprenderse que el eje central de esta elaboración tanto doctrinaria como jurisprudencial radica en garantizar a su vez el derecho de defensa como la proximidad con los elementos de prueba. En la materia que nos ocupa, ese lugar no puede ser otro que la jurisdicción sede.

VII. CONCLUSIONES

A modo de cierre merece resaltarse que dadas las actuales incongruencias entre los digestos adjetivos locales se presenta como muy dificultoso el juzgamiento de los ilícitos fiscales que revelan ataques múltiples o distantes a las haciendas públicas subnacionales. Si la decisión política avanza en el sentido de perseguir esta particularísima forma de criminalidad económica, resulta esencial la articulación interjurisdiccional a través de la celebración de una suerte de Convenio Multilateral en materia adjetiva penal, en el que, como mínimo, se fijen las siguientes pautas uniformes:

- a) coordinación de acciones de fiscalización conjunta entre fiscos;
- b) efecto suspensivo sobre la acción penal de las apelaciones ante la Comisión Arbitral o Plenaria;
- c) competencia territorial de la justicia en la jurisdicción sede;
- d) pautas sobre la actuación de la querella en extraña jurisdicción;
- e) pautas sobre la unificación de la representación de las querellas en caso de múltiples ofendidos.

De más está decir que cada provincia deberá contar con fiscalías y tribunales especializados con alta versación en derecho tributario sustantivo de las 24 jurisdicciones. De lo contrario, solo habremos engrosado el catálogo de derecho penal simbólico.

23 CSJN, Fallos: 271:396, “Pedro Ruiz Mira y otros”, 1967.

24 Maier, Julio, *Derecho Procesal Penal*, T. II, pág. 458, Ed. Del Puerto, Buenos Aires, 2003.

LA SUSPENSIÓN DEL PROCESO A PRUEBA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL *PRO HOMINE*

GRACIELA NORA MANONELLAS

I. INTRODUCCIÓN

Como se señala en el informe de relatoría del tema II, la suspensión del proceso a prueba ha dado lugar a distintos pronunciamientos a raíz de los recursos de casación de la AFIP en su rol de querellante, al otorgarse el instituto en la etapa de juicio oral y dada la interpretación de un régimen extintivo propio establecido en los derogados artículos 14 de la ley 23.771, y 16 de la ley 24.769¹.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresada en el precedente “Acosta Alejandro Esteban”, del 23 de abril de 2008, sostuvo la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en consonancia con el principio *pro homine*. Luego, la Corte en el precedente “Nanut, Daniel”, de fecha 7 de octubre de 2008, se remitió al precedente Acosta y así, una gran parte de la doctrina y jurisprudencia sostuvo que el instituto era aplicable a los delitos tributarios².

La pregunta que adelantamos con relación al trabajo es: ¿la limitación del proceso a prueba para determinados delitos es inconstitucional?

Por su parte, y a favor de la admisión de la suspensión del proceso penal a prueba como aplicable a la Ley Penal Tributaria, la doctora Ángela Ledesma lleva dicho que de los textos de las leyes 24.316 (suspensión de juicio a prueba) y 24.769 no surge que se encuentre prohibida la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para ninguno de los supuestos previstos en la actual Ley Penal Tributaria ni en la anterior, sino que únicamente se aclara que ello no es óbice para que la acción penal se extinga en el supuesto mencionado en el artículo 16 de la LPT.

En “Acosta” (CSJN, 23/4/08) se dejó sentado el criterio de que ni las razones de política criminal basadas en la importancia del bien jurídico tutelado por las normas penales tributarias, ni el régimen especial de Extinción de la acción penal previsto en esas normas, configuran un obstáculo para la concesión de la suspensión del juicio a prueba, cuando la pena en concreto proyectada para el delito en la sentencia, da lugar a la condena de ejecución condicional.

La doctrina ha dicho que las disposiciones relativas a la *probation* no alterarán los regímenes especiales previstos en la legislación penal tributaria y en la de drogas, por lo tanto no está prohibiendo ni excluyendo del beneficio conferido en el Código Penal, a los casos encuadrados en dichas leyes especiales; porque no habiendo prohibición expresa al respecto, nada impide su aplicación alternativa o subsidiaria³.

Estos institutos “específicos” deben sumar y no restar. Por eso, el argumento a favor de la aplicación del instituto de la suspensión del proceso a prueba, a las figuras abarcadas en la ley 24.769, está basado en la preservación del derecho a la igualdad⁴.

Así, la Constitución Nacional consagra en su artículo 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Interpretando y fijando el alcance de dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la igualdad ante la ley reclama iguales derechos frente a hechos semejantes (cfr. “Valdés”, Fallos: 295:937), o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (“Martínez”, Fallos, 312:826)⁵.

También en el informe de relatoría del panel II se cita el fallo “Ugolini, Adriano s/Recurso de casación”, donde la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal, ha confirmado la postura que se posiciona ac-

1 “Aspectos dinámicos de los delitos tributarios”, XI Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Informe de relatoría Panel II, octubre 2016, Bariloche, Ed. Errepar.

2 “Aspectos dinámicos de los delitos tributarios”, XI Jornadas de Derecho Penal Tributario, AAEF, Informe de relatoría Panel II, octubre 2016, Bariloche, Ed. Errepar.

3 Ricardo Ángel Basílico, “Suspensión de juicio a prueba en el sistema penal tributario”, <http://laboremiuris.kennedy.edu.ar/Documents/Suspensi%C3%B3n%20del%20juicio%20a%20prueba%20en%20el%20sistema%20penal%20tributario.pdf>.

4 Ricardo Ángel Basílico, ob. cit.

5 Ricardo Ángel Basílico, ob. cit.

tualmente como dominante, en cuanto a la posibilidad de aplicar el instituto de la suspensión de proceso a prueba a los delitos tributarios, como ya se hiciera respecto de la ley 23.737 que regula el régimen de estupefacientes⁶.

Así, del voto del Dr. Diez Ojeda, queda claro que *“la aplicación del presente instituto (‘probation’) no afecta la hacienda pública, ya que al margen de la imposición de las reglas de conducta educativas, la percepción de tributos queda salvaguardada por las vías administrativas no penales, ya que la causal extintiva de la acción penal que pudiera haber en el futuro al cumplirse las reglas impuestas, al no sustentarse en el análisis de la materialidad de los hechos, mantiene incólume la deuda que deberá ser valorada por la autoridad administrativa para la oportuna determinación y cobro del tributo”*.

La Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal, en los autos “Ferrari, Mario José”, estableció que no resulta razonable excluir de la suspensión del juicio a prueba aquellos delitos que no se encuentran en el régimen especial de la ley 24.769, teniendo en cuenta los precedentes “Acosta” y “Nanut” de la Corte Suprema de Justicia de Nación, y la aplicación del artículo 4 del Código Penal que dispone que *“las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por las leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario”*⁸.

Esta interpretación fue convalidada por el Fallo de la Corte en la causa “Recurso de hecho deducido por el Defensor Oficial de Daniel Nanut en la causa Nanut, Daniel s/Causa 7800”, 7/10/08. En ese antecedente, se resolvió con remisión al fallo “Acosta, Alejandro Esteban”, mencionado precedentemente.

Por lo expuesto, podemos decir que la suspensión del juicio a prueba, introducida en los artículos 76 bis, 76 ter y 76 quáter del Código Penal mediante la ley 24.316⁹, fue un instituto que generó discrepancias entre los doctrinarios del ámbito penal. Una de ellas fue la que se produjo entre los sostenedores de lo que se conoció como tesis restringida y, del otro lado, la tesis amplia¹⁰.

Con el dictado del fallo “Acosta”¹¹, de fecha 23/4/08, la Corte dio las bases para la aplicación de la tesis amplia.

No obstante, existen algunas cuestiones que merecen una discusión un poco más amplia¹²:

- 1) La primera es el principio *pro homine*, que algunos doctrinarios no creen que sea realmente un principio limitador del poder punitivo, como se afirma. Por lo menos, pareciera que tiene una menor capacidad de respuesta para contener el poder penal que el principio *ultima ratio*, que también es señalado por la Corte en “Acosta”.
- 2) Otro tema es la posibilidad que tiene el Ministerio Público Fiscal de oponerse a la concesión del beneficio por razones de política criminal.

II. LOS ARGUMENTOS DEL FALLO

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe no hizo lugar a la suspensión del juicio a prueba solicitada por el imputado A. E. Acosta. Así se formuló requerimiento de elevación a juicio por la presunta comisión del delito previsto en el artículo 14, primer párrafo, de la anterior ley 23.737. Para así resolver, sostuvo que la conformidad fiscal con la procedencia de la suspensión del proceso no era vinculan-

6 Ricardo Ángel Basílico, ob. cit.

7 Ricardo Ángel Basílico, ob. cit.

8 Ricardo Ángel Basílico, ob. cit.

9 La ley fue sancionada el 4 de mayo de 1994 y promulgada el día 13 de ese mismo mes y año. Según explica Vitale *“la suspensión del proceso penal a prueba –del modo en que está regulada en el derecho penal argentino– es un supuesto de paralización temporal del ejercicio de la pretensión punitiva del Estado, que puede disponerse a pedido de la persona sometida a proceso penal, por el cual se impone a esta última el deber de cumplir con ciertas condiciones durante un período de tiempo, de modo tal que si el imputado cumple satisfactoriamente con ellas se extingue la acción penal, mientras que el trámite procesal continúa su curso en caso de serio e injustificado incumplimiento de esas condiciones”* (Vitale, Gustavo, *Suspensión del proceso penal a prueba*, Editores del Puerto, pág. 25).

10 Para una aproximación a las discusiones y supuestos de aplicación en torno a estas dos tesis puede recurrirse a *Suspensión del proceso a prueba. Teoría y práctica*, de Bovino, Lopardo y Rovatti, Editores del Puerto (en particular Capítulo III, págs. 55 y ss.).

11 Es de fecha 23 de abril de 2008 (Fallos: 331:858).

12 Conforme Pablo H. Santamarina, artículo expuesto ante los seminarios organizados por Maximiliano Rusconi, Facultad de Derecho, UBA, 2016.

te y que “...al prever dicha figura en abstracto y en su máximo una pena de seis años de prisión, el beneficio se torna improcedente, pues supera el límite de tres años de prisión que impone el artículo 76 bis, primer y segundo párrafos, del Código Penal”.

En idéntico sentido, la Cámara Nacional de Casación Penal en fallo plenario (artículo 10, ley 24.050) expresó que la pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto previsto en el artículo 76 bis y ss. del Código Penal es la de reclusión o prisión cuyo máximo en abstracto no exceda de tres años (conforme “Kosuta, Teresa”, del 17 de agosto de 1999)¹³. Por lo tanto, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal declaró mal concedido el recurso de casación deducido contra dicho pronunciamiento, lo que motivó la interposición de un recurso extraordinario federal cuya denegación dio origen a la queja.

La Corte dijo que “...para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (Fallos: 304:1820; 314:1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (Fallos: 313:1149; 327:769). Este propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional (Fallos: 306:940; 312:802), cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho (Fallos: 310:937; 312:1484). Pero la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad (artículo 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ‘ultima ratio’ del ordenamiento jurídico, y con el principio ‘pro homine’ que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal...”.

Por lo tanto, la decisión del Máximo Tribunal Nacional fue hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso y devolver el caso al organismo de origen para que “se dicte un nuevo pronunciamiento”.

La mayoría de los votos estuvo compuesta por la firma de los jueces Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni, mientras que los magistrados Highton de Nolasco y Petracchi propusieron declarar inadmisibile el recurso por aplicación del artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial.

III. EL PRINCIPIO PRO HOMINE COMO LIMITADOR DEL PODER PENAL

Como vimos, algunos doctrinarios han puesto en duda la capacidad limitadora que se le adjudica al principio *pro homine*, y advierten el casi nulo trabajo que existe sobre el principio *ultima ratio* que, desde esa perspectiva, sí tiene un rol fundamental al momento de contener el poder penal¹⁴.

Así, Maximiliano Rusconi y Federico Kierszenbaum establecen que:

“El principio ‘pro homine’, que según la Corte Suprema de Justicia de la Nación ‘...determina que el intérprete deba escoger, si la norma lo posibilita, el resultado que proteja en mayor medida a la persona humana’ o ‘...privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal’. El problema de este principio, aplicado al derecho penal, radica en que si se parte de la base de que el derecho penal protege bienes jurídicos (como aún hoy sostiene la opinión dominante) y al mismo tiempo se potencia el rol de la víctima en el proceso (como lo han afirmado la CSJN y la CIDH en varios precedentes), no queda para nada claro cuál es la interpretación que más protege a ‘la persona humana’, pues una interpretación que favorezca al reo podría perjudicar a la víctima o al resto de las ‘personas humanas’”¹⁵.

Por otra parte, la referencia a que en el principio *pro homine* se debe proteger a la “persona humana” dejaría por fuera los casos de imputación penal sobre personas jurídicas. Razón por la cual ante un querellante (acusador particular) que sea una “persona humana” y un imputado que sea una persona jurídica, la solución, según el principio *pro homine*, debería inclinarse a favor del querellante.

Las reflexiones surgidas a partir de “Acosta” no profundizaron ni advirtieron el problema.

13 En dicho fallo plenario se estableció que “Por el mérito que ofrece la votación que antecede, el Tribunal establece la siguiente doctrina plenaria, por mayoría, los puntos 1, 2 y 3, y por unanimidad el punto 4, que siguen a continuación: 1) La pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto previsto en el artículo 76 bis y ss. del Código Penal es la de reclusión o prisión cuyo máximo en abstracto no exceda de tres años...”.

14 Conforme Pablo H. Santamarina, artículo expuesto ante los seminarios organizados por Maximiliano Rusconi, Facultad de Derecho, UBA, 2016.

15 Rusconi, Maximiliano y Kierszenbaum, Mariano, *Elementos de la parte general del derecho penal*, Ed. Hammurabi, págs. 52/53.

No obstante, la acogida del principio *pro homine* a partir del fallo en trato fue destacada. Conforme lo señala Santamarina, se afirmó incluso que *“marcó el comienzo de una doctrina que habría de repetirse en otros fallos”*, para agregar, luego de una reseña de lo que se consideran las características del mismo, que *“es un principio interpretativo reconocido por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, que resulta de aplicación obligatoria por todos los tribunales locales, cualquiera sea la materia de la que se trate. Este principio exige dar preeminencia a la norma o a la interpretación que más derechos acuerde al ser humano, o bien a la norma o interpretación que reconozca un derecho con mayor amplitud o alcance. La regla, de importancia superlativa, permite aplicar la solución normativa más favorable al caso sin impugnar otras normas de posible aplicación, y aun cuando estas sean de mayor jerarquía normativa”*¹⁶.

Si bien en la relación Estado-individuo puede ser un principio que oriente hacia decisiones que limiten el poder punitivo, no puede dejar de tenerse en consideración que la víctima, en su condición de persona humana, también forma parte del conflicto penal, y es en resguardo de sus derechos que el principio aludido puede no solo perder su eventual potencia limitadora, sino además potenciar el poder penal en perjuicio del imputado.

Según Santamarina, también se produjeron consecuencias en relación a las posibilidades de aplicación del instituto de la suspensión de juicio a prueba, porque ante un panorama en el cual el derecho penal y el sistema de garantías es concebido desde el prisma que ofrece la víctima a quien, como se viene describiendo, desde los propios tratados sobre derechos humanos se le reconoce un “derecho al castigo”, no sorprende en modo alguno la recepción que tuvo esta corriente por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Góngora”¹⁷. Allí, los jueces del Tribunal afirmaron que: *“el desarrollo del debate es de trascendencia capital a efectos de posibilitar que la víctima asuma la facultad de comparecer para efectivizar el ‘acceso efectivo’ al proceso [cfr. también el inciso f) del artículo 7 de la Convención] de la manera más amplia posible, en pos de hacer valer su pretensión sancionatoria”*.

En esa sentencia, que fue dictada años después que “Acosta”, el máximo Tribunal Nacional pareciera indicar que la única alternativa posible a la obligación asumida por el Estado de prevenir y sancionar los ataques realizados en un contexto de violencia de género es la condena penal. Es decir, sería una confirmación del ya señalado “derecho al castigo” de la víctima.

Por ello, luego de cinco años de haber mencionado el principio *pro homine* en “Acosta”, también en un caso en el cual se discutía los alcances de la suspensión del juicio a prueba, la Corte se expide negando esa posibilidad para garantizar a la víctima su “derecho al castigo”.

De este modo, la propia Corte abona la tesis limitada de la capacidad reductora del poder punitivo por parte del principio *pro homine*.

Uno de los objetivos perseguidos por el instituto de la suspensión del juicio a prueba es satisfacer la demanda de la víctima. Así, se afirmó que entre las finalidades del instituto está la de *“brindar alguna protección a la víctima, a través de la reparación de daños que el delito investigado le hubiera causado”*¹⁸. En igual sentido, se ha expresado que *“en el texto del Código Penal, sus fines, sintéticamente expresados en orden de importancia, son: a) evitar la continuación de la persecución penal y la eventual imposición de una sanción punitiva al imputado; b) atender los intereses de la víctima...”*¹⁹.

Este reposicionamiento de la víctima en el conflicto penal produjo también que la Corte fuera reconociendo en su favor la posibilidad de actuar, en el marco del proceso, en forma autónoma²⁰.

Sin duda era necesario que se le devolviera a la víctima un lugar para ejercitar derechos que le son propios.

16 Para una aproximación a las discusiones y supuestos de aplicación en torno a estas dos tesis puede recurrirse a *Suspensión del proceso a prueba. Teoría y Práctica*, de Bovino, Lopardo y Rovatti, publicado por Editores del Puerto.

17 CSJN, caso G.61.XLVIII, “Góngora, Cabriel Arnaldo s/Causa 14.902”, sentencia del 23/4/13.

18 Vitale, Gustavo, en *Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*, dirigido por Baigún y Zaffaroni, Ed. Hammurabi, T. 2-B, 2ª ed., pág. 448.

19 Bovino, Lopardo y Rovatti, ob. cit., pág. 39.

20 Fallos: “Toculescu” (260:115), “Otto Wald” (268:266), “Santillán” (321:2021), “Quiroga” (327:5863), “Del’Olio” (sentencia del 11/0706) y “Sabio” (sentencia del 11/7/07), por ejemplo.

IV. EL PRINCIPIO *ULTIMA RATIO* COMO LIMITADOR DEL PODER PENAL

En “Acosta” se menciona otro principio que también es limitador del poder penal y es el principio que obliga a considerar la “solución” penal como último recurso²¹.

Pero tanto en la jurisprudencia que, invocando “Acosta” pudo justificar, con mayor tranquilidad, la elección por la más racional tesis sobre la suspensión del juicio a prueba (la denominada tesis amplia), como los comentarios que desde la doctrina se fueron ofreciendo sobre el mismo, la mirada siempre estuvo puesta sobre el principio *pro homine*.

En “Acosta”, la Corte enuncia los dos principios en el mismo considerando, pero pareciera que la *ultima ratio* no tuvo tanto énfasis (conforme lo señala Santamarina). Dijo la Corte: “(6) ... el principio de legalidad (artículo 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ‘ultima ratio’ del ordenamiento jurídico, y con el principio ‘pro homine’ que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”.

El principio *ultima ratio* implica que el derecho penal ha de ser la *ultima ratio*, el último recurso al que hay que acudir.

La suspensión de juicio a prueba, en el plano legal, se manifiesta en la siguiente fórmula:

“Artículo 76 bis - ... Al presentar la solicitud, el imputado deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible, sin que ello implique confesión ni reconocimiento de la responsabilidad civil correspondiente. El juez decidirá sobre la razonabilidad del ofrecimiento en resolución fundada. La parte damnificada podrá aceptar o no la reparación ofrecida y, en este último caso, si la realización del juicio se suspendiere, tendrá habilitada la acción civil correspondiente”.

V. CONSENTIMIENTO FISCAL

Señala Santamarina que las “virtudes” limitantes que se observan en el principio *pro homine* no solo sirvieron para justificar la opción por la tesis amplia de la suspensión de juicio a prueba, sino que, además, permitió que se lo vinculara con el alcance que tiene el consentimiento o no por parte del fiscal²².

El único motivo legítimo por el cual un fiscal podría oponerse a la concesión del beneficio, y esta oposición podría ser vinculante para el órgano jurisdiccional, es en base al monto de la pena²³.

Y, así, se concluye que “el fiscal solo puede oponer –y esa oposición tener carácter vinculante– si considera que la condena que habrá de recaer respecto del imputado va a ser de cumplimiento efectivo y brinda fundamentos racionales y suficientes en sustento de dicha postura”.

Pareciera que la interpretación de la norma que establece la suspensión del juicio a prueba en relación con el consentimiento del fiscal y su poder vinculante tiene que ver con el rol que constitucional-

21 Afirma Maximiliano Rusconi: “No hay, en la máxima de ‘ultima ratio’, ningún porcentaje de contenido legitimante” (ob. cit., pág. 207). Y esta cualidad, no es segura en el *pro homine*.

22 La fuerza vinculante del consentimiento fiscal es otro de los puntos históricamente controvertidos en relación al instituto de la suspensión del proceso a prueba. Controversia que incluso llegó hasta el Anteproyecto de Código Penal realizado por la comisión que presidiera Raúl Zaffaroni, y que se presentara el 10 de diciembre del 2013. Allí, en relación a la propuesta final, hay una disidencia de Federico Pinedo quien bregó por el carácter vinculante del dictamen del Ministerio Público fiscal (ver en el anteproyecto el artículo 45).

23 Rusconi ya señaló los problemas y olvidos alrededor del *in dubio pro reo* a la hora de interpretar el derecho, tanto procesal como sustantivo. Y allí expone que la idea “interpretación restrictiva”, en realidad, no siempre es beneficioso para la persona imputada. Y, desde esa consecuencia, entonces lo que hay que propugnar es una interpretación que, en caso de duda, busque la consecuencia más favorable para aquella. Es que “no siempre la opción más favorable al reo se debe a una interpretación restrictiva de las normas penales”. Además, señala que, justamente el *in dubio pro reo* (como el *favor rei*) son “descendientes directos de la misma concepción de ‘ultima ratio’ del poder penal del Estado” (ob. cit., págs. 224 y 225). Es decir, si como sugiere Díaz Cantón solo se trataba de una interpretación de la ley penal por la “indeterminación y vaguedad” de la norma, con el principio *in dubio pro reo* se arribaba al mismo resultado. Con la ventaja de que, siempre la consecuencia de su aplicación favorecerá al imputado.

Zaffaroni también parece proponer la utilización del principio en caso de duda. Así, afirma que “el principio ‘pro homine’ es propio del derecho internacional de los derechos humanos e impone que, en la duda, se decida siempre en el sentido más garantizador del derecho de que se trate” (Zaffaroni, Alagia y Slokar, *Derecho Penal. Parte general*, Ed. Ediar, pág. 128).

mente debe cumplir el fiscal en un sistema adversarial, y no con el *pro homine*. El fiscal ejerce la “acción penal pública”²⁴.

Su fundamento se encuentra en el artículo 120 de la CN, en tanto debe “...promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad, y de los intereses generales de la sociedad”. Y es allí donde el Ministerio Público Fiscal se hace cargo de la acción penal pública para defender los intereses generales.

Desde el plano constitucional, y según la redacción del artículo 120, allí se establece que “el Ministerio Público es un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales, en coordinación con las demás autoridades de la República”.

Así Bovino, Lopardo y Rovatti (citados por Santamarina), señalan que “la opinión fiscal –su consentimiento– se debe limitar a la formulación de un juicio de conveniencia y oportunidad político-criminal, en un caso concreto, acerca de la continuación o la suspensión de la persecución penal. Esos requisitos han sido objeto de un juicio de conveniencia y oportunidad por parte del legislador, y la verificación efectiva de su existencia corresponde, en cada caso concreto, al tribunal”. Y agregan, que “ello significa, entonces, que el consentimiento del fiscal, para no usurpar la función de control de legalidad, atribución propia de la función jurisdiccional, debe tener por objeto, necesariamente, algo distinto a las exigencias legales, cuya verificación exige el control judicial”.

Por ello, en el campo de acción que ofrece el instituto de la suspensión del juicio a prueba el Ministerio Público podrá oponerse o no a la concesión del beneficio como consecuencia de motivos de tipo político-criminal.

Por lo tanto, se afirma que en esta relación que debe intensificarse entre la víctima y el fiscal, el límite para la pretensión de aquella estará dado por el principio *ultima ratio*.

VI. LA SUSPENSIÓN DEL PROCESO A PRUEBA EN UN FALLO ESCLARECEDOR

En la causa “Reynoso, Pedro Alberto; Ardanaz, Ricardo Jorge y Mazzuchelli, Silvano del Carmen s/Recurso de casación”²⁵, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2 de San Martín, con fecha 5/7/13, resolvió suspender el juicio a prueba respecto de Silvano del Carmen Mazzuchelli, Ricardo Jorge Ardanaz y Pedro Alberto Reynoso.

Contra dichas resoluciones, el letrado apoderado de la Administración Federal de Ingreso Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso de casación, el que fue concedido y mantenido.

En primer lugar, se alegó que el *a quo* incurrió en una errónea aplicación e interpretación de los artículos 4, 76 bis y 76 ter del Código Penal y 10 de las leyes 24.316 y 24.769, toda vez que la suspensión del juicio a prueba no resulta aplicable a los “delitos de evasión previsual”.

En segundo término, afirmó que los pronunciamientos impugnados resultaron arbitrarios, por un lado, la falta de respuesta por parte del *a quo* a los argumentos sobre la improcedencia del instituto para “delitos tributarios”; por el otro, la falta de razonabilidad en los fundamentos brindados con respecto a las reparaciones que los imputados ofrecieron.

Así, el Dr. Mariano Hernán Borinsky argumentó en su voto que “El fiscal prestó su consentimiento para la concesión del instituto respecto de Ricardo Jorge Ardanaz y de Silvano del Carmen Mazzuchelli, en tanto estos reformulasen los ofrecimientos de reparación propuestos por resultar irrazonables. En sustento de su postura, el fiscal ponderó que la escala penal prevista para el concurso de delitos atribuidos y la ausencia de antecedentes condenatorios permitían dejar en suspenso el cumplimiento de la pena a imponer”.

“En relación a Pedro Alberto Reynoso, el fiscal ante la instancia previa también prestó su conformidad para la concesión del instituto en términos similares a los expuestos con respecto a Mazzuchelli y Ardanaz. En efecto, dicho magistrado ponderó la eventual procedencia de una condena condicional y sostuvo que el nombrado se encontraba en condiciones de mejorar el ofrecimiento de reparación practicado”.

“La querella entendió que la aplicación de la suspensión del juicio a prueba resultaba improcedente para delitos tipificados en la ley 24.769, ya que estos prevén un régimen extintivo propio (artículo 16, ley 24.769) y el artículo 10 de la ley 24.316 asegura la prevalencia de la norma especial sobre la de carácter general. Además,

24 Esa gestión le es atribuida por el artículo 71 del Código Penal y, por ejemplo, por el artículo 5, en el caso del CPP “federal” (25 en el “nuevo” CPP “federal”; según ley 27.063, sancionada el 4/12/14 y promulgada el 9/12/14), o por el artículo 6 en la provincia de Buenos Aires.

25 <http://www.pjn.gov.ar/publicaciones/00022/00084579.pdf>

afirmó que los ofrecimientos efectuados resultaban insuficientes a tenor de la magnitud del daño ocasionado, por lo que no aceptaba ningún tipo de reparación, ya sea por el monto o por el plazo”.

Con relación al agravio referido a la improcedencia del instituto de la suspensión del juicio a prueba para los delitos imputados en autos, el Dr. Borinsky consideró que *“no puede ser soslayado que si bien la ley 24.769 (BO: 15/01/97) constituye la ley vigente a la fecha en que habrían tenido lugar los hechos atribuidos en autos, la sanción de la ley 26.735 (BO: 28/12/11) introdujo modificaciones al Régimen Penal Tributario al elevar los montos mínimos para que puedan configurarse los delitos allí previstos, como así también al régimen de suspensión del juicio a prueba regulado por el artículo 76 bis y cc. del Código Penal, al incorporar como último párrafo de dicha norma la siguiente disposición: ‘Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones’ (artículo 19, ley 26.735). Por consiguiente, en razón de la sucesión de distintas leyes en el tiempo, corresponderá dilucidar cuál de ellas resulta aplicable al presente caso a tenor de lo prescripto en el artículo 2 del Código Penal”.*

A partir de los criterios interpretativos antedichos, consideró que en la especie corresponde estar a la ley 24.769, por resultar la más benigna para los imputados.

Asimismo, puntualizó que ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la aplicación del referido instituto en supuestos en que se atribuyen hechos ilícitos previstos por la ley 24.769, conforme la posición asumida, *in re* “La Cortiglia”, de aplicación al *sub lite* (CFCP, Sala IV, “La Cortiglia, Ernesto y otros s/Recurso de casación”, reg. 896/12, 24/5/12).

Sobre esta base, resaltó que de los textos de las leyes 24.316 y 24.769 –esta última en su redacción originaria– no se advertía la existencia de disposición expresa que vedara la procedencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.

En consecuencia, afirmó que ante la falta de previsión legal que restringiera la aplicación del instituto regulado por el artículo 76 bis y cc. del Código Penal a delitos como los imputados en autos, no correspondía la exclusión de estos del régimen de suspensión del juicio a prueba, sin riesgo de incurrir en una afectación al principio de legalidad –artículo 18, CN–.

Por último, entendió que existía otro argumento adicional que desvirtuaba la presunta incompatibilidad entre el instituto de la suspensión del juicio a prueba y el régimen especial de extinción de la acción recién aludido.

Dicha solución es la que guarda mayor compatibilidad con los principios hermenéuticos sentados por la Corte Suprema de la Justicia de la Nación, *in re* “Acosta” –a los que remitiera el Alto Tribunal en ocasión de resolver el caso “Nanut”– que consagran el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico y el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal (cfr. CSJN, “Acosta, Alejandro Esteban s/Infracción artículo 14, primer párrafo, ley 23.737. Causa 28/05. Recurso de hecho”, A.2186. XLI, 23/4/08; “Nanut, Daniel s/Causa 7800. Recurso de hecho”, N.272.XLIII, 7/10/08).

Por lo demás, cabe resaltar que la posición aquí asumida se encuentra reforzada a partir de la doctrina fijada recientemente por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, *in re* “Cangiaso” (“Cangiaso, José Carlos s/Causa 155/13”, RHE, causa CSJ 1253/13 (49-C), 16/12/14).

En virtud de todo lo expuesto, se rechazó el agravio invocado por la querella relativo a la inaplicabilidad del instituto de la suspensión del juicio a prueba para los delitos imputados en la causa.

VII. CONCLUSIONES

- 1) La Constitución Nacional consagra en su artículo 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Al interpretar y fijar el alcance de dicha norma, la Corte estableció que la igualdad ante la ley reclama iguales derechos frente a hechos semejantes o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones.
- 2) En principio, los artículos 14 y 16 de las leyes penales tributarias, resultarán aplicables para quienes tengan verdadera posibilidad de pagar, mientras que aquellos que no tuviesen esa posibilidad tendrán la opción de solicitar la aplicación en su favor del régimen de la denominada *probation* previsto en el artículo 76 bis y ss. del Código Penal.

De esta manera se respeta el principio constitucional de igualdad ante la ley previsto en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

- 3) Según los Tratados Internacionales adoptados por nuestra Constitución Nacional (artículo 75, inciso 22), una interpretación contraria, que tuviese la pretensión de impedir en todos los casos la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en el ámbito del Derecho Penal Tributario no tendría legitimidad constitucional, puesto que se podría caer en el caso de la prohibida “prisión por deudas”, vulnerante del artículo mencionado *ut supra*, la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre, los artículos 7.7 de la CADH y 11 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- 4) Los derechos humanos deben servir para limitar el poder penal teniendo en cuenta para ello la “posición” de la persona imputada.
- 5) También los derechos humanos deben permitir afirmar la existencia de un “derecho a la reparación” en favor de la víctima.
- 6) Los principios que funcionan como una verdadera valla del poder punitivo son el de *ultima ratio* y el *pro homine*.
- 7) El fiscal, en el ámbito que posibilita la suspensión del proceso a prueba, puede oponerse a la concesión por motivos político-criminales. Esto, como derivación del rol que debe cumplir en un proceso adversarial real, y en cumplimiento del diseño constitucional.