

Revista

DEBATES DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

Derecho Penal
Tributario

Año I – N° 1
2021



Facultad Derecho
Universidad de Buenos Aires



Observatorio de
Derecho Penal Tributario
Facultad de Derecho - UBA



CENTRO DE ESTUDIOS DE
DERECHO FINANCIERO Y
DERECHO TRIBUTARIO
DERECHO, U.B.A.

Revista

DEBATES DE DERECHO TRIBUTARIO Y FINANCIERO

Año I – N° 1 – 2021

Temática

Derecho Penal Tributario

Av. Figueroa Alcorta 2263 (C1425CKB)

<http://www.derecho.uba.ar/odepetri>

odepetri@derecho.uba.ar



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Derecho



Observatorio de
Derecho Penal Tributario
Facultad de Derecho - UBA



DIRECTOR

Horacio G. Corti

SUBDIRECTOR

Pablo Revilla

CONSEJO EDITORIAL

Fabiana H. Schafrik
Gladys V. Vidal
Horacio F Cardozo
Patricio Urresti
Juan Manuel Álvarez Echagüe

EN ESTA EDICIÓN

Director

Juan Manuel Alvarez Echagüe

Coordinadora

Flavia Lamarre

Sumario

EDITORIAL

- | | Pág. |
|--|------|
| • Una Revista para la renovación del Derecho Financiero y Tributario, <i>Por Horacio Corti</i> | 6 |
| • A modo de presentación e introducción, <i>Por Juan Manuel Álvarez Echagüe</i> | 9 |

SECCIÓN GENERAL

- | | |
|---|-----|
| • Sanciones materiales en el Derecho Tributario de la Provincia de Buenos Aires, <i>Por Antonio Javier Cricco</i> | 11 |
| • Sanciones anómalas en la Provincia de Tucumán, <i>Por Juan Carlos de M. Ghiringhelli y Álvaro Javier Toledo</i> | 22 |
| • La fuga del proceso: un instituto que sigue generando opiniones encontradas, <i>Por Fronza A. Gisele</i> | 27 |
| • "Tips" para la defensa de un ilícito material, <i>Por Teresa Gómez</i> | 35 |
| • El delito fiscal y las amnistías. Moratorias y blanqueos. Pasado, presente y futuro. Consecuencias jurídicas. Análisis de la jurisprudencia, <i>Por Robertino D. Lopetegui</i> | 42 |
| • Una mirada actual a la sanción de clausura tributaria, <i>Por Gabriel Esteban Ludueña</i> | 48 |
| • La clausura tributaria en la provincia de Buenos Aires, <i>Por Ezequiel Maltz y Mercedes Araceli Sastre</i> | 57 |
| • Delitos tributarios: tentativa, <i>Por Marta Nercellas</i> | 61 |
| • Delito, contravención e infracción administrativa, <i>Por Alfredo Rodríguez Montaña</i> | 67 |
| • Caracterización del delito tributario. Particularidades. Diferencias con el delito de estafa, <i>Por Germán L. Gianotti</i> | 79 |
| • Lucha contra el fraude y evasión fiscal en situación COVID -19: Medidas proyectadas en España y nuevos enfoques hacia el cumplimiento voluntario, <i>Por Gemma Patón García</i> | 86 |
| • Los delitos tributarios en Colombia, una aproximación desde el tipo de la estafa, <i>Por Juan Carlos Prías</i> | 105 |
| • La simulación dolosa de cancelación de obligaciones tributarias, <i>Por Horacio J. Romero Villanueva</i> | 113 |
| • Las problemáticas de la tipicidad objetiva en el delito de asociación ilícita fiscal, y qué hacer con ellas: análisis del fallo "Prete, Pablo y ots. s/ inf. Ley 24.769", <i>Por Paula Vinassa Almenara</i> | 117 |

SECCIÓN CURSO INDEPENDIENTE DE POSTGRADO

- Extinción de la acción penal por pago, *Por Stefanía S. Amoresano* 122
- El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: Infracciones y delitos. Clausura tributaria, *Por Atenas B. Caramuto* 138
- Consideraciones sobre la Extinción penal de los delitos fiscales y el Impuesto de normalización tributaria, *Por Alvaro Andrés Díaz Palacios* 186
- Los límites cuantitativos dinerarios previstos en el Régimen Penal Tributario, *Por Caterina Fagiano* 201
- Estudio de Derecho Comparado entre el Derecho Penal Tributario de Argentina y Panamá, *Por Javier Mitre* 218
- La prevención de los delitos tributarios por intermedio de los programas de compliance: un enfoque desde la perspectiva Argentina, *Por Rodrigo J. Ranz* 246
- La reparación integral y el régimen penal tributario, *Por Martín Javier Sabagh* 262
- Análisis comparativo entre los delitos tributarios de evasión fiscal de la República Argentina y de Sonegação Fiscal de la República Federativa de Brasil, *Por Dardo Eriberto Spessot* 274

Una Revista para la renovación del Derecho Financiero y Tributario

Por Horacio Corti

1. Es un largo anhelo de la comunidad de profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA contar con una publicación de nuestra disciplina.

Y aquí, con este número, damos inicio a *Debates de Derecho Financiero y Tributario*.

Me referiré, en primer lugar, a nuestra situación académica actual y al contexto en el cual surge esta publicación. Luego, haré una breve reflexión sobre la situación de nuestra disciplina.

2. Nos encontramos en un momento crucial de nuestra vida como comunidad académica. Por varias razones.

En primer lugar, estamos a punto de convertir nuestra tradicional *Carrera de Especialización en Derecho Tributario* en una *Maestría de Derecho Financiero y Tributario* (y esperemos que ello sea un hecho al momento de la publicación de este número).

Es innegable el prestigio de nuestra *Carrera*. Basta de muestra simbólica recordar a sus dos últimos directores, los queridos profesores y maestros Esteban Urresti y José Osvaldo Casás. También a la cantidad y calidad de sus egresados.

Ahora, sobre la base de su enseñanza, tenemos el desafío de ampliar los horizontes e implementar una maestría, que incluyendo la totalidad del derecho financiero, se encuentre a la altura de los desafíos, múltiples, y también arduos, que nos presenta este siglo XXI.

En segundo lugar, nos encontramos en plena expansión de nuestro *Centro de Derecho Financiero y Tributario*.

Actualmente, el *Centro* ya cuenta con cinco comisiones: a) de Derecho Aduanero (a cargo de la profesora Catalina García Vizcaíno), b) de Tributación Local (a cargo del profesor Pablo Revilla, acompañado por Patricio Urresti), c) de Tributación Nacional (a cargo del profesor Marcelo Nuñez), d) de Graduadas y Graduados de la Carrera de Especialización (a cargo de Eduardo Laguzzi), y e)

de Género y Derecho Financiero (a cargo de la profesora Fabiana Schafrik, acompañada por Gladis Vidal).

En tercer lugar, se ha creado el *Observatorio de Derecho Penal Tributario*, a cargo del profesor Juan Manuel Álvarez Echague, acompañado por Horacio Cardozo y Flavia Lamarre. El *Observatorio* cuenta, además, con una Comisión de Jóvenes, coordinada por Noelia Améndola Ares, Cintia Bonavento, Gisele Fronza y Flavia Lamarre.

Vivimos desde el año pasado la tragedia causada por la pandemia. Adaptándonos a las circunstancias decidimos intensificar nuestra actividad académica de carácter virtual. Tuvimos un intenso año 2020 y lo mismo sucede en este año, donde ya organizamos más de una actividad semanal de carácter académico sobre una diversidad de cuestiones, entre otras, las posibles consecuencias penales del aporte solidario; la transparencia, la certeza en la era Post BEPS y la resolución general AFIP 4838; los regímenes de información en la Unión Europea y la protección efectiva de los derechos fundamentales del contribuyente; los aspectos controvertidos en el Impuesto a las Ganancias a la luz de la jurisprudencia reciente en la materia; los desafíos que plantean la economía digital y la planificación fiscal agresiva; controversias en el impuesto sobre los ingresos brutos; actualidad en el Convenio Multilateral, así como diversos encuentros sobre cuestiones de la actualidad financiera y tributaria.

En ese contexto hemos realizado el curso de posgrado independiente *El Derecho Penal Tributario analizado integralmente infracciones y delitos. Estudio del sistema Argentino con referencia y comparación con el Latinoamericano*, dirigido por las autoridades del *Observatorio de Derecho Penal Tributario*.

Y es a partir de esta actividad académica que surge el contenido de este número.

Consideramos que una adecuada estrategia editorial consiste en publicar números con una clara unidad temática, a cargo de un colega responsable del número. De ahí que este número refleje la actividad del *Observatorio* y se encuentra dirigido por Juan Manuel Álvarez Echague.

3. Lo anterior respecto a nuestro ámbito doméstico académico. Pero es oportuno decir dos palabras sobre la situación de nuestra disciplina.

Vivimos un momento crucial de la práctica jurídica. En una reciente publicación de colegas españoles, José Estévez Araújo señala que “las transformaciones que vienen ocurriendo desde los

años ochenta del siglo pasado han sido extraordinariamente profundas y han venido a cuestionar muchos de los presupuestos en los que se basaba el derecho de los dos primeros tercios del siglo XX¹.

Dicho enunciado general sobre el derecho resulta plenamente aplicable a la situación del Derecho Financiero y Tributario.

En cada uno de los rincones de nuestra materia encontramos nuevos problemas, nuevos planteamientos, nuevas instituciones, técnicas y conceptos².

Doy sólo algunos ejemplos.

En primer lugar, el desarrollo del derecho internacional referido a la materia financiera.

Esto sucede en múltiples direcciones: el despliegue del plan BEPS (abarcando cuestiones que van desde la tributación de la economía digital hasta la transparencia y el intercambio de información); la doctrina generada en la práctica del derecho internacional de los derechos humanos sobre política fiscal (iniciada en el sistema universal y hoy receptada en el sistema regional interamericano, que incluye cuestiones referidas tanto a los ingresos como a los gastos públicos); las cuestiones internacionales referidas a la deuda pública (así como a las situaciones de default y a las renegociaciones posteriores); los debates sobre impuestos globales (por ejemplo, a sociedades).

Estas cuestiones, además, se dan en medio de fuertes controversias sobre cómo comprender al propio derecho internacional, como lo muestran, para dar sólo un ejemplo, las diferentes versiones de la hipótesis de una constitucionalización del derecho internacional³. También la aparición de nuevos conceptos, como derecho transnacional o derecho global.

¹José Estévez Araújo, *El derecho ya no es lo que era. Las transformaciones jurídicas en la globalización neoliberal*, Trotta, 2021, p. 9.

²Me referí a esta situación de nuestra disciplina en sendos estudios preliminares de excelentes obras de dos colegas: Oscar Nava, *Presupuesto, participación ciudadana y Derechos Humanos en la Constitución política de México*, Porrúa, 2019 y Cristian Billardi, *Los derechos del hombre y su tutela jurídica en el derecho tributario y financiero*, Ad. Hoc, 2018.

³Puede verse, al respecto, textos tan diversos como los de Anne Peters ("Los méritos del constitucionalismo global", *Revista Derecho del Estado* n.º 40, enero-junio de 2018, pp. 3-20) y los de Luigi Ferrajoli (*Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. 2. Teoría de la democracia*, Trotta, 22011, en particular su capítulo XVI "Los niveles de la democracia. La democracia en la época de la globalización", pp. 470-590).

En segundo lugar, es notoria la profundidad que ha adquirido el proceso de constitucionalización de la hacienda pública como tal. Y aquí, creo, un ejemplo es suficiente: las disposiciones financieras de la reciente constitución de la ciudad de México. Así, su art. 5.3, dispone que "*el ejercicio de la hacienda pública se orientará al cumplimiento efectivo de los derechos*". A ello se agrega que "*aún en contextos de limitaciones graves de recursos, se optará por programas específicos y económicos que permitan salvaguardar los niveles esenciales de los derechos*".

Tal como surge de estas referencias hoy en día ya no cabe duda que hay, en los derechos positivos contemporáneos, un vínculo estructural entre los derechos constitucionales y la actividad financiera pública en su totalidad.

En tercer lugar, es preciso mencionar el auge de las llamadas reglas fiscales (*fiscal rules*), en particular luego de la crisis de 2008, que plantean desafíos a nuestras formas canónicas de entender el derecho constitucional financiero.

En la experiencia europea, además de su presencia en las reglas constitutivas, se ha generado un pacto específico (el *Fiscal Compact*) y se han producido reformas constitucionales para incorporarlas, así los casos de Italia y España. Pero también en nuestro continente hay experiencias semejantes, tal los casos de las reformas constitucionales de Colombia (generando aquí una sentencia de su tribunal constitucional) y de Brasil.

En cuarto lugar, hay que destacar la incidencia de la perspectiva de género. El presupuesto sensible al género, la evaluación desde esta óptica del sistema tributario, la renovación de las finanzas públicas al incorporar la economía del cuidado como dimensión central de la vida económica, son algunas de las cuestiones más evidentes.

En quinto lugar, la enorme jurisprudencia que podemos encontrar en el derecho comparado sobre las restricciones financieras, que ponen en el centro de la escena judicial el gasto público, así como su instrumento jurídico de expresión: el presupuesto. En los Estados Unidos, en Europa, en América Latina, todos los tribunales, con mayor o menor intensidad, se ocupan de la tensión entre derechos constitucionales y capacidades financieras estatales⁴.

En sexto lugar, hay que destacar el grado de autoconciencia al que ha llegado el propio conocimiento jurídico-financiero, como lo muestran

⁴Me referí a esta cuestión en diversos ensayos, hoy reunidos en *Financiar la Constitución*, Eudeba, 2020.

obras recientes que narran la historia de nuestra disciplina⁵.

Dejo aquí esta enumeración. Indudablemente, es un panorama de enorme intensidad el que hoy protagonizamos y que nos desafía como comunidad académica.

Por mi parte, he tematizado el actual período de nuestra disciplina en términos de una Teoría General de la Constitución Financiera, en cuanto nombre de un nuevo paradigma jurídico-financiero⁶. Ciertamente, se trata de una propuesta, de un programa abierto de investigación de carácter colectivo, que tendrá que medirse con otras posiciones y alternativas.

4. Finalmente, quisiera dedicar este inicio de *Debates de Derecho Financiero y Tributario* a los profesores de nuestra disciplina que ya no están más con nosotros pero que igual nos acompañan. De forma simbólica menciono a algunos profesores de nuestra facultad, tanto del grado como del posgrado: José Osvaldo Casás, Arístides Corti, Roberto Mordegli, Carlos Porta y Esteban Urresti, quienes, más allá de sus diferencias, nos han transmitido la pasión por el Derecho Financiero y Tributario.

⁵Destaco, por su enorme significación, el texto de Renaud Bourget, *La science juridique et le droit financier et fiscal. Étude historique et comparative du développement de la science juridique fiscale (fin XIXe et XXe siècles)*, Dalloz, 2012.

⁶Además de los ensayos reunidos en *Financiar la Constitución*, antes citado, remito a un reciente ensayo "Introducción a la teoría general de la Constitución Financiera. Notas sobre la metodología del derecho financiero", en *Revista Constitución Financiera en la jurisprudencia de la Corte Suprema. Precedentes 2017*, n° 2, 2021, págs. 201-261 (disponible en la web de forma libre). Señalo, de paso, la enorme significación de esta publicación, realizada por jóvenes profesores de nuestra facultad.

A modo de presentación e introducción

Por Juan Manuel Álvarez Echagüe

Un proyecto más que se concreta, lo que no es poco, en épocas tan complicadas para la humanidad, que cada día nos va presentando nuevos obstáculos y desafíos, un virus que va mutando y que, en términos futboleros, nos va corriendo el arco a cada momento.

En el 2019 pensamos con la Facultad que sería oportuno tener un ámbito específico de análisis y estudio del derecho penal tributario, con la participación de los Departamentos de Derecho Económico Empresarial (donde está incluida el área tributaria) y el de Derecho Penal, en el entendimiento de que la materia es consecuencia de la natural interacción entre ambas ramas del derecho y que, por ende, su abordaje y análisis debía incluir especialistas de uno y otro. Mario Viillar, Director del Depto. de Derecho Penal, se entusiasmó con la idea y acompañó el proyecto desde el primer momento.

Así nació, a principios del año pasado, en plena pandemia, el Observatorio de Derecho Penal Tributario, que tengo el honor de Dirigir, acompañado por Horacio F. Cardozo (Subdirector) y Flavia Lamarre (Secretaría Académica).

Desde mayo de 2020 se vienen realizando en forma sistemática actividades académicas, con una participación que superó nuestras más elevadas expectativas, en cantidad y calidad. Alumnos de grado y profesionales, abogados y contadores, de Argentina y del exterior, muchos de ellos nóveles en la materia, otros, con mucha trayectoria y reconocimiento, se vienen uniendo a cada actividad, donde se exponen cuestiones específicas del ámbito penal tributario y se debate con absoluta libertad, sin ningún tipo de restricciones o condicionamientos en las opiniones y posturas, con la única exigencia de alto rigor científico.

Dado el éxito en la convocatoria (en una de las jornadas llegaron a unirse a la plataforma más de 650 personas) ideamos el Curso Independiente de Posgrado *“El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: infracciones y delitos. Estudio del sistema argentino con referencia y comparación con el latinoamericano”*, aprobado por la Facultad, y que tuvo su primera edición el segundo semestre de 2020, que hemos repetido entre marzo y junio de

este año, en el cual han participado más de ciento cincuenta (150) profesionales de nuestro país y del exterior.

Además, nació en el seno del Observatorio la Comisión de Jóvenes, liderada por Flavia Lamarre, Cintia Bonavento, Noelia Améndola Ares y Giselle Fronza, que se encarga de realizar encuentros donde se analiza la más reciente jurisprudencia, a partir de la exposición de los diferentes fallos que realizan colegas que comienzan a dar sus pasos en el mundo académico.

Actualmente el Observatorio cuenta con más de doscientos ochenta (280) miembros permanentes.

A raíz de todo lo anterior, comenzamos a pensar en que el trabajo que se venía realizando debía verse reflejado en una publicación, en una revista electrónica. Cuando comenté la idea con Horacio Corti, quien es el Director de la Maestría en Derecho Tributario y Financiero (recientemente aprobada y que comenzará a cursarse en el segundo cuatrimestre) y cabeza del equipo, surgió la idea de que este fuera el primer número de un proyecto más ambicioso, hoy concretado en *“Debates de Derecho Financiero y Tributario”*, siendo esta la primera edición de muchas otras que vendrán, y en la que ya estamos trabajando.

Este primer número está dividido en dos partes. La primera, reúne los trabajos de diferentes expositores que durante el 2020 nos acompañaron en las actividades del Observatorio, quienes muy gentilmente han plasmado en artículos las ideas expresadas en esas jornadas. La segunda parte contiene los mejores trabajos finales presentados por los alumnos del Curso de Posgrado Independiente *“El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: infracciones y delitos. Estudio del sistema argentino con referencia y comparación con el latinoamericano”*, pues entendimos que era importante premiar el esfuerzo y que se pudieran dar a conocer las ideas expresadas por las y los colegas. Ambas secciones tienen en común que encontrarán autores del país y del exterior, lo que entendemos le da un plus de suma importancia a nuestra publicación, pues la enriquece notoriamente.

No voy a referirme al contenido de la revista, pues el índice habla por sí solo, y permite concretar la idea que tenemos desde que pensamos en generar el espacio de discusión del Observatorio: analizar el Derecho Penal Tributario de manera integral, es decir, estudiando los ámbitos infraccional y delictual interrelacionadamente, comprendiendo que el derecho penal tributario es uno solo, regido por los principios constitucionales y legales del derecho

penal, aunque con sus características distintivas propias a partir de la inescindible vinculación con el derecho tributario sustantivo.

Agradecemos la confianza de la Facultad, de sus directivos, en especial, la total y absoluta libertad con la que nos permiten trabajar y encarar los diferentes proyectos. También va un especial agradecimiento a todas y todos quienes nos acompañan en este primer número de nuestra Revista, pues han dedicado el escaso tiempo que les dejan sus tareas profesionales para escribir sus trabajos.

Finalmente, quiero destacar que esta Revista, este primer número, son el fruto de un trabajo colectivo, que individualmente pensado nunca hubiera sido posible. La enorme cantidad de actividades que desde mayo de 2020 a la actualidad se vienen desarrollando desde el “área de tributario” de la Facultad tiene su fundamento en que somos un grupo que trabaja unido, con miradas y objetivos comunes, que transforma diferencias en fortalezas, y que tiene como único objetivo una Facultad, una Universidad, que revitalice cada día la idea de una enseñanza de excelencia, libre, pública y gratuita.

San Miguel del Monte, 4 de julio de 2021

Sanciones materiales en el Derecho Tributario de la Provincia de Buenos Aires

Por Antonio Javier Cricco

I. INTRODUCCIÓN.-

En esta ocasión y conforme exposición de temas que se expusieron en el Observatorio de Derecho Penal Tributario de la UBA en el ciclo 2020, abordaré en breve repaso las sanciones tributarias materiales previstas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (recargos, omisión y defraudación de los agentes de recaudación). Para ello se hará hincapié en aquellas cuestiones que generan los mayores puntos de fricción en la materia, en aras de evitar reiteraciones innecesarias.

II. CÓDIGO FISCAL PROVINCIAL. SEMEJANZA CON LA LEY 11.683.

En su aspecto sancionatorio el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires sufrió variadas modificaciones allá por la mitad de la década del 90 del siglo pasado y desde tales cambios, varias figuras o institutos del derecho tributario se asemejan mucho al contenido regulatorio de la ley 11.683, molde legal sobre el cual más de una jurisdicción local ha tomado como base o esquema raíz para la tipificación de los hechos disvaliosos ocurridos en sus ejidos.

Obviamente que como todo texto local tributario en general y en relación a lo represivo material en particular el Código Fiscal Bonaerense casualmente tiene sus cuestiones singulares, que en esta ocasión intentaremos concentrarnos en exposición, en aras de resaltar lo diferente o distinto en comparación con la normativa contenida en el molde de la ley 11.683¹.

¹La cual damos por sentado que es más conocida y de mayor familiarización por parte del lector de la presente colaboración.

III. SANCIONES EN GENERAL QUE PREVÉ EL CÓDIGO FISCAL.

En este punto es dable destacar en breve ilustración del esquema sancionatorio, tanto formal como material del CFPBA, tal cual como ya se indicó el mismo guarda gran similitud con la ley federal 11.683. Es así entonces que se prevén en el orden fiscal Bonaerense: Sanciones formales: Genéricas y Agravadas, regulándose entonces: Multas. Clausura y Decomiso. Por otro lado se prevén sanciones Materiales: Evasión y Defraudación. Existiendo una situación especial, esta sí no contemplada en el orden federal, que es la de aplicación de RECARGOS para los agentes de recaudación.

Para el caso nos circunscribiremos a las sanciones de contenido material o sustantivo -aquellas que se vinculan con un ingreso en defecto de la obligación tributaria- y por supuesto dentro de tal esquema se hará hincapié en aquellos temas mas controvertidos, polémicos y litigiosos. El resto de la temática escapa a la pretensión de la presente, pues conforme los temas vistos en el Observatorio han sido abordados por destacados colegas.

IV. RECARGOS A LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN.

Tal cual como se adelantó, acá entramos en uno de los aspectos más polémicos que contiene el CFPBA. Es una figura que está en el texto represivo local desde hace muchísimos años y no por eso ha dejado de ser fuente de alta controversia en la relación fisco-contribuyente.

Para situarnos en tema repasemos la previsión normativa contenida en el CF en su artículo 59 (según texto ordenado del CF año 2011, más allá que la redacción actual es la dada por ley local 14.653 -B.O. 19/12/2014- con vigencia desde el 01/01/2015), la cual en su **TÍTULO IX DE LAS INFRACCIONES A LAS OBLIGACIONES Y DEBERES FISCALES**, nos indica: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación*

después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código:

a) Hasta cinco (5) días de retardo, el tres por ciento (3%).

b) Más de cinco (5) días y hasta diez (10) días de retardo el quince por ciento (15%)

c) Más de diez (10) días y hasta treinta (30) días de retardo el veinte por ciento (20%).

d) Más de treinta (30) días y hasta sesenta (60) días de retardo, el treinta por ciento (30%).

e) Más de sesenta (60) días y hasta noventa (90) días de retardo, el cuarenta por ciento (40%).

f) Más de noventa (90) días y hasta ciento ochenta (180) días de retardo, el cincuenta por ciento (50%).

g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%).

Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice.

La aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código y la obligación de pagarlos subsiste a pesar de la falta de reserva por parte de la Autoridad de Aplicación al recibir la deuda principal.

Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”.

En primer lugar vemos que los sujetos destinatarios de la norma represiva son los agentes de recaudación, que para el caso serían los de retención y de percepción (tanto del impuesto sobre

los ingresos brutos, sellos, inmobiliario, etc.). Se resalta, conforme una muy discutible delegación legal en la que se funda la ARBA², la cual considera que tiene la potestad de reglamentar en forma general y por lo tanto en los hechos designar en forma unilateral a tales agentes de recaudación, habiendo, en los últimos 15 años masificado la obligación de actuación de muchos sujetos, pues no solo lo hace por profesión (escribanos), actividad (venta de combustibles) o por tipo de Entidad (estatal) sino en general por el nivel de ingresos de tales sujetos, que por supuesto al no acompañarse tales montos el nivel de inflación, atrajo al campo de obligación de actuación de agentes a una gran cantidad de sujetos, que obviamente demuestran día a día su falta de capacidad administrativa para tal quehacer. Es de resaltar que la actuación de tales sujetos es obligatoria, pues se considera carga pública, que en muchos casos reviste la característica de eterna en la vida del Ente, además de ser obviamente gratis, pues tales sujetos no son remunerados por su actuación “recaudatoria” para el Estado Bonaerense, tal cual ocurre en la mayoría de otros regímenes nacionales y locales³. Por lo tanto la norma que regula los recargos se proyecta tanto sobre los agentes inscriptos como tales, como así también sobre aquéllos no inscriptos, pero que conforme la regulación administrativa dictada como norma general por la Autoridad de Aplicación tienen la obligación de inscribirse y por supuesto de actuar.

No obstante y volviendo al texto legal observamos que si el agente no ingresa los importes retenidos o percibidos (recaudados) en tiempo oportuno (hasta la fecha en que se produce el vencimiento del término de la obligación fiscal en ciernes) automáticamente se devengan, sin necesidad de intimación previa, los respectivos recargos que aquí comentamos, los cuales van creciendo en proporción en relación a la cantidad de días de atrasos, comenzando con una

²Art. 94, 203 para el impuesto sobre los ingresos brutos, y otros para diferentes gravámenes locales.

³Implicando un verdadero costo adicional en aras: “de ejercer toda industria lícita”.-

fijación del 3% para los primeros 5 días, y finalizando con un máximo -más de 180 días de atraso- bajo las previsiones que estipula la norma (70%). Se resalta que los días que se deben considerar de atraso son los corridos, y no los hábiles.

La otra curiosidad que potencia el valor del recargo y que lo hace variable, es que se calcula ese porcentaje del recargo sobre el capital con más los intereses devengados hasta el ingreso del capital adeudado, es decir la base de cálculo del recargo es el capital e interés que se generó hasta el momento del pago del capital. Por consiguiente los mismos revisten la característica de variable y en constante aumento día tras día. Todo ello en diferencia de las multas materiales que aplica el Fisco Local (art. 61 y 62), pues las mismas se calculan, según el CFPBA, no sobre el capital e interés involucrado en la mora, sino solamente en relación porcentual sobre el importe del capital de impuesto omitido o defraudado, lo cual obviamente la diferencia nítidamente de esta figura del recargo. Como última cuestión relacionada se destaca que si eventualmente el agente lograra ingresar, cuestión que por los aplicativos informáticos no es tarea para nada sencilla, el importe del capital adeudado, no solo debería los recargos de rigor, calculados conforme lo indicado anteriormente, sino que a su vez ese importe de recargos no ingresados pasa a formar parte de un capital no ingresado (en mora), y se le aplican los respectivos intereses resarcitorios (art. 96 del CFPBA) o por apremio (art. 104 del CFPBA).

Otra particularidad de esta figura se presenta en el caso en que el agente de recaudación no actuó, es decir obvio la retención o percepción, ya sea en general porque no se inscribió, o en forma particular al considerar que por algún tipo de operación no correspondía la actuación. Ante ese escenario de probada no actuación, la norma represiva no dispensa el ingreso de los recargos, sino que igualmente obliga a su pago como en el caso del sujeto que se apropió de los fondos. Obviamente lo

apuntado pareciese un exceso punitivo, incompatible con un sistema represivo regido por la intensidad del dolo o culpa.

Es más, aunque el agente de recaudación probase que el sujeto pasible de la retención o percepción pagó en forma íntegra y oportuna el impuesto que él no recaudó⁴, con lo cual no habría obligación sustantiva determinable por impuesto en cabeza del agente (responsabilidad solidaria), igualmente este tiene que ingresar, conforme texto limpio del CFPBA, los recargos pertinentes, pues ni siquiera en este caso extremo⁵ la norma represiva exime su pago.

Hete aquí que lo expuesto en comentario nos hace surgir la pregunta de: ¿cuál es la naturaleza jurídica de estos recargos, ya sea por efecto de la mora en el ingreso del importe apropiado en calidad de impuesto, o también en el caso extremo de no haber actuado -omitido la recaudación- por parte del agente respectivo?

Es obvio que ambas conductas no son asimilables, en la primera la intencionalidad subyace del hecho en sí de recaudar y no ingresar, con lo cual se podría decir que la conducta del sujeto infractor es dolosa de intensidad, mientras que en el caso de la omisión, puede ser una conducta claramente culposa. De hecho en relación con las sanciones materiales el CFPBA los califica en artículos diferentes -art. 61, segundo párrafo, omisión, mientras que la defraudación se tipifica en el art. 62 inciso b), obviamente está última con penas muchos más severas que las primeras, por ser hechos de mayor intensidad dañosa-. Por consiguiente el propio legislador Bonaerense desde siempre consideró que la afectación del bien jurídico es diferente.

Ahora, tal cual hemos visto en la transcripción de la normativa, para el caso de los recargos ambas

⁴Por omitir retener o percibir.-

⁵Donde no pareciese existir perjuicio fiscal por ausencia de ingreso oportuno de impuestos.-

conductas son asimilables por la ley y tratadas de igual forma, lo que aunado al párrafo que regula que los recargos se aplican independientemente a las sanciones materiales por omisión o defraudación, podrían generar confusión en el intérprete, y más de un desprevenido considerar que tales recargos no son represivos, sino que revisten un carácter reparador o indemnizatorio por efecto de haber privado al Fisco de los fondos en el momento oportuno.

Tal tesis se desvanece claramente al cabo que se observe, no solo su ubicación metodológica en el CFPBA, sino al estudiarse o evaluarse su esencia o característica estructural, en donde obviamente se está, mas allá de su denominación, en presencia de una clara sanción administrativa. Obsérvese que la misma se dispara no solo por la mora en el ingreso de los fondos recaudados, sino hasta por la omisión de actuar. Por lo tanto si los hechos que disparan la aplicación de estos recargos son por efecto de las conductas descriptas anteriormente, y además en paralelo sobre la misma obligación se devengan los intereses resarcitorios o punitivos de rigor, es obvio que no hay ninguna indemnización o reparación civil por la privación de un capital ajeno (del Fisco) sino derechamente una sanción o pena⁶, ya que los recargos son un acto que hiere o aflige, en este caso, el patrimonio del infractor, por efecto de una “inconducta”⁷ de su parte, la cual obviamente va más allá de cualquier reparación civil por privación del capital al tercero.

Es más ha sido la propia Autoridad Fiscal la que reconoció que los mismos tienen naturaleza sancionatoria (Informe Dirección Técnica Tributaria N° 228/02 con propia cita del Fallo CSJN ZielliCSN del 13/9/68 - T°:271;F°:338) y por ende en casos excepcionales y debidamente probados la propia Autoridad admite que podrían ser eximidos, no ocurriendo lo mismo con los intereses, lo cual nos demuestra que estos últimos tienen naturaleza

⁶Multa variable.

⁷Dolosa o culposa.-

resarcitoria o reparatoria, distinta a la penal de los recargos.

Por consiguiente, ante tal reconocimiento fiscal, no se entiende entonces el motivo que en sus procedimientos administrativos e informáticos de recaudación la Autoridad Administrativa no contemple su dispensa, o eventualmente la previsión de procedimientos más ágiles y expeditivos para su discusión en tal sede⁸. Discusión que a lo sumo encuentra cierto atisbo de eventual ejercicio del derecho de defensa en los procedimientos de determinación de oficio o sumariales por aplicación, como accesorios del crédito fiscal pretendido, de estos recargos. No obstante tales procedimientos están pensados para otra finalidad: ya sea para determinar una deuda de impuesto; o aplicación de una sanción formal o material, no contemplando tales procedimientos en concreto y en específico la alegada discusión directa y autónoma de los mismos⁹, dando la sensación que en los hechos fácticos tales recargos para la Autoridad Fiscal no son ni impuesto ni multas, son casualmente “recargos” y estos se deben en forma automática por efecto de la mora.

V. OMISIÓN DE IMPUESTOS. CONTRIBUYENTES Y AGENTES.-

En este caso estamos en presencia de una clara figura represiva definida por el propio CFPBA, en particular en su variante menor o menos grave. Por lo tanto veamos al respecto que nos indica el actual texto legal en su artículo 61:

“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar.

⁸Donde obviamente se pudiese ejercer el constitucional derecho de defensa por parte del sujeto al que se le aplica esta sanción de recargos.

⁹A los que se puede denominar en genérico “accesorios”.-

Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto no retenido o percibido. Dicha sanción resultará aplicable aun cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. (Párrafo sustituido por Ley 14.880 -B.O. 02/01/2017- con vigencia desde el 01/01/2017).

No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho.

Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aún cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento. En estos casos serán de aplicación los intereses del artículo 96, en forma exclusiva.

La graduación de la multa se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de la causa, obrantes en el sumario respectivo”.

Como se podrá observar el texto completo del tipo represivo contiene ciertas inconsistencias o contradicciones, pues en su encabezado, primer párrafo, sanciona el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento¹⁰, pero luego en su cuarto párrafo nos indica que no será pasible de sanción aquél contribuyente que presente la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta la obligación tributaria, aún cuando no efectúe el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento¹¹.

Por consiguiente del juego armónico normativo está más que claro que el hecho típico sancionatorio no es la falta de pago del tributo, sino la inexacta declaración del mismo -obviamente en defecto- o directamente la falta de declaración cuando ella es obligatoria. Todo obviamente en aquellas obligaciones fiscales que exigen la autodeclaración del contribuyente, que en líneas generales, en los tributo bajo aplicación de la ARBA, involucra, de una u otra forma, a casi todos ellos¹². Generando entonces que la sanción no sea por no pagar en tiempo y forma, sino por emplear medios comisivos que en rigor de verdad exceden la simple falta de pago oportuna.

Ahora una situación curiosa o particular que se presenta habitualmente en el impuesto sobre los ingresos brutos se dá en algún momento del año en que se viene devengando la obligación tributaria y su inexacta declaración. Y decimos esto pues si la figura represiva, en forma lógica al responder a un mal comportamiento del declarante, obviamente no se proyecta, como se observó antes, sobre la falta de pago de la obligación tributaria, sino casualmente sobre su omisión declarativa o inexacta manifestación, para el caso entiendo que sí concretamente el CFPBA, en su artículo 209, nos indica que el período fiscal es el año calendario¹³, y que la liquidación mensual es un mero anticipo sobre la anual final, recién la sanción se podría aplicar cuando la infracción estuviese consumada y en este caso a mi entender tal hecho consumativo se puede presentar solamente cuando se encuentre vencida la obligación de presentación de la declaración jurada anual del impuesto, que es recién cuando se puede determinar con precisión la materia imponible en forma integral, y conocerse a ciencia cierta si hubo o

¹⁰Pareciese no interesar la conducta del obligado fiscal, solo si pagó o no en forma correcta.

¹¹Ante tal caso solo adeuda, además del capital respectivo, los intereses por mora (art. 96 del CFPBA).

¹²Ejemplo declaración jurada del impuesto sobre los ingresos brutos, declaración de mejoras o metros agregados en el impuesto inmobiliario, declaración para el pago del impuesto de sellos -anteriormente timbrado bancario-.

¹³Comienza el 01 de Enero y finaliza el 31 de Diciembre, implicando un hecho imponible de ejercicio.-

no declaración en defecto de la obligación tributaria (anual), con su consecuente eventual perjuicio fiscal.

A mayor abundamiento al respecto, me veo en la obligación de resaltar dos cuestiones, la primera, que consiste en que para que fuese aplicable la sanción fiscal de tratarse debe presentarse su elemento material, que obviamente implica objetivamente un menor tributo ingresado, pues aunque el contribuyente declarase de menos el impuesto, o directamente no lo hiciera, pero la liquidación correcta no arrojará impuesto a ingresar por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria¹⁴, no habría transgresión al bien jurídico protegido que casualmente consiste en la recaudación del Fisco provincial, y por ende no podría haber multa por infracción material pues no existe lesión a tal bien jurídico en protección.

En segundo lugar, cuando el artículo 209 del CFPBA se refiere textualmente en su parte pertinente: *“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.”* Ahí yo interpreto que la regla declarativa del impuesto es el período fiscal, en este caso como claramente indica la norma, el anual calendario. No obstante que mensualmente se deban presentar declaraciones juradas en calidad de anticipos, pero obviamente esos anticipos se subsumen en el período fiscal anual calendario, por consiguiente será recién cuando se cierre este el momento temporal en que se pueda establecer a ciencia cierta si se incurrió o no en esta figura de omisión de impuestos por falsa o carente declaración. Y sostengo lo expuesto pues es muy común que por la cantidad de regímenes de retención y percepción que alcanzan a innumerables operaciones económicas, conlleven a que haya muchas veces en la liquidación de anticipos mensuales el contribuyente fluctúe en algunos meses con saldos a favor del Fisco y otros a

su favor, con lo cual recién se podrá obtener un resultado final liquidatorio de la situación concreta con la declaración jurada anual que obviamente responde al principio rector que se estipula en la materia por parte del CFPBA.

Se resalta que la obligación jurídica tributaria tiene un elemento central que es el hecho imponible, y que tal circunstancia fáctica que dá nacimiento a la obligación jurídica impositiva, tiene diversos aspectos, entre ellos el temporal, el cual únicamente puede ser mal declarado u omitir en su faz declarativa cuando se haya cumplimentado o finiquitado tal cuestión referida al tiempo del hecho imponible, que en este caso es el año calendario, ósea recién pasado el 31 de diciembre. Claro está que luego las normas administrativas otorgan un determinado plazo para la presentación de la declaración jurada anual, por lo tanto será recién, con esa fecha administrativa general ya vencida, el momento consumativo de la figura represiva contenida el art. 61 del CFPBA, que casualmente como se indicó consiste su medio comisivo en la falta u omisión, total o parcial, de declaración de la materia tributaria.

Proceder de otra forma, como casualmente lo suele hacer la Administración Bonaerense que aplica en muchas ocasiones sanción bajo esta figura del art. 61 en los períodos fiscales mensuales (anticipos) en que todavía no ha finalizado el año calendario, es ciertamente contradecir la letra del CFPBA, pues aunque el anticipo mensual se liquide en carácter de declaración jurada, tal cual indicamos anteriormente, al ser legalmente el período de liquidación del impuesto anual (cfme. Art. 209 CFPBA), se tendrá que esperar que finiquite tal término, y recién ahí observar si existió o una falsa o una omisión declarativa por todo el año fiscal. Aspecto subjetivo del tipo, conducta o misiva, que obviamente debe estar acompañado del aspecto objetivo o material, que para el caso concreto sería la efectiva falta de ingreso del impuesto en la liquidación o cálculo final anual del tributo, pues el

¹⁴Por X circunstancia.-

medio comisivo con más el perjuicio respectivo al Fisco, conforman el tipo objetivo.

De hecho el propio CFPBA nos indica en el segundo párrafo del art. 210: *“Juntamente con el pago del último anticipo del año, **deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período**”*. El resaltado es propio.-

Por otro lado en relación con esta figura de la omisión de impuestos, la cual se entiende que responde a una conducta negligente o imprudente en la liquidación impositiva, se observa un agravante para el caso de los agentes de recaudación que no actúen en calidad de tal. Por lo tanto acá la escala sancionatoria es más gravosa para esta clase de hecho (del 20% al 150%) que el genérico de la omisión de impuestos (del 5% al 50%).

Discriminación de escala más gravosa, que solo pareciese tener el fundamento que en la figura genérica de la omisión de impuestos para contribuyentes, tal cual se indicó, es de tipo culposa (negligencia, impericia, imprudencia declarativa), en cambio en el caso de los agentes de recaudación, se puede dar habitualmente el caso de la figura culposa (desconocimiento del deber de actuar) o quizás también, en otros casos, sabiendo que deben de actuar, deliberadamente no hacerlo, por lo tanto la figura podría calificarse como dolosa (quiere no actuar, y no actúa¹⁵). En base a tales escenarios de hecho, será el funcionario sumariante quién tendrá una escala más amplia para graduar la sanción que se aplicará al agente, ante el incumplimiento omisivo detectado.

En aras de ir cerrando este punto, y no obstante el gran desarrollo que tiene esta particular figura del

derecho tributario en el aspecto federal, más allá de su relativa reciente incorporación legislativa en tal orden nacional¹⁶, mocionamos que para el CFPBA el concepto regulado como error excusable, puede ser tanto de hecho como de derecho.

Por ello se destaca puntualmente una jurisprudencia relevante de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires que no sindica: *“el error, para ser excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado de la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias, que acompañaran o precedieran a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario.”* (Cooperativa Rural Ltda. Alfa c/ Poder Ejecutivo s/ Demanda Contencioso Administrativa, 14/12/1984), y que *“el error se reputa excusable cuando concurren razones o motivos suficientes para justificar el modo de obrar. Pero la conducta errónea no puede inhibir las consecuencias adversas para su autor, que surgen del ordenamiento aplicable, cuando el desacierto es producto de su propia negligencia”* (Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Pet&Ko. S.R.L. s/ Apremio. 11/07/2012, entre muchas otras).

Más allá de esta nota de jurisprudencia y otras vinculadas a nivel nacional y provincial que por honor a la brevedad no se citan, en los hechos el Fisco Provincial entiende aplicable está figura en su sede únicamente cuando el sujeto pasivo efectúa consulta previa a la Autoridad de Aplicación. Circunstancias que en la generalidad de los casos en la dinámica de la relación Fisco-contribuyente no ocurre. Más allá de la mayor amplitud que tanto el Tribunal Fiscal de Apelaciones como la Justicia le otorgan a esta figura, que atento a cuestiones controvertidas, poco claras, contradictorias en su interpretación o producto de circunstancias fácticas muy complejas, la han

¹⁵En definitiva tiene conocimiento de los elementos objetivos del tipo sancionatorio, y despliega deliberadamente la conducta en consecuencia, en este caso concreto omite conscientemente hacer lo que la normativa lo obliga (recaudar tributos a nombre de ARBA, que serían de terceros).

¹⁶Cfme. art. 205 ley 27.430, vigente desde el año 2018, aunque por ser de una regulación de naturaleza penal mas benigna, de aplicación también para períodos precedentes.

concedido como causal eximente de responsabilidad sancionatoria, eliminando la culpabilidad y por ende revocando la sanción impuesta.

Por último queda mencionar las causales que prevé el Decreto 326/97 -art. 7°- de la Provincia de Buenos Aires para graduar las sanciones que en escala se tipifican en el Código Fiscal, es así entonces que se regula: *“Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes:*

a) La actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, que surjan de las constancias del procedimiento.

b) La organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes.

c) La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

d) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos.

e) La ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios.

f) La omisión por parte de los agentes de recaudación de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, cuando hubieran existido actuaciones en trámite con ese fin.

g) Registrar antecedentes, en virtud de haber sido el infractor condenado en sede judicial por aplicación de la Ley 23771 o sancionado mediante resolución firme por cualquiera de los ilícitos previstos en el Código Fiscal, dentro de los dos años anteriores al dictado de la resolución.

h) La configuración de resistencia pasiva.

i) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación.

Se entiende, conforme lo transcripto que para fijar la sanción concreta, en este caso al ser infracciones materiales se establecen en porcentaje comprendidos en la escala, el juzgador debería situarse en el medio de la misma, y partir de ahí incrementarla por los agravantes, y disminuirla si hay atenuantes. Todo lo cual debería explicitarse en el acto sumarial sancionatorio, en aras de fundar la sanción concretamente impuesta. No obstante conocemos normativa interna donde se ilustra a los Funcionarios, con porcentajes ya preestablecidos, cual es la sanción aplicable según los antecedentes del caso, lo cual genera que el grado de autonomía del funcionario sumariante sea bastante relativo. Como observación del decreto se puede ver que determinados hechos transcriptos de él, implican causales objetivas, pero otras entrañan cierto grado de subjetivismo (vgcia. incs. d) y e), entre lo más notables) que obviamente pueden potenciar las sanciones a partir de tal circunstancia de apreciación particular de quién juzga.

VI. DEFRAUDACIÓN FISCAL – AGENTES DE RECAUDACIÓN.

En este caso y por razones de espacio nos circunscribiremos a la temática defraudatoria en que puede incurrir un agente de recaudación, relegando la figura en tal sentido aplicable al contribuyente (sujeto responsable por deuda propia) ya que suele tener puntos muy similares a la prevista en la ley 11.683. Ahora en este caso de los agentes de recaudación la tipificación troncal es similar, pero existen ciertas cuestiones que le otorgan un particularismo especial que entiendo dable señalar.

Para ello repasemos el contenido represivo previsto en el CFPBA, art. 62 parte pertinente, que nos dice: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%)*

del monto del gravamen defraudado al Fisco: b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos.” (Todo cfme. Ley 14.653 -B.O. 19/12/2014- con vigencia desde el 01/01/2015).

Como se podrá observar el tipo penal involucra el caso del agente que se apropió de los fondos del Fisco, pues practicó la adición (percepción) o amputación (retención) pero no efectuó el segundo paso que es el ingreso en tiempo de esos fondos. No obstante la propia normativa represiva consagra la consumación infraccional relativa, pues no se genera la misma en el momento de la fecha de vencimiento general de la obligación, lo que pareciese lógico, sino una vez transcurridos los diez hábiles administrativos, siempre claro está que no se haya ingresado el capital, con más los intereses y recargos adeudados. Por consiguiente para el caso pareciese existir una excusa absolutoria para el sujeto activo de la infracción, pues sino ingresa el importe apropiado en término, pero lo hace, conjuntamente con los accesorios (intereses y recargos) dentro del plazo posterior de 10 días hábiles, tal circunstancia despenaliza la conducta incurrida y por ende es impune de sanción administrativa. Es de resaltar que el ingreso de la deuda de capital y accesorios proporcionales correspondientes debería que ser integral, lo que no implica que una parte sea declarada y pagada y la otra no¹⁷.

¹⁷ Ejemplo: se retuvo por \$ 180.000, al momento de la fecha de vencimiento general de la obligación no se paga nada, pero dentro del plazo del plazo de 10 días hábiles se ingresa de capital \$ 105.000, con más los intereses y recargos correspondientes del caso, a mi entender solo podría ser punible el saldo de \$ 75.000 (lo no ingresado que proviene del cálculo: total: \$ 180.000, menos lo pagado: \$ 105.000), y no los \$ 180.000, aunque al

Siguiendo con el rápido estudio de esta figura represiva, la misma adopta una particularidad bastante innovadora en el art. 64 del CFPBA al regular expresamente en sus párrafos cuarto al séptimo lo siguiente: *“La multa prevista en el artículo 62 inciso b), se reducirá de pleno derecho a un tercio (1/3) del mínimo legal, cuando los agentes de recaudación que hayan presentado en término sus declaraciones juradas, ingresen las sumas recaudadas, con más los intereses y recargos -conjuntamente con la multa reducida-, entre los diez (10) y los treinta (30) días posteriores al vencimiento previsto con carácter general para el ingreso. (Párrafo según redacción otorgada por ley 15.226 - B.O. 31/12/2020-, con vigencia a partir del 01/01/2021).*

La reducción será a los dos tercios (2/3) del mínimo legal, en el mismo supuesto, siempre que el ingreso de las sumas recaudadas, con más los intereses y recargos -juntamente con la multa reducida-, se produzca hasta sesenta (60) días posteriores al vencimiento previsto con carácter general para el ingreso.

En ambos casos, no se instruirá sumario alguno y se extinguirá la acción penal en curso, en la medida que no exista sentencia firme, o se dispensará a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires de realizar la denuncia cuando la misma aún no se hubiere incoado.

En el supuesto de no abonarse la multa reducida conjuntamente con los demás conceptos adeudados, deberá sustanciarse la correspondiente instancia sumarial prevista en el artículo 68, sin reducción alguna, subsistiendo el ejercicio de la acción penal que correspondiere.¹⁸

momento del vencimiento general de la obligación ese haya sido el importe adeudado.

¹⁸ Todo esto según modificación operada al CFPBA por Ley 15.079 -B.O. 11/12/2018- y con vigencia a partir del 01/01/2019, no obstante tal cual como ya se indicó antes, lo mas probable es que esta regulación opere como ley penal más benigna, y por ende debería ser aplicable a períodos precedentes.-

Como se desprende del contenido legal regulatorio es evidente que el Legislador Local creó la figura excepcional de la *“multa voluntaria y reducida”* para el agente de recaudación. Obsérvese que reunidos determinados extremos, el cual básicamente consiste en la presentación en tiempo de la declaración jurada del agente, y siempre que se pague tanto el capital, como los intereses y recargos, y conjuntamente con ellos la multa aquí en comentario, la misma se establecerá en reducción, dependiendo tal reducción sancionatoria del momento del pago, conforme la graduación que establece la norma de excepción¹⁹.

No está demás aclarar que la multa es optativa y su ingreso tempestivo, conforme la redacción legal, conllevan al no inicio de actuación sumarial, con lo cual se desprendería que los sumarios sancionatorios deberían dar comienzo con posterioridad a que se cumplan los 60 días hábiles del vencimiento general de la obligación, pues antes de tal hito temporal el responsable puede hacer uso de esta figura reductora. Claro está que la misma queda circunscripta al caso en que el agente cumplió con los extremos legales que fija la norma, pues de no presentarse esas circunstancias fácticas, la dispensa no le sería aplicable.

Por otro lado, y tal cual como ya se expuso antes, la reducción más fuerte de multa se prevé para los lapsos de tiempo comprendidos entre los 10 y los 30 días, lo cual obviamente juega en sintonía con la normativa sancionatoria prevista en el art. 62 inc. b) del CFPBA que dispensa de pena si el responsable ingresa los tributos apropiados, con más intereses y recargos, dentro del período de 10 días hábiles de la fecha de vencimiento general de la obligación.

¹⁹ Antes de los 30 días, la multa sería del 16,66% -1/3 del mínimo legal- y si se paga en el lapso de superado los 30 días, pero antes de los 60, la multa se fija en un 33,33% -2/3 del mínimo legal-, porcentajes todos calculados sobre el importe de capital de impuesto de tercero no ingresado.

Se resalta, que según claramente lo estipula el art. 3°²⁰ del CFPBA (t.o 2011) los días se tienen que contar como hábiles administrativos, todo también conforme art. 62 inc. b) del CFPBA.

No esta demás indicar que esta regulación excepcional reduccionista de la sanción, junto con la impunidad penal para el ingreso de la deuda dentro de los 10 días hábiles, vino a responder a un vacío legislativo que existía en el CFPBA, ya que el mismo no contemplaba eliminación o reducción de sanción para los casos donde el agente presentaba la declaración jurada correspondiente, pero no la abonaba. Teniendo por ende tales hechos un piso de multa del 50%, lo cual no pareciese ser muy racional y lógico para situaciones de escasos días de mora en el ingreso.

Se resalta que la utilización de esta figura de la multa voluntaria no encuentra óbice para su recurrente aplicación, con lo cual se puede hacer uso todas las veces en que el agente lo pretenda, no obstante que su utilización da lugar, a mí entender, al encuadre del infractor como reincidente, pues el ingreso voluntario de la multa implica indudablemente una condena firme en sede administrativa.

Como colofón del análisis de esta figura particular y novedosa, el propio CFPBA hace referencia a dos cuestiones que se vinculan con el procedimiento penal tributario. Para ello tenemos que recordar que conforme los montos y plazos involucrados en la apropiación de tributos locales, el agente podría encuadrar en el art. 4° del RPT²¹. Por consiguiente es evidente que la reducción voluntaria de multa

²⁰ Para todos los plazos establecidos en días en el presente Código y en toda norma que rija la materia a la cual éste sea aplicable, se computarán únicamente los días hábiles, salvo que de ella surja lo contrario.

²¹ “Apropiación indebida de tributos. 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 treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes.”.

regulada en el CFPBA no sería toda lo atractiva posible si el Fisco igualmente estuviese obligado a denunciar el hecho ilícito, el cual como todos sabemos es de orden público, y los Funcionarios tienen la obligación de poner en conocimiento al aparato represor estatal cuando entiendan que están en presencia de un hecho de esta característica. Pero hete aquí que la norma legal sancionatoria administrativa prevé una excepción y lo es en relación con el agente que hizo uso de esta figura excepcional de la multa voluntaria, pues prevé tanto la extinción de la acción penal, de haberse ya dado inicio la misma, o directamente la dispensa a la ARBA para que denuncie²².

Obviamente tal dispensa aludida, aunque fuese de orden legal local, no pareciese tener efecto ante normas de regulación nacional o federal, como en este caso lo es el Régimen Penal Tributario (legislación especial, conforme art. 4° del Código Penal), el cual obviamente no puede ser modificado por las Provincias (todo ello cfme. art. 75 inciso 12 de la CN). No obstante entiendo que una interpretación amplia, armónica y sistémica del propio Código Penal en su parte general habilitaría tal tratamiento excepcional de impunidad dada por la propia “víctima” del delito, al prever tal norma de fondo, conforme redacción otorgada por ley 27.147 (BO 18/06/2015) que al sustituir al art. 59 del Cód. Penal en su inciso 5) estableció: *“Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes;”*. Entendiéndose, en aras de dejar todas las normas involucradas, tanto las locales como las nacionales con valor y efecto, que el criterio de oportunidad al que se refiere el CP es el regulado en el CFPBA en el trascripto -sexto párrafo- de su art. 64.

Por otro lado también el propio CFPBA en sintonía con esta figura de la multa voluntaria en su artículo agregado al 64, en este caso según texto por

ley local 14.983 (BO 07/12/2017), establece que los 10 días que preveía el art. 6° de la ley 24.769 (hoy 30 días corridos conforme art. 4° RPT -todo cfme. art. 279 de la ley 27.430-) se deberán de contar a partir de operado el vencimiento de los 60 días hábilestranscurridos desde la fecha de vencimiento general de la obligación para el ingreso del impuesto por parte del agente. Con lo cual en los hechos la Pcia. de Buenos Aires otorga un plazo adicional, no regulado en la norma represiva nacional, que claramente desdibuja a nivel local la aplicación del texto limpio del RPT, aunque conforme una primaria justificación nuevamente se podría encuadrar, haciendo obviamente un esfuerzo interpretativo importante en tal sentido, en otro caso de regulación de oportunidad procesal de la Legislación local Bonaerense.

²²Encuadrable eventualmente bajo la figura del art. 19 del RPT, posibilidad de no denunciar.

Sanciones anómalas en la Provincia de Tucumán

Por Juan Carlos de M. Ghiringhelli¹ y

Álvaro Javier Toledo²

Introducción

El motivo de este trabajo consiste en analizar la situación actual, alcances y consecuencias jurídicas y económicas de un cúmulo de sanciones incorporadas recientemente al marco normativo tributario de la Provincia de Tucumán.

Por un lado, la resolución general n° 80 del año 2003, se instauro un régimen de recaudaciones bancarias, actualmente vigente, que consiste en detracciones de las cuentas bancarias de los contribuyentes imputables como pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes al titular de la cuenta.

En el marco de este régimen, la Dirección General de Rentas emitió una serie de resoluciones por las cuales se aplican alícuotas agravadas en caso de incumplimientos de ciertas obligaciones contenidas en dichas resoluciones por parte del contribuyente. Así, una vez detectados y comprobados alguno de los incumplimientos, el organismo fiscal ordena al banco detraer una alícuota mayor a la alícuota general a modo de sanción.

La primera de estas resoluciones es la Resolución General n° 93, emitida por la DGR el 17 de diciembre de 2014 que dispone lo siguiente: "A los efectos establecidos por el régimen dispuesto por la resolución general 80/03 y sus modificatorias, respecto de los contribuyentes que **no acrediten inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos** en los términos establecidos por la resolución general 176/10 y sus modificatorias, al igual que para los que **no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada del anticipo del gravamen**, dentro del plazo establecido para su presentación, cuyo vencimiento opere en el mes calendario inmediato anterior al de la aplicación citado régimen, les serán de aplicación los coeficientes:

Sujetos locales: 5% o 7%

Sujetos de Convenio Multilateral con sede en Tucumán: 2% o 2,5%

Sujetos de Convenio Multilateral con sede en extraña jurisdicción: 0,09% o 0,12%."

Asimismo, por Resolución General 16/2016 el mismo organismo, incorpora como supuesto de hecho la falta de pago del impuesto declarado en los siguientes términos: "Incorporar como segundo y tercer párrafo del artículo 1° de la resolución general 93/14 y sus modificatorias, los siguientes: También resultaran de aplicación los citados coeficientes respecto de aquellos que habiendo presentado declaración jurada en su carácter de contribuyentes y/o agentes de retención y/o percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, no hubieran ingresado el pago de la obligación respectiva (impuesto, anticipo, retenciones, percepciones, ingreso mensual anticipado, etc.)."

Es decir, ante el hecho de que el contribuyente no se encuentre inscripto, o incumpla la obligación de presentar en tiempo la declaración jurada mensual del impuesto, o de pagar el saldo declarado en ella, la norma prevé el agravamiento de la alícuota que el banco debe detraer a los contribuyentes en sus cuentas bancarias, en ciertos casos hasta el 7%.

A su vez, la Resolución General 59/16, introduce nuevos supuestos de hecho que generan también la aplicación de la alícuota de retención agravada, según la siguiente enunciación:

- i. *quien no cumpla con el deber de presentación de declaración jurada anual del gravamen y/o su respectivo pago, correspondiente a los periodos fiscales vencidos hasta el penúltimo mes calendario anterior.*
- ii. *los agentes de percepción y/o retención que no cumplan con el deber de presentación de declaración jurada y/o su respectivo pago, cuyo vencimiento opere en el penúltimo mes calendario anterior*
- iii. *quienes se hubieran acogido a planes de facilidades de pago por cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R. y que se encuentren caducos.*
- iv. *los contribuyentes y/o responsables no localizados en el domicilio fiscal declarado.*
- v. *los deudores de cualquiera de los tributos recaudados por la D.G.R. ya sean deudas administrativas o judiciales.*
- vi. *los contribuyentes cuyas declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos, o de sus anticipos, presenten inconsistencias o carezcan de los datos*

¹Especialista en Tributación, Universidad Nacional de Tucumán.

²Abogado, Universidad Nacional de Tucumán

necesarios que permitan conocer el hecho imponible y monto de la obligación.

- vii. los contribuyentes que computen deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes.
- viii. quienes hubieran omitido aplicar algún régimen de percepción y/o retención previsto por la normativa vigente, sin la debida justificación.

En segundo lugar, analizaremos a lo largo de este trabajo las consecuencias de la reciente sanción de la ley N° 9235 sancionada el 24/04/2020 que incorpora al artículo 91 del código fiscal provincial un recargo creciente por la simple mora en el ingreso de los tributos en cabeza de los agentes de percepción, retención y recaudación.

Ésta norma establece que: “Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos.

La simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de retención, percepción o recaudación cuando el mismo se efectúe espontáneamente, hará surgir la obligación de abonar conjuntamente con aquellos el siguiente recargo, calculado sobre el importe original:

1. Hasta diez (10) días corridos de atraso: veinte por ciento (20%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

2. Hasta veinte (20) días corridos de atraso: treinta por ciento (30%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

3. Hasta treinta (30) días corridos de atraso: cincuenta por ciento (50%) del impuesto que se ingrese fuera de término.

La aplicación del recargo por simple mora será automática y no requerirá acto administrativo alguno, debiendo hacerse efectiva juntamente con el pago del impuesto e intereses, identificándose la imputación a dicho concepto en la forma que disponga la Dirección General de Rentas.

El recargo previsto dentro de los plazos establecidos por el presente artículo será liberatorio

de las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 de este cuerpo legal.”

I- Las resoluciones 94/14, 16/16 y 59/16: su legalidad y constitucionalidad

De la enunciación antes realizada, surge claramente la naturaleza jurídica de las normas bajo análisis, que constituyen un cúmulo de sanciones anómalas o encubiertas. En este sentido la doctrina ha conceptualizado a dichas sanciones como “...las normas que al formar parte de la legislación substantiva de diversos tributos o integrar ciertas disposiciones sobre procedimientos, sin ser codificados como sanciones ni integrar fehacientemente esta categoría, infieren al contribuyente castigos de naturaleza represiva.”³

Tengamos presente que las características de estas sanciones análogas están dadas por:

- La objetividad: no reconsiderar causales de exculpación, atenuación o agravamiento de las conductas.
- Automaticidad: no dar posibilidad para la no aplicación o graduación de sus efectos
- Ultra fatalidad: es decir, ni la muerte libera de su aplicación
- Indefendibilidad: no permite el derecho de defensa expresado mediante el Debido Proceso.

Ante ello, se plantean algunos problemas, como la no aplicación o violación del principio *ne bis in ídem*, lo que implica que los contribuyentes pueden ser sometidos varias veces por la ejecución de una misma conducta, como tampoco existe la aplicación de la ley penal más benigna y a su vez no se respeta el principio de legalidad por razones que a continuación expondremos.

Principio de legalidad

El principio de legalidad tributario nos enseña que los tributos solo pueden crearse por medio de una ley en sentido formal.

Ante ello, sabemos que es el legislador quien tiene la posibilidad de crear impuestos, debiendo éstos estar acabados en sus elementos básicos: 1°) configuración del hecho imponible o presupuesto que hace nacer la obligación tributaria; 2°) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible (contribuyente) o la responsabilidad por

³Oklander, Juan y otros. “Las sanciones tributarias virtuales” en XXVII Jornadas Tributarias del C.G.C.E., Mar del Plata, 1997. Pag. 219

deuda ajena (responsable); 4 a) los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir, base imponible y alícuota; 5) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible.⁴

El artículo 219 del Código Tributario nos establece que "...La Autoridad de Aplicación podrá establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencial que no supere cinco (5) veces la alícuota correspondiente a la actividad gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para las retenciones, percepciones y recaudaciones que deban practicar los agentes correspondientes cuando intervengan en operaciones con los sujetos indicados en el artículo anterior que no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia, conforme a la reglamentación que dicte. En tales casos, la retención, percepción o recaudación revestirá el carácter de pago único y definitivo, y se practicará sobre el importe bruto de cada pago u operación que se efectúe, sin deducción alguna, y en el momento en que éstos se formalicen, debiendo los citados importes ser ingresados en las formas y plazos que establezca la Autoridad de Aplicación."

El artículo arriba citado claramente realiza una delegación a la Dirección General de Rentas de la Provincia que vulnera palmariamente el principio de legalidad o reserva de ley, en tanto y en cuanto implica una delegación reglamentaria pero solo para el caso de que el contribuyente o responsable **no acredite inscripción en Ingresos Brutos**.

Es que la administración fiscal, en virtud de sus poderes, no tiene la capacidad de crear, modificar o definir un impuesto, contribución o tasa ya que esto resulta, obviamente, una facultad reservada al poder legislativo. En este punto se está dejando al arbitrio de la Dirección General de Rentas, la posibilidad de delimitar un componente esencial del tributo, como sería la alícuota, que generalmente es fijada por la ley tarifaria sancionada por la legislatura provincial.

En tal sentido la jurisprudencia se ha expedido diciendo que "El principio de legalidad, a su vez, requiere que todos los elementos esenciales del tributo sean fijados por ley"⁵ y el propio artículo al otorgar ésta potestad, no termina sino atacando el principio de reserva puesto que "ni un decreto del Poder Ejecutivo... pueden crear válidamente una carga tributaria, ni definir o modificar, sin sustento legal, los elementos esenciales de un tributo...".⁶

⁴Villegas Héctor B., Curso de Derecho Tributario y financiero, 7ª Ed. ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, página 193.

⁵Fallos: 329:1554

⁶Fallos 326:4251

Al no lograr delimitar con precisión los extremos del tributo como tal, en el aspecto formal como lo define la norma, se genera una inseguridad jurídica, ya que la norma de origen no da una respuesta concisa sobre las situaciones referidas al pago fuera de término o al incumplimiento de obligaciones formales y, a su vez, los decretos que los reglamentan resultan más gravosos que aquella. Del mismo modo, no prevé la delegación por incumplimiento de obligaciones formales ni por pagos realizados fuera de término.

Como lo hace notar Villegas al afirmar que "Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni la D.G.I. mediante sus resoluciones generales e interpretativas, pueden quedar a cargo de delinear aspectos estructurantes del tributo, aun cuando haya delegación legal. Ello, porque la Constitución nacional establece expresamente el principio de legalidad, y no contempla excepciones a él por vía de delegación"⁷

Derecho de Propiedad

Las resoluciones a las que nos referimos ut supra generan una sobretasa que engrosa el saldo a favor del contribuyente, los que resultan de difícil absorción por que confluyen los demás regímenes de retención y percepción.

Como consecuencia, se obliga a prestar dinero al fisco de forma gratuita porque los saldos a favor no generan intereses.

En materia tributaria, el valladar que el ente recaudador no puede saltar está dado por el principio de no confiscatoriedad que a su vez ampara al derecho de propiedad. El mero hecho de que por medio de un mandato legal y con el justificativo de solventar los gastos estatales se pretenda exprimir el patrimonio del contribuyente no releja sino una flagrante violación al derecho señalado.

Es así que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad.⁸

Es que la desesperación en recaudar del fisco se generan estos yerros tributarios en detrimento de los particulares y así, se aprovecha de estos saldos.

En definitiva, los contribuyentes terminan por convertirse en acreedores permanentes de los entes recaudadores que, con trabas y dilaciones, impiden que éstos se hagan de un beneficio que por ley les

⁷ Villegas Héctor B., Curso de Derecho Tributario y financiero, 7ª Ed. ampliada y actualizada, Depalma, Buenos Aires, página 194.

⁸Fallos, 184-542.

corresponde, y en la medida de que se haga efectiva la devolución, los montos que han sido reclamados, pierden su valor real al afrontarlos con los desbarajustes de la realidad económica del país.

En tal sentido, el Dr. Casás en el fallo “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia” nos enseña que “...las retenciones, anticipos y pagos a cuenta, no deben superar, por regla general, en su conjunto la obligación fiscal que debe afrontar el contribuyente y, menos aun, cuando a través de tales institutos se originan recurrentemente saldos a favor del obligado tributario... Lo contrario implica convalidar una recaudación anticipada sin su causa jurídica la cual no solo perjudica al sujeto calificado en su vida financiera y económica, que podía llevarlo a la ruina en corto plazo...”.

Principio de razonabilidad y proporcionalidad

El principio de proporcionalidad de las penas encuentra su raigambre en la esencia misma del estado de derecho, siendo que por medio del *iuspuniendi* el estado se encuentra legitimado a reprimir al sujeto, por ejemplo privándolo de un derecho fundamental como lo es la libertad individual. La gravedad que puede derivarse del ejercicio de esa facultad implica que ella debe estar reservada cuando no existan otros medios de inferior dureza que permitan el logro del mismo objetivo. Su inserción en el texto constitucional se materializa en el artículo 28, del que se deriva el principio de razonabilidad, el cual nos informa que entre el objetivo logrado y el medio elegido para su logro debe existir una adecuada proporción.⁹

Por todo esto decimos que la razonabilidad como principio del derecho tributario nos indica que las multas y sanciones deben guardar proporción con el interés fiscal en juego y la capacidad contributiva de los contribuyentes. Razonabilidad implica coherencia entre medios y fines, medios utilizados para conseguir la finalidad propuesta.

La profesora Angélica Gelli, señala, respecto de éste principio: “junto con el principio de legalidad el principio de razonabilidad completa la estructura de limitación del poder. El primero de ellos se asienta en la legitimidad formal: una norma es legítima si ha emanado del órgano atribuido para dictarla conforme a la ley jerárquicamente superior, y ha sido dictado bajo el procedimiento establecido por esa ley... Pero

⁹Señala Juan Francisco Linares, en su obra “Razonabilidad de las leyes”, 2ª Ed, Astrea, Buenos Aires, 1989, p. 163, que “en cuanto al artículo 33 solo diremos que su generalidad y antecedentes permitirían, si no existieran las cláusulas referidas, una construcción pretoriana como la hecha por la Corte Suprema de la Nación”.

una norma puede cumplimentar las normas del debido proceso adjetivo y ser, no obstante, inconstitucional. Ello sucede cuando el contenido de la norma, la sustancia de la disposición, la reglamentación de los derechos o garantías, carecen de razonabilidad, es decir, afecta o vulnera el debido proceso sustantivo o material.”¹⁰

Este principio de razonabilidad o proporcionalidad en materia penal estricta contiene dos elementos integrantes: en primer lugar, la exigencia de que la pena sea proporcionada al delito cometido y segundo, que la medida de la proporcionalidad se establezca de acuerdo con la importancia social del hecho.

En el caso bajo análisis, el Fisco eligió el modo más gravoso para el contribuyente, a pesar de tener a su disposición de otros medios más adecuados previstos en el Código Tributario.

El hecho de no aplicar las sanciones previstas en el código fiscal, y en su lugar, aplicar sanciones de carácter anómalas avaladas precariamente por simples resoluciones generales, implican una exacción de sin basamento legal alguno.

Principio de tipicidad

Las resoluciones mencionadas, integran el derecho penal especial por su naturaleza sancionatoria, por lo que se deben aplicar los principios del derecho penal común como el de “nullapoena sine lege” refiriéndose a ley en sentido formal.

Advertimos igualmente que el Código Tributario, ya prevé sanciones para los incumplimientos previstos en las resoluciones con lo cual se estaría violando también, el principio de *ne bis in ídem*, que impide que un sujeto sea sometido a doble o múltiple persecución penal por la realización de una misma conducta. En este sentido el Dr. Julio B.J. Mayer decía que “la importancia moderna del principio y toda su elaboración jurídica reside en su significado como garantía de seguridad individual, propio de un derecho penal liberal, de un estado de derecho, a pesar de que no parece que el principio fuera desconocido en la antigüedad”¹¹. A su vez para Alejandro Carrió, la garantía del *ne bis in ídem* se encuentra explícita en nuestra Carta Magna, pues constituye una derivación del principio de inviolabilidad de la defensa que establece el artículo

¹⁰Constitución de la Nación Argentina comentada y concordada, 2ª Ed., La Ley, Buenos Aires, 2003, p. 249.

¹¹Derecho procesal penal. Fundamentos, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1999, página 595.

18 de la misma¹². En este sentido, el Código Tributario establece los tipos penales y sus correspondientes sanciones (generalmente multa), por lo que el fisco no puede sustraerse de la ley y sancionar idénticos incumplimientos con otras sanciones.

El tipo penal debe constar en la ley formal sancionada por el órgano competente para ello, toda otra prescripción que genere consecuencias de naturaleza penal infraccional y que no tenga su fuente en una ley en sentido formal indefectiblemente viola el principio de tipicidad.

Observaciones

Dicho lo anterior, nos surgen las siguientes conclusiones vinculadas a la calificación de los agravamientos de alícuotas previstas en las resoluciones 94/14, 16/16 y 59/16:

- 1- Sin dudas constituyen, es sanciones encubiertas, puesto que, aunque no califiquen como sanciones ni integren el Código Tributario en el capítulo correspondiente, infieren castigos de naturaleza represiva.
- 2- Afectan el principio de legalidad e incurrir en exceso reglamentario
- 3- Violan el principio de tipicidad ya que las conductas allí descriptas ya se encuentran previstas en el Código Tributario, penadas con multa como sanción específica.
- 4- Avasallan el derecho de propiedad al fijar alícuotas de recaudación bancaria superiores a la alícuota del impuesto, lo cual constituye una sobretasa que acumula el saldo a favor de contribuyente, de difícil absorción posteriormente.
- 5- Violan el principio de razonabilidad, porque con la finalidad de reducir la morosidad elige el medio mas gravoso para el patrimonio del contribuyente.
- 6- Vulnera el debido proceso porque el fisco al menos debería notificar en forma previa y expresa la calificación de la conducta del contribuyente de modo que pueda subsanar el incumplimiento o impugnar.

II- Ley N° 9235: Recargos para Agentes

La ley N° 9235 – sancionada el 24/04/20 – Incorporo al artículo 91 del Código Tributario (pago espontaneo) el agregado de quela simple mora en el ingreso de los tributos por parte de los agentes de

retención, percepción y recaudación hará surgir la obligación de abonar un recargo creciente que va desde el 20% al 50%.

Las observaciones a la reciente norma, en este sentido no son sino referidas a la falta de oportunidad por pandemia COVID-19 atento que fue sancionada en medio de una pandemia mundial que afectó las economías de todos los países, golpeando gravemente las actividades económicas, lo que generó sin dudas dificultades en la interrupción de la cadena de pagos.

En segundo lugar resulta palmaria la falta de razonabilidad y proporcionalidad de ésta norma que es utilizada por el fisco como una herramienta de coerción extrema porque la tasa de recargo es varias veces superior a la vigente en el sistema bancaria y al interés moratorio que establece la DGR

Existe sin lugar a duda, un error metodológico o de técnica legislativa por cuanto ésta norma que sanciona un incumplimiento ha sido incorporada dentro de un artículo que se refiere paradójicamente al pago espontaneo, cuyo efecto, es justamente librarse de multas, recargos, o cualquier otra sanción por morosidad

Más alla de esto, y sin desconocer que la CSJN ha validado las tasas disuasorias para asegurar la recaudación, entendemos que la cuantía de los porcentajes previstos por la presente ley no superarías **test de razonabilidad**.

Conclusiones

A modo de corolario y recordando lo establecido por el artículo 28 de la Constitución Nacional, el cual reza “Los principios, garantías y derechos reconocidos en los artículos anteriores, no podrán ser alterados por las leyes que reglamentan su ejercicio”, a lo cual el prócer tucumano Juan Bautista Alberdi decía: “debe pues, dar garantías de que no se expedirá ley orgánica o civil que altere, por excepciones reglamentarias la fuerza del derecho de propiedad consagrado entre sus grandes principios (Bases y puntos de partida para la organización política de la República Argentina,), a lo que agregaba posteriormente: “Las leyes reglan el uso de estas garantías de derecho público, pero el Congreso no podrá dar ley, que, en ocasión de reglamentar y organizar su ejercicio, las disminuya, restrinja, o adultere en su esencia. (Artículo 20 del proyecto de Constitución concebido según las bases).

¹²Garantías constitucionales en el proceso penal, 3ra Ed., Hammurabi, Buenos Aires, 1994, página 378.

La fuga del proceso: un instituto que sigue generando opiniones encontradas

Por Fronza A. Gisele

I. Consideraciones preliminares

La reforma estructural en materia previsional y fiscal operada en el año 2017¹, en el marco del primero de una saga de Consensos Fiscales², incluyó una revisión al Régimen Penal Tributario contenido en la Ley N° 24.769, a través del Título IX de la Ley N° 27.430.

Entre las principales modificaciones operadas, se encuentra la derogación del instituto de la regularización espontánea³ y el resurgimiento de la famosa ‘bala de plata’ o ‘fuga del proceso’, aunque con algunas diferencias respecto de las figuras previamente contenidas en los Regímenes Penales Tributarios precedentes⁴.

En dicho orden, el artículo 16 del nuevo Régimen Penal Tributario, en la parte que aquí nos interesa, establece: *“En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula (...). Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”*

Esta disposición -que otorga a los imputados la posibilidad de poner fin a la persecución penal, siempre que concurren las condiciones establecidas en la Ley- esconde grandes complejidades interpretativas; parte de las cuales quedan en evidencia en la sentencia emitida, en agosto de 2020, por la Sala B de la Cámara Nacional de

¹ Ley N° 27.426, de Reforma Previsional, Ley N° 27.428, de Responsabilidad Fiscal y Buenas Prácticas de Gobierno, y Ley N° 27.430, de Reforma Tributaria.

² Nos referimos al Consenso Fiscal 2017, celebrado entre los representantes de 22 provincias (a sola excepción de la Provincia de San Luis), del Estado Nacional y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y ratificado por Ley N° 27.429 del Congreso Nacional.

³ Introducido por Ley N° 26.735.

⁴ En relación a ello, se recomienda la lectura del artículo 14 de la Ley N° 23.771 y el artículo 16 de la Ley N° 24.769 en su redacción original.

Apelaciones en lo Penal Económico, en el marco del incidente por artículo 16 de la Ley Penal Tributaria promovido en autos “**A. J. C. - S. C. E. - EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. - S. M. R. s/ infracción Ley 24.769**”, que trataremos a continuación.

II. Hechos

A fin de repasar el relato pormenorizado de las circunstancias que dan lugar a la decisión que se adopta, corresponde remitirse al voto de la disidencia del decisorio en trato⁵; según el cual, la causa se origina con la denuncia formulada, en febrero de 2016, por la Administradora del consorcio de propietarios del edificio ubicado en la calle Malvinas Argentinas N° 443/557, contra EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. (empresa constructora del inmueble) y sus responsables, por la presunta omisión de declarar los ingresos obtenidos por las ventas de las unidades funcionales, las que habrían sido escrituradas a precios inferiores a los que realmente fueron vendidas.

En este orden, se requiere a la AFIP que proceda conforme disponía el artículo 18 de la Ley N° 24.769 respecto de las obligaciones tributarias que surjan de la compraventa de las unidades funcionales en cuestión; generando ello que dicho Organismo informe al juzgado interviniente proyecciones del perjuicio fiscal estimado en el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2015 que superaban los \$ 4.000.000.

Así las cosas, en base a dicho informe preliminar se llamó a los señores C. E. S., M. R. S. y J. C. A. a prestar declaración indagatoria el 14 de mayo de 2018, y se les imputó haber participado en la presunta evasión del pago del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015 de la firma EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. por un monto superior a los cuatro millones de pesos.

Empero, el 18 de mayo de 2018, el Juez penal dicta la falta de mérito para procesar o sobreseer a los imputados y ordena la realización de un peritaje contable con miras a calcular el monto del Impuesto a las Ganancias que le hubiera correspondido declarar e ingresar a la sociedad de referenciada en el ejercicio en cuestión.

Por su parte, y en el marco del procedimiento administrativo, la AFIP determina presuntivamente diferencias en el Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2015 por una suma de \$ 7.414.911,43 y la empresa constructora apela dicha resolución

⁵ Al respecto ver Considerandos 1° a 7° y 17° del voto reseñado.

ante el Tribunal Fiscal de la Nación el 20 de septiembre de 2018.

A su vez, en diciembre de 2018, el estudio pericial ordenado en sede penal concluyó, que el importe adeudado por la contribuyente por el tributo y ejercicio señalados ascendía a la suma de \$ 1.796.555,60.

En este estado de situación, el 12 de marzo de 2019 el Juez llama a C. E. S. a indagatoria complementaria (en tanto éste lo había solicitado), convocando asimismo a la sociedad a indagatoria, y les imputa una evasión del Impuesto a las Ganancias por el periodo fiscal 2015 por la suma determinada por AFIP (\$ 7.414.911,43).

Contradictoriamente, el 10 de abril de 2019 se dicta el auto de procesamiento sin prisión preventiva de C. E. S., M. R. S., J. C. A. y EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. por su presunta intervención en la supuesta de evasión del pago del Impuesto a las Ganancias correspondiente al ejercicio anual 2015 de la contribuyente mencionada, por la suma de \$ 1.796.555,60 (conforme a las resultas de la pericia contable).

El 24 de abril de 2019, EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. rectificó la Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2015, habiendo ingresado al día siguiente la suma de \$ 1.796.555,60 en concepto de capital, con más los intereses correspondientes; así como también presenta en dicha fecha el F. 408 ante el Tribunal Fiscal de la Nación con "allanamiento parcial".

En tal sentido, el 29 de abril de 2019, se dedujo excepción de falta de acción por extinción de la acción penal en virtud del pago de las diferencias determinadas por los peritos; solicitud que es rechazada por el Juez de primera instancia con fundamento en que, a su entender, no se verifica la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas, en forma incondicional y total, toda vez que no se había acreditado que la contribuyente hubiera aceptado y cancelado la obligación determinada por el Fisco (\$ 7.414.911,43), la que a su vez se encontraba apelada ante el Tribunal Fiscal.

Contra tal resolución los imputados incoaron formal recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico y plantearon, como principal agravio, que corresponde considerar como monto presuntamente evadido al calculado mediante el estudio pericial -y que fue considerado al ordenarse su procesamiento- ya que no existen motivos para sostener que la aceptación y cancelación en forma incondicional y total, en los

términos del artículo 16 del Régimen Penal Tributario vigente, equivalga al pago de las obligaciones determinadas por la AFIP.

III. El requisito de la incondicionalidad

En primer término, vota la Dra. Carolina L. I. Robiglio, quien estima que corresponde confirmar lo resuelto por el Juez de primera instancia atento que, a su modo ver, no se verifica en la causa el requisito de aceptación incondicional, así como tampoco el de la cancelación total de la obligación que se reputa como evadida.

El segundo de los extremos citados será tratado en el acápite V del presente, motivo por el cual pasaremos al análisis de la exigencia de la "incondicionalidad".

Al respecto, la Jueza de Cámara recalca que, al presentarse la apelación, los imputados sostuvieron que el allanamiento por los conceptos relacionados con la obligación tributaria se había concretado, mediante el Formulario 408; pero que, por el contrario, de dicho Formulario: "...surge que fue tildado el casillero que indica que el allanamiento efectuado fue parcial, y en el respectivo sector destinado a observaciones, se indica 'SE REALIZA ACOGIMIENTO PARCIAL POR DETERMINACION DEL MONTO A INGRESAR EN CONCEPTO DE CAPITAL POR EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS PERÍODO FISCAL 2015, CONFORME SURGE DEL PERITAJE CONTABLE'...".

De lo expuesto en las líneas que anteceden, la magistrada concluye que si bien se ha registrado la presentación de una Declaración Jurada Rectificativa, ésta no ha evidenciado que la contribuyente haya aceptado y cancelado la obligación determinada, ni que ello se haya realizado en forma incondicional y total, conforme lo exige la norma en trato.

En torno a esta cuestión, es preciso recordar, que ya desde la redacción original del artículo 16 de la Ley N° 24.769 surgió el interrogante en cuanto a los alcances del término 'incondicional' utilizado por la normativa penal tributaria.

Por aquel entonces la norma exigía que el obligado aceptara, regularizara y pagara en forma incondicional y total el monto de la liquidación o determinación realizada por el organismo recaudador.

Una interpretación rigurosa de tal disposición entendió que la 'forma incondicional' implicaba la imposibilidad jurídica de continuar la discusión

administrativa, jurisdiccional o judicial (incluida la acción de repetición) de la deuda⁶.

Adoptando una postura más moderada, o ecléctica, Ruetti y Diez sostenían que la norma demandaba que se desistiese de la discusión de la deuda en sede administrativa o jurisdiccional, pero a su vez afirmaban que no existía impedimento para que el contribuyente hiciera uso de su derecho constitucional a exigir la repetición en sede judicial de aquello que hubiera pagado sin causa⁷.

Finalmente, la posición doctrinaria mayoritaria consideró que la incondicionalidad se refería a la forma del pago, el que debía ser puro y simple, o liso y llano; y no a la renuncia o limitación del derecho de los particulares de discutir la existencia y magnitud de la deuda a nivel administrativo y contencioso administrativo, toda vez que ello corre en paralelo de la causa penal⁸.

Esta misma postura es la sostenida por la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico al afirmar: “*Que cuando el deudor de una suma de dinero entrega su importe al acreedor es indiscutible que realiza un pago total e incondicional, lo cual no quita que pueda demandar posteriormente la restitución de lo dado en pago indebidamente...*”⁹.

En clara oposición a ello, en el voto en trato pareciera estar condicionándose el reconocimiento de la extinción de la acción al desistimiento total de un recurso que estaba en pleno tratamiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Evidenciamos que dicho proceder se funda esencialmente en que la magistrada ata la incondicionalidad a la aceptación de la obligación evadida, acercándola así a un reconocimiento o allanamiento a las diferencias determinadas por el Fisco.

⁶ Ochoa, Carlos: Ley Penal Tributaria comentada. Alveroni, Córdoba, 2007; y García Vizcaíno, Catalina: Derecho Tributario, Tomo II. Depalma, Buenos Aires, 2000; verbigracia.

⁷ Ruetti, Germán y Diez, Fernando “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de la responsabilidad penal por regularización”, en Urresti, Esteban y Comes, Fabiana (dirs.): El delito fiscal. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011.

⁸ Al respecto ver Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F.: Delitos tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008; y Álvarez Echagüe Juan Manuel: La extinción de la acción penal tributaria. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018.

⁹ “Incidente de extinción de la acción penal por pago (art. 16 de la ley 24.769)” Causa 58.283, del 20/08/2008.

IV. El acto procesal por el cual se notifica fehacientemente la imputación penal

En segundo lugar, vota el Dr. Juan Carlos Bonzón Rafart, quien luego de adherir al voto de la Dra. Robiglio, incorpora un nuevo condimento al caso en trato al introducir la cuestión vinculada con el momento a partir del cual debe computarse el plazo de 30 días para llevar adelante la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas; siendo éste, según su entender, el elemento a partir del cual debe resolverse el incidente.

En este esquema de análisis, el Juez subrogante sostiene que el acto procesal por el que se comunicó la imputación tuvo lugar el día 14 de mayo de 2018, al tomarle declaración indagatoria al señor C. E. S.; momento en el cual se le imputa: “*...haber evadido, en su carácter de responsable de Emprendimientos Kasan S.A., el pago del impuesto a las ganancias (...), mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, toda vez que no reflejaron los ingresos reales generados por las ventas de las unidades del inmueble sito en la calle Malvinas Argentinas 443-445-447-457 de esta ciudad, las que se registraron a un precio inferior al real...*”.

Así las cosas, y siendo que entre dicha fecha y la de la cancelación de las obligaciones informadas mediante Declaración Jurada Rectificativa (25 de abril de 2019) transcurrió con exceso el plazo de 30 días hábiles que exige el Régimen Penal Tributario, el Dr. Bonzón Rafart concluye que debe confirmarse el rechazo de la excepción de falta de acción interpuesta por los imputados.

En torno a esta cuestión incumbe resaltar que existe cierto consenso en la doctrina en cuanto a que el (exiguo y tal vez hasta extorsivo) plazo de 30 días debe comenzar a contarse a partir del día en que se lleva adelante el acto procesal de la indagatoria¹⁰ - momento en el que se le informan al imputado los hechos constitutivos de la imputación que se le formula, la calificación legal de los mismos, los elementos convictivos que obran en su contra, y sobre la facultad de abstención de declarar-, o bien

¹⁰ Al respecto ver: Vinassa, Federico “La extinción de la acción penal por pago”, en Álvarez Echagüe Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.): Derecho Penal Tributario: Análisis Integral y sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019; Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obra citada en Nota N° 8; Haddad, Jorge Enrique: Ley Penal Tributaria Comentada. Abeledo Perrot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2018; Fridenberg, Juan P., “Reforma Tributaria: breves notas al proyecto de reforma al Régimen Penal Tributario”, La Ley Online; Pampliega, Alejandro y Semachowicz, Esteban D., “Corsi e ricorsi en la ley penal tributaria”, Doctrina Tributaria Errepar, febrero-marzo 2018.

desde aquellos actos procesales de igual tenor en el derecho procedimental local.

En contraposición a lo expuesto, es del caso citar un decisorio del Juzgado Criminal y Correccional Federal N° 3 de La Plata en el que se consideró como hito procesal para el inicio del cómputo del plazo en cuestión, a la notificación de la formación del proceso y de la denuncia que existía en contra de la contribuyente, lo que tuvo lugar a través de la presentación de su abogado defensor en la causa¹¹.

V. La suma de todos los requisitos

El último voto, y el que más tela da para cortar en este decisorio, fue la disidencia del Dr. Roberto Enrique Hornos, quien en primer lugar, efectúa una contundente y fundada crítica al proceder cambiante del Juez de la instancia anterior respecto a la estimación del monto presuntamente evadido; revelando lo ilógico de que un mismo magistrado considere una suma al momento del procesamiento y luego otra a los fines de la aplicación del instituto en cuestión¹². Dando cuenta con ello del intolerable estado de incertidumbre que tal proceder generó en los imputados en relación a los alcances de la imputación penal que se les formulaba.

V.I. Obligación evadida

Por otra parte, en lo que refiere estrictamente a la conformación del importe que debe cancelar quien pretende la extinción de la acción, el Dr. Hornos - luego de reafirmar su postura en cuanto a que la determinación administrativa de la deuda tributaria no es una condición de procedibilidad en el proceso penal, y que tampoco es obligatoria, irrevisable, definitiva, ni vinculante para los jueces penales- sostiene que los tribunales deben resolver todas las cuestiones que se susciten en el proceso, con excepción de las prejudiciales, naturaleza que, según afirma, no reviste la determinación del hecho imponible ni la existencia de la obligación tributaria,

las que, en principio, no pueden dejar de establecerse judicialmente.

Adicionalmente, asevera que los cambios legales observados en la regulación del instituto de la extinción de la acción penal por pago: "...evidencian que la determinación fiscal de la deuda no resulta equiparable al significado normativo del concepto "obligación evadida" contenido en la disposición legal, porque si así hubiera sido concebido, no se hubiese modificado el objeto de aceptación y cancelación por las leyes sucesivas para la obtención del beneficio...".

En relación a ello, resulta prudente destacar que el artículo 14 de la Ley N° 23.771 exigía que: "...el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional..."; y en relación a ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue contundente al afirmar que el monto liquidado y pretendido por el Fisco debía ser aceptado sin posibilidad de ser discutido o cuestionado por el imputado¹³. Aunque, debe destacarse que algunos tribunales inferiores sostenían que son los órganos jurisdiccionales quienes deben determinar el monto que resulta materia de reclamo en sede penal, siendo admisible la discusión y prueba, especialmente pericial, sobre el monto de la evasión imputada,¹⁴ a fin de resguardar las garantías constitucionales del debido proceso legal y de la defensa en juicio.

Posiblemente ante las diversas interpretaciones que suscitaba tal disposición, la redacción original del artículo 16 de la Ley N° 24.769 requirió (de manera sumamente expresa) la aceptación de: "...la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador..."; no dejando margen de dudas en cuanto a que aquello que debía aceptarse era la determinación de oficio practicada en sede administrativa por el Fisco, o la liquidación en los casos en que aquella no corresponda; cerrando así la puerta que había dejado abierta la jurisprudencia en cuanto a la posibilidad de discutir la

¹¹ Autos "Chávez Myriam Reené s/ evasión simple tributaria", Causa FLP 23114/2014, sentencia del 09/02/2018.

¹² En relación a ello ver considerando 16° del voto en trato en el que se sostiene: "...no resulta razonable, ni ajustado a las reglas de la sana crítica racional, ni de la lógica considerar, en el marco de un proceso único, sin mediar explicación alguna al respecto, dos montos distintos como presuntamente evadidos respecto de la misma obligación tributaria y adoptar decisiones jurisdiccionales de relevancia en la causa tomando en consideración montos que difieren entre sí.". Asimismo, ver considerandos 17 a 19 del voto en cuestión.

¹³ Al respecto ver Considerandos 12 y 13 del voto de la mayoría en autos "Sagra S.R.L. s/ ley 23.771" del 25/09/1997 (Fallos: 320:1962); y el Dictamen del Procurador, que la Corte por mayoría hace suyo, en autos "Cuiña, Rodolfo y otro s/ contrabando e infracción a la ley 23.771" del 06/02/2001 (Fallos: 324:81). En igual sentido se expidió la Sala I de la Cámara Nacional Penal Económico, en "Tarica, José Raúl", del 12/08/1992, al sostener que para acogerse al beneficio citado no cabía sino aceptar la pretensión fiscal durante la instrucción.

¹⁴ "Matadero y Frigorífico Merlo", Cámara federal de San Martín, Sala I, del 09/06/1995, disponible en Revista Impuestos 1995-A.

existencia y magnitud de la deuda en el proceso penal¹⁵.

Si bien, del repaso normativo efectuado, el razonamiento (de tinte semántico) del Dr. Hornos resultaría válido en cuanto a la interpretación que se extraería del texto literal de la norma vigente -puesto que se evidencia una clara modificación en la locución utilizada y su sentido literal (valga la redundancia)-, no ocurre lo mismo si se analiza su espíritu.

Cierto es que, en las discusiones parlamentarias de la Ley N° 27.430, no han mediado referencias en torno al Régimen Penal Tributario, ni a este artículo en particular, habiéndose aprobado el mismo tal como fue propuesto por el Poder Ejecutivo Nacional con la sola incorporación del párrafo relativo a la dispensa de la formulación de denuncia penal por parte del Fisco.

Empero, en el mensaje de elevación del Proyecto de Ley, por parte del Poder Ejecutivo Nacional al Congreso, se señalaba que el mecanismo de extinción de la acción penal tenía el claro propósito de: *“...inducir al cumplimiento de las obligaciones de esa naturaleza (tributaria, previsional o proveniente del aprovechamiento indebido de beneficios fiscales) mediante la aceptación de la pretensión fiscal formulada por el organismo recaudador...”*.

Asimismo, es de caso resaltar que, cuando el artículo 19 del Régimen Penal Tributario refiere a la facultad que tiene el Organismo de no formular la denuncia teniendo en consideración: *“...el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal...”*, pareciera dejar en evidencia que cuando el legislador utilizó la frase “obligación evadida” lo hizo como sinónimo o equivalente de “obligación determinada o liquidada por el Fisco”.

En esta misma línea transita el voto de la Dra. Robiglio al aseverar que: *“...tratándose de un régimen de excepción, y existiendo previsiones en el texto legal aplicable acerca de los requisitos que deben verificarse para su procedencia, la extinción de la acción sólo procede cuando se satisfacen aquellos, que en el caso, incluyen la cancelación total de la pretensión del organismo tributario.”* A lo

¹⁵ Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obra citada en Nota N° 8 y “Algunas consideraciones sobre la Ley Penal Tributaria y Previsional. El instituto de la extinción de la acción penal” en Revista Lecciones y Ensayos N° 76, Facultad de Derecho de la UBA, Buenos Aires, noviembre de 2001; De Luca, Javier: “La pretensión fiscal, aceptación, pago y extinción de la acción penal” en Revista Jurídica, Universidad de Palermo, 1998.

que agrega: *“...no pesa sobre los contribuyentes una obligación de aceptar la pretensión de la administración tributaria, pero sí han de hacerlo, en principio, a los fines de la aplicación del instituto en estudio...”*.

Ello es compartido por los Dres. Espeche y Riquert, quienes al analizar la figura contenida en el Régimen actual, de manera contundente, afirman: *“...se debe aceptar la determinación de oficio realizada por el fisco y además cancelarla en forma incondicional y total.”*¹⁶, y *“...En otras palabras, hay que aceptar la pretensión fiscal y pagarla...”*¹⁷, respectivamente.

De igual modo, de la lectura del punto B.1. del Anexo de la Disposición AFIP N° 192/2018 -a través de la cual se establecen los procedimientos a observar en sede administrativa con relación al beneficio en trato-, surge con meridiana claridad que el Organismo Recaudador Nacional entiende que será su área jurídica o penal quien deba verificar, a pedido del juzgado interviniente, si ha mediado o no la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas.

En torno a esta cuestión, es dable recordar que la primera aparición del término “obligaciones evadidas” tuvo lugar con la reforma introducida por la Ley N° 26.735, con el claro propósito de poner fin a la enraizada discusión en torno a si lo que debía aceptarse, regularizarse y/o pagarse (según la ley de que se trate) era solo el capital pretendido por el Organismo o también sus intereses y actualizaciones.

Ahora bien, coincidimos con el Dr. Hornos en cuanto a que quienes determinan si ha mediado o no evasión de un tributo y en qué monto, es la justicia penal. Resultando entonces poco feliz el término elegido por el legislador si con él pretendía hacer referencia a la obligación determinada en sede administrativa.

Y, en un caso como el presente, en el que se cuenta con un auto de procesamiento que fija claramente una presunta obligación evadida, escapa a toda lógica y razón que se pretenda que, a los fines de “fugarse del proceso penal”, se acepte y cancele una pretensión fiscal cuatro veces mayor que la suma que se reputa como evadida en sede penal a los fines de dicho procesamiento.

¹⁶ Espeche, Sebastián P.: Curso de Derecho Financiero. Erreius, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2019.

¹⁷ Riquert, Marcelo A.: “El retorno de la política criminal recaudadora a la Ley Penal Tributaria y Previsional (artículo 16, conforme Ley 27430)” disponible en www.riquert-penaltributario.blogspot.com

Una interpretación contraria a lo expuesto, a nuestro modo de ver, pondría una vez más a los operadores judiciales como meros ejecutores de la voluntad del Fisco, y más precisamente a los jueces penales como simples recaudadores -aunque robustecidos por la amenaza que representa el aparato punitivo del Estado- de las obligaciones determinadas por aquél.

V.II. Revisión de lo expuesto en torno al acto procesal por el cual se notifica la imputación penal

En otro orden de ideas, el Dr. Hornos expone que la: *“...falta de precisión en la norma en relación a cuál sería el acto o momento concreto a partir del cual se debe comenzar a contar el plazo previsto legalmente (...), habilita un espacio en el que pueden surgir distintas interpretaciones acerca de cuál o cuáles son los actos procesales que reúnen las condiciones requeridas por la disposición legal...”*.

En relación a ello, -y en consonancia con la doctrina mayoritaria esbozada en el punto IV del presente- sostiene que, como intento de aproximación a una regla general, podría: *“...estimarse que en el proceso penal el primer acto por el cual se pone en conocimiento de la persona sometida a proceso, de manera clara y directa, la imputación que se le formula, lo constituye la declaración indagatoria recibida por el juez de la causa...”*.

Acto seguido, aclara que ello no puede afirmarse de manera terminante para todos los casos; siendo una excepción, lo acontecido en la causa en trato, ya que en los actos en los que se recibieron las declaraciones indagatorias a los imputados se les hicieron saber a aquellos montos que difieren sustancialmente de aquel que finalmente se consideró como evadido en el auto de procesamiento.

Desde este norte cardinal, entiende que los imputados recién tuvieron conocimiento completo, fehaciente o inequívoco del alcance de la imputación penal a partir de dicho pronunciamiento, al ser el momento en el cual se definió el monto al que habría ascendido la evasión tributaria, la que integra el objeto procesal de la causa.

Y, en consecuencia, concluye que la cancelación de la suma establecida como presuntamente evadida por el pronunciamiento aludido, y de los intereses resarcitorios, fue efectuada dentro del plazo establecido por la norma.

Consideramos ajustado a derecho el razonamiento precedentemente expuesto atento que, en el caso analizado, durante la declaración indagatoria no se formuló una imputación precisa y concreta, sino que por el contrario se hizo referencia a una evasión por un monto indeterminado (superior a cierta suma de dinero), con basamento en una simple proyección del perjuicio fiscal que había sido formulada por el Organismo de Recaudación en un Informe preliminar.

A ello cabe adicionar que, se representa como sumamente probable que tampoco se contara, en ese entonces, con pruebas suficientes para fundar dicha imputación, toda vez que, con solo 4 días de distancia, el mismo Juez que había tomado las declaraciones indagatorias, dicta la falta de mérito para procesar o sobreseer a los imputados y ordena la realización de una pericia contable; dejando así en evidencia la ausencia de elementos convictivos suficientes en el expediente, por un lado, y la trascendencia que reviste la fijación del monto evadido en una causa por evasión tributaria, por el otro.

En adición, no puede soslayarse que la contribuyente no fue citada a indagatoria sino hasta el 12 de marzo de 2019 (es decir 10 meses después que los coimputados); momento en el que se le formula una imputación distinta a la que originariamente se les había formulado a los restantes imputados; la que a su vez fue ampliada en el mismo sentido sólo respecto de uno de ellos.

Finalmente, y como si fuera necesario sumar una nueva incoherencia, 29 días después de aquel acto procesal, se dicta el auto de procesamiento de los cuatro imputados considerando que la obligación evadida asciende a una suma ostensiblemente inferior (sin rodeos, cuatro veces menor) a la que fuera comunicada en aquella oportunidad a dos de ellos.

Ante este derrotero fáctico, entendemos que deviene forzosa la conclusión acerca de que el acto procesal por el cual se les notificó fehacientemente la imputación penal a los 4 imputados fue a través del auto de procesamiento.

V.III. Los conejos que salieron de la galera

Como corolario de sus observaciones, el Dr. Hornos afirma que la resolución recurrida no se ajusta a derecho, pero no sin antes dejar a salvo que no obraban en las actuaciones, ni en el expediente principal: *“...los informes que permitan establecer si los imputados hicieron o no uso del beneficio*

extintivo aludido con anterioridad, como tampoco se cuenta con el consentimiento expreso de todos los imputados que pretenden utilizar aquél en el caso, ni con las resoluciones que hubiere dictado el Tribunal Fiscal de la Nación con relación al allanamiento comunicado por el Formulario 408...”; todo lo cual debería ser verificado por el a quo previo al dictado de una nueva resolución.

Esta observación abre la puerta a otra serie de cuestiones que han sido analizadas por la doctrina, incluso ya con la redacción original de la Ley N° 24.769.

V.III.I. La utilización del beneficio ‘por única vez’

En primer lugar aparece la referencia legal relativa a la utilización por única vez del beneficio en trato; lo que ha generado debate en cuanto si dicha disposición se refiere en términos generales a todo tipo de tributos, o a cada tributo considerado individualmente; y a su vez, si esa única vez abarca a toda la hacienda pública o a cada jurisdicción considerada individualmente.

De este modo, se encuentran quienes sostienen que una vez que ha sido otorgado el beneficio, éste puede ser concedido nuevamente con relación a otros tributos, ya sea con fundamento en una interpretación armónica de la norma -puesto que el artículo 1° hace especial hincapié en que la evasión será por cada tributo¹⁸-; como en lo expresado durante el debate parlamentario de la Ley N° 24.769 por el Diputado Picheto en cuanto a que el beneficio: “...es por tributo y por púnica vez...”, ante la pregunta del Diputado Balter sobre cuál era la interpretación que debía dársele a dicha disposición; o en una interpretación más favorable al imputado, realizada a partir del principio *pro homine*¹⁹.

Por otra parte, están quienes consideran que dicha interpretación debe ser rechazada por considerarla *contra legem*, ya que cuando el legislador pretendió circunscribir los casos a cada tributo así lo estableció expresamente²⁰. Y en suma, entienden que ante una nueva denuncia por la evasión de otro tributo y período fiscal no se podrá hacer uso de dicho beneficio²¹, ya que el mismo

¹⁸ Macchi, Miguel A.: Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social. Editorial Ábaco, Buenos Aires, 1999.

¹⁹ Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obras citadas en Nota N° 15.

²⁰ Catania, Alejandro: Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769. Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007.

²¹ Chiara Diaz, Carlos A.: Ley Penal Tributaria y Previsional

puede ser utilizado una vez en la vida del contribuyente.

Tal como advierten, Pampliega y Semachowicz²², en el Régimen Penal Tributario establecido por la Ley N° 27.430 surge como nuevo aspecto a considerar la eventual pretensión de introducir la distinción sobre el uso único respecto de cada una de las jurisdicciones cuya hacienda pública protege la norma²³.

En su opinión, el legislador se ha referido a una única vez en forma general, es decir, con independencia de qué hacienda se lesione; interpretación que es compartida por Riquert²⁴.

Finalmente, no podemos dejar de mencionar que respetados juristas, argumentan que el beneficio podrá volver a ser utilizado, cuanto menos, una vez transcurrido un plazo de 5 años, ya que la disposición bajo estudio debe interpretarse en consonancia con lo previsto en el artículo 20 ter, segundo párrafo, del Código Penal de la Nación²⁵;

V.III.II. ¿A quiénes se extiende el beneficio que concede la figura?

Otra de las cuestiones que emerge de la observación apuntada por el Dr. Hornos, refiere a quiénes pueden usufructar las consecuencias de la utilización del beneficio en trato²⁶.

En relación a ello, es del caso mencionar que se encuentran aquellos aseveran -al parecer en concordancia con el Dr. Hornos- que la extinción de la acción penal beneficia solo al imputado que la solicita y que no se extiende automáticamente a los coimputados -ya que de lo contrario se cercenaría su derecho de defensa y se eliminaría la posibilidad de que los mismos la soliciten en un futuro²⁷, sin

N° 24.769. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997; Espeche, Sebastián P.: Obra citada en Nota N° 16.

²² Pampliega, Alejandro y Semachowicz, Esteban D.: Obra citada en Nota N° 10.

²³ Postura que es sostenida por Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obra citada en Nota N° 8; y Haddad, Jorge Enrique: Obra citada en Nota N° 10.

²⁴ Riquert, Marcelo A.: Obra citada en Nota N° 17.

²⁵ En relación a ello ver Vinassa, Federico: Obra citada en la Nota N° 10; y Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obra citada en Nota N°15.

²⁶ Al respecto queremos señalar que, conforme surge del Considerando 1° del voto de la Dra. Robiglio, todos los imputados solicitaron la extinción de la acción en el caso bajo análisis; motivo por el cual dicha observación no tendría razón de ser.

²⁷ Goldam Diego H. “La extinción de la acción penal por pago. El art. 16 de la Ley Penal Tributaria y la personalidad de las excusas absolutorias”, en Humberto J. y Marconi, Norberto J.: Tratado del Régimen Penal Tributario. Tomo

perjuicio de que, si así lo desean, pueden acogerse a tal beneficio (o manifestar su adhesión al pedido formulado) sin necesidad de pagar nuevamente el tributo.

Al mismo tiempo, diversos autores afirman que los efectos de la extinción de la acción se extienden a todos los sujetos relacionados con aquella imputación²⁸, dejando a salvo alguno de ellos²⁹, el derecho de los coimputados de solicitar la revisión en sede penal de los importes determinados por el Fisco.

Compartimos en este punto la opinión del Dr. Vinassa en cuanto a que la postura que se adopte, dependerá en gran medida de la naturaleza jurídica que se le asigna al instituto³⁰.

V.III.III. ¿Una antilogía entre la interpretación propiciada y lo requerido por el magistrado?

Por último, cabe mencionar que la referencia formulada por el Dr. Hornos en cuanto a que no obran en el expediente penal las resoluciones que hubiera dictado el Tribunal Fiscal de la Nación respecto del allanamiento de la obligada, pareciera evidenciar una posible contradicción en su razonar.

Ello así toda vez que, por un lado deja clara y contundentemente sentado que es la justicia penal quien debe determinar el monto de la obligación evadida, pero por el otro afirma que, a los fines de evaluar la procedencia o no de la extinción de la acción debe contarse con la resolución del Tribunal Fiscal respecto del allanamiento de la contribuyente a la obligación evadida que ha sido fijada en sede penal.

Desde esta óptica no se observa cuál sería el fundamento por el cual resultaría necesario contar con dicho decisorio, cuando, no existe hesitación en cuanto a que, la última palabra, en cuanto al cumplimiento o no de los extremos exigidos por la norma para la procedencia del beneficio, la tiene la justicia penal.

Por añadidura, es del caso mencionar que el Tribunal Fiscal no debería declarar allanada sin más

a la contribuyente, ya que lo que se debate en dicha instancia es la pretensión fiscal determinada por el Organismo.

En su caso, podrá llegar a considerarla parcialmente allanada y continuar el análisis de la contienda respecto del monto que no ha sido cancelado; o, de estimar que la pretensión fiscal es excesiva y que la pericia contable realizada en sede penal (que debiera ser arrojada como prueba por los obligados) resulta ajustada a derecho, deberá hacer lugar parcialmente al recurso de apelación, y recién ahí considerar cancelada la deuda tributaria.

Esta observación formulada por el Dr. Hornos pareciera traer a colación nuevamente el debate acerca de la posibilidad de continuar con la discusión (administrativa, jurisdiccional o judicial) de la deuda determinada por el Organismo; lo que, reiteramos, sería completamente viable ante la interpretación por él propiciada de la expresión “obligación evadida” contenida en la norma. En términos llanos, es imposible no continuar con la discusión de la deuda ante el Tribunal Fiscal, cuando el monto (determinado en sede penal) que se está cancelando se encuentra por debajo de la pretensión fiscal. Si, en cambio, el contribuyente pretendiera finalizar también aquella contienda, cancelar la suma que el Fisco le ha reclamado.

Recordamos aquí que, tal como fuera expuesto en el punto III del presente, la posición doctrinaria mayoritaria considera que la discusión en torno a la existencia y magnitud de la deuda tributaria corre por andariveles distintos, separados o paralelos al proceso penal. Y en virtud de ello, sostiene que el Juez penal, a fin de conceder el beneficio en trato no debe requerir, ni mencionar si quiera, las actuaciones pendientes ante la AFIP, el Tribunal Fiscal o la Justicia contencioso administrativa³¹.

III. La Ley, Buenos Aires, 2010; y Robiglio Carolina: La autoría en los delitos tributarios. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004.

²⁸ Villegas, Hector B.: Régimen Penal Tributario Argentino. La Ley, Buenos Aires, 2007; Semachowicz, Esteban D.: “Algunas notas respecto del proyecto de reforma a la Ley 24769”; Espeche, Sebastián P.: Obra citada en Nota N° 16; Álvarez Echagüe Juan Manuel: Obra citada en Nota N° 8.

²⁹ Catania, Alejandro: Obra citada en Nota N° 20.

³⁰ Vinassa, Federico: Obra citada en Nota N° 10.

³¹ Al respecto cabe citar la referencia a la causa ‘Telinfor’, formulada por el Dr. Álvarez Echagüe Juan Manuel en la Obra citada en Nota N° 8, que tramitaba en ambos fueros.

"Tips" para la defensa de un ilícito material

Por Teresa Gómez

1) PALABRAS PREVIAS

Apagados los ecos de antiguos debates sobre la naturaleza del ilícito tributario, hoy concebimos y aceptamos que el abanico sancionatorio contenido en el Capítulo VI de la ley de Procedimiento Tributario 11.683, goza de naturaleza penal.

Esta aseveración expresada en el año 2021 tiene una historia que no siempre ha sido pacífica. Doctrinarios de la talla de **Carlos María Giuliani Fonrouge**⁽¹⁾, **Héctor Belisario Villegas**⁽²⁾, y **Horacio Adolfo García Belsunce**⁽³⁾ debatieron sobre el tema con posiciones que partían de una naturaleza autónoma con institutos y sanciones propias, una naturaleza administrativa, hasta arribar a una naturaleza penal.

CARLOS MARIA GIULIANI FONROUGE: "...las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo, ni puedan constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario... simplemente, constituyen un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, es independiente. El Código Penal será aplicable tan solo cuando la ley tributaria remita a él.

HECTOR BELISARIO VILLEGAS: "La teoría de la existencia del derecho penal administrativo es correcta en cuanto a la inclusión de la infracción tributaria contravencional dentro de su contenido. Es decir, es aceptable la división ontológica entre delitos y contravenciones y es admisible que la materia contravencional sea abarcada por un derecho penal administrativo diferente del derecho penal común. Esto implica que la infracción tributaria, que es esencialmente contravencional, entra dentro del derecho penal administrativo. No sucede ello así con

relación a los ilícitos fiscales que hayan sido elevados a la categoría de delitos, que quedarán encuadrados en el derecho penal común".

HORACIO ADOLFO GARCÍA BELSUNCE: "Me inclino, por último, a sostener el carácter penal del ilícito tributario, más allá de las razones jurídicas que anteceden, por motivaciones propias de política jurídica. En efecto, el carácter penal, que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquéllas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal (principios de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, admisión del error excusable, etc.)"

Por su parte, el Alto Tribunal también recorría un camino que tenía como destino final emitir una jurisprudencia relacionada con el derecho tributario que no dejara de lado el aspecto sancionatorio (material y formal). Y no podía ser de otro modo porque ese aspecto que había que analizar era, nada más y nada menos, el aspecto que imponía penas de neto corte penal: multa, inhabilitación y clausura⁽⁴⁾.

2) ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

El primer resolutorio que marca una posición jurisprudencial contundente sobre la naturaleza penal del ilícito tributario (*del que nunca se apartó la Corte*), y en el cual se aplicó el criterio de **personalidad de la pena**, es sin duda alguna, la causa "**Parafina del Plata**", hoy considerada un verdadero "leading case" en materia sancionatoria. Destacamos que en ella se discutía la hipótesis de la defraudación fiscal (hoy legislada por el artículo 46 de la ley 11.683⁽⁵⁾).

¹) CARLOS MARIA GIULIANI FONROUGE: "Derecho Financiero" (to. 2) - pág. 635 y 636 - 2da. Edición - Editorial Depalma - 1970.

²) HECTOR BELISARIO VILLEGAS: "Régimen penal tributario argentino" - pág. 36/37 - Depalma - 1993.

³) HORACIO ADOLFO GARCÍA BELSUNCE. "Derecho Tributario Penal" - pág. 64 - de. Depalma - 1985

⁴) Código Penal, artículo 5to: Las penas que este Código establece son las siguientes: Reclusión, prisión, multa e inhabilitación.

⁵) Ley 11.683, artículo 46 ley. Defraudación. Sanciones. El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido.

PARAFINA DEL PLATA - CSJN 2/9/1968.

“La mera comprobación de la situación objetiva en que se halle el infractor no basta para configurar el delito, ya que las normas punitivas de la ley 11.683 consagran el principio de la personalidad de la pena, que responde en esencia al concepto fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.

El tribunal cimero continua en esta línea jurisprudencial y años después, en 1981, en autos en los cuales se discutía la figura de la apropiación indebida efectivizada por agentes de retención (hoy legislada por el artículo 48 de la ley 11.683⁽⁶⁾), vuelve a reiterarse la jurisprudencia requiriendo la necesaria presencia de ambos elementos objetivo y subjetivo para configurar la hipótesis de ilicitud.

USANDIZAGA, PERRONE Y JULIARENA - CSJN 15/10/1981.

“...No existe sanción penal por el ingreso tardío de retenciones, si en el obrar del agente de retención no se revelan hechos que caracterizan a una conducta fiscal dirigida a la evasión”.

Continuando con la revisión de la jurisprudencia del Alto Tribunal, en lo referido a las hipótesis materiales de ilicitud previstas en la ley de Procedimiento Tributario, llegamos así al año 1999, más precisamente el 31 de marzo, fecha en la cual se resuelve una litis en la cual se discutía la aplicación de la multa por omisión de impuestos, prevista en el actual artículo 45⁽⁷⁾ de la ley de rito

6) Ley 11.683, artículo 48. Serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlos. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

7) Ley 11.683 artículo 45: Omisión de impuestos. Sanciones. Será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, quienes omitieren:

- El pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- Actuar como agentes de retención o percepción.
- El pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, mediante la falta de su presentación, o por ser inexactas las presentadas.

fiscal. La contundencia del resolutorio nos exige de emitir comentarios adicionales.

CASA ELEN VALMI DE CLARET – CSJN - 31/3/1999.

“Que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena... en el presente NO es exigible una conducta de carácter doloso del contribuyente que deba ser acreditada por el organismo recaudador... toda vez que en el caso ha quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme ...la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas.”

Estas líneas nos han servido como recordatorio que la CSJN ha resuelto, desde hace años, que los ilícitos tributarios legislados en el Capítulo VI de la ley de Procedimiento Tributario son de naturaleza penal, siendo exigible, respecto de ellos, la presencia de ambos elementos, a saber, el **elemento objetivo** (autor, acción, medios) y el **elemento subjetivo** (intención, voluntad, negligencia, impericia, error). En definitiva, la consagración del principio de personalidad de la pena que implica que sólo puede ser reprimido quién sea culpable, aquél a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

3) ¿CUAL ES EL PRIMER ACTO QUE DEBE REALIZAR LA AFIP PARA IMPONER UNA SANCIÓN?

Ya sea que se trate de una sanción por incumplimiento a los deberes de colaboración (formales), o una sanción por incumplimientos materiales, el primer acto procesal que debe realizar la AFIP es la confección de un **“sumario”**. Esto es de

Será reprimido con una multa del doscientos por ciento (200%) del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando la omisión a la que se refiere el párrafo anterior se vincule con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas humanas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

Cuando mediara reincidencia en la comisión de las conductas tipificadas en el primer párrafo de este artículo, la sanción por la omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir y, cuando la conducta se encuentre incurso en las disposiciones del segundo párrafo, la sanción a aplicar será del trescientos por ciento (300%) del importe omitido.

toda lógica, ya que las sanciones de naturaleza penal no pueden ser de **aplicación automática**.

Así lo dispone el artículo 70 del texto ritual en cuanto establece “Los hechos reprimidos por los artículos 38 y el artículo sin número agregado a su continuación, 39 y los artículos sin número agregados a su continuación, 45, 46 y los artículos sin número agregados a su continuación y 48, serán objeto, en la oportunidad y forma que en cada caso se establecen, de un sumario administrativo cuya instrucción deberá disponerse por resolución emanada de juez administrativo, en la que deberá constar claramente el acto y omisión que se atribuyen al presunto infractor”.

A renglón seguido, el artículo 71 establece que la resolución que disponga la sustanciación del sumario será notificada al presunto infractor, a quien se le acordará un plazo de 15 días, prorrogable por resolución fundada, por otro lapso igual y por una única vez, para que formule por escrito su descargo y ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho.

Si la AFIP confirma el sumario por la conducta imputada, el infractor podrá, a su opción, ejercitar **dentro de los 15 días** las vías recursivas previstas en el artículo 76, a saber:

- a) **Recurso de reconsideración** para ante el superior. El escrito será interpuesto ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno.
- b) **Recurso de apelación** para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN cuando las multas sean superiores a \$ 25.000.

Para la calificación de la conducta del sumariado AFIP tendrá en cuenta dos situaciones, a saber:

- a) **Reiterancia:** cuando se haya cometido más de una infracción de la misma naturaleza, sin que exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de alguna de ellas al momento de la nueva comisión.
- b) **Reincidencia:** cuando el infractor condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en esta ley cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de la misma naturaleza.

En su defensa, el contribuyente sumariado, podrá oponer las siguientes “**atenuantes**”:

- a) La actitud positiva frente a la fiscalización,

- b) La adecuada organización, actualización, técnica y de registraciones y archivos,
- c) la buena conducta de deberes formales y materiales,
- d) la renuncia al termino corrido de la prescripción,

Válido resulta destacar que la ley 11.683, en su artículo 50 ter legisla la presencia del **error** en la conducta del contribuyente. Ello así se establece que: “Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impedirían al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado”.

“En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades”.

Por su parte, el Organismo recaudador considerará como **agravantes** en la calificación de la conducta:

- a) La actitud negativa frente a la fiscalización y la resistencia activa o pasiva,
- b) La insuficiente o inadecuada organización, actualización, técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivos de comprobantes,
- c) El incumplimiento o cumplimiento irregular de los deberes formales y materiales,
- d) La gravedad de los hechos y la peligrosidad fiscal evidenciada, en relación con la capacidad contributiva del infractor y la índole de la actividad o explotación,
- e) El ocultamiento de mercaderías o la falsedad de los inventarios.
- f) Las inconductas referentes al goce de beneficios fiscales.

En definitiva, el Capítulo VI de la ley de rito fiscal contiene:

- Una Sanción Civil: intereses resarcitorios.
- Siete ilícitos formales: en los cuales se aplica multa, clausura y arresto.
- Cinco ilícitos materiales: en los cuales se aplica multa.

- Dos medidas preventivas: interdicción y decomiso.
- Un artículo destinado a PRESUMIR EL DOLO con seis incisos presuncionales.
- Un artículo que reduce las sanciones según el momento del reconocimiento del contribuyente

4) ILÍCITOS MATERIALES

Los artículos 45; 46; 46 bis; 46 ter y 48 castigan con multa las conductas realizadas por el contribuyente que lesionen al bien jurídico tutelado "Rentas Fiscales".

4.1) ARTICULO 45. OMISIÓN DE IMPUESTOS

La presente hipótesis se verifica con la conducta culposa del omisor, es decir que la negligencia y la impericia perfeccionan el accionar omisivo. Habrá imputación de conducta culposa cuando el autor, sabiendo que actuaba imprudentemente o negligentemente ante un bien jurídico, no se detuvo en su accionar (actuación voluntaria), desencadenando un resultado típico, no querido.

Establece la norma que será sancionado con una **multa de 100%** del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable, las siguientes omisiones:

- a) Omisión del pago de impuestos mediante la falta de presentación de Declaración Jurada o por ser inexacta la presentada.
- b) Omisión de actuar como agente de retención o percepción.
- c) Omisión del pago de ingresos a cuenta o anticipos de impuestos, en los casos en que corresponda presentar declaraciones juradas, liquidaciones u otros instrumentos que cumplan su finalidad, perfeccionando la conducta a través de la omisión de presentación, o por inexactitud de las declaraciones presentadas.

Además, prevé el artículo que la multa se elevará al **200%** del tributo dejado de pagar, retener o percibir cuando las omisiones antes mencionadas se vinculen con transacciones celebradas entre sociedades locales, empresas, fideicomisos o establecimientos permanentes ubicados en el país con personas físicas, jurídicas o cualquier otro tipo de entidad domiciliada, constituida o ubicada en el exterior.

En los supuestos de reincidencia la multa del 100% se elevará al 200% y la del 200% se elevará al 300%.

4.2) ARTICULO 46. DEFRAUDACIÓN FISCAL

La presente hipótesis se verifica con **una conducta dolosa** del defraudador, es decir que se requiere la intención y la voluntad para imputar el perfeccionamiento de la defraudación. En lo concerniente a las ocultaciones maliciosas, cabe destacar que oculta aquel que esconde o tapa la verdad; también el que calla lo que corresponda decir. Ese acto de ocultamiento se materializa con malicia, es decir, con la intención de dañar ⁽⁸⁾.

Debe manifestarse, por parte del sujeto pasivo, la intención y voluntad de realizar el hecho sancionado por la norma. La afirmación: "*sabía que defraudaba y quería defraudar*" se concreta cuando, a través de ardid o engaño, se presentan declaraciones o liquidaciones que perjudican al Estado con un ingreso tributario menor al que correspondería efectuar.

Establece la norma que aquel que, mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de 2 hasta 6 veces el importe del tributo evadido. Léase, una multa del 200% al 600%.

4.3) ARTICULO 46 BIS. DEFRAUDACIÓN POR APROVECHAMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES

La presente hipótesis se verifica con **una conducta dolosa** del contribuyente que se aprovechó, utilizó o percibió el beneficio, es decir que se requiere la intención y la voluntad para imputar el perfeccionamiento de la conducta.

Establece la norma que aquel que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, se **aprovechare, percibiére, o utilizare** indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria, será reprimido con multa de 2 a 6 veces el monto aprovechado, percibido o utilizado. Léase, una multa del 200% al 600%.

El aprovechamiento será indebido, de un modo general, cuando no se reúnan las condiciones para

8) BIO, David, "Particularidades sobre la defraudación fiscal"- Doctrina Tributaria Errepar DTE – T XV, pág. 950.

acceder al beneficio, cuando se lo percibe en mayor medida o cuando se lo destina a una finalidad distinta que aquella para la cual fue creado. Con relación a cómo deben aprovecharse, existe unanimidad en considerar que debe tratarse de la efectiva percepción de los mismos (9).

4.4)ARTICULO 46 TER. SIMULACIÓN DOLOSA DE PAGO.

La presente hipótesis se verifica con una conducta dolosa de aquel que, dolosamente, con intención y voluntad, no paga sus obligaciones tributarias o de la seguridad social y para ello adultera registros, comprobantes y la documentación necesaria para simular que ha actuado conforme a derecho.

Establece la norma que el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, será reprimido con multa de 2 a 6 veces el monto del gravamen cuyo ingreso se simuló. Léase, una multa del 200% al 600%.

4.5) ARTICULO 48. APROPIACIÓN INDEBIDA DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN/PERCEPCIÓN.

La acción típica consiste en una conducta omisiva de no ingresar, en término, el tributo percibido o los importes retenidos. A pesar de que la figura penal habla de “no depositar o mantener en su poder”, lo típicamente punible radica en no ingresar el monto percibido o retenido en el término fijado por la reglamentación vigente.

Establece la norma que serán reprimidos con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo.

El segundo párrafo establece que no se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

Con respecto a este segundo párrafo advertimos que contiene una presunción “jure et de jure” o absoluta que no admite prueba en contra. Dada la naturaleza dolosa de la norma analizada esta

presunción sin derecho a prueba roza la inconstitucionalidad de la norma.

5) ARTICULO 47. PRESUNCIONES DE CONDUCTA DOLOSA.

Difícil resulta de explicar que, si bien nuestra Constitución garantiza el estado jurídico de inocencia, este artículo establece la posibilidad del fisco de caratular la conducta del contribuyente como dolosa. Ello obligará al imputado a probar en contra de dicha calificación.

La presunción de inocencia es un estado jurídico y un derecho fundamental en virtud del cual incumbe, a quien acusa, aportar las pruebas destructoras de esta presunción que tiene el carácter de “iuris tantum”, sin que, en principio, sea imputable a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues ella se presume como cierta hasta que se demuestre lo contrario. Se trata de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adopción de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo (10).

Establece la norma **que se presume**, salvo prueba en contrario, **que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando:**

- a) Medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas o con los que deban aportarse en la oportunidad a que se refiere el último párrafo del artículo 11.
- b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible.
- c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso.
- d) En caso de no llevarse o exhibirse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, cuando ello carezca de justificación en consideración a la naturaleza o

10 Conf. Eserverri Martínez, Ernesto, “Presunciones legales y procedimiento tributario sancionador” – Marcial Pons, Madrid 1995, pág. 129.

9)CALELLO Carolina “Procedimiento. Las modificaciones en materia de sanciones tributarias materiales”. Reforma Tributaria. Análisis preliminar. Errepar, pag, 263.

volumen de las operaciones o del capital invertido o a la índole de las relaciones jurídicas y económicas establecidas habitualmente a causa del negocio o explotación.

e) Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.

f) No se utilicen los instrumentos de medición, control, rastreo y localización de mercaderías, tendientes a facilitar la verificación y fiscalización de los tributos, cuando ello resulte obligatorio en cumplimiento de lo dispuesto por leyes, decretos o reglamentaciones que dicte la AFIP.

Al revisar los seis supuestos presuncionales dolosos, advertimos que las calificaciones de graves, manifiestas, inadecuadas, etc. son todas calificaciones que realizará el fisco inaudita parte, ejercitando, sin más, la calificación de la conducta realizada por el contribuyente.

En el análisis de las presunciones de dolo, válido resulta recordar el precedente “**Mazza Generoso y Mazza Alberto**” (CSJN 06/4/1989) en el cual se resolvió la negativa de hacer extensivo al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley de procedimiento tributario establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, se ajusta al principio de legalidad, toda vez que la ley 11.683 (t.o 1978), vigente en el momento de los hechos, circunscribe la aplicación del mencionado sistema probatorio sólo al ámbito del derecho tributario sustantivo.

6) SUJETOS INIMPUTABLES

Acorde a lo previsto en el artículo 54 de la ley 11.683 no están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48 las sucesiones indivisas. Asimismo, no serán imputables el cónyuge cuyos réditos propios perciba o disponga en su totalidad el otro, los incapaces, los penados a que se refiere el artículo 12 del Código Penal, los quebrados cuando la infracción sea posterior a la pérdida de la administración de sus bienes y siempre que no sean responsables con motivo de actividades cuya gestión o administración ejerzan.

Las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, no serán de aplicación en los casos en

que ocurra el fallecimiento del infractor, aun cuando la resolución respectiva haya quedado firme y pasado en autoridad de cosa juzgada.

7) A MODO DE CONCLUSIÓN

Hemos analizado los ilícitos materiales legislados en Capítulo VI de la ley de Procedimiento Tributario, afirmando una vez más que tanto a ellos, como a los ilícitos por incumplimiento a los deberes de colaboración conocidos como formales, les resultan aplicables:

- Los principios de la Constitución Nacional, tales como legalidad y estado jurídico de inocencia.
- Los principios del Derecho penal, personalidad de la pena, non bis in ídem, irretroactividad de la ley penal salvo que sea más benigna también insignificancia o bagatela
- Los principios emanados de los Pactos Internacionales contenidos en el artículo 75 de la Constitución Nacional, entre ellos **San José de Costa Rica** que específicamente consagra en su artículo 9 que “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Si con posterioridad a la comisión del delito se dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.”
- Por nuestra parte entendemos que el **Capítulo VI** de la ley de Procedimiento Tributario pertenece al **Derecho Penal Tributario**.

La defensa de un contribuyente sumariado debe realizarse teniéndose presente que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, según las previsiones del artículo 12 de la ley 19.549.

Siguiendo a la doctrina española debe comprenderse que para validar el ejercicio de la recaudación tributaria por parte del Organismo de Recaudación la Constitución de un país debe reflejar la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico determinado, y los principios constitucionales de justicia tributaria deben irradiar, por tanto, esa idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos⁽¹¹⁾.

¹¹) Jose Ferreiro Lapatzá “Curso de Derecho Financiero Español” – Marcial Pons – Madrid 13º ed. – 1991, pag. 322

En consonancia, la concepción sancionadora por parte del Organismo hacia los contribuyentes que, de alguna manera, hayan incurrido en una omisión tributaria culposa o dolosa, debe efectivizarse con pleno respeto a derechos y garantías que le asistan al ciudadano contribuyente. **Porque el abandono a los principios constitucionales y a los del derecho penal nunca harán más efectiva la recaudación**, todo lo contrario, se corre el peligro de convertirse en un Estado que con el fin de garantizar una mayor recaudación se aleja del debido proceso adjetivo y se aparta de los sacros principios de la tributación. Nunca el fin justificará los medios.

El delito fiscal y las amnistías. Moratorias y blanqueos. Pasado, presente y futuro. Consecuencias jurídicas. Análisis de la jurisprudencia

Por Robertino D. Lopetegui

El 23 de Junio de 2020 se ha llevado a cabo en forma virtual a través de la plataforma Zoom la actividad “El delito fiscal y las amnistías. Moratorias y blanqueos. Pasado, presente y futuro. Consecuencias jurídicas. Análisis de jurisprudencia” en el marco del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA. Quisiera agradecer a las autoridades que me han convocado a participar en el prestigioso panel con los Dres. Bonzón Rafart y De Allende, siendo objetivo del presente, resaltar las ideas más salientes de la intervención.

I. Las amnistías en el Derecho Tributario y Derecho Penal Tributario: Contextualización.

Elegimos empezar resaltando una verdad de perogrullo aunque estrictamente ineludible: las moratorias y blanqueos no deben ser interpretados en forma aislada sino considerando **el sistema tributario - y penal tributario – vigente que en Argentina, en particular, se destaca por resultar uno de los más nocivos en el mundo según los rankings internacionales**¹. Yendo a lo palpable, más allá de los rankings, si nos atenemos a la realidad del día a día de los impuestos podemos observar que el sistema tributario contemporáneo se destaca por: (i) obstaculización de los flujos de fondos a través de cuestionables regímenes de recaudación que generan saldos a favor irre recuperables, (ii) fuerte presencia de impuestos regresivos (impuesto sobre los ingresos brutos, impuesto sobre los débitos y créditos en cuentas bancarias), (iii) limitaciones o directamente prohibiciones en el impuesto a las ganancias para aplicar el ajuste por inflación gravando renta ficticia, (iv) musculoso repertorio de infracciones formales y materiales, (v) invención de hechos imposables a

través de ficciones y cruces informáticos, (vi) impuestos con finalidades extra-fiscales (ej: Impuesto PAIS), (vii) por citar los más relevantes de una larga lista.

Los regímenes excepcionales tampoco pueden analizarse sin reflexionar antes sobre el contexto macro-económico del país siendo que el peso es una de las monedas más devaluadas del mundo y que desde hace décadas convivimos con una inflación permanente que ha destruido el crecimiento de la Argentina². Economistas afirman que **desde la fundación del BCRA en 1935 se produjo una demolición de seis monetarios (peso moneda nacional, peso ley 18.188, peso argentino, austral, peso convertible y peso nuevamente), la pérdida de trece ceros a la moneda y dos hiperinflaciones sin guerras**. En términos numéricos, desde principios del siglo XX la inflación minorista acumuló + 299.422.184.124.597.000% y la suba del dólar acumuló +20.745.313.330.128.700%.³

A su vez, las estadísticas que giran en torno a la evolución del monto mínimo en el delito fiscal en Argentina indican que, por ejemplo, para la evasión simple, el valor de referencia en dólares se desplomó a un 20% del valor original pretendido en 1996 con la ley 24.769 que estableció un piso de USD 100.000 = AR\$ 100.000⁴. Las actualizaciones de los umbrales mínimos han ocurrido en forma espaciosa y son cada vez menos efectivas, y por lo tanto, el valor nominal de los montos mínimos fijados en pesos argentinos no puede ser considerado un parámetro válido para la criminalización de las infracciones tributarias. En consecuencia, esta **falta de actualización ha ampliado el margen de actuación del *ius puniendi* alejándose del programa político-criminal que pretendía combatir evasiones sustanciales, y afectando así a los principios de subsidiariedad y mínima intervención que deben regir en un Estado social y democrático**.⁵

² Un estudio del Banco Mundial afirma que cada vez que la inflación supera el 20% anual se pierde aproximadamente - 1,58% de crecimiento. www.datos.bancomundial.org (consultado 13/12/2020).

³ Piketty, Thomas. “El capital en el siglo XXI”, Fondo de Cultura Económica, México DF, 2014. Giacomini, Diego. “Papel pintado: como terminar con la emisión, la inflación y la pobreza en Argentina”, Galerna, Buenos Aires, 2020, p. 337.

⁴ Lopetegui, Robertino. “Delito fiscal: la evolución del monto mínimo en el particular caso de Argentina”, Centro de Información Jurídica de la Provincia de Buenos Aires, 21 de Mayo de 2020. <https://cijur.mpba.gov.ar/doctrina/14901>

⁵ Mir Puig, Santiago. “Derecho Penal. Parte General”, Reppertor, Barcelona, 2011; Balcarce, Fabián. “El límite

Ahora bien, es en este contexto que debemos reflexionar acerca de las moratorias y blanqueos que si bien *prima facie* se presentan como indeseables, en la Argentina resultan -aunque nos duela- necesarias con el argumento que constituyen una herramienta de salvataje para los contribuyentes en apuros y sin posibilidades de acceso al crédito. De este modo, las Administraciones Tributarias transforman una deuda incobrable en una deuda viva y encaminada a través de un flujo de fondos con intereses razonables para los contribuyentes.

Los argumentos que reprobaban a las moratorias y/o blanqueos tienen que ver con el hecho que los regímenes excepcionales **benefician a los contribuyentes incumplidores, fomentando aún mayor incumplimiento** en detrimento de los cumplidores. De este modo, el sistema tributario pierde seriedad, estimula la acumulación de compulsiva de incumplimientos y deudas tributarias ya que en el imaginario del contribuyente se sabe que tiene asegurado su “puente de oro”, su amnistía, su retorno a jardín de Edén tributario. Básicamente, **reduce la visión que se tuviera de culpabilidad derivada del incumplimiento tributario**, y en consecuencia, después de un procedimiento de amnistía fiscal es probable que el compliance disminuya⁶.

II. La experiencia en el siglo XXI.

No caben dudas que la cantidad de moratorias y/o blanqueos es inversamente proporcional a la salud de un sistema tributario, y en Argentina, los recurrentes regímenes excepcionales han deteriorado la seguridad jurídica y la generación de confianza legítima en el contribuyente⁷.

En el siglo XXI hemos sido testigos de 5 regímenes excepcionales: (i) ley 24.476 - diciembre 2008 -, (ii) ley 26.860 - mayo 2013 -, (iii) ley 27.260 - junio 2016 -, (iv) ley 27.541 - diciembre 2019 - (v) ley 27.562 - julio 2020 -. En

cuantitativo dinerario en los delitos tributarios ¿elemento del entuerto o condición objetiva de punibilidad? Consecuencias dogmáticas”. Centro de Investigación Interdisciplinaria en Derecho Penal Económico. www.ciipde.com.ar

⁶ Goenchea Dominguez, María. “Análisis crítico de la amnistía fiscal como mecanismo para reducir el fraude fiscal”, Tesis doctoral, Universitat Internacional de Catalunya, disponible en tesisenred.net. (consultado 16/01/2021)

⁷ Visús, Maximiliano. “El principio de confianza legítima como instrumento para alcanzar la seguridad jurídica en materia tributaria”, Mercojuris.com, fecha de publicación 23/11/2020, consultado el 13/01/2021. www.mercojuris.com

promedio, las estadísticas de este siglo indican la presencia de un régimen excepcional cada 4 años.

El régimen de 2008 -ley 24.476- inaugura la saga a través de un blanqueo y moratoria durante el primer mandato presidencial de Cristina Fernandez en un escenario post-crisis financiera internacional. Se estima una recaudación de USD 4.700 millones de dólares para las arcas del Estado. Entre los aspectos más destacables: se instauraba la obligación de no despedir personal, se requería que el dinero blanqueado debía mantenerse depositado 2 años en una institución financiera del país mientras que el esquema de alícuotas vario entre el 3% y 8%.

Durante el segundo mandato de Cristina Fernandez, se sanciona la ley 26.860 conocida popularmente como el blanqueo de los “CEDINES”. A nivel recaudación ha sido el menos exitoso de todos con un total estimado de USD 2.600 millones de dólares. El bajo éxito se incumbió en gran parte por la exigencia de obligación de ingreso físico de los dólares blanqueado a contra partida de la entrega de un “Certificado de Depósito de Inversión” (CEDIN) para participar en proyectos inmobiliarios y de construcción. El régimen fue prorrogado siete (7) veces debido a la escasa adhesión.

Al comienzo de la presidencia de Mauricio Macri, se aprueba la ley 27.260 que resultó uno de los regímenes más exitosos a nivel cifras ya que alcanzó los USD 116.000 millones en el cual adhirieron 254.000 CUIT de los cuales el 96% se trataba de personas humanas⁸. En lo que hace a la experiencia comparada, en el año 2009, en Italia se alcanzó una cifra de USD 102.000 millones mientras que en Brasil en el año 2016 ingresaron USD 53.000 (la mitad que la Argentina). En marzo de 2012 en España se aprobó un proceso especial de regularización tributaria que permitió aflorar 40 mil millones de euros de rentas no declaradas (equivalente a 4 puntos del PBI de dicho país). En México desde 1989 se impulsaron seis amnistías fiscales (1989, 1990, 1995, 2005, 2009 y 2013) siendo que el gobierno en el último recaudo 40 mil millones de dólares. En Portugal, el Estado implementó en los últimos ocho (8) años tres ediciones de regímenes excepcionales (2005, 2010 y 2012) siendo que la oferta del Estado luso atrajo casi 3.500 millones de euros. Según estadísticas de la OCDE, entre 2009 y 2014 más de medio millón de contribuyentes alrededor del mundo normalizaron o sinceraron ingresos y riqueza por

⁸ Bajo este entendimiento, por cada CUIT se blanquearon 1,53 millones de USD.

más de 37.000 millones de Euros⁹. El lanzamiento y éxito - en algunos casos - se relaciona principalmente con la firma del Common Reporting Standard ("CRS") por más de 100 países como modelo aprobado de intercambio automático de información financiera entre países con finalidad tributaria aprobado en el 2014.

El ingreso al régimen excepcional del año 2016 consagraba un "tapón fiscal" a favor de los contribuyentes de modo tal que el Estado no pueda cobrarse deudas tributarias en forma retroactiva, y naturalmente, vino acompañado con una atractiva reducción en la alícuota del impuesto sobre los bienes personales ("IBP") con la promesa de su eliminación. Cuatro (4) años después, la alícuota del 0,25% anual experimentó un aumento al 2,25% en el caso de los bienes situados en el exterior gracias a la reforma de la ley 27.541 ocurrida en diciembre de 2019 condensando una traición para quienes ingresaron al régimen. La pesadilla se profundizó con el flamante "aporte solidario" a las grandes fortunas recientemente sancionado por el Congreso en el marco de la pandemia que establece alícuotas de hasta el 6% sobre exactamente la misma base que el IBP¹⁰.

Por su parte, la ley 27.541 fue sancionada en Diciembre de 2019 al comienzo del mandato de Alberto Fernández, la cual fue una ley esencialmente impositiva ya que preveía una importante amnistía, cambios sustanciales en el IBP, la pulverización del ajuste por inflación impositivo a 1/6, entre otros. La posibilidad de que únicamente las PYMES - certificado mediante- puedan acceder al régimen generó polémica, los especialistas destacaron la vulneración del principio de igualdad, y rápidamente, la jurisprudencia recogió favorablemente el pedido de algunos contribuyentes que interpusieron medidas cautelares¹¹. La ley de solidaridad fue la primera experiencia en la cual se realizó una diferencia entre categorías de contribuyentes para acceder al régimen lo cual fue un claro error limitar la moratoria para las PYMES. Otro de los inconvenientes, se relacionó con el hecho que la AFIP demoró mucho en la implementación sistémica y los períodos objeto de la moratoria quedaron lejanos en el tiempo para ser regularizados.

⁹ "LA OCDE da a conocer la versión completa del estándar global para el intercambio automático de información". www.oecd.org/newsroom. (consultado 14/01/2021).

¹⁰ Ley 27.605 publicada en el Boletín Oficial el día 18 de Diciembre de 2020.

¹¹ Fallo "Marítima Maruba", Juzgado Contencioso Administrativo Nro. 7, fecha 06/06/2020; Fallo "Electroingeniería S.A", Juzgado Federal de Córdoba Nro. 1, fecha 20/05/2020.

Finalmente, la ley 27.562 fue sancionada el 26/08/2020 como una ampliación de la moratoria de 2019 en el marco del enfriamiento de la economía mundial debido a la pandemia. Afortunadamente, recogió la experiencia de la ley de solidaridad y no previó ningún tipo de limitación para el ingreso según el tipo de contribuyente que se trate (Pyme o no Pyme). Recientemente se publicaron las estadísticas de las últimas dos moratorias en la cual se destaca la generación de 1,2 millones de planes de pago que permitieron regularizar AR\$ 533 mil millones en deuda impositiva, previsional y aduanera vencida. Se estima que este importe representa el 71,4% de las deudas registradas en los sistemas de la AFIP¹².

III. La extinción de la acción penal y las amnistías.

Carlos Creus nos enseña que el delito se consuma cuando se han reunido (efectivizado) todas las características de la acción típica, o en otras palabras, cuando se ha concretado en la realidad la finalidad típica propuesta por el autor, o producido el resultado que el tipo consigna como consecuencia de la conducta del autor¹³. Por su parte, el artículo 1 del Régimen Penal Tributario ley 24.730 consagra la regla de especialidad por la cual la evasión se debe considerar "por cada tributo y cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a 1 año". La jurisprudencia y doctrina mayoritaria ha sostenido que la consumación del delito de evasión fiscal se perfecciona con la fecha de vencimiento del plazo para presentar y pagar la declaración jurada¹⁴¹⁵. En

¹² www.afip.gob.ar (consultado 11/01/2021)

¹³ Carlos Creus, "Derecho Penal. Parte General", 5ta edición, Astrea, Buenos Aires, 2015, p. 437.

¹⁴ Mieres, Patricia R. - Crede, Natalia C., *Tentativa de evasión fiscal*, en *Derecho penal tributario*, Alejandro C. Altamirano y Ramiro M. Rubinska (coords.), Marcial Pons, 2008, pág. 303. Nercellas, Marta, *Iter Criminis - Tentativa en los delitos tributarios*, X Jornadas de Derecho Penal Tributario, Rosario, AAEF, 2015, pág. 12.

¹⁵ Fallo "Castagnola, Osvaldo Pedro s/recurso de casación", CCP, sala I, del 11-7-12; Fallo "Arecha, Santiago Claudio s/recurso de casación", CCP, sala III, 25-4-13; fallo "Ciccione, Héctor s/ recurso de casación", CCP, sala III, 28-11-07; entre otros. Fallo "Krochick, Sebastián y otro s/recurso de casación", CCP, sala II, 7-12-09. Fallo "Ciccione Calcográfica" del 28-11-08; Fallo "EAP S.A." del 20-7-07; entre otros. Juzgado Nacional en lo Penal Tributario ("JNPT") N° 1 en la causa N° 2001/04 resuelta el 27-9-05, JNPT N° 2 en la causa N° 33/2005 resuelta el 9-3-07 y JNPT N° 3 en la causa N° 2051/04 resuelta el 7-8-06, JNPT N° 3 en la causa "La Uruguay Argentina" del 19-12-08, entre otros. CFed. Corrientes en el fallo "Macera, Norberto Enrique y otros", resolución 599, del 8-7-08. CFed. Rosario, sala A, en los fallos "Paolini" del 9-2-11 y "Semillería Stamatti" del 20-5-09, entre otros.

consecuencia, cualquier pago post vencimiento de la DJ impositiva desde la óptica del Derecho Penal se trataría de un acto post consumativo¹⁶.

Dentro de los pagos post consumativos que tienden a la extinción de la acción penal, las amnistías fiscales, se presentan, como una opción muy potable los contribuyentes. A continuación señalaremos brevemente los diferentes modos de extinción que se relacionan con los pagos post consumativos¹⁷.

- **Regularización espontánea (art. 16 ley 24.769 ref. 26.735):** se trata de un instituto que fue introducido por la ley 26.735 estando vigente entre el 2011 y 2017. El pago debía ser espontáneo, es decir, sin requerimiento o intimación por parte del organismo fiscal. La jurisprudencia asumió el desafío de interpretar la casuística de la espontaneidad aclarando que la mera orden interna de inicio de la verificación, sin que haya sido puesta en conocimiento del contribuyente no es un mecanismo rupturista de la espontaneidad¹⁸. En cuanto a los requisitos del pago, la norma no mencionaba a los intereses ni multas por lo cual es pacífico el entendimiento que únicamente se refiere al capital de la obligación tributaria evadida. Este instituto fue reemplazado por la ley 27.430 que retoma la extinción de la acción penal por pago “bala de plata”, aunque no obstante, fue incorporado al cuerpo de la ley 11.683 -art. 49- como un beneficio para el espectro infraccional.¹⁹

- **Extinción de la acción penal por pago (Art. 16 de la ley 24.769 y Art. 16 de ley 27.430):** su primera versión vigente desde 1996 a 2011 únicamente aplicaba para los delitos de evasión simple (tributaria y de los recursos de la seguridad social) quedando afuera las versiones agravadas y los delitos de apropiación indebida. En cuanto a las

¹⁶ Sin lugar a dudas el resultado de la evasión opera con el vencimiento del pago de la DJ impositiva, que asimismo, se trata del momento en que se lesiona el bien jurídico tutelado Hacienda Pública en sentido dinámico como cash flow de ingresos y egresos de un Estado en un momento dado. Descartamos la posición que interpreta que la evasión se trata de un delito permanente, es decir, que se mantiene por la voluntad delictiva del autor tanto tiempo como subsiste el estado antijurídico creado por el mismo (Cfr. “Pro logística SA”, Juzgado Penal Económico Nro. 9, Fecha: 22/09/2016)

¹⁷ Juan Manuel Álvarez Echague realiza un minucioso y desgranado análisis de estos mecanismos en “La extinción de la acción penal tributaria”; Ad Hoc, Buenos Aires, 2018.

¹⁸ Fallo “Instituto del Arce SA”, Sala “A”, CNPE, 01/12/2015.

¹⁹ Artículo 40 Ley 11.683: “Si un contribuyente o responsable que no fuere reincidente en infracciones materiales regularizara su situación antes de que se le notifique una orden de intervención.

discusiones respecto a los conceptos que integran el objeto del pago, la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria se inclinó por sostener que se trata únicamente del pago del capital (excluyendo a los intereses y multas)²⁰.

El instituto regreso en el año 2018 con la reforma de la ley 27.430 aunque con una nueva redacción y un “numerus clausus” ampliado ya que aplica para la mayoría catálogo de delitos (ahora se incluyen las evasiones agravadas) salvo para la apropiación indebida, lo cual es jurídicamente caprichoso, ya que se trata del delito de corte financiero que se vincula con el pago tardío y no con la erosión de la base imponible como son los casos de evasión.

En cuanto al quantum la nueva versión establece que se deben aceptar y cancelar en forma incondicional todas las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente, con sus accesorios. La interpretación más aceptada entonces conviene en que se trataría del pago del capital e intereses quedando excluidas las multas.

La fórmula de la ley 27.430 consagra una **limitación temporal** para hacer valer este instituto ya que el pago debe realizarse “antes de los 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se formula” lo cual se ha entendido que se refiere a la indagatoria.

Por último, este beneficio sólo puede emplearse por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

- **Reparación integral (art. 59 inc. 6 Código Penal):** la ley 27.147 modificó el artículo 59 del Código Penal consagrando el inc. 6 que establece que la acción penal se extingue por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes correspondientes. Al respecto, se han planteado discusiones acerca de su operatividad ya hay una línea de interpretación que sostiene que se necesita del legislador local para que reforme la respectiva ley regulándola²¹. Por contrario, en un magistral fallo, la Sala 4 de la CFCP ha sostenido que “la implementación de un Código adjetivo no pueden impedir la aplicación de dos causales de extinción de la acción penal que se encuentran vigentes en el Código de fondo”²².

²⁰ Fallo “Otero”, Sala II, CNCP, fecha: 10/03/2005.

²¹ Fallo “Alberto Obed Cuevas Contreras”, TOC Nro. 13 de la CABA, fecha 27/10/2015.

²² Fallo “Villalobos, Gabriela”, Sala 4, Cámara Federal Casación Penal, 29/08/2017.

En el ámbito penal tributario, una línea jurisprudencial entiende que la reparación integral no es aplicable al régimen de la ley 27.430 debido a que la especialidad desplaza a este instituto puesto que la norma prevé un mecanismo extintivo propio²³.

Por “reparación integral” los especialistas son contestes en afirmar que se trataría del capital e intereses (no multas) ya que no incluye una indemnización por el perjuicio, sino la restitución al estado o situación anterior de la acción ilícita. Asimismo, el pago puede realizarse en cuotas a través de planes de pago sin necesidad de la conformidad del Fisco para hacer valer este instituto.

- **Amnistía fiscal:** los pagos en el marco de las moratorias pueden extinguir (al contado) o suspender (en cuotas) la acción penal tributaria. En cuanto a las obligaciones tributarias (capital) ya canceladas con anterioridad a la fecha de sanción de la amnistía se entiende que –principio de igualdad mediante- extinguen la acción en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. La amnistía del año 2016 consagra esta fórmula a través del artículo 18 de la RG AFIP 3920 aunque la ley de solidaridad no hizo mención alguna lo cual fue subsanada rápidamente por la jurisprudencia y posteriormente con la modificación de la ley 27.562 del año 2020.

Ahora bien, ¿es necesario reconvertir un simple plan de pagos en moratoria para que se extinga la acción penal? ¿si el capital de las obligaciones evadidas en un simple plan de pagos se termina de pagar antes de la fecha de vigencia de la ley, prevalece extinción? Es decir, se trata de los casos en los cuales los simples planes de pago no son reconvertidos en el régimen excepcional y que la última cuota se termina de pagar antes o después de la fecha de vigencia de la ley. Según mi entendimiento, la solución está con el rastreo las imputaciones de los pagos de modo tal de individualizar el capital pagado. Si este pago es anterior a la fecha de vigencia de la ley, la extinción procede aun cuando el plan de pagos continúe en marcha. Recientemente, la Sala “B” de la Cam. Fed. Córdoba entendió por mayoría que el simple acogimiento a un plan de pagos no produce la extinción de la acción penal ya que “no se ajusta a ninguna de las normas vigentes que contemplan la extinción de la acción penal por pago de la deuda

tributaria – art. 16 ley 27.430, ni tampoco art. 16 ley 24.769, ni tampoco ley 27.541 ni 27.562”.²⁴

Si bien podemos señalar diferentes mecanismos o institutos que extinguen la acción penal tributaria mediante el pago post consumativo, en la práctica, quienes litigamos a diario, sabemos que no es tarea sencilla finalizar un proceso penal, pues algunos institutos señalados no se encuentran vigentes, otros no son aceptados por la especialidad del régimen penal tributario y además siempre es necesario erificar se cumplan los requisitos objetivos y temporales vinculados con el pago. En lenguaje llano: ¿Cuándo? ¿Cómo? ¿Cuánto? y ¿Quién?

Desde mi punto de vista, una interpretación pro homine en función del tridente jurisprudencial de la CSJN “Acosta”, “Nanut” y “Cangiaso”, permite que los institutos coexistan entre sí aunque con la siguiente salvedad: la especialidad desplaza a la reparación integral (por ej. Evasión agravada) únicamente para el *numerus clausus* del nuevo artículo 16. Entonces, como la apropiación indebida no forma parte del actual repertorio, resulta entonces plenamente aplicable la reparación integral del art. 59 inc. 6.

En cuanto a los beneficios de extinguir vía amnistía podemos resaltar: (i) la posibilidad de pago en cuotas, (ii) coexiste con el resto de los institutos pacíficamente, (iii) permite ahorrarse el empleo de la “bala de plata” que es por única vez, o la misma “probation”, (iv) corrige inequidades como es el caso de apropiación indebida de tributos.

La extinción por pago desnuda la finalidad puramente recaudatoria del régimen penal tributario que desafortunadamente instala una tendencia de objetivación de la infracción fiscal. Es decir, atar una deuda tributaria con acción típica antijurídica aunque rompiendo con el principio de culpabilidad. Este, quizás, sea el mayor de los peligros que acechan al Derecho Penal Tributario: confundir un mero pasivo con la sustracción dolosa de la base imponible.

IV. Reflexiones finales.

- La falta de actualización de los umbrales mínimos en el RPT ha ampliado el margen de actuación del *ius puniendi* alejándose del programa político-criminal que pretendía combatir evasiones sustanciales, afectando así los principios de subsidiariedad y mínima

²³ Tal es posición del Dr. Bonzón de la Cámara Penal en lo Económico.

²⁴ Fallo “Vasconi, Aldo Luis” Fecha 28/12/2020. Cámara Federal de Córdoba, Sala “B” Voto mayoritario Dra. Navarro y Dr. Rueda. Disidencia: Abel Sánchez Torres.

- intervención que deben regir en un Estado social y democrático.
- La carga impositiva desmesurada y las dificultades macro económicas del país instalaron en los contribuyentes argentinos la sensación de un sistema tributario injusto, y por lo tanto, constantemente sobrevuela la necesidad de ser perdonado a través del lanzamiento de amnistías.
 - En Argentina, el ratio de amnistías en el siglo XXI es de 1 cada 4 años (“cada Gobierno tiene su amnistía”). Vislumbramos una agudización de este ratio en el marco de la pandemia que sacude la salud y economía alrededor del globo.
 - El pago post consumativo se presenta como un elemento restaurativo en la solución del conflicto Penal Tributario. En cuanto a los pagos que podrían extinguir la acción penal podemos señalar a la regularización espontánea, la extinción por pago “bala de plata”, la reparación integral del perjuicio (art. 59 inc. 6 CP), o los pagos en el marco de las amnistías fiscales. Si bien el catalogo se presenta como amplio, en la práctica, no es tarea sencilla extinguir una acción penal tributaria, pues hay institutos derogados, otros mecanismos desplazados por la especialidad según interpretaciones jurisprudenciales, y adicionalmente, según el caso, se deben verificar ciertos requisitos temporales y objetivos no siempre bien aclarados por la norma por lo que existe un margen amplio de interpretación por partes de los operadores del sistema penal tributario.
 - La adhesión a un simple plan de pagos no produce la extinción de la acción penal tributaria salvo que: (i) el plan sea totalmente pagado antes de la fecha de vigencia de la amnistía, o (ii) el capital de las obligaciones fiscales se haya imputado/cancelado con anterioridad a la fecha de vigencia de la ley aun cuando el plan de pagos continúe en marcha. Ante la duda, considero que la reconversión de un simple plan de pagos en el régimen excepcional, es una garantía para que los contribuyentes no queden fuera del beneficio de extinción en el marco de la amnistía.
 - La extinción de la acción penal a través de moratorias corrige inequidades del sistema, como es el caso de la apropiación indebida de tributos o recursos de la seguridad social, caprichosamente olvidados en el numerus clausus del nuevo artículo 16 del RPT. Asimismo, permite “ahorrarse” el empleo de la única “bala de plata”, o bien la suspensión del proceso a prueba, por lo cual, estamos en condiciones de afirmar que las amnistías coexisten pacíficamente con el resto de los mecanismos extintivos señalados.

Una mirada actual a la sanción de clausura tributaria

Por Gabriel Esteban Ludueña

1. INTRODUCCION

En la presente colaboración abarcaremos los aspectos más relevantes de la sanción de clausura o cierre de establecimiento por incumplimientos fiscales.

El núcleo de este trabajo fue expuesto en la Jornada del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la UBA, en fecha 28 de Julio de 2020. Estas líneas constituyen el resumen de esa exposición y será un gusto que formen parte de la Revista Electrónica de Derecho Tributario y Financiero de la Facultad de Derecho de la UBA.

La finalidad de este trabajo es realizar una mirada actual a la sanción de clausura tributaria. Para ello expondremos el concepto, naturaleza jurídica y haremos un repaso tangencial sobre las principales regulaciones que tiene esta sanción ya sea en nuestro país (nivel nacional y local) y en algunos países de Latinoamérica.

Luego nos focalizaremos en las regulaciones de la sanción de clausura por parte de la ley de procedimiento tributario 11683 (en adelante LPT). Antes del final repasaremos algunas cuestiones de procedimiento, la distinción de la clausura ordinaria con la preventiva, el agente encubierto y las consecuencias por el quebrantamiento de la sanción; a la vez que señalaremos algunas críticas desde la óptica del derecho constitucional sancionatorio.

Por último, realizaremos unas reflexiones a modo de cierre.

2. CONCEPTO DE LA SANCION DE CLAUSURA. NATURALEZA JURIDICA Y BIEN JURIDICO TUTELADO.

El Dr. Álvarez Echagüe señala como concepto de la clausura: *“Es una sanción que consiste en el cierre por un tiempo determinado del establecimiento donde el sujeto pasivo desarrolla su actividad económica...La pérdida económica viene dada por la imposibilidad de obtener ganancias derivadas de la explotación del establecimiento al estar inactivo y,*

*por otro lado, de la necesidad de soportar los costos de mantenimiento del lugar...”*¹.

Asimismo, la sanción y sus corolarios como la colocación de una “faja” en el frente del local o también los denominados “sellos de cierre” representan una publicidad negativa para el contribuyente que lo expone en el mundo comercial de sus competidores y frente a sus propios clientes.

La clausura encuentra su fundamento en reprimir ciertos incumplimientos.

Dentro del menú de irregularidades que un contribuyente o responsable puede cometer la sanción de clausura por principio general² castiga las faltas a los deberes formales, puesto que el ordenamiento reserva para los incumplimientos materiales las multas o inclusive las penas privativas de libertad.

Por lo tanto, el bien jurídico tutelado son estos deberes formales y el máximo tribunal ha resuelto en varias ocasiones que la sanción es constitucional y que no se vulneran los derechos de ejercer industria lícita ni de trabajar³. Es decir, la gravedad de la sanción, ha merecido planteos por resultar desproporcionada y por conculcar el derecho a ejercer industria lícita, pero sabemos que el máximo tribunal del país ha rechazado tales críticas.

La naturaleza jurídica es sancionatoria y se debatió en un momento si era netamente administrativa. La jurisprudencia de la CSJN estableció claramente su neto carácter sancionatorio. Por lo tanto, la clausura siempre ha sido reconocida por la justicia como una verdadera pena, a la que en razón de dicha naturaleza penal se le aplicaban las garantías y principios del derecho represivo (efecto suspensivo de la apelación⁴, doble instancia⁵).

¹ Álvarez Echagüe Juan Manuel “La Clausura en Materia Tributaria”, Ed Ad Hoc 2002 Bs As. Para ampliar cuestiones referidas al tema recomendamos la mencionada obra aclarando que próximamente contará con una actualización.

² Más adelante mencionaré algunos supuestos en jurisdicciones locales donde se castiga no cumplir con una obligación de pago, bajo el ropaje de no exhibir los comprobantes.

³ Son elocuentes al respecto los fallos de la CSJN “Mickey SA” 05.11.1991-; y “Póvolo” -11.10.2001.

⁴ Cabe traer a colación los Fallos de la CSJN “Dumit” de fecha 08/11/1972 y particularmente el caso “Lapiduz” de fecha 08/04/1998 que estableció la inconstitucionalidad del efecto devolutivo que consagraba el art. 78 de la Ley 11683 respecto de la apelación de la clausura, pues dicha circunstancia vulnera el principio de defensa en juicio y la

3. ALGUNAS PARTICULARIDADES DE LA CLAUSURA EN ORDENAMIENTOS DE LATINOAMERICA Y EN ORDENAMIENTOS LOCALES DE ARGENTINA.

Voy a iniciar este apartado por una realidad que he observado a raíz de repasar distintos ordenamientos fiscales. La sanción de clausura es propia de los países menos desarrollados. Sucede que la aplicación de la sanción impide la generación de ingresos que también deberían pagar impuestos. Pierde el contribuyente y pierde recaudación también el Estado.

Veremos que sucede en algunos países de Latinoamérica.

En el caso de Colombia, el Estatuto Tributario establecido por Decreto 624/89 modificado por Ley 1819 del 2016 regula la sanción de tres (3) días de cierre del establecimiento ya sea por motivos formales o materiales indicando el sello “cerrado por evasión” o “cerrado por contrabando”.

En el caso de Venezuela su Código Orgánico Tributario⁶ más precisamente en su artículo 100 y concordantes regula a la clausura como una sanción contemplada para una variada gama de incumplimientos y hasta con diez (10) días de cierre. Asimismo la encontramos de manera conjunta con la sanción de multa y se establece una duplicación de las sanciones para los sujetos especiales.

Perú tiene una regulación más escueta al respecto. Se tipifica a la clausura por no emitir comprobantes de pago por compra de bienes o

presunción de inocencia, al ser considerada la pena de la clausura como una verdadera sanción de naturaleza penal.

Se consideran operativas estas garantías del derecho penal liberal a pesar de que como sanción no represente la pena privativa de libertad, sino afectaciones al derecho de ejercer industria lícita y en el derecho de propiedad.

⁵ Interpretamos que de los Fallos “Giroldi” (318:554), “Casal” (328:3399) y más precisamente del Fallo “Marchal” de fecha 10/04/2007, que se requiere como garantía el transcurso de una doble instancia judicial para aplicar la clausura. Marchal era un contribuyente de la Provincia de Buenos Aires, que apeló una sanción de clausura, y el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires establece que la sentencia dictada por el Juez en lo Criminal y Correccional en turno es inapelable. Denegadas todas las instancias judiciales locales, el caso llegó al Máximo Tribunal por recurso extraordinario que revocó la decisión anterior remitiendo el caso a la Corte Bonaerense para que se expida respecto de la cuestión introducida por la recurrente relativa a la vulneración de la doble instancia en materia penal consagrada en el Art. 8.2.h de la Convención Americana sobre Derechos Humanos de jerarquía constitucional.

⁶ Publicado en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6507 de fecha 29 de enero de 2020.

servicios y se la establece por un término de tres (3); seis (6); diez (10) días si es primera, segunda o tercera oportunidad ante la consumación de dicha infracción. Tiene como particularidad que dicha sanción puede convertirse en un porcentaje de los ingresos y por lo tanto reemplazarse por una multa.

Chile tiene como particularidad que la sanción de clausura tiene una escala máxima de veinte (20) días y es acumulable con multa.

En la República Oriental del Uruguay no está contemplada como sanción en el Código Fiscal.

En lo que respecta a nuestro país sabemos que a nivel nacional existe una clausura ordinaria y otra preventiva respecto de las cuales nos vamos a abocar más adelante. En lo que respecta a los ordenamientos provinciales y a los fines de señalar algunas particularidades, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en el artículo 72 establece esta sanción con una escala de cuatro (4) a diez (10) días acumulable con una multa. Son varias las causales motivadoras, más precisamente trece (13) supuestos típicos. Al respecto destaco la causal por no exhibir comprobantes pago⁷, la que constituye un supuesto de incumplimiento material que también está presente en el Código Fiscal de Tucumán (art. 78). En este último ordenamiento también se dispone como causal contar con trabajadores no registrados, algo llamativo pues se acumularía con la sanción del orden nacional y el fisco provincial carecería de competencia para reprimir ese incumplimiento.

En la Provincia de Misiones (art. 51 de su Código Fiscal) se establece la sanción con una escala de tres (3) a diez (10) días acumulable con una multa a diferencia del régimen vigente en CABA que tiene una escala menor de uno (1) a cinco (5) días, donde resulta particular que al fuero judicial para resolver las apelaciones⁸ es el contencioso administrativo y tributario siendo que cuenta con varios juzgados que pertenecen al fuero penal contravencional y de faltas.

⁷ En un trabajo destacamos cierta jurisprudencia que puso un freno a la sanción de clausura por no exhibir comprobantes de pago. Se trata del artículo “Tasas Municipales: la jurisprudencia pone un límite a la sanción de clausura por incumplimientos materiales, Comentario al fallo O. S.R.L. c/Municipalidad de San Martín” publicado en el Dial el 22/04/2020 (eDial DC2A4F -Ludueña Gabriel; Castrogiovanni Marcelo-).

⁸ Conforme art. 127 del Código Fiscal.

4. LA CLAUSURA EN EL ORDENAMIENTO NACIONAL.

A continuación repasaremos los principales aspectos de la sanción de clausura a nivel nacional.

4.1. Antecedentes de la sanción de clausura

Iniciamos este recorrido histórico y como primer antecedente mencionamos la Ley 21858 del año 1978 que aplicaba la sanción de arresto por incumplimientos a los deberes formales, como por ejemplo el hecho no emitir factura algo que resultaba llamativamente desproporcionado.

La Ley 23314 del año 1986 derogó la polémica sanción de arresto sustituyéndola con la clausura de tres (3) días del establecimiento y fue en dicho momento donde ubicamos a la clausura como integrante de nuestro ordenamiento por incumplimientos fiscales y del tipo formal.

Luego mencionamos variantes o matices y uno de estos lo trajo la Ley 23658 del año 1989 que agregó a la sanción tres causales.

Por la Ley 23905 del año 1991 se establecen dos parámetros (mínimo y máximo) de tres (3) a diez (10) días de clausura y se abandonó el plazo fijo y único de tres días.

Por la Ley 24765 del año 1997 se generó una concurrencia de la sanción de clausura con la sanción multa y suspensión de matrícula, licencia o inscripción registral. Asimismo, desde ese momento se consagró que la resolución administrativa causaría ejecutoria y la apelación ante el poder judicial se la estableció al solo efecto devolutivo.

Por la Ley 25795 del año 2003 se incorporaron más supuestos de clausura.

En el año 2005 con el dictado de la Ley 26044 del año 2005 surgió la sanción de decomiso de mercaderías que comparte con la clausura algunos supuestos de hecho para la configuración de ambas sanciones.

La última modificación sustancial que tuvo esta figura fue realizada por la ley 27430 cuya vigencia operó a partir del 2018.

Lo cierto es que en la actualidad el tipo penal actual quedo redactado de esta manera en el art. 40 de la ley 11683: *“Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta,*

siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes”:

Luego comentaremos los supuestos que motivan la sanción pero hemos de destacar que la reforma de la ley 27430 desafortunadamente no aumentó el valor de la operación involucrada manteniéndolo en diez (10) pesos, algo que deviene irrisorio.

Sí se ha reformado la escala “clásica” y se la ha reemplazado por la de dos (2) a seis (6) días propio de las figuras infraccionales dolosas reprimidas con multa y de la evasión simple reprimida con pena privativa de libertad.

También esta última reforma ha quitado la sanción de multa y se incorporó la posibilidad de clausurar el puesto móvil de venta. Se modificó el art. 49 de la ley 11683 que autorizaba al juez administrativo a remover la sanción de clausura cuando la conducta no revistiera gravedad algo negativo pues permitía una aplicación de la garantía de la bagatela.

Asimismo, la reforma de la ley 27430 aclaró la causal del art. 40 inc. a de la LPT la que quedó reducida a no emitir comprobante abandonándose la referencia a no entregarlo al consumidor. Por último, se incorporó una causal por tener cierta cantidad de trabajadores sin registrar y fue importante la incorporación del efecto suspensivo del recurso de apelación ante la justicia alineándose con la jurisprudencia de la CSJN.

4.2. LOS SUPUESTOS INFRACCIONALES DEL ART. 40 CLAUSURA ORDINARIA.

El artículo 40 inc. a)⁹ de la LPT contempla como supuesto de hecho no emitir factura o comprobante equivalente conforme estipule la AFIP. Esta disposición es una verdadera ley penal en blanco pues su descripción típica necesita de otra norma complementaria que describa acabadamente la conducta reprochable con clausura. Desde su vigencia se han dictado innumerable cantidad de normas entre las que destacamos a la Resolución General –en adelante RG- 1415/03 y la RG 4104 texto sustituido por RG 259 que determinan las formas que deben tener esos comprobantes. No es novedad la exigencia de utilización de los denominados “controladores fiscales homologados”

⁹ El art. 40 inc. a) reprime con clausura a quienes: “No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

cuya no utilización generó un sin número de casos motivadores de la sanción entre los cuales destacamos el fallo “Povolo” del Máximo Tribunal que confirmó la sanción aunque el contribuyente había emitido comprobante en forma manual¹⁰.

En principio esta norma penal en blanco que constituyente una delegación en materia sancionatoria no ha merecido reparos constitucionales y por lo tanto “goza de buena salud”. La Corte en causas “Morillas”; “Krill”; “Buombicci” (todas de fecha 8-6-93) e inclusive en el ya mencionado “Povolo” declaró la constitucionalidad de las normas penales en blanco en materia de clausura en virtud del art 99 inc. 2° de la Constitución Nacional. Sin embargo, otro debe ser el sentido a partir de 1994 donde la Constitucional Nacional incorporó pautas para la delegación legislativa en el art. 76¹¹ y plazo de caducidad para la norma delegante y no encontramos fundamentos para que se mantenga “la buena salud” del art. 40 inc. a)¹².

Por otro lado el cambio de la norma de inferior jerarquía ha determinado la aplicación del principio de ley penal más benigna¹³. Resultó elocuente en este sentido el fallo “Fideicomiso EP” de la CAFSM Sala I, de fecha 29/8/2019 que contempló como norma más favorable la última modificación generada a partir de la RG 4290 de fecha agosto 2018¹⁴.

El artículo 40 inc. b)¹⁵ contempla el supuesto de no llevar registración de adquisiciones o ventas o;

¹⁰ En este sentido me remito al fallo “Póvolo” de fecha 11 de octubre de 2001.

¹¹ El Artículo 76 de la CN dispone: “Se prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de la delegación que el Congreso establezca. La caducidad resultante del transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior no importará revisión de las relaciones jurídicas nacidas al amparo de las normas dictadas en consecuencia de la delegación legislativa”.

¹² Al respecto me remito, mutatis mutandi a lo resuelto por la CSJN en “Cameronera Patagónica” 15/04/2014 y a partir de allí entendemos que es inconstitucional la metodología del art. 40 inc. a) de la ley 11683.

¹³ Resulta aplicable la doctrina de la CSJN en Cristalux 11/04/2006.

¹⁴ Para ampliar al respecto nos remitimos al artículo “La sanción de clausura y la ley penal más benigna. A la luz de una jurisprudencia reciente de la Cámara de San Martín”. Publicado en Doctrina Tributaria (DTE, Tomo XL) Errepar. Diciembre 2019 (Ludueña Gabriel, Cricco Antonio, Goyeneche Eugenio).

¹⁵ Esta norma de manera textual reza: “No lleven registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren

que sean defectuosas incumpliendo las exigencias de la AFIP.

Esta es otra norma penal en blanco y al respecto cabe mencionar a la RG 1415/03 que distingue entre sujetos que efectúen registraciones que les permitan confeccionar estados contables de aquéllos que no. Y también la RG 1361/02 que obliga a utilizar sistemas computarizados para efectuar las registraciones.

El artículo 40 inc. d) contempla como causal de clausura el hecho de no haberse inscripto como contribuyentes o responsables ante la AFIP y haber tenido la obligación de hacerlo. La inscripción se exterioriza obteniendo la clave única de identificación tributaria (CUIT) ante la dependencia de la AFIP que corresponda según el domicilio del contribuyente.

El artículo 40 inciso f)¹⁶ sanciona a quienes no poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción que sean obligatorios¹⁷ y que permitan a la AFIP la fiscalización.

Por el artículo 40 inc. g) se reprime el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, que tenga el cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores.

Por el inciso c) del art. 40 de la ley 11683 se reprime con clausura al que transporte o encargue mercaderías sin respaldo documental que exige AFIP. Este supuesto puede ser motivo de clausura o decomiso¹⁸ y se sanciona a quien encargue o

incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

¹⁶ El art. 40 inc. f) sanciona a quienes: “No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

¹⁷ Al respecto se menciona que en el impuesto a los combustibles y por las RG N°2225/07 y N°2562/09 se homologaron los marcadores químicos y reagentes que deberán utilizar los sujetos pasivos del impuesto y los titulares de estaciones de servicio, bocas de expendio que fue modificada por RG N°3388/2012.

¹⁸ El artículo a continuación del art. 40 contempla la figura del decomiso y señala “Artículo ...: En los supuestos en los que se detecte la tenencia, el traslado o transporte de bienes o mercancías sin cumplir con los recaudos previstos en los incisos c) y e) del artículo 40 de la presente ley, los funcionarios o agentes de la

transporte con finalidad comercial ciertos bienes sin el debido respaldo de factura, remito, guía o documento equivalente. Se penaliza la intermediación “comercial o con intención comercial” en el desplazamiento físico de las mercaderías, sancionando tanto a los cargadores como a los transportistas.

Por último, en el artículo 40 inc. e) se reprime a quienes no conservaren los comprobantes de las adquisiciones de compra o venta de servicios. Este supuesto también puede ser motivo de clausura y decomiso respecto de quienes no posean o conserven las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

4.3. EL ELEMENTO SUBJETIVO Y PROPORCIONALIDAD

A raíz de los fallos de la CSJN “Parafina del Plata” (02-09-1968) y “Uzandizaga Perrone y Juliarena SRL” (15-10-1981) sólo puede ser reprimido quien sea culpable y la sola comprobación objetiva del supuesto tipo no es suficiente para configurar la infracción fiscal. Estos precedentes dictados en el marco de multas fiscales son traspolables sin inconvenientes a la sanción de clausura en análisis.

Es cierto también que la descripción típica de la clausura no refiere a la subjetividad requerida para configurar la infracción. Por lo tanto, dicha cuestión queda en manos del intérprete y de lo que resuelva la justicia. Para alguna parte de la doctrina se

Administración Federal de Ingresos Públicos deberán convocar inmediatamente a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se haya detectado la presunta infracción, quienes deberán instrumentar el procedimiento tendiente a la aplicación de las siguientes medidas preventivas:

a) Interdicción, en cuyo caso se designará como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho;

b) Secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.

En todos los casos, el personal de seguridad convocado, en presencia de DOS (2) testigos hábiles que convoque para el acto, procederá a informar al presunto infractor las previsiones y obligaciones que establecen las leyes civiles y penales para el depositario, debiendo —en su caso— disponer las medidas de depósito y traslado de los bienes secuestrados que resulten necesarias para asegurar una buena conservación, atendiendo a la naturaleza y características de los mismos”.

requerirá el dolo para su configuración y para otros bastará la mera culpa.

Al respecto, comparto en este sentido lo dicho por Álvarez Echagüe¹⁹ quien a raíz de la gravedad de la sanción estima que debe exigirse el dolo del sujeto obligado o responsable.

Recuérdese también lo dicho por la CSJN en el caso “Wortman” (8/6/1993) donde se dejó establecido que comprobada la materialidad de los hechos corresponde al imputado la prueba tendiente a demostrar la inexistencia del elemento subjetivo.

Con respecto a la culpabilidad, traigo a colación un pronunciamiento del Juzgado Federal de Campana confirmando ante la alzada, en la causa “Majicari SRL s/Amparo” de fecha 24/08/2015²⁰ donde la justicia ordenó levantar la clausura que se había efectivizado sobre otro contribuyente haciendo honor al principio de personalidad de la pena pues solo puede ser reprimido quien sea culpable.

Cabe aditar, que se encuentra legislado el Error de Derecho Extrapenal en el art. 50 inc. 2 de la Ley 11683 que dispone que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

En relación a la consagración legal, la CSJN nos recuerda en el caso “Buombicci” y “Krill”-ambos de fecha 8/6/93- que para la procedencia del Error de Derecho deberá valorarse la norma incumplida y la condición del contribuyente entre otras cuestiones.

Por último, continuando con las garantías constitucionales pero con relación al principio de proporcionalidad y de bagatela, la Ley 27430 modificó el art. 49 último párrafo y derogó la facultad del juez administrativo de eximir las conductas que no revestían gravedad. Recuérdese que dicha

¹⁹ Para ampliar recomendamos el libro “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales” de Álvarez Echagüe, Juan Manuel, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, año 2004, sobre todo el capítulo referido a la culpabilidad.

²⁰ Causa Majicari SRL y otro s/ amparo ley 16.986”, expediente CPE 1581/2014, del registro de la Secretaría Civil N° 2 de este Juzgado Federal de Primera Instancia de Campana. En el caso sucedió que el contribuyente A y el contribuyente B explotaban la misma marca comercial pero la sanción había recaído sobre el contribuyente A que no tenía relación alguna con el B. Encontrándose cerrado el local de la sociedad A, la AFIP procedió a hacer efectiva la sanción de clausura sobre B pues compartían la misma marca y a su criterio había vinculación comercial aunque se trataban de distintos contribuyentes.

facultad estaba en manos del Juez administrativo y también en manos del poder judicial tal como lo dijo la CSJN (“Godoy” 08.06.93).

4.4 DUPLICACION DE LA SANCION Y SUSPENSION DE LA MATRICULA.

El segundo párrafo del art. 40 de la ley 11683 establece que el mínimo y el máximo de clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior. Este es un supuesto de agravamiento que podrá resultar desproporcionado sobre todo teniendo en cuenta que no requiere que la primera infracción revista calidad de cosa juzgada.

Y a continuación se establece que se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

No se conocen muchos antecedentes en los cuales se hayan aplicado estas cuestiones sin embargo la ley las mantiene operativas.

4.5 CUESTIONES REFERIDAS AL PROCEDIMIENTO. CLAUSURA ORDINARIA.

En cuanto al procedimiento de la clausura ordinaria cabe señalar que inicia con el labrado de un acta de comprobación ante la verificación fáctica por parte de los inspectores de algún supuesto típico, la que se materializa en 3 copias²¹.

Como elementos esenciales del acta debe consignarse el día, hora de inicio y cierre del acta. Asimismo, la firma de 2 (dos) o más funcionarios del Fisco y la firma e identificación del contribuyente o

responsable y si se negare a firmar se debe dejar la debida constancia. Por supuesto que debe hacerse constar los hechos u omisiones que encuadren en un supuesto infraccional merecedor de la sanción de clausura lo que sería el encuadramiento legal. También debe mencionarse las pruebas que evidencian la supuesta infracción detectada (ej., copia del comprobante irregular). Al respecto si hay testigos o; si se dá cuenta de un consumidor ocasional, se discute si tendrían que ser identificados²². Por nuestra parte entendemos que esa omisión puede acarrear la nulidad del acta.

Por último el acta debe citar a la audiencia de descargo y en caso de haberse omitido tal cuestión tendrá que citarse al contribuyente por cédula de notificación, la que puede cursarse al domicilio electrónico. Como el valor de la operación debe superar los \$ 10 se explica que sea requisito la mención en el acta del valor en cuestión (art.3º de la IG 6/07).

Respecto de la naturaleza jurídica del acta se discute en doctrina si constituye un instrumento público (tal como lo sostiene el Fisco) o si solo es un simple medio probatorio sujetos a las reglas de la sana crítica.

En un precedente de la CSJN “Gambaro”²³ se le asignó al acta de comprobación carácter de instrumento público pero luego esa jurisprudencia ha sido abandonada. De hecho la circunstancia de que exista todo un mecanismo para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa se compadece con la postura de que el acta no hace plena prueba y que por lo tanto no sería necesario un juicio de redargución de falsedad para controvertirla. La reforma de la ley 27430 incorporó el principio de que las actas harán plena fe²⁴ mientras no se pruebe su

²¹ El art. 41 de la LPT señala “Los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los CINCO (5) días ni superior a los QUINCE (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los DOS (2) días”.

²² Respecto de la Identificación del cliente ocasional hay precedentes jurisprudenciales opuestos en el sentido de la invalidez o no del acta de comprobación. Al respecto la Cám. Fed. Apel. Bahía Blanca, sala II. “Ghilino, Pablo Gabriel (La Sirena S.A.)”. 1/11/2007 ha dicho que “La falta de individualización o de firma del cliente ocasional en el acta de comprobación prevista en el art. 41 de la Ley 11.683 (Adla, 1920-1940, 309) no conlleva su nulidad. Por otro lado, Cám. Fed. Apel de Mar del Plata en autos, “Salanueva Agustín” 06/07/2005 ha dicho “El acta de comprobación confeccionada por los inspectores sin testigos o comprador individualizado no resulta suficiente por sí misma para tener por acreditada la infracción.”

²³ CSJN del 28/09/1993.

²⁴ Art. 35 inc. c) LPT señala: “...Dichas actas que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se

falsedad por lo que esta discusión ha quedado zanjada y no es necesario un juicio de redargución de falsedad.

Luego el procedimiento continúa con una audiencia oral la que fue comunicada en momento de labrar el acta o por citación posterior. En la audiencia se cita al contribuyente para oponer descargo y ofrecer pruebas que hagan a su derecho de defensa en la cual usualmente el contribuyente asistido o no por patrocinio letrado suele incorporar un escrito. Recuérdese que es también la oportunidad para aceptar la infracción y reducir la sanción²⁵.

Suele suceder en la práctica que el fisco mantenga la validez del acta y el contribuyente no se avenga a aceptar la infracción por lo que la AFIP procede a fijar los días de clausura que correspondieren. Contra esta resolución administrativa el contribuyente, para evitar que adquiera firmeza la sanción, debe presentar un recurso de apelación administrativa contemplado en el art. 77 de la ley 11683 del que debe hacerse mención en el propio acto administrativo que se le notifica.

Analizado este recurso, el Fisco procederá a dictar su acto administrativo sancionatorio que pone fin a la etapa administrativa reservándose fijar la fecha de la clausura para un momento posterior en el tiempo o para cuando adquiera firmeza.

Contra este último acto la LPT dispone de un recurso de apelación que se presenta ante AFIP pero que luego es remitido a la justicia federal en el interior del país o el fuero penal económico sito en capital federal para que resuelva. A partir de 2018, como anticipamos, la ley 27430 estableció expresamente el efecto suspensivo por parte del artículo 77 de la ley 11683 y luego de veinte años se receptó lo decidido por la CSJN en el caso "Lapiduz" de fecha 28/04/98.

También la jurisprudencia ha avanzado y se entiende que aunque no estemos en presencia de delitos sino de infracciones debe asegurarse una revisión judicial que respete la doble instancia como en el caso de la CSJN "Marchal 10.04.07. El propio artículo 77 señala que la sentencia del juez de primera instancia podrá ser apelada ante la Cámara

pruebe su falsedad".

²⁵ Respecto a la reducción de la sanción el art. 50 señala que si el contribuyente en la primera oportunidad se acepta la infracción se reduce en el mínimo (2 d).

de Apelaciones (art. 77 L 11683) de cual se desprende su efecto suspensivo. Ya en etapa judicial se aplica el Código Procesal Penal de la Nación que en los próximos años será reemplazado por el Federal con un sistema acusatorio. Por lo momento, el art.454 del CPPN establece que en el plazo de 3 días se citará a una audiencia la que puede ser reemplazada por un memorial sustitutivo.

Luego la sentencia puede ser apelada ante la alzada correspondiente e inclusive se ha llegado a aceptar la instancia de la Casación para salvaguardar el principio de doble conformidad según fallo de la Sala II de la CNCP "Martinez Rivera" de fecha 19.12.2014 por voto de la mayoría de Slokar y Ledesma.

Respecto de los efectos de la sanción de clausura el art. 43 de la LPT señala que durante el cierre del local solo se permiten las actividades que tengan que ver con la conservación (ejemplo mantener encendida la refrigeración y la cadena de frío en alimentos) y aquellas actividades que hagan a la custodia del lugar. En todo momento la AFIP cuenta con facultades para constatar el cumplimiento de la medida.

Asimismo, el artículo 44 de la LPT señala que en caso de quebrantamiento puede corresponder una sanción de arresto de entre diez (10) a treinta (30) días y otra clausura por el doble tiempo de la anterior.

4.6 LA CLAUSURA EN EL MONOTRIBUTO.

Se destaca que en el régimen del monotributo (Ley 26565 y su anexo) se contempla la sanción de clausura y se regula al respecto una menor escala (1 a 5 días).

Asimismo, se agregan dos causales a las contempladas en el art. 40 de la ley 11683: (i) Cuando las operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad; (ii) La falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago. Esta última causal ha perdido vigencia con el sistema que exige la visualización de la Data Fiscal.

Con respecto a las clausuras sobre los monotributistas destacamos el Fallo "Echegaray" de la CNPE Sala "A" 28/04/2016 donde ante una leve infracción, por aplicación del criterio de la bagatela

(anterior art. 49 LPT) y el precedente de la CSJN “Godoy” no se aplicó la sanción de clausura.

4.6. CLAUSURA PREVENTIVA. SUPUESTO Y PROCEDIMIENTO

La clausura preventiva tiene una diferencia sustancial con la ordinaria pues el procedimiento es inverso. También denominada clausura automática, aquí en el mismo momento en que se detectaron los incumplimientos se materializa la ejecución de la clausura y luego el poder judicial decide si la mantiene o si se levanta. De este modo lo establece el artículo 35 inc. f²⁶ y el artículo 75²⁷ de la LPT.

Debemos notar cierta incongruencia en el legislador pues se reguló expresamente el efecto suspensivo de la apelación respecto de la clausura ordinaria pero por otro lado se mantuvo operativa la clausura preventiva más allá de las críticas de la doctrina y de la jurisprudencia por significar en la práctica la materialización de una pena sin juicio previo.

Lo cierto es que en la actividad estos poderes preventivos de la AFIP se ejercitan cuando se

²⁶ Esta norma señala entre las facultades de AFIP: Art. 35 inc. f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, constatare que se han configurado dos (2) o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos (2) años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme”.

²⁷ ARTICULO 75 — La clausura preventiva que disponga la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva. La clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de TRES (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente. Sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa. A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá UN (1) día de clausura preventiva. El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.

constaten supuestos en con dos o más causales del art. 40 de la LPT y concurra un grave perjuicio o el contribuyente cuente con antecedentes con condena aunque no esté firme. Se entiende que la finalidad de la norma es hacer cesar una conducta de gravedad y por eso la regularización que haga el contribuyente determinará el levantamiento de la medida.

La Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala A. en la causa “Barolo” de fecha 14/11/2005 ha dicho: “Corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 35 inc. f de la Ley 11.683 en cuanto faculta al Fisco a clausurar preventivamente un establecimiento, pues, la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el art. 18 CN”. En el mismo sentido se ha expedido la CFA de San Martín, Sala I, “Biturón, Horacio Andrés s/ clausura preventiva”, de fecha 9/9/11.

4.7 AGENTE ENCUBIERTO.

Relacionada con la sanción de clausura la ley antievación 26044 (B.O. 6/7/2005) creo como herramienta procedimental una facultad en manos del fisco y que consta en actuar de manera encubierta. Es decir, se trata del supuesto donde los funcionarios del fisco no se presentan ante el contribuyente en su calidad de tales sino que aparentan ser meros clientes ocasionales. De esta manera, el inciso g) del art 35 de la LPT señala como facultad de la AFIP autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige el fisco. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la base de datos fiscal. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito.

La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el

artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior.

Por antecedentes se entiende que debía ser haber tenido una clausura anterior y sería razonable también que la orden del fisco revista los elementos de un verdadero acto administrativo.

5. CONCLUSION

Hemos llegado a la parte final de este trabajo y haremos las siguientes reflexiones.

La última reforma de la ley de procedimiento tributario dio cuenta de que la clausura tiene naturaleza penal pero la herramienta de la clausura automática sigue vigente como medida preventiva aunque con escasa aplicación práctica debido a las fuertes críticas que se le formulan.

Como la clausura es la sanción penal más grave por incumplir deberes formales deben respetarse todas las garantías constitucionales al respecto. He aquí un primer escollo para el Fisco pues no es una herramienta de gestión punitiva muy veloz, sobre todo a raíz de que se deba aguardar para su firmeza y posterior ejecución la doble instancia judicial.

Fue lamentable haber quitado la facultad a los jueces administrativos para reducir sanción o eximirla sino revestía gravedad pues no se permite a los funcionarios del merituar la gravedad del incumplimiento y hacer honor del principio de proporcionalidad de las sanciones. Más grave aún resulta esta sanción para los pequeños contribuyentes que sin dudas están más expuestos para caer en algún supuesto infraccional y que la escala sancionatoria es muy similar a la de un gran contribuyente.

Más allá de estas críticas, se observa en Latinoamérica y en el resto de las jurisdicciones locales que la clausura mantiene vigencia. Sin embargo, contemplar supuestos de clausura sobre incumplimientos materiales como puede ser el no exhibir comprobante de pago genera problemas ante supuestos de inexigibilidad de la deuda o falta de fondos, por lo cual las regulaciones que contemplan estos supuestos son desacertadas.

En los últimos años, las leyes de moratoria han reducido la aplicación de la clausura pues la adhesión implica la liberación de la sanción si no se encontraba firme.

Por otro lado la pandemia generada por el covid 19 también ha influido en aminorar la detección de causales pues se requiere la actividad de inspectores que actúen de manera presencial.

La aplicación del principio de ley penal más benigna ha sido otro factor para reducir la aplicación de clausuras cuando la norma de inferior jerarquía desincriminaba una conducta.

Estas cuestiones influyen en que sea un procedimiento que será cada vez menos utilizado por el fisco. Asimismo, es una sanción que administrativamente es costosa para el fisco que tiene que “marcar presencia” y controlar operaciones mayores a pesos diez (10) comparado con las nuevas sanciones anómalas, como puede ser la suspensión de la CUIT (más veloz, más económica desde el punto de vista administrativo).

Por lo todo lo expuesto, no le aguarda un gran futuro a la sanción de clausura.

Quizá con el paso de los años sea como la sanción de arresto que finalmente luego de un periodo sin que sea aplicada fue derogada del ordenamiento sancionatorio tributario.

La clausura tributaria en la provincia de Buenos Aires

Por Ezequiel Maltz y Mercedes Araceli Sastre

1) ANTECEDENTES

La clausura de establecimientos en la provincia de Buenos Aires aparece por vez primera con el Código Fiscal según ley 10397,¹ a partir del artículo 48.² El fundamento de su introducción en territorio local fue la creación de una “herramienta eficaz a los fines del cumplimiento de las obligaciones fiscales”.

En este contexto, 6 artículos regulaban las causales de procedencia de la sanción, así también como el procedimiento tendiente a su aplicación y el modo para ejercer el derecho de defensa por parte de los sujetos sancionados.

Luego, por ley 11456³ el articulado original tuvo una importante modificación puesto que se trató de adecuar al vigente en el ámbito nacional. En efecto, conforme surge de los fundamentos de la norma la intención del legislador en esa oportunidad fue “...proceder a la aplicación de la misma de una manera más ágil y contemplando situaciones más

¹ B.O. 3/7/86

² “Se clausurarán de tres (3) los establecimientos comerciales e industriales que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes: 1) No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la autoridad de aplicación; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión. 2) Si se hallen o hubieran hallado en la posesión de bienes o mercaderías, sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior. 3) No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la autoridad de aplicación. La reiteración de estos hechos u omisiones dará lugar a la aplicación de nuevas medidas de clausura, cada una de las cuales será por un (1) día más que la anterior y hasta un máximo de diez (10) días. La reiteración aludida se considerará en relación a todos los establecimientos de un mismo responsable dedicado, total o parcialmente, a igual actividad; pero la clausura sólo se hará efectiva sobre aquel en que se hubiera incurrido en infracción, salvo que por depender de una dirección o administración común, se pruebe que los hechos u omisiones hubieran afectado a todo o una parte de ellos por igual. En este caso, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados.”

³ B.O. 19/11/1993

afines a los que podría significar el incumplimiento de obligaciones impositivas en jurisdicción provincial atento a que el articulado que se modifica halló su antecedente en la legislación nacional, el cual ha sido motivo de profundas modificaciones en los últimos tiempos.” De este modo, se introdujeron nuevas causales, algunas de ellas con de una “entidad” más severa, como por ejemplo la no inscripción como contribuyente o responsable o la no emisión de facturas o documento equivalente por dos veces. Así, la norma estableció un mecanismo para “...hacerla efectiva más rápida y contundentemente.” El procedimiento previsto respecto de las causales difería según su gravedad: para las del artículo 48 se prevía la posibilidad de apelar ante la justicia y que ésta acuerde efecto suspensivo al recurso interpuesto, mientras que para los supuestos más gravosos, se disponía la presentación del recurso de apelación únicamente con efecto devolutivo.

Posteriormente, la ley 13045⁴ dispuso la reducción de la sanción a un día para el caso de que el infractor no la apelare. Dos reformas sobrevinieron de la mano de las leyes 13930⁵ y 14200⁶. Esta última modificó el artículo 64 de modo tal de dejar establecido con claridad que en caso de verificarse los supuestos indicados en dicha norma, resultarán de aplicación conjunta las sanciones de multa y clausura. En efecto de la fórmula “Sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas en este Código, se clausurarán de xxx a xxx días...” se pasó a “Serán pasibles de una multa de xxx y de la clausura”.

Finalmente, la ley impositiva para 2021 N° 15226⁷ modificó la norma adecuando los montos de la multa.

2) LAS CAUSALES DE CLAUSURA EN EL CÓDIGO FISCAL

El artículo 72 del Código Fiscal (T.O. 2011 y mod.) contiene 13 causales que en la medida de verificarse, podría dar lugar a la clausura del establecimiento.

En efecto, se prevé una sanción de multa de hasta pesos trescientos catorce mil (\$314.000) y la clausura de cuatro (4) a diez (10) días de establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios cuando se verificare alguna de las siguientes situaciones:

⁴ B.O. 28/5/2003

⁵ B.O. 30/12/2008

⁶ B.O. 24/12/2010

⁷ B.O. 31/12/2020

- No se encuentre inscripto como contribuyente o responsable aquel que tuviera obligación de hacerlo.
- No posean ningún medio de facturación en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.
- No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; o hayan entregado a los adquirentes o locatarios de los bienes, o prestatarios del servicio comprobantes o documentos que no reúnan estos requisitos, ello con independencia de la ulterior emisión de los comprobantes respaldatorios de tales operaciones.
- No exhiban modalidad de emisión excepcional o de contingencia en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación
- No conserven duplicados o constancias de emisión de los comprobantes de ventas por el plazo que establezca la Autoridad de Aplicación, o no mantengan en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de diez(10) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado o no facilitar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires copia de los mismos cuando les sean requeridos.
- No cuenten con los dispositivos necesarios implementados en cumplimiento del Título II de la Ley N° 27.253 y modificatorias y/o en las normas nacionales vigentes complementarias, y conforme a la reglamentación aplicable.
- No lleven anotaciones o registraciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que, llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la Autoridad de Aplicación.
- Se hallen o hubieran hallado en posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las formas y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación, o no posean, en el mismo lugar en que éstos se encuentran, la documentación requerida.
- No poseer o no exhibir el comprobante de pago del último anticipo vencido del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y/o el certificado de domicilio correspondiente expedido por la Autoridad de Aplicación en los domicilios en los cuales se realicen las actividades, de conformidad con lo establecido en el inciso h) del artículo 34 del Código.
- No exhibir dentro del plazo establecido por la Autoridad de Aplicación la documentación requerida previamente, de conformidad a lo establecido en los artículos 34 y 50 del Código Fiscal.
- Haber recurrido a entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes respecto de la actividad específicamente desarrollada, adoptadas para evadir gravámenes.
- No haber emitido el código de operación de traslado o transporte previsto en el artículo 41, en tanto la infracción se detecte por la Autoridad de Aplicación en acciones de auditoría, fiscalización o intercambio de información, realizados una vez finalizado el traslado o transporte de la mercadería.
- No haber presentado las declaraciones juradas previstas en el artículo 81 de la Ley N° 10.707 y modificatorias, respecto de establecimientos que se encuentren tributando en el Impuesto Inmobiliario Baldío, exclusivamente cuando el sujeto obligado a la presentación de las referidas declaraciones juradas sea el titular de la explota

3) El procedimiento de aplicación y las vías recursivas.

En materia de procedimiento de aplicación de clausura a nivel local, debemos ver lo dispuesto por el art. 73 del Código Fiscal bonaerense.

El mismo dispone que los hechos u omisiones cuya sanción prevé el artículo 72, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, a su prueba y su encuadramiento legal.

Respecto al valor probatorio del acta de comprobación, tal como lo expone Villegas, las actas hacen plena fe mientras no se demuestre su falsedad. Acá se plantea el problema de saber hasta donde alcanza la plena fe. La solución está en el artículo 993 del Código Civil: la plena fe alcanza los hechos que el funcionario anuncie como cumplidos por él mismo o que han pasado en su presencia. No puede el acta contener juicios valorativos del funcionario que la labra. Es importante advertir que el acta hace plena fe sobre la existencia de las manifestaciones verbales del sujeto pasivo, aunque no sobre la veracidad de lo que éste ha sostenido (Villegas Héctor B. "Curso de Finanzas, derecho

financiero y tributario”, Ed Astrea, 2003, página 422).⁸

Por su parte se hará conocer a los interesados el derecho de presentar descargo, el que podrá efectuarse con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días, a los fines de hacer valer su derecho de defensa.

El acta deberá ser labrada en el mismo acto en que se detecten los hechos u omisiones mencionados y será suscripta por dos (2) funcionarios intervinientes. Asimismo en ese momento se notificará en forma personal al titular o responsable del establecimiento o, en su defecto, a quien se encuentre a cargo o, en caso de no resultar posible tal notificación, deberá precederse conforme al artículo 162 inciso b) del presente Código Fiscal.

Podemos ver que no se exige la presencia de testigos, siendo un aspecto cuestionable. Sin embargo se ha dicho que la ausencia de los mismos no hace a la nulidad del acta, sino a su valor probatorio.⁹

Más allá de ello es fundamental que el actuar de los funcionarios garantice los derechos del contribuyente. Por ejemplo, se ha establecido que debe revocarse la resolución por la cual se dispuso la clausura de un establecimiento si, en el acta de comprobación los inspectores actuantes se limitaron a consignar los dichos de un supuesto cliente del contribuyente sancionado respecto a la falta de emisión del comprobante de la operación, el cual no fue visto por dichos funcionarios en el interior del establecimiento y tampoco exhibió la mercadería supuestamente adquirida, por cuanto, a efectos de tener por acreditada la conducta imputada, resulta insuficiente la mera transcripción de la versión de los hechos brindada por una persona que salía del comercio sancionado, máxime cuando no se dejó constancia de la fecha en la cual se habría efectuado la operación.¹⁰

La Autoridad de Aplicación se pronunciará, evaluando el descargo presentado, en un plazo no mayor a los quince (15) días estableciendo si corresponde la aplicación de alguna sanción y su alcance, de acuerdo con lo establecido en el artículo 72, poniendo en conocimiento del interesado que podrá interponer el recurso que corresponda.

En materia de apelación el artículo 75 del Código Fiscal nos dice que cuando se hubiere impuesto en

forma exclusiva la sanción de clausura, o las sanciones de clausura y multa en forma conjunta, podrá interponerse recurso de apelación, otorgado con efecto suspensivo ante el Juzgado en lo Correccional en turno. El recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución.

Expresamente se establece el efecto suspensivo de la apelación, lo que no podría haber sido de otra manera, atento la naturaleza de la cuestión.

Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de los tres (3) días de deducida la apelación deberán elevarse el recurso y las piezas pertinentes de las actuaciones que determine el apelante y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires al Juez competente, quien, previa audiencia del apelante, sin perjuicio de recabar otros antecedentes que creyere indispensables, deberá dictar resolución dentro del término de veinte (20) días, contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables, requeridos por el mismo. La decisión del Juez es inapelable.

Atento que la norma establece la inapelabilidad de la sentencia, y yendo esto en contra de principios constitucionales superiores, la jurisprudencia ha establecido su recurribilidad y el plazo aplicable al recurso¹¹.

Cuando de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 se hubiere impuesto sanción de multa en forma exclusiva, la misma podrá ser recurrida de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 y concordantes del presente Código, es decir recurso de reconsideración o apelación ante el Tribunal Fiscal.

El artículo 76 del Código Fiscal, establece la reducción de las sanciones cuando se opte su no apelación, pudiendo ser cuestionable que se encuentre condicionado a la renuncia al derecho de defensa del contribuyente.

Finalmente el artículo 77 dispone que ARBA fijará los días en que se cumplirá la clausura. Podrá realizar el fisco asimismo comprobaciones con el objeto de verificar el acatamiento de la medida y dejar constancia documentada de las violaciones que se observen en la misma.

⁸ TFABA Sala III, “JM PEDRONI Y ASOC S.A.”, 25/04/13.

⁹ TFABA Sala III “URRUTI QUINTANA SRL”, 16/07/13.

¹⁰ Juzgado en lo Correccional Nro. 4 de Mar del Plata, “Chufer, Marta Graciela” 24/06/2009.

¹¹ Cámara de Apelación y Garantías en lo Penal de Mar del Plata, en plenario del 1/3/2010, en autos “Cigarrería San Martín S.A.”

3) ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA CLAUSURA PREVENTIVA DEL CODIGO FISCAL

A nivel local, junto con la sanción de clausura, contamos con la denominada "clausura preventiva" receptada en el artículo 78 del Código.

Concretamente dispone que cuando se constate el desarrollo de actividad gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos sin contar con la inscripción en dicho tributo, o bien contando con dicha inscripción el contribuyente no posea talonarios, controladores fiscales u otro medio idóneo para emitir facturas, los agentes intervinientes procederán, en ese mismo acto, a adoptar las medidas tendientes a evitar que se continúen desarrollando actividades sin regularizar la situación constatada, pudiendo disponer la suspensión de las mismas así como el cierre del establecimiento.

Las causales de clausura preventiva habían sido ampliadas oportunamente por la RN 1/2014 de ARBA sumamente ilegal, luego dejada sin efecto por la RN 81/14.

Se debe labrar el acta de comprobación respectiva suscripta por dos (2) testigos y un (1) agente de la Agencia de Recaudación, o por dos (2) agentes de la Agencia de Recaudación presentes en el operativo. Dicha acta hará plena fe mientras no se pruebe su falsedad.

El mayor inconveniente del instituto a nuestro entender es su falta de razonabilidad y la aplicación inmediata sin intervención judicial suficiente.

La norma establece que acreditada la regularización de la situación, la Autoridad de Aplicación deberá proceder en el plazo máximo de veinticuatro (24) horas a dejar sin efecto la medida dispuesta.

Como se dijera la apelación de la sanción se otorgará al sólo efecto devolutivo, sin perjuicio de lo cual el Juez interviniente podrá disponer la suspensión de la medida, a petición de parte y mediante resolución fundada, afectando la doctrina de la CSJN¹².

Sobre el instituto de la clausura preventiva se puede ver la causa "Laboratorio Bioquímico Mar del Plata s/ Apelación", Expte. 8772 del Juzgado Correccional N° 2 de Mar del Plata del 18/07/14, en donde se deja en claro las falencias del instituto.

CONCLUSION

Esta sanción de gran impacto social cuya gravedad en sus consecuencias es inobjetable, ha sido introducida en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires a fin de "acompañar" la normativa nacional que la contempla en la ley 11.683.

Las causales de aplicación han ido en aumento, y el modo de aplicación (esto es, sanción conjunta de multa y clausura o sólo una de ellas) como así también los aspectos relativos al modo de llevar adelante su recurribilidad han ido variando en el tiempo, pero ha sido la jurisprudencia la que ha dado definiciones claras a fin de que el derecho de defensa de los contribuyentes no se viera menoscabado por una normativa muchas veces avasalladora.

Por su parte, la clausura denominada "preventiva" es claramente violatoria del derecho de defensa de los administrados, en la medida que el modo en que el legislador ha diseñado su aplicación y recurribilidad no satisface los parámetros del derecho sancionador.

De este modo, resultan no pocos los casos en que la sanción de clausura, ya sea la "tradicional" como la preventiva, se ha convertido en un recurso que la Administración utiliza con un fin recaudatorio haciendo desvanecer el espíritu ejemplificador de la sanción que no debiera perderse de vista y que sólo debería proceder en casos de gravedad extrema.

¹² "Lapiduz Enrique c/ DGI", Fallos 321:1043.

Delitos tributarios: tentativa

Por Marta Nercellas

I. INTRODUCCION:

Definir la extensión y la intensidad que, de conformidad con las disposiciones definidas por nuestra Constitución Nacional corresponde otorgarle al “ius punendi” estatal, nos permite conocer si puede retrocederse y en su caso cuánto, la potestad punitiva del estado a partir del momento en el cual una conducta típica produce el daño o la puesta en peligro del bien jurídico que la norma punitiva intenta proteger. Esto significa contestarnos si nuestros legisladores se encuentran constitucionalmente autorizados a ingresar al campo punitivo el período anterior a la consumación de un quehacer que definen como ilícito, es decir, si una actividad típica que no se consumó sino que sólo comenzó a ejecutarse, puede ser sancionada.

La capacidad punitiva del estado, desde la mirada constitucional, no siempre coincide con aquella que le otorga la doctrina y la jurisprudencia que en ocasiones olvida que la ley penal es excepcional, de última ratio, subsidiaria, y debe responder al principio de mínima intervención. Sólo si ninguna otra respuesta estatal, menos gravosa, puede restituir la paz quebrantada socialmente, se autoriza el ingreso sancionatorio. El campo punitivo es finito, tanto en relación con las conductas que deben ingresar a él, como a la extensión de esa posibilidad -determinando si puede ingresar el quehacer tentado en su área—o, si lo pueden hacer actos posteriores a la consumación, por ejemplo cuando se inculpa el auto lavado como un nuevo quehacer ilícito y no como neutro, por ser el agotamiento de la conducta precedente.

Las limitaciones temporales de la potestad sancionatoria no son una creación de lo que peyorativamente se denomina corriente garantista del derecho penal. Ya la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, en el año 1789, afirmaba que sólo se pueden establecer las penas que sean estricta y evidentemente necesarias, si existen instrumentos menos lesivos que la pena, deben acudir a ellos.

El derecho penal no debe ser la columna vertebral del sistema normativo, no al menos en una República. Pese a ello, como nuestros legisladores le

adjudican a la pena el mágico poder de resolver los conflictos, ante cada problema convierten la conducta que lo genera en un delito sin importar si existen otros medios para prevenirla o para compensar el daño causado por el hecho, quebrando así en forma constante el principio de mínima intervención.

II. TENTATIVA:

El delito tiene (cualquiera que fuera) distintas etapas: concepción, decisión, preparación, comienzo de ejecución, culminación de la acción típica, producción del resultado típico – consumación- y agotamiento del hecho.

Decidir si existe “tentativa” en los delitos tributarios nos obliga a definir cuál es el límite que se debe trazar entre un acto preparatorio –que es impune- y el acto tentado que puede estar alcanzado por la respuesta penal, esto en un extremo y en el otro, cuál es el momento de consumación. Definir en forma precisa el instante en el que se consuma el delito (el tributario o cualquier otro) determina temas tales como: participación o encubrimiento, posibilidad de desistimiento voluntario, concurrencia de agravantes y comienzo de la prescripción. No es sólo un tema dogmático.

Los principios definidos en nuestro Código Penal son aplicables a las leyes especiales. El art 4 del C.P. subraya la norma que indica que ello es así, siempre que la ley especial no resuelva lo contrario. Esto, inversamente a lo que se sostiene, significa que la regla es que sus preceptos se aplican a la ley especial y la excepción, sólo la excepción, que la ley especial sostenga principios diferentes. Subrayando que el límite a esa excepción son los principios constitucionales que no pueden ser contradichos por ninguna ley por muy especial que sea.

Adelantar la barrera de punición a hechos que no han causado aún ningún daño al bien jurídico que la norma protege ¿respeto las exigencias que se imponen al derecho punitivo?

El Código Penal contempla la tentativa sin aclarar si es posible en todos o sólo en algunos delitos. La ley Penal Tributaria nada dice al respecto. Debemos determinar entonces si es posible tentar un delito tributario. Por las consecuencias que ese límite genera (el mínimo- el ingreso probable al área punitiva - y el máximo- consumación) debemos trazarlo con precisión quirúrgica.

La trascendencia dogmático-penal que le otorguemos al resultado disvalioso frente a la acción

o al “dominio del hecho”, nos permitirá determinar si corresponde la sanción de la tentativa y si la respuesta punitiva debe ser igual a la del delito consumado o en su caso, qué pena respetará el principio de proporcionalidad.

Si entendemos que debe o puede extenderse la punibilidad a esa etapa previa a la del perfeccionamiento del delito, debemos subrayar las exigencias que la norma codificada señala: 1) debe tratarse de un delito determinado; 2) haber comenzado la etapa de ejecución de ese delito y 3) no haberse consumado por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo.

En los delitos tributarios para sostener que hay tentativa debemos acreditar: actos externos inequívocamente tendientes a concretar la evasión de un tributo DETERMINADO. No se puede hablar de tentativa ante una decisión general de no pagar impuestos, le exigencia legal refiere “delito determinado” es decir, que la tentativa de evasión sólo puede materializarse mediante actos encaminados a evadir un impuesto concreto –o varios- en un tiempo determinado.

No alcanza con conductas inmorales que aprovechen los entresijos normativos. Esos quehaceres podrán recibir respuesta administrativa, pero no podemos hablar de tentativa de delito porque para ello necesitamos una actividad dolosa desplegada para no ingresar las sumas adeudadas al fisco por un impuesto determinado.

El juez no es legislador, si la ley formal cumple con los preceptos convencionales para constituirse en ley material debe aplicarla estrictamente recordando la prohibición de no extender analógicamente su contenido contra el imputado y sin valorar- salvo agresión a alguna garantía constitucional- la justicia u oportunidad del tributo.

III. COMIENZO DE EJECUCIÓN:

Nuestro primer interrogante es ¿Que significa comienzo de ejecución?. Es el primer acto con relevancia penal y debe valorarse en cada hecho porque constituyendo la línea que limita lo neutral de lo delictivo, la precisión resulta imprescindible. Trazar ese límite que superado determina que el quehacer ingrese en el campo punitivo, exige que en cada intento supuestamente evasivo acreditarlo, recordando que en caso de duda debe aplicarse la regla “in dubio pro-reo”

Definir en abstracto cuándo comienza la ejecución de un delito es más complejo que analizarlo en cada

caso. La univocidad o no de la conducta encaminada a obtener el resultado típico se determina con mayor facilidad en los diferentes hechos.

Hay actos que son equívocos por lo que debemos considerarlos como “actos preparatorios” (en consecuencia, impunes) si continúan desarrollándose y demuestran que están imbuidos de la voluntad delictiva ingresando en la categoría de unívocos, serán pasible de reproche. A veces esa neutralidad cede por decisión legislativa, pero la regla general es que queden fuera del campo penal y sólo por decisión expresa de los legisladores que le otorgan la categoría de punible puedan ser sancionados. Por ejemplo, la asociación ilícita o la tenencia de armas.

Cualquier exteriorización de una voluntad contraria al cumplimiento de las normas fiscales no puede ser considerada el comienzo de ejecución de la evasión; para ello se necesitan quehaceres que inequívocamente acrediten que se trata del comienzo de ejecución de un delito tributario. Podrán ser consideradas infracciones en el plano administrativo, pero no podremos considerarlas como tentativa. No debemos olvidar que ésta es en sí misma una extensión de la punibilidad por lo que se debe ser estricto al analizar los actos que la comprenden.

Si la actividad tendiente a no ingresar los dineros debidos al fisco o a no hacerlo en la justa medida de la deuda resulta interrumpida por una razón ajena a la voluntad del agente antes de la presentación de la primera DDJJ, no existe actividad que pueda ser penalmente reprochada (al menos por la LPT) porque no ha habido comienzo de ejecución de la acción de evadir que recién será exterioriza en esa presentación.

Si en una inspección los funcionarios detectan documentación, facturas, balances armados y valoran que el contribuyente se encuentra preparando una evasión, podrá denunciarlo por infracciones a la Ley 11.683 o por falsificación de documentos si en algún caso correspondiera, pero no por evasión, porque no ha comenzado a ejecutarse ese delito. La tentativa reitero, es una extensión forzada del campo punitivo, el ingreso debe ser valorado con estrictez. La actividad debe encaminarse inequívocamente a evadir, a poner en peligro las arcas públicas y éstas recién son puestas en crisis cuando exista alguna actividad que exteriorice por ante el organismo recaudador esa voluntad delictiva.

Las falsedades descubiertas pueden tener un fin equívoco, la tentativa exige un delito determinado, un

quehacer inequívocamente encaminado a evadir un impuesto (o varios). La tentativa se encuentra subordinada al delito que se pretende consumar. El tipo subjetivo debe encontrarse completo (quiero evadir tal impuesto correspondiente a tal período), lo único incompleto debe ser el tipo objetivo.

No tiene un contenido propio diferenciado del delito consumado ni en cuanto a la tipicidad, ni la antijuridicidad ni en relación con la culpabilidad. La tentativa tiene que significar una afectación o puesta en peligro concreta del bien jurídico protegido por la norma. ⁽¹⁾Toda extensión a estas afirmaciones, cualquiera resulte el fundamento dogmático que la avale, es una agresión a principios de raigambre constitucional.

IV. QUEHACER DEL PROFESIONAL CONTABLE

Las anotación de facturas inexistentes o falsas en la contabilidad de la sociedad no puede valorarse como el “comienzo de ejecución” de la evasión, sólo se trata de actos preparatorios, no hay acto unívoco, no colabora en la evasión que se intenta sino que servirán para ocultarla si es investigada. No debemos olvidarnos que estamos en un *sistema de autoliquidación*, es decir que no debo engañar a la administración para que me liquide menos de lo que debo (en este caso sí esa acción integraría la tentativa) sino que ese quehacer indebido colaborará cuando pretenda ocultar mi ilicitud. Estas afirmaciones no son compartidas por las opiniones mayoritarias pese a lo cual desde lo dogmático no puedo sino sostenerlas.

Los actos de encubrimiento deben ser ejecutados con posterioridad a la consumación sin promesa anterior. Acontecen tras el delito cometido por otro conforme lo define nuestra ley, por lo que tampoco pueden ser categorizados de esa manera.

El quehacer del profesional contable que prepara documentación no veraz, aun cuando lo haga conociendo que lo que se pretende con ella es evitar o dificultar una inspección posterior que intente poner en crisis la DDJJ, no puede ser considerada participación en el quehacer evasivo. Podrá constituir un delito autónomo o una falta ética o administrativa pero no integrar el quehacer evasivo.

¿Podrá valorarse luego de comenzada la actividad evasiva por el contribuyente? En ese caso debemos ver si reúne todos los

elementos objetivos y subjetivos de la participación para responder afirmativamente.

V. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El Impuesto al Valor agregado (en adelante IVA) genera diferentes interrogantes:

¿Las presentaciones mensuales ardidosas y la falta de pago o el pago en detrimento de lo adeudado, cuando no alcanzan el monto legalmente definido como umbral mínimo de la infracción, constituyen actividad delictiva en grado de tentativa?. ¿Requiere la consumación el “vencimiento del período anual”.

Si el contribuyente que presentó una o varias DDJJ que no reflejan su verdadera posición frente al fisco, abonando en ese período en detrimento de lo debido pero desistiendo antes del vencimiento anual de su actitud, rectificando esas DDJJ y abonando la diferencia, ¿debe ser categorizado como desistimiento?, ¿su quehacer previo resultará penalmente irrelevante y se considerará oportuno el desistimiento?

¿Los efectos de ese “desistimiento” serán idénticos si antes de la rectificación, la suma detruida al erario público había superado el mínimo previsto para su ingreso en el campo punitivo?

¿Si el obligado tiene créditos posteriores que compensan las sumas pagadas de menos en los meses anteriores, puede considerarse que la “compensación” neutraliza la ilicitud, ya que no hay agravio al bien jurídico tutelado y no venció el período anual?

¿Puede haber persecución penal antes del vencimiento del período anual? En ese caso, ¿se persigue una actividad tentada o consumada?

Finalizado el proceso en el que se investigó un período inferior al anual, con cualquier resolución (sobreseimiento, condena, absolución), ¿puede volver a perseguirse al mismo contribuyente por los otros períodos mensuales integradores de aquel período anual ya sometido a proceso? La prescripción ¿desde cuándo debe contarse?

¿Hay posibilidad de sancionar penalmente los períodos mensuales en forma independiente o resulta imprescindible para saber con certeza que se agredió el bien jurídico que se concluya el período anual?

Al momento de individualizar la pena ¿deben considerarse que los diversos hechos integrantes de

¹ Entiendo que los delitos de peligro abstracto afectan los principios constitucionales.

un solo período anual, constituyen una sola actividad o tantas como DDJJ existan en ese período?

En definitiva, lo que nos preguntamos es cuando se consuma la evasión. La ley nos dice: "... siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) 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.". ¿Monto y tiempo son elementos objetivos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad? Ese debate, al menos en este punto no es meramente dogmático, las respuestas a las preguntas que nos hicimos no serán idénticas en una u otra hipótesis. Si el importe y su anualidad integran la descripción típica, hasta que ambos elementos se cumplan el quehacer será tentado, la respuesta variará si entendemos que se trata de un mero obstáculo a la procedibilidad.

Son más las dudas que las certezas ⁽²⁾. Mis respuestas están orientadas por el lugar que entiendo que corresponde darle al derecho penal de conformidad con las garantías constitucionales, especialmente el de subsidiaridad y la exigencia de una interpretación "pro homine" y, en caso de duda, la no incriminación o la reacción menos agravante entiendo que es lo que constitucionalmente se ordena. Todos los elementos estructurantes de la descripción típica deben acreditarse para que hablemos de delito consumado, incluyendo el temporal.

La jurisprudencia tampoco es uniforme. El voto minoritario del Dr. Hornos en la causa "*Investigaciones Duque*" nos da algunas respuestas. Afirmó que no puede realizarse una segunda denuncia en relación al I.V.A. sobre el mismo período anual porque se agotó el ejercicio del poder punitivo estatal en relación a ese contribuyente, ese período anual y ese impuesto. Carece de trascendencia si la primera contempló sólo algunos meses de ese año. La nueva pretensión punitiva por los otros meses trasgrede el principio del "non bis in idem".

La C.S.J.N en la Causa Marrone s/ 23771 (19 de agosto de 1999) afirmó que en la evasión tributaria referida al I.V.A. la expresión "*durante un ejercicio o período fiscal*" debe ser entendida por años y no por

² Los criterios jurisprudenciales para definir: comienzo de ejecución, actos preparatorios, posibilidad de tentativa, no sólo son diferentes en cada Tribunal sino que en muchas oportunidades se observa como la misma magistratura modifica el contenido de un concepto que ya definió en otra resolución generalmente ampliando el ámbito de la punibilidad.

períodos mensuales. Es esa la unidad fáctica de desvalor jurídico. La definición penal es independiente de las modalidades de liquidación que la normativa fiscal determine para cada tributo. La ley penal exige que el período sea anual. La Corte sin embargo dejó abierta una puerta por la que pueden colarse intentos de extender analógicamente la posibilidad de criminalizar conductas, calificando a ambos (monto y período fiscal) como "condiciones objetivas de punibilidad". Si bien limitó en el caso concreto el ámbito sancionatorio circunscribiéndolo a la "*anualidad*", esa pretensión limitativa lo era sólo en abstracto, porque si decidía lo contrario cada período mensual no alcanzaba el monto legalmente establecido. La interpretación contraria (mensualidad) hubiera obligado a definir como atípico el quehacer.

Con la derogación de la ley 23.771 las tareas de la administración tributaria: el control, la fiscalización, la obediencia a las disposiciones legales dejó de ser un bien jurídico protegido por la LPT. Hablar de bienes jurídicos intermedios, es pretender con ese eufemismo mantener vigente las disposiciones derogadas. La evasión tiene contenido patrimonial y cualquiera sea el nombre con el que se pretenda definir al bien jurídico, deberá contemplar esa característica.

Las dudas tanto jurisprudenciales como dogmáticas no se limitan al concepto de tentativa ni a su posibilidad de perpetración en los delitos tributarios. También se encuentra en crisis, cuándo se produce la consumación de ese delito. Sin determinar ese momento no sabremos desde cuándo debemos contar el plazo de prescripción; cuándo el abandono o la rectificación de la conducta evasiva debe ser interpretada como desistimiento y por lo tanto penalmente neutra; cuáles serán las leyes que deben aplicarse y cuál es la más benigna; si resulta oponible aplicable el "non bis in idem" cuando la investigación se ejecuta por períodos inferiores al año; e inclusive cuándo queda habilitado el máximo de la repuesta punitiva prevista. Tentativa y consumación son un núcleo esencial cuando hablamos de delitos tributarios.

VI. RECTIFICACION DE UNA DECLARACIÓN

La AFIP determina el cronograma de liquidación y el plazo de pago, pero no tiene facultades para modificar los conceptos que la teoría del delito adjudica a cada uno de los elementos estructurantes de la descripción típica; la liquidación y el pago mensual es una exigencia fiscal pero no punitiva.

No ingresaré en la consideración de tentativa acabada e inacabada por considerar un debate ajeno a estos delitos pero sí subrayo que si la no consumación es el resultado de un quehacer voluntario del autor habrá desistimiento pero, si se debe a causas ajenas a su voluntad y se había comenzado la ejecución estaremos frente a una tentativa.

Si el desistimiento se realiza cuando los funcionarios del ente recaudador están inspeccionando al contribuyente ¿ese desistimiento es considerado “voluntario”? La presencia de los funcionarios ¿anula la voluntad del contribuyente?. Si no la anula es voluntario (aun cuando la presencia de los funcionarios la motive) pero si consideramos que esa presencia anula la voluntad del contribuyente, la rectificación, la aceptación de la diferencia, la entrega de documentos, etc, no podrían ingresar a una causa penal porque sería una autoincriminación coaccionada.

El inspeccionado puede insistir en que su anterior presentación es correcta y emprender el camino de esa discusión administrativa o judicial sin modificar su declaración previa pese a la insistencia de los funcionarios. Pero decidir modificar su declaración previa no responde siempre a idénticas razones. A veces la rectificación se produce sin siquiera tener el obligado la certeza que la postura de los inspectores resulte ser la correcta pero prefieren concluir con el debate y no arriesgarse a continuar con éste.

La exigencia de la ley para que el desistimiento neutralice la conducta preparada o tentada es que sea voluntario, no requiere que sea espontáneo por lo que, si la presencia de los funcionarios no anula la voluntad, la rectificación debe considerarse un acto de desistimiento.

En cualquier hipótesis-acto voluntario o no- esa rectificación no puede ser utilizada para denunciarlo ni como prueba en su contra. Sólo pueden ser valoradas o como voluntarias y en ese caso fundar un desistimiento o coaccionadas, hipótesis en la cual se estaría violando la constitucional prohibición de obligar a otro a declarar contra sí mismo, ya que esas presentaciones son una declaración actuada en los formularios exigidos por el ente.

Lo afirmado, no es la opinión jurisprudencial mayoritaria, aunque algunos votos minoritarios coincidan con esta postura⁽³⁾. En general no sólo se

³La Dra Angela Ledesma en su voto minoritario en la causa “Faviano” (18/5/2006) afirmó que se violaba la prohibición constitucional si “...los inspectores realizaron una propuesta de ajuste de las

aceptan las denuncias fundadas en una rectificación realizada como consecuencia de una inspección sino que inclusive se considera que puede prescindirse de la determinación de oficio (a menos que sea para incrementar la suma rectificada), aun en aquellos casos en los que aparezca manifiesto que el contribuyente no fue advertido por los funcionarios del ente de las posibles consecuencia de su rectificación.

Si decido no continuar con la actividad que dañará al Fisco (aun ante la presencia de los inspectores)¿no sólo no me permitirán atravesar el “puente de plata” del desistimiento, sino que la justicia se hará eco de la denuncia presentada en base a esa rectificación que en muchos casos resulta “motivada” y acordada con los funcionarios actuantes? ¿La DDJJ rectificativa puede constituirse en prueba de mi “pretensión” de dañar a las arcas fiscales?.⁽⁴⁾

El legislador nos dice que quien desiste de su actuar criminoso “no estará sujeto a pena”, no especificando si existe alguna formalidad para exteriorizar el desistimiento o si se trata del simple no continuar con la acción; sólo subraya que debe ser una actividad “voluntaria” y que debe ejecutarse antes de la consumación. Las rectificaciones realizadas en medio de una inspección referidas a períodos en curso parece tener esas características. Si en cambio se trata de períodos cuyo plazo de pago ya venció, es decir en casos en los que el desistimiento no es posible conforme la regla legal, no podrá considerarse que desistió pero tampoco podrá utilizarse esa rectificación como prueba en su contra, debiendo valorarse, si es que se lo condena por

declaraciones juradas, sin informarle que ello podría implicar autoincriminación y una vez presentadas las correspondientes rectificativas, se lo denuncie”.

⁽⁴⁾En la causa “Skanka” el agravio a los principios generales fue aún mayor. La contribuyente rectificó las DDJJ de los períodos 2005/6 con anterioridad al vencimiento de la obligación tributaria y pagar la totalidad de las diferencias surgidas - no estaba siendo sometida a ninguna inspección- sino que un allanamiento que buscaba pruebas referidas a otro contribuyente (Infinity Group), determinó una auditoría interna que les advirtió esas diferencias . El Juez actuante resolvió que se trataba de una “tentativa de evasión” pese a que no estaba vencida la obligación del impuesto a las ganancias del año 2005 y estaba en curso el año 2006. Considerando el monto rectificado como el mínimo cuestionable sin necesidad de determinación y afirmando que sólo se podría modificar si la diferencia era superior. Del período 2006 no había ninguna DDJJ presentada por lo que la que se presenta es la primera exteriorización frente al ente recaudador pese a ello también ingresó como tentativa.

elementos ajenos a la misma, la amortiguación al daño causado determinado por esa rectificación, para individualizar la pena. Ello sin entrar en el debate acerca de la moralidad del acto estatal de convenir y aceptar una rectificación y sus consecuencias y luego denunciar al contribuyente por ese hecho.

El momento de la consumación del delito también es un tema en debate. Personalmente entiendo que siendo la recaudación lo que se intenta proteger, el momento en el que se perfecciona ese perjuicio, es cuando la administración carece de las sumas de las que debió disponer, es decir a partir del vencimiento de la fecha de pago del impuesto. Recién vencido ese plazo podemos hablar de resultado, con el consecuente daño al bien jurídico tutelado.

VII. CONCLUYENDO:

Los delitos tributarios admiten tentativa. Ésta comienza cuando existen actos externos unívocos que demuestren que se procurará realizar alguno de los delitos descritos en la Ley Penal Tributaria. La tentativa es una extensión de la potestad punitiva del estado por lo que se debe ser sumamente estricto en la aceptación de los actos que la integran.

Los actos equívocos integran las actividades preparatorias y por lo tanto no son punibles. Especialmente aquellos quehaceres que no salieron del ámbito de la empresa, aunque sea detectados por la agencia recaudadora en una actividad de investigación o inspección, no pueden constituirse en actos tentados. Pueden entrar en el marco de la Ley 11.683.

Para hablar de tentativa tiene que tratarse de un delito determinado; haber comenzado la etapa de ejecución de ese delito y no haberse consumado por causas ajenas a la voluntad del sujeto activo. No alcanza con la genérica decisión de no pagar al fisco o hacerlo en la menor medida posible.

La agencia determina los plazos fiscales, pero no puede modificar los conceptos que la teoría del delito define para calificar a cada uno de los elementos estructurantes de la descripción típica.

Para determinar si el profesional contable es partícipe del delito tributario deben acreditarse a su respecto todos los elementos objetivos y subjetivos del delito del que se pretende participó; y además debe establecerse si su quehacer integra el "iter criminis" delictivo o se trata de una mera utilización de su trabajo por parte del contribuyente.

La rectificación de una DDJJ realizada en el curso de una inspección debe considerarse voluntaria y como la norma penal no requiere espontaneidad sino sólo voluntariedad debe considerarse un desistimiento en relación con los períodos que no tienen vencido el plazo de pago.

Si se pretende que la presencia del funcionario anuló la voluntad para despojar de voluntariedad el desistimiento, nada de lo que les manifestó ni le entregó el contribuyente puede utilizarse en su contra porque violaría la prohibición de autoincriminación.

Una denuncia basada en una rectificación acordada entre contribuyente y funcionarios es cuanto menos un acto de inmoralidad que no debería permitirse.

Cuidar la recaudación es una labor esencial ya que es la forma que tiene el estado de financiar los objetivos para los que fue creado. Pero esta afirmación no autoriza a que se ignoren las garantías constitucionales que siempre serán la guía y estarán por sobre cualquier otra ley, reglamentación o necesidad pública.

El derecho penal debe ser la última arma que esgrima el Estado para lograr cumplir con sus objetivos.

Delito, contravención e infracción administrativa

Por Alfredo Rodríguez Montaña

1. Aproximación.

Las sociedades responden de diferentes maneras ante conductas que configuren un conflicto social. Ha sido tradición desde el derecho penal liberal considerar la intervención del derecho punitivo con un carácter subsidiario, esto es, como ultima ratio, en la medida en que no exista otra forma de intervención menos lesiva para el individuo en la sociedad. También se resalta la fragmentariedad del derecho penal como quiera que éste solamente atenderá aquellos casos que resulten más graves para el ordenamiento jurídico o que lesionen de manera grave bienes jurídicamente tutelados¹.

Este punto de partida, siempre ha considerado, sin ánimo de menospreciar el derecho administrativo, que aquellos conflictos que no reúnan los presupuestos mencionados con anterioridad, deben ser objeto de solución a través del derecho administrativo y en el caso tributario a través del régimen sancionatorio consagrado por el estatuto tributario, que en todo caso hace parte del derecho administrativo sancionador. Hassemer señaló al respecto que el derecho penal liberal clásico, debería reducir su objeto a lo que denomina derecho penal nuclear y regular por ejemplo, otros tipos de infracciones a través de lo que denominó el “derecho penal de la intervención”, configurado como un derecho sancionador situado a medio camino del derecho penal, que se caracterice *“por contener garantías y procedimientos menos rigurosos y exigentes que los que acompañan al Derecho Penal, pero, como contrapartida, dispondría de sanciones de menor entidad que este último o sea menos lesivas para los derechos individuales”*.²

A este respecto valdría la pena preguntarnos, si:
¿La determinación de un delito o una infracción

administrativa, es un mero ejercicio arbitrario del legislador? En este escrito se parte del presupuesto de que no, ya que el legislativo construye las leyes a partir de límites constitucionales, y en la medida que afectan derechos fundamentales llevan implícito una ponderación a través de criterios de proporcionalidad. La ponderación se hará por aparte del congreso al redactar las normas, pero en todo caso siempre existe un control de constitucionalidad de las leyes que posteriormente será necesario realizar.

Lo anterior con el objeto de ir sustentando que la norma penal y la administrativa, no sólo pueden diferenciarse cuantitativamente, sino también cualitativamente, es decir son diferentes y no sólo por determinación del legislativo, sino por la sustancialidad que involucra hacer parte del más odioso poder con que cuenta el Estado para motivar a los ciudadanos.

De tal forma que siempre se requiere análisis profundo sobre la antijuridicidad general de la conducta a través del cual el derecho penal, pueda validar por ejemplo, la proporcionalidad y razonabilidad constitucional de un tipo penal, no es mero capricho del legislador de turno. Se presupone que se lleve a cabo un juicio autónomo sobre el merecimiento de pena y sobre la necesidad de pena, que como lo menciona Silva Sanchez “acaba desempeñando un papel constitutivo del objeto de la sanción penal; un objeto que debe corresponderse con las características del concepto material del delito.”³

Desde el ámbito político criminal en el transcurso de la determinación de si un comportamiento merece la imposición de una pena o por el contrario existen otros mecanismos para resolver las controversias que se puedan derivar de las conductas objeto de examen, podemos identificar dos tipos de proceder. i) La concepción clásica garantista en la que el criterio de necesidad de pena (ultima ratio), ocupa un segundo plano después del principio de merecimiento de pena. Tendremos que preguntarnos conforme a esta visión, en primer lugar, si es proporcionado sancionar determinado comportamiento. En Colombia se crearon a partir de las Leyes 1819 de 2016, 1943 de 2018, 2010 de 2019, los delitos de Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y el de Defraudación o Evasión tributaria, con el propósito de ajustar el código penal en esta materia al artículo 95 de la Constitución

¹ La denominada escuela de Frankfurt (HASSEMER,HERZOG, NAUKE) defensora del derecho penal liberal ha criticado la extensión del derecho penal, más allá de los límites que tradicionalmente han acompañado a la protección de bienes jurídicos clásicos y que acabe convirtiéndose en un derecho penal puramente funcionalista. Ver BUJAN PEREZ, Carlos Martínez. “Derecho penal Económico parte general”. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia 1998. P. 22.

² Idem. P. 23

³ SILVA SANCHEZ, Jesús María. En “Fundamentos del derecho Penal de la empresa” Editorial B DE F , EDISOFER. Madrid 2016. P. 68.

Pólitica que establece la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, es decir, el deber de contribuir a una justicia social que permita al Estado lograr una convivencia en paz y unas condiciones dignas para todos los ciudadanos, con lo que se supera un test de proporcionalidad.

Conforme a lo que hemos venido señalando el primer análisis antes de su consagración legal tendría que justificar el merecimiento pena es decir, si las conductas que atentan contra la hacienda pública ameritan una sanción. Sólo si este primer presupuesto es positivo, tendría lugar preguntarnos en segundo lugar, antes su consagración delictiva, si es necesaria la imposición de una pena ya que no toda conducta que merezca una pena precisa de una sanción penal ya que si se impusiera la pena sólo por el merecimiento dejaríamos de lado la posibilidad de que el conflicto social pueda ser resuelto en áreas extrapenales, como en el caso mencionado, a través de lo preceptado por el ordenamiento tributario colombiano. ii) Desde la visión moderna (antigarantista) del concepto de *ultima ratio*, el orden de prelación se invierte y cobra toda la trascendencia el criterio de necesidad de pena. En este sentido cuando un comportamiento que lesiona un bien jurídico tutelado no ha sido suficientemente tutelado en áreas del ordenamiento jurídico diferentes al derecho penal, se justifica *per se* su tipificación en el derecho penal. En Colombia, como se puede observar en los antecedentes de las leyes que crearon los delitos tributarios, el mayor énfasis de justificación de su existencia se centró en la búsqueda de un mayor recaudo, es decir en el reconocimiento de la insuficiencia del derecho administrativo sancionador para garantizar los recursos que requiere el Estado para cumplir con sus cometidos constitucionales.

Esta concepción se estima como antigarantista ya que bastaría como en el caso mencionado, con la simple verificación de insuficiencia de los instrumentos administrativos para garantizar el recaudo de tributos, para que tenga entrada el derecho penal. Esta orientación es propia de la aparición del derecho penal económico y de la denominada expansión del derecho penal, que como se sabe ha venido en la sociedades del riesgo reclamando una mayor participación como regulador del comportamiento humano en la sociedad. Esta tendencia como lo observa FERRE OLIVE pone en duda la vigencia del principio de subsidiariedad y cuestiona la vigencia del de ofensividad al tutelar intereses formales, *“difícilmente encuadrables como bienes jurídicos que poseen entidad para merecer*

*una sanción penal en consoancia con las necesidades reales de nuestra sociedad”*⁴

Lo que hemos planteado hasta el momento nos deja ante una obligada relación entre dos diferentes órdenes sancionatorios: el administrativo y el punitivo, que hacen parte, como especies de un sistema jurídico único sancionador, pero que como seguiremos señalando también en su fines específicos pueden diferenciarse o distanciarse. El derecho penal se guía por criterios específicos de su área buscando la protección de bienes jurídicos de significativa relevancia (predeterminada por el legislador) en el caso colombiano el bien jurídico tutelado según lo elegido por el legislador es la administración pública, en otros países, será el orden económico y social o la Hacienda. El artículo 4 del Código penal establece otros fines del derecho penal como preventivo generales y especiales, con los que se busca la reducción de las conductas que afectan al fisco a través de la motivación⁵ de la sociedad para que cumpla la ley o en algunos casos apartándolo de la sociedad para que no lo lesione nuevamente.⁶ La administración Tributaria, por su parte buscará unas finalidades diferentes como por ejemplo la eficiencia en el recaudo y en los trámites procedimentales, sin dejar de lado que los dos órdenes normativos sobre los que venimos hablando hacen parte del derecho público y por ende sus finalidades pueden ser coincidentes en muchos puntos.

Como se observa, no resulta fácil coordinar las áreas mencionadas precisamente por el cruce de caminos que generalmente viene ampliando el legislador al extender el derecho penal a espacios reservados al derecho administrativo sancionador.

⁴ FERRE OLIVE, Juan Carlos. “Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social”. Editorial: Tirant lo Blanch 2018. México. P 145

⁵ Las normas penales, son imperativos de conductas. “La teria de la motivación toma el concepto psicológico de “motivación” que engloba “todos aquellos procesos imputables a un individuo o a un grupo que explican su conducta o la hacen comprensible”. Maas información sobre la forma en que el derecho penal cumple la misión de protección de bienes jurídicos a través de la motivación en: SILVA SANCHEZ, Jesús María. “Aproximación al derecho penal contemporáneo. Editoria B de F Montevideo Buenos Aires. 2012. P.571.

⁶ Sobre la finalidad del derecho penal desde el principio de proporcionalidad en sentido amplio, la sancion penal debe ser idónea para alcanzar el fin perseguido. Prevenir la comisión de delitos, proteger la sociedad y resocializar al delincuente. En VELAZQUEZ VELAZQUEZ, Fernando. “Fundamentos de derecho penal Parte General 3ª edición. Editorial: Tirant lo Blanch. 2020. México. P. 50

Por otro lado, y no de menor relevancia ha de tenerse en cuenta que las relaciones entre el derecho administrativo y el derecho penal también pueden enfocarse desde la propia construcción de los tipos penales, los cuales reenvían para su correcta adecuación al derecho administrativo, por tratarse de normas o tipos penales en blanco teniendo en cuenta que para complementar el supuesto de hecho de la norma se debe acudir al derecho administrativo.⁷ Resulta importante mencionar que la interpretación de los contenidos extra penales debe realizarse a través del prisma del derecho penal y atendiendo a las finalidades específicas del mismo del mismo.

Finalmente la relación entre el derecho administrativo, en el caso de nuestro estudio el derecho tributario y el derecho penal, procesalmente también nos plantean asuntos que merecen una referencia. Veamos por ejemplo como los Artículos 434 a y b del Código penal colombiano plantean como necesario para el inicio de la acción penal una actuación previa específica de la autoridad tributaria.⁸

Desde esta misma óptica procesal, es importante preguntarnos: ¿cuál será el tratamiento de la prueba que se practique en los diversos ámbitos penales y administrativos? Primero, porque para la judicaciación de las conductas punibles en la mayoría de los casos requiere de elementos materiales probatorios que deben ser recaudados en el trámite administrativo y en segundo lugar porque el trámite administrativo muchas veces es mas “laxo” en las garantías fundamentales para recolección probatoria. El derecho administrativo sancionador preve por ejemplo poder acceder a sistemas informáticos, bases de datos, correos electrónicos sin orden judicial previa. Pruebas que conforme al artículo 29 superior serán nulas de pleno derecho en el trámite penal.

⁷ CHOCLAN MONTALVO, JOSE ANTONIO. “La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones”. Editorial Boch. Barcelona, 2011. Pag. 39.

⁸ Ley 599 de 2000. Artículos 434 a y b **“PARÁGRAFO 1o.** La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.”

2. Delimitación de conceptos.

El primer asunto que consideramos nos permite tomar una posición es lograr diferenciar lo que debamos entender por Derecho penal delictivo, derecho penal contravencional y derecho administrativo sancionador. Todos ellos son manifestaciones constitucionales del ius puniendi, es decir la potestad sancionatoria en cabeza del Estado⁹.

a. El delito y la contravención penal.

La contravención hace parte del derecho penal, diferenciándose en que el delito se refiere a un hecho grave que lesiona o pone en peligro intereses sociales relevantes por lo que debe llevar una sanción más grave¹⁰, y la contravención protege intereses que se lesionan o ponen en peligro, que son considerados por el legislador de menor importancia lo que conlleva a una punición menor. La diferencia es cuantitativa, siendo el legislador quien atendiendo a razones de política criminal, entenderá conforme al mayor o menor grado de afectación social, cuál es una contravención penal y cuál no. Se califica como delito el comportamiento que lesiona o pone en peligro de bienes jurídicos de la mayor relevancia, quedando las contravenciones reducidas a hechos de menor gravedad. Establece la Corte Constitucional como consecuencia de lo mencionado que: *“La decisión por una u otra denominación, permite al legislador, entre otras cosas, establecer procedimientos distintos, más breves en el caso de las contravenciones, fijar un régimen sancionatorio proporcional a la entidad del bien jurídico tutelado”*¹¹

La ley penal realiza la diferenciación en el código, específicamente en el artículo 19 en el que señala que las conductas punibles se dividen en delitos y contravenciones, debiendo aclararse que por mandato del artículo 9 del mismo estatuto la conducta será punible si es típica, antijurídica y culpable, con lo cual las dos formas para generar una sanción deben reunir los elementos indicados. Hasta este momento no nos hemos apartado del código penal, es decir tanto el delito como la contravención serán del resorte exclusivo del

⁹ Se trata de un poder punitivo se justifica por su propia existencia, por tratarse de una realidad con la que se debe contar para el mantenimiento de una convivencia mínimamente pacífica y organizada. Francisco MUÑOZ CONDE - Mercedes GARCÍA ARÁN. “Derecho Penal Parte General”. Editorial: Tirant Lo Blanch. España 2010. P. 69.

¹⁰ Corte suprema de Justicia. Sentencia 9 septiembre de 1966.

¹¹ Corte Ocnstitucional. Sentencia C-364 Agosto 14 de 1996 M.p. CARLOS GAVIRIA DIAZ.

derecho penal, para ser más específicos, de su regulación por la ley 599 de 2000.

El código penal colombiano mantiene incólume la distinción entre delitos y contravenciones, no obstante la última vez que se habló de Contravención penal en Colombia se hizo a través de la ley 1153 de 2017, que aunque rigió durante un tiempo fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional¹², precisamente por las particularidades que conlleva tratar de establecer un procedimiento para investigar y juzgar pequeñas causas, dentro de los límites constitucionales.

De tal forma que si bien en el código penal se hace referencia directa a la contravención¹³ (penal), dicha categoría no existe actualmente, ya que la ley 1826 de 2017 que consagra el procedimiento penal abreviado¹⁴, se aplica para delitos y no hace referencia a contravenciones. No obstante sería importante mencionar que de todas formas el legislador realizó una valoración de política criminal y consideró que a pesar de que los delitos que se incluyen en la ley, querellables o no, son delitos y no contravenciones, representan una menor lesión a los intereses de la sociedad y por ello frente a ellos el trámite procesal, no es el ordinario, sino el abreviado.

b. Derecho Administrativo Sancionatorio.

El derecho administrativo sancionatorio es una rama del Derecho administrativo, que regula las relaciones entre el sujeto y la administración pública y por ello, se aplicará en virtud de una relación previa del particular con la administración,¹⁵ que supone el incumplimiento de los deberes derivados de dicha relación. Esta exigencia no es aplicable para el derecho penal.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C -879 de 2008. Magistrado ponente Dr. Manuel José Cepeda Espinosa, diez (10) de septiembre de dos mil ocho (2008).

¹³ Desde el derecho penal italiano CARMIGNANI, encontrando una distinción entre el delito y la contravención señaló que: "es de todo punto de vista necesario remitirnos aquí a las normas expuestas por nosotros desde el comienzo de la obra, en torno a los diversos objetos de las leyes criminales. Estos objetos se refieren a la policía, o al derecho penal propiamente dicho, de donde se deriva la primera y más general clasificación de los delitos: los delitos propiamente dichos, que subvierten la seguridad, y los delitos de policía, que lesionan la prosperidad. CARMIGNANI, Giovanni. Elementos de Derecho Criminal. Editorial Temis. 1979. Bogotá, Colombia. Págs. 60 y 61.

¹⁴ Esta ley es importante en Colombia, por incluir la figura del acusador privado.

¹⁵ HUERGO, Lora A. "las sanciones administrativas". Editorial lustel. Madrid. 2017. P 138.

La moderna doctrina del Derecho administrativo sancionatorio se le atribuye a Goldschmidt, en lo tocante a encontrar diferencias sustanciales con el derecho penal, conforme a la cual, el administrativo no sirve para la evitación de peligros, sino para el Estado que fomenta el bienestar general meta relevante. La infracción administrativa no produce daño alguno en lo existente, sino que produce un lucro cesante que únicamente puede ser definida por la administración.¹⁶

3. La relación entre el derecho penal y el Administrativo sancionador

En torno a la identificación de unos límites o diferencias tangibles entre derecho penal y derecho administrativo sancionador, ha existido un debate conceptual entre quienes sostienen que el trámite para determinar las sanciones propias de las infracciones administrativas debe guiarse por exactamente las mismas garantías y derechos del procedimiento y principios rectores del derecho penal y del código de procedimiento penal y por otro lado quienes sostienen que únicamente serán aplicables algunos que tienen que ver con las normas generales del procedimiento penal. ¿Deben ambos ámbitos de actuación, ámbito administrativo y el sistema de justicia penal operar con los mismos principios?

3.1. La aplicación del derecho penal nuclear a las contravenciones administrativas. (Corriente Penalista)

Un sector de la doctrina ha construido un criterio conforme al cual, existe una identidad ontológica entre las sanciones administrativas y las sanciones del derecho penal, en el entendido en que no es posible encontrar una línea divisoría sustancial, evidenciando únicamente como diferencia que se atribuyen a distintos órganos estatales. Este criterio se desarrolla a partir de la teoría de la unidad del *ius puniendi* estatal, conforme al cual la aplicación de sanciones pertenece a la potestad estatal de sancionar, que es única y aplicable para todos los ordenes jurídicos sancionatorios, lo cual hace que las garantías del derecho penal sean integralmente trasladadas al procedimiento administrativo sancionador. Esta visión ha sido defendida por tratadistas alemanes, italianos, españoles y latinoamericanos¹⁷.

¹⁶ JAKOBS, Gunther. Derecho Penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación. Marcial Pons. Madrid. 1995. Pág. 64.

¹⁷ Autores como ENRIQUE AFTALION, EDUARDO

Los criterios que buscan encontrar elementos que diferencien tanto la infracción administrativa como la penal, fundamentados en que las sanciones administrativas son éticamente neutras, son controvertidas señalando que aún en aquellos casos en que sólo se lesionen intereses generales y contra el orden público existirá siempre una relevancia ético – social, la diferencia será que sea mayor o menor, pero en todo caso siempre existente.¹⁸ El derecho administrativo sancionador como el derecho penal, coinciden en sus finalidades preventivas y de garantía, esto es prevenir conductas ilícitas y garantizar la libertad del individuo,¹⁹ lo cual refuerza que se trata de un único poder sancionador.

Esta visión doctrinaria se inclina entonces por el reconocimiento únicamente de una distinción cuantitativa entre ambas áreas del ordenamiento legal. De esta forma puede encontrarse una explicación a que en algunos casos, como ocurre en el delito tributario, la diferencia entre uno y otro sea únicamente la cuantía defraudada.²⁰ En efecto, en los artículos 434 a y b del Código penal Colombiano, el factor determinante para que una conducta sea típica de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes es que sea igual o superior a 5000 salarios mínimos mensuales vigentes, amén de los requisitos tradicionales del tipo, mientras que el delito de defraudación tributaria tiene un tope de 250 salarios mínimos mensuales vigentes.²¹

Según esta orientación la inclusión de las conductas en uno u otro ordenamiento depende de una coyuntura histórica: *“La integración de una conducta en uno y otro ordenamiento en función de las razones de la coyuntura histórica, es decir, el carácter móvil del límite de intervención del Derecho*

GARCIA ENTERRIA, TOMAS RAMON FERNANDEZ y MIGUEL BAJO FERNANDEZ. Citados por HERNANDEZ QUINTERO, Hernando. P. 116. En términos similares Paul Cahn-Speyer Wells. La culpabilidad en la infracción tributaria, en Derecho crítico: Perspectiva tributaria. Ed. Temis (2016).

¹⁸ CERESO MIR, José. “Derecho penal Español Parte General (Vol) III. Teoría jurídica del delito”. Editorial Tecnos. Madrid 2001. p.54

¹⁹ NAVARRO CARDOZO, f. “Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del derecho penal”. Las Palmas de Gran Canaria: Colex, 2001. P.24.

²⁰ BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I.; ARROYO ZAPATERO, L.; FERRÉ OLIVÉ, J.; GARCÍA RAMOS, N.; SERRANO PIEDECASAS, J. y TERRADILLOS BASOCO, J.: Curso de derecho penal: parte general, Ediciones Experiencias, Barcelona, 2004.. p. 15

²¹ El valor aproximado es de un millón de dólares, para el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y de sesenta y cuatro mil dólares para la defraudación tributaria.

penal, constituye un argumento irrefutable en pro de la diferenciación meramente cualitativa entre uno y otro ilícito.”²²

3.2. La visión desde la autonomía del derecho administrativo. (Corriente administrativista)

La llegada del liberalismo social a finales del siglo XX implicó la expansión del derecho penal a áreas normalmente de competencia de otras instancias jurídicas. Lo que llevó a que juristas como Goldschmidt propusieran la existencia de un derecho administrativo con diferencias importantes frente al derecho penal, posición seguidas por MAURACH Y WOLF en Alemania.²³ Esta es la primera construcción de un Derecho penal administrativo, al que el mismo autor concedió las siguientes características “1. El injusto administrativo surge de la antijuridicidad administrativa; 2. Nace de la potestad penal reconocida a la administración, y 3. Se concibe como una respuesta administrativa por la transgresión de una disposición.”²⁴ Esta vertiente entiende que el derecho penal administrativo deba ser parte del derecho administrativo. En este caso los principios del derecho penal (criminal) que puedan y deban ser de aplicación por parte del derecho penal administrativo se deben acoplar a la naturaleza administrativa.

Esta visión del derecho penal administrativo se caracterizará porque la sanción será tan sólo un efecto administrativo de la conducta descrita en la norma, la sanción será una mera respuesta de la administración a través de acto administrativo y todo tipo de contradicción debe resolverse dentro de las competencias de la administración. Se afirma así, que no resulta posible que a las conductas que deban ser objeto del derecho administrativo, como contravenciones de este tipo, se les apliquen las normas del procedimiento penal, sino solamente aquellas que tengan base en la Constitución.

El elemento diferenciador entre el ilícito penal y el administrativo estará en el ataque al bien jurídico, ya que sólo los delitos tendrían la vocación para afectarlo, en tanto que las infracciones

²² BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I.; ARROYO ZAPATERO, L.; FERRÉ OLIVÉ, J.; GARCÍA RAMOS, N.; SERRANO PIEDECASAS, J. y TERRADILLOS BASOCO, J.: Curso de derecho penal: parte general, Ediciones Experiencias, Barcelona, 2004.. p. 15

²³ CASTRO CUENCA, Carlos G.; RAMIREZ BARBOSA Paula A.: “Derecho penal Económico Parte general”. Editorial IBÁÑEZ. Bogotá 2010. P.284

²⁴ GOLDSCHMIDT, James. Derecho Penal y Proceso I. Problemas fundamentales del derecho Barcelona, Marcial Pons. Pag 291.

administrativas estarían relacionadas con la desobediencia a disposiciones administrativas.

Uno de los padres del funcionalismo moderno, señala de manera tajante: *“No pertenecen al derecho penal, sino al derecho público en sentido estricto, aquellos preceptos que conminan la conducta antinormativa con otras sanciones distintas de las del Derecho criminal. (...) Igualmente el derecho de las contravenciones regulado en la OWIG, cuyas disposiciones en parte son similares o iguales a las del derecho penal, tampoco es Derecho penal, ya que sus tipos sólo permiten” el castigo con una multa administrativa.*²⁵ Con lo que es claro el planteamiento de Roxín, que es partidario de la no unificación en un concepto unitario, sino por el contrario la determinación de contorno claramente diferenciados resulta más garantista. Distingue muy claramente Roxin que si un precepto pertenece al derecho penal no es por que regule normativamente la infracción de mandatos o prohibiciones –pues eso lo hacen también múltiples preceptivos civiles o administrativos-, sino porque esa infracción es sancionada mediante penas o medidas de seguridad, consecuencias exclusivas del derecho penal.²⁶

En su conocida obra señala JAKOBS señala el *“Criterio de distinción ha de ser, por un lado, si los efectos del hecho permanecen en el ámbito interno de la Administración (contravenciones) o si por el contrario son idóneos para menoscabar la capacidad productiva del orden económico protegido por el Estado. Ya este criterio distingue (al menos) en parte cuantitativamente, pero no cualitativamente.”*²⁷ El derecho penal es el único que protege bienes jurídicos; en las contravenciones (administrativas) se trata de una mera antinormatividad, continua señalando Jakobs, ya que no tienen que basarse en un injusto respaldado ético socialmente, ni su culpabilidad en una reprobación por la actitud.

3.3. La relación en el derecho Colombiano

Cuando las infracciones al Estatuto tributario, no constituyan una conducta punible, es decir, consagrada en el código penal colombiano, ley 599 de 2000, en mi concepto nos encontramos ante el Derecho Tributario Sancionador.

Al respecto, en la actualidad gran parte de la doctrina prefiere hacer referencia al concepto de Derecho Penal tributario²⁸, que involucraría en su

extensión tanto el derecho “criminal punitivo” como el sancionatorio administrativo. En este concepto partiendo de la base común del ius puniendi estatal, se incluyen los hechos ilícitos y el juzgamiento de los contribuyentes que infrinjan la ley tributaria en general²⁹.

Desde mi punto de vista, si bien la concepción del “Derecho penal tributario”, busca claramente dotar de las mismas garantías al derecho sancionatorio administrativo que las del derecho penal, en la practica no pueden ser las mismas y por el contrario existe un riesgo de legitimar la intervención del ejecutivo para afectar derechos y garantías con una intensidad que desborba los límites constitucionales. Siendo parte del ius puniendi Estatal, pero con elementos sustanciales diferentes, en los fines, el procedimiento y en general la ley aplicable, en mi concepto la denominación de derecho penal tributario para incluir tanto lo administrativo como lo criminal, produce confusiones y no aporta algún beneficio especial, ya que al final, por ejemplo quien comete una falta administrativa, paga una multa y quien comete un delito puede terminar en la cárcel o con el estigma de una pena privativa de la libertad. Y además al final del día, si fueran lo mismo, por lo menos en Colombia por *non bis in idem*, la causa penal debería suspender la administrativa y eso no sucede de tal forma que por vía del “derecho penal tributario” se sanciona dos veces al mismo contribuyente.

Por otro lado resulta innegable que las sanciones “criminales”, son distintas y muy especiales por la limitación a la libertad y el carácter estigmatizante de la persona que la sufre de las que se tomen en el ámbito administrativo. Son diferentes desde el punto de vista formal, cuando el legislador decide que la herramienta será la restricción a la libertad de locomoción encomendando la persecución y castigo a los tribunales jurisdiccionales penales, por otro lado seran administrativas cuando el legislador prevé sanciones a imponer por parte de órganos de naturaleza administrativa. El Doctor Ferre Olivé al respecto señala que “apelar a una identidad sustancial supone simplificar enormemente el

aquel conjunto de normas que asocian a una infracción del orden jurídico tributario una sanción de naturaleza punitiva, y dentro de él en función de determinados criterios de graduación del injusto puede diferenciarse a su vez el orden administrativo y el penal. Definición en: CHOCLAN MONTALVO, José Antonio. “La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones. Editorial Bosch 2016. P.59.

²⁹ Esta posición también es compartida por el profesor, ALVAREZ ECHANGÜE, Juan Manuel. “La extinción de la acción penal tributaria. Ed. Ad-Hoc. 2018. P. 33.

²⁵ ROXIN Claus. “Derecho Penal Parte general Tomo I Fundamentos de la teoría del delito. Editorial Civitas. Madrid 2008. P. 44

²⁶ ROXIN, Ibidem. Pag. 41

²⁷ JAKOBS, Ibidem. Pág. 65.

²⁸ La doctrina, define el derecho penal tributario: “como

análisis. Porque los objetivos políticos que se persiguen con la tutela penal penal y administrativa no son idénticos, y en consecuencia la similitud de intereses protegidos será a lo sumo formal y en ningún caso material. La identidad en definitiva es sólo aparente.³⁰

Lo anterior no significa, que no debamos aplicar las garantías propias del sistema de justicia penal en el ámbito administrativo sancionador, sino que no pueden asimilarse integralmente como ocurre en el tratamiento también, de la no autoincriminación y en la práctica de pruebas en trámite administrativo.³¹

3.3.1. La visión jurisprudencial

En Colombia han existido posiciones disímiles en relación con la aplicación del derecho penal al derecho sancionador administrativo en diversos temas. Desde el punto de vista jurisprudencial antes de la entrada en vigencia de la Constitución política de 1991 el Consejo de Estado en sentencia del 12 de abril de 1985, señaló que existían algunos principios generales que deben respetarse cualquiera que sea el poder sancionatorio al que se refiera, esto es, a situaciones de orden propiamente criminal, disciplinario o contravencional, siendo los principios generales del derecho penal como el principio de legalidad, *nullum crimen sine lege*, *nulla poena sine lege* y el principio de favorabilidad, son aplicables al derecho administrativo sancionador.³² La misma corporación señalaba que el sentido teleológico de las sanciones era diferente en el campo administrativo y penal, estableciendo como objetivo de la infracción administrativa, el logro de un objetivo político del Estado.³³ Se llegó a considerar que las normas sancionatorias del Estatuto Tributario eran completas y claras, y por tal razón principios “penales” como la antijuridicidad material,

culpabilidad o favorabilidad no eran aplicables en esta materia.³⁴

Ya con la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991, la Corte Constitucional sostuvo que los principios y garantías del derecho penal deben ser aplicables a las sanciones administrativas y a las infracciones tributarias, pero con “atenuaciones”. Señaló la Corte que: “*La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionadora de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de las garantías (...)*”³⁵. Resulta importante recacar que la Corte ha reconocido la constitucionalidad de algunas formas de responsabilidad objetiva en asuntos sancionatorios administrativos, como en el régimen de cambios, sin embargo, sostiene que cuando el Estado ejerce poderes sancionatorios la citada responsabilidad objetiva es absolutamente excepcional.

En la Sentencia C-690 de 1996, al estudiar si el Estatuto tributario era inexecutable por no prever exoneración de las sanciones por no declarar en casos de fuerza mayor o caso fortuito, se dijo que en materia penal, y en general en el campo sancionatorio, el derecho fundamental del debido proceso implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es ‘incompatible con el principio de la dignidad humana’ y con el principio de culpabilidad acogido por la norma superior.³⁶

“El estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria.

³⁰ FERRE OLIVE, Juan Carlos. “Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social”. Editorial: Tirant lo Blanch México. 2018 p. 148.

³¹ Una posición contraria que señala que la aplicación de las sanciones tributarias debería estar presidida sin matices por los principios rectores del Derecho penal. Cfr. BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. «Derecho Penal económico», Editorial: Ramón Areces, 2ª ed. Madrid, 2010, p. 261.

³² Consejo de Estado, sentencia del 12 de abril de 1995, C.P. Enrique Low Multra, Anales del Consejo de Estado, Bogotá.

³³ Consejo de Estado, sentencia del 26 de Junio de 1987. Radicado 1028. C.P. Jaime Abella Zarate, Anales del Consejo de Estado, Bogotá.

³⁴ Consejo de Estado, sentencia del 23 de Octubre de 1987. Radicado 0292. C.P. Adolfo Urdaneta Laverde. Anales del Consejo de Estado, Bogotá.

³⁵ T-145 de 1993

³⁶ Para un análisis detallado de la evolución jurisprudencial en temas específicos tributarios: OSPINA NOREÑA Luis Felipe. Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 75. Noviembre 2016. At. 143.

*Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción.*³⁷

Al respecto la Corte fue enfática al indicar que la imposición de las sanciones tributarias se rige, con ciertos matices, por los principios del derecho penal, sin indicar a que se refirió con “matices”, lo cual genera inseguridad jurídica al respecto³⁸.

Posteriormente la Corte Constitucional en sentencia C-957 de 2014 precisó sobre la potestad sancionatoria administrativa: i) Tiene su fundamento en la búsqueda de la ‘realización de los principios constitucionales’ que ‘gobiernan la función pública. (ii) Tiene por objeto cuestionar el incumplimiento de los deberes, prohibiciones y los mandatos del ordenamiento. Las sanciones se imponen como “respuesta a la inobservancia por parte de los administrados de las obligaciones, deberes y mandatos generales o específicos que se han ideado para el adecuado funcionamiento y marcha de la Administración” con una finalidad preventiva mínima. (iii) Cuenta con una finalidad preventiva, general que implica una amenaza para quien infrinja sus disposiciones (iv) Aplican los límites constitucionales de ius puniendi, esto es debido proceso, el derecho de defensa y la designación expresa de la autoridad competente para imponer la sanción. Al respecto insiste la Corte que estos principios no tienen la misma intensidad y rigurosidad que en el ámbito penal por lo que se pueden dar atenuaciones en ciertas circunstancias, como en la presunción de inocencia o en el principio de tipicidad.

Finalmente el Consejo de Estado en sentencia del 25 de octubre de 2017 reiteró que para imponer sanciones en materia tributaria “deben valorarse las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la omisión del contribuyente.”³⁹ Resulta necesario valorar los hechos del caso para establecer si dicha omisión ocurrió “porque la operación se hizo deliberadamente o por culpa. El principio de culpabilidad, en estos casos, supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones

tributarias.”⁴⁰ Lo anterior supone un alejamiento de la responsabilidad objetiva en la materia. En este mismo camino, el Consejo de Estado en jurisprudencia de 2018⁴¹ proscribió cualquier forma de culpabilidad objetiva o regímenes de responsabilidad sin culpa (sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 1996).⁴²

“Con fundamento en lo anterior, el contenido del régimen de responsabilidad subjetiva en materia fiscal se ve materializado en: (i) una imputación bajo la observancia de las categorías dogmáticas de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad; y (ii) la consagración de causales excluyentes de responsabilidad como el error, el caso fortuito o la fuerza mayor.”

Conforme con lo anterior vemos que al amparo del principio fundamental del debido proceso en materia sancionadora tributaria los principios penales son aplicables y por su parte, como la Corte y el Consejo de Estado lo han planteado, la posibilidad de responsabilidad objetiva cuando el Estado ejerce el poder sancionador es absolutamente excepcional.

4. *Non bis in idem*

El principio de *non bis in idem* puede también analizarse desde dos vertientes: la procesal y la sustancial⁴³. La vertiente procesal implica que no pueda juzgarse dos veces el mismo hecho; la vertiente sustancial, se refiere a que no pueda sancionarse dos veces la misma conducta (doble punición). La jurisprudencia nacional al respecto ha sostenido que la naturaleza del proceso penal es independiente del proceso administrativo sancionador y por tal razón se justifica la existencia paralela de los dos trámites en contra de una misma persona. Sin embargo, existen varias dudas que deberán ser tenidas en cuenta al momento de analizar, en cada caso concreto, si se está frente a una doble punición.

El *non bis in idem* es considerado un subprincipio estructural de la garantía fundamental al debido proceso, encuentra su fundamento igualmente en la

³⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-690 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

³⁸ RUEDA MANTILLA, David. “Manual de Derecho Penal Tributario en Colombia” Editorial: Tirant lo Blanch, 2020. P.22.

³⁹ Consejo de Estado, sentencia del 25 de octubre de 2017, expediente 20849. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴⁰ Ibidem

⁴¹ Consejo de Estado, sentencia del 31 de mayo de 2018, expediente 20813. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

⁴² Esta postura es aplicables al régimen tributario sancionador. Los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican con ciertos matices, a todas las formas de actividad sancionadora del Estado (sentencias C-599 de 1992, C-390 de 1993, C-259 de 1995 y C-244 de 1996).

⁴³ Luzón-Peña, Diego Manuel. *Derecho Penal Parte General*. (Buenos Aires: B de F, 2016), Cap. 2/33

dignidad humana, y la necesidad de disolver las tensiones que se pueden presentar entre la seguridad jurídica – cosa juzgada -, y la exigencia de justicia material.

La jurisprudencia de la Corte reconoce que: i) Nadie puede ser investigado o perseguido dos o más veces por el mismo hecho, por un mismo o por diferentes funcionarios. ii). De una misma circunstancia no se pueden extractar dos o más consecuencias en contra del procesado o condenado. iii) Ejecutoriada una sentencia dictada respecto de una persona, ésta no puede ser juzgada de nuevo por el mismo hecho que dio lugar al primer fallo. iv). Nadie puede ser perseguido, investigado, juzgado ni sancionado pluralmente por un hecho que en estricto sentido es único⁴⁴, cuando se estudia la posibilidad de sólo adelantar.

La lógica debería indicar que debería prohibirse, al menos- que una misma conducta sea objeto de reproche en distintas jurisdicciones, la Corte Constitucional ha sostenido que no hay conflicto alguno cuando una misma conducta es objeto de reproche -sanción- en la jurisdicción penal paralelamente a la responsabilidad administrativa o fiscal que pueda corresponder.

En este sentido, ha sostenido: “Teniendo en consideración que los supuestos que dan lugar a la actuación administrativa y a la intervención jurisdiccional penal se encuentran claramente diferenciados, resulta obvio que jamás pueden ser concurrentes, de manera que los aludidos procesos administrativo y penal, son independientes, y no configuran por consiguiente, la violación del principio constitucional *“non bis in idem.”*”⁴⁵

En Colombia, la jurisprudencia siempre se ha inclinado por desconocer la violación del *non bis in idem*, por dualidad de procesos en los que se discuten asuntos en los que coinciden los mismos hechos y las mismas personas por tratarse de un fundamento diferente de responsabilidad. De hecho en algunos casos podemos encontrar como a una misma persona se la investiga, disciplinariamente, fiscal y penalmente, encontrándose no en pocas ocasiones con decisiones contrapuestas.

La Corte Constitucional le ha dado a este principio el siguiente alcance: que con respecto a un mismo hecho no se someta a una persona a juicios

sucesivos o se le impongan varias sanciones, pero siempre y cuando se trate de trámites penales.⁴⁶

Frente al derecho penal tributario, es importante mencionar que este principio es aplicable tanto a los delitos del Código Penal como a las sanciones administrativas tributarias. Así lo ha sostenido tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional.⁴⁷ Obviamente la visión que se aplica es que no es procedente sancionar dos veces por un mismo hecho, pero siempre y cuando se trate dentro del mismo ámbito de responsabilidad, que si se trata de disciplinaria y penal puede existir sanción en procuraduría, por ejemplo y también por vía jurisdiccional, esto es por un juez imponiendo una pena.

De acuerdo con lo anterior, podría considerarse que, si hay una sanción administrativa y un delito penal que reprochan la misma conducta, en caso de que se incurriera en ella, no se podrían adelantar los dos procesos sancionatorios –el penal y el administrativo– en cuanto a que se vulneraría este principio. Es más, si se aplican armónicamente los principios de favorabilidad y el derecho a no ser juzgado dos veces por los mismos hechos, se podría llegar a la conclusión de que si hay una sanción administrativa que reprocha una misma conducta sancionada por un delito del Código Penal, el delito sería inaplicable en tanto a que la norma sancionatoria es más favorable y sólo se puede aplicar una de las dos normas. Obviamente este es el deber ser y no lo que ocurre en la realidad.

5. Otros puntos de relación entre la norma administrativa y la norma penal.

5.1. Leyes penales en blanco

Las normas penales, pueden ser completas o incompletas, serán las primeras cuando contienen un precepto y una sanción e incompletas, cuando el precepto (lo que está prohibido) está parcialmente incluido, y para completar su contenido se debe hacer una remisión a una norma de carácter extrapenal en la que se llene el mismo. Así ocurre con los artículos 434 a y 434 b del código penal. En este caso nos encontramos en frente unos tipos penales en blanco. *“La singularidad de las leyes penales en blanco radicaría en que en ellas los*

44 Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal. Sentencia del 26 de marzo de 2007, Proceso No. 25629. M.P. Álvaro Orlando Pérez Pinzón.

45 Corte Constitucional, Sentencia C-194 de mayo 7 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara.

46 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-870 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza sentencia del 15 de octubre 15 de 2002.

47 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-870 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinoza sentencia del octubre 15 de 2002.

preceptos principales no expresan completamente los elementos específicos del supuesto de hecho de la norma secundaria, sino que remiten a otro u otros preceptos o autorizados para que completen su determinación, los cuales se hallan fuera del CP".⁴⁸

Debemos observar entonces, como también para la aplicación de la norma penal es necesario acudir a la norma de contenido administrativo, lo que aconseja como lo hemos venido sosteniendo, que al coincidir para la solución de un conflicto social los dos ordenamientos, deba preferirse el penal y no los dos de forma paralela. En los delitos de Omisión de activos o Inclusión de pasivos inexistentes, cuando la ley se refiere, que los activos omitidos o el menor valor de los mismos, debe ser por "un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria (...)", claramente se hace referencia a un tipo penal en blanco ya que sin la liquidación oficial, realizada previamente por la administración es impensable la infracción al código penal.

La Doctrina internacional como la española al referirse al ilícito tributario y la forma de redacción que tuvo en cuenta el legislador en el artículo 305 del Código Español, señala que se trata de un tipo penal en blanco teniendo en cuenta que para complementar el supuesto de hecho de la norma se debe acudir al derecho administrativo.⁴⁹

La estructura de la legislación penal económica, señala Silva Sanchez, se caracteriza, entre otras por la técnica preferida por el legislador en la configuración de la norma, inclinándose por el uso recurrente de las remisiones o reenvíos normativos. En materia Tributaria, como ocurre con el derecho penal económico, se regulan conductas que ya han sido previamente establecidas y sancionadas por otras áreas diferentes a la penal. En el caso del derecho penal tributario el legislador siguiendo la técnica tradicional del derecho económico, no opta por una legislación penal autónoma en materia penal-administrativa, que se materializaría a través de tipos penales cerrados. En nuestro caso los artículos 402, 434 a y 434b del Código penal son dependientes, es decir accesorios de lo previamente establecido en el ámbito jurídico-público. Este recurso a las leyes penales en blanco se justifica desde el prisma de la técnica legislativa si tenemos en cuenta que la sobrecarga de disposiciones de

otras áreas en el tipo penal puede generar inseguridad jurídica ya que dificulta el conocimiento claro que debe tener el destinatario de la ley penal⁵⁰

5.2. Aspectos relevantes a tener en cuenta en las normas de reenvío.

1. El Derecho penal cede a la legislación administrativa y a la administración pública la configuración de espacios de riesgo permitido. El delito dependerá de lo regulado administrativamente. En este sentido, la determinación de los límites de lo que resulta delito o no, queda en el derecho administrativo o tributario, en este caso se ceden unos márgenes de interpretación; no obstante al momento de la determinación por parte del juez penal, no sobra mencionar que éste cuenta con amplia autonomía.

Lo manifestado anteriormente se justifica aún más cuando se observa que la norma administrativa tributaria (de complemento) se integra en la norma que recibe la remisión acatando la jerarquía normativa de quien la recibe, en este caso el derecho penal. Como la norma extrapenal integra la norma penal, en esta medida se convierte penal. Y conforme a esta visión le será aplicable la garantía del principio de legalidad de *lex praevia* favorable.

2. Debe tenerse en cuenta también, que no existe una reserva de ley para el complemento de las leyes penales en blanco. Es decir la norma extrapenal no necesariamente debe ser una ley, ya que puede mediante decreto el gobierno nacional regular normas relacionadas con impuestos.⁵¹ Las leyes penales en blanco pueden remitir a normas administrativas, pero también a actos administrativos. En el caso del tipo penal colombiano se habla de la presentación de la denuncia penal previa valoración de criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo que deja un amplio espacio para que el director de la Dirección de Impuesto y aduanas o su delegado pueda considerar efectuado o no un delito, por lo menos al punto de presentar la noticia criminal.

3. Se critica la técnica de los tipos en blanco señalando que el derecho penal estaría siendo obligado a proporcionar protección a intereses que vienen por fuera de la ley penal, que son muy sectoriales, fuertemente reguladas y con alto nivel de especificidad, como ocurre con el medio ambiente, y la seguridad de los consumidores. Se menciona el

48 JOAQUIM BAGES SANTACANA. Sistema penal Tributario. Editorial Juruá. Porto 2019. Pag 97.

49 CHOCLAN MONTALVO, JOSE ANTONIO. "La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones". Editorial Boch. Barcelona, 2011. Pag. 39.

50 TIEDEMANN, K. Derecho penal económico. Introducción y Parte General. Ed. Grijley. Lima. (2009) pag 129.

51 Corte Constitucional. Sentencia C 333 de 2001.

fenómeno de la administrativización del derecho penal, en el sentido de que las conductas penalmente tipificadas carecerían de un contenido de desaprobación propio y diferenciado.⁵² Se reduce por esta vía para el derecho penal, el espacio para decidir sobre el merecimiento y la necesidad de protección penal.

No obstante lo anterior, el problema se resuelve si se tiene en cuenta como ya se mencionó, que la norma penal incompleta en su precepto tiene la obligación de establecer de modo expreso el núcleo de lo prohibido, y la norma de complemento entra a formar parte del tipo penal. La ley penal en blanco no puede utilizarse para ampliar, sino para restringir el ámbito de intervención penal.⁵³

5.3. La prueba practicada en el trámite sancionatorio administrativo y su vigencia en el proceso penal.

Esta situación se presenta en la práctica en cuanto a las pruebas adelantadas en los trámites administrativos tributarios y la validez como elementos de conocimiento en el proceso penal para llevar al conocimiento mas allá de toda duda al Juez. La pregunta que surge es si ellas tienen plena vigencia y pueden utilizarse en el trámite penal posterior que eventualmente pudiera iniciarse. La respuesta, en este caso, como se mencionó al hablar del *nom bis in idem* debe ser negativa, ya que para efectos de configuración de la prueba, los elementos materiales probatorios y la información debe haber sido recogida legalmente bajo las reglas de juego del Código de procedimiento penal y bajo el filtro de un juez que controle la afectación de garantías constitucionales.

Obviamente es importante hacer cierto tipo de distinciones, pues resulta que para la judicialización de las conductas punibles, en la mayoría de los casos se requiere de elementos materiales probatorios que deben ser recaudados en el trámite administrativo. Y aquí distinguiríamos, si se trata de prueba documental, la misma para ser introducida debe hacerse con testigo de acreditación y garantizando la correspondiente cadena de custodia para la autenticación del elemento probatorio. Los resultados del correspondiente proceso sancionatorio, en caso de existir a lo sumo pueden ser usadas como una pericia que se debe sumar a la valoración

del juez. Pero si hay información que se obtuvo con violación del debido proceso (procesal penal), el medio probatorio no podrá usarse y tendrá la fiscalía que usar otros medios para probar sus pretensiones.

Debe tenerse en cuenta que el trámite administrativo muchas veces es mas "laxo" en las garantías fundamentales para recolección probatoria. El derecho administrativo sancionador preve por ejemplo poder acceder a sistemas informáticos, bases de datos, correos electrónicos sin orden judicial previa. Pruebas que conforme al artículo 29 superior serán nulas de pleno derecho en el trámite penal.

La segunda cuestión a resolver será: ¿Si la norma extrapenal al ser integrada al tipo, supone la inclusión también de criterios interpretativos o criterios de apreciación de prueba del área del que procede? Desde el punto de vista sustancial, según lo señalado la norma entra a formar parte del tipo penal con las consecuencias que ello implica y procesalmente las reglas de prueba también tendrán un alcance diferente sobre todo en virtud del principio de presunción de inocencia.

Esta situación nos aproxima a una de las conclusiones del tema sobre que estamos hablando y es que como lo seguiremos indicando la existencia de un tronco común, *ius puniendi* o potestad de sancionar en cabeza del Estado, justifica que estudiemos bajo un conjunto normativo los parámetros troncales de imposición de sanciones con carácter tributario o derivadas del incumplimiento de obligaciones sustanciales producto del deber de solidaridad y la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, pero al momento de traer al derecho penal la materia del reenvío éstas deben ser interpretadas desde el ámbito del derecho penal (criminal). Los conceptos propios del derecho administrativo son reinterpretados desde el prisma del derecho penal.

6. Toma de postura

Al respecto debemos señalar la existencia de dos posturas, la primera que reconoce la una unidad en la potestad del Estado que se materializa en el derecho penal tributario, de tal forma que la potestad estatal de sancionar es única y no existe una diferencia. Este es el punto de partida de lo que se ha denominado el derecho penal tributario como disciplina normativa que entiende que las garantías del derecho penal se pueden trasladar al procedimiento administrativo sancionador, es decir que son exactamente las mismas.

52 JOAQUIM BAGES SANTACANA. Sistema penal Tributario. Editorial Juruá. Porto 2019. Pag 53.

53 TERRADILLOS BASOCO, J. "Sistema penal y empresa", en AAVV (Terradillos, J. y Acale, M. coord.) «Nuevas tendencias en Derecho Penal económico», Universidad de Cádiz, Cádiz. (2007) Pag 30.

En el discurso esta visión es loable y tranquiliza al destinatario de un proceso Administrativo tributario que puede hacer uso en su defensa de todos los medios con que se defiende alguien investigado por un delito, ya que las garantías del proceso penal tienen rango constitucional y es más, hacen parte del bloque de constitucionalidad conformando los tratados internacionales sobre derechos humanos.

La otra visión a la que hacemos referencia es aquella que diferencia claramente el derecho penal del derecho sancionatorio tributario y que lo construye a partir de diferencias cualitativas del ius puniendi criminal; ya que éste aparte de cumplir con una función preventiva, también protege el orden social, persiguiéndose con su aplicación fines de prevención general, especial y retribución justa conforme al artículo 4 del Código Penal. Entre tanto con la potestad administrativa sancionatoria se busca garantizar la administración y el funcionamiento de las actividades sociales. Se resalta así una función simbólica del derecho penal en razón a la especificidad de las sanciones que impone, lo que justifica que apartir del Estado Social se considere que el derecho penal es subsidiario y fragmentario, es decir que es la última y la forma más drástica que ha establecido la Constitución y la ley para resolver un conflicto social. El derecho penal como es sabido hace uso excesivo de la privación de la libertad, es estigmatizador, sus consecuencias (pena privativa de la libertad) no resocializan, pero no obstante es todavía considerado como el último eslabon para proteger los intereses sociales definidos en la Constitución política.

Desde esta posición, pretender trasvazar de forma integral el contenido teórico del derecho penal al derecho tributario, para fundar el derecho penal tributario rinde frutos única y exclusivamente teóricos, ya que al final siempre se establecen matices y no debemos olvidar que de lo que se trata es de establecer filtros a la potestad sancionatoria del Estado. Pensemos en el siguiente ejemplo: En el transcurso de un procedimiento administrativo tributario sancionador, por presunta omisión de activos la DIAN adelanta actividades de fiscalización amplias basadas en el ordenamiento tributario que desconocen los principios del debido proceso penal, como solicitar información al contribuyente coactivamente, puede acceder sin orden judicial previa a información contenida en bases de datos, computadores o correos electrónicos del investigado y tomar decisiones conforme a las actas realizadas por sus funcionarios.

Desde el punto de vista del sistema procesal penal, esas actividades son violatorias del debido

proceso y la presunción de inocencia, ya que el método procesal penal exige que sólo las legalmente recolectadas (con control previo y/o posterior del juez de control de garantías) sean pruebas, siempre que se introduzca en el juicio oral y contradictorio. Sin embargo si entendemos que en el trámite administrativo sancionador se tuvieron en cuenta las mismas garantías específicas del derecho penal, se podría “trasladar” la prueba al proceso penal y eventualmente imponer una pena teniendo como fundamento pruebas que se practicaron por ejemplo sin un control.

Lo que hemos expuesto significa, en nuestro sentir, que si se pueden aplicar las garantías del derecho penal al administrativo sancionador, pero eso no significa que sean exactamente las mismas y menos que por esa vía se preconstituya prueba penal, sin los rigores Constitucionales derivados del debido proceso.

Caracterización del delito tributario. Particularidades. Diferencias con el delito de estafa

Por Germán L. Gianotti

I.- INTRODUCCION.

Mucho se ha escrito sobre los caracteres típicos de las figuras delictivas de evasión tributaria y previsional¹, como por ejemplo si es un delito especial propio y, en función de ello, quienes pueden asumir la calidad de autor o coautores²; la naturaleza del importe mínimo requerido para que se configure el delito³; la necesaria presencia del ardid o engaño y, fundado en esto último, su semejanza o diferencias con el delito de estafa básico contenido

¹ En referencia a los delitos de evasión contenidos en los actuales arts. 1 y 5 del actual Régimen Penal Tributario (según Ley N° 27.430). Valga remarcar que los delitos descriptos en los arts. 2 y 6 del mismo régimen penal constituyen delitos agravados de las citadas figuras básicas por lo que, en lo sustancial, sus estructuras típicas no cambian. En este artículo usaremos la expresión delito de evasión tributaria como comprensivo de la evasión tributaria propiamente dicha y de la evasión previsional, al solo efecto de simplificar la exposición, atendiendo a que estructuralmente son delitos sustancialmente análogos. Recomendamos a los fines de un análisis más completo y exhaustivo, por su calidad técnica y precisión conceptual, el trabajo del Dr. Mariano Longobardi titulado “El delito de evasión tributaria como tipo penal especial propio en relación con la autoría. Sus implicancias en el marco de la teoría del delito”, en Revista de derecho penal, Derecho penal económico, Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2008, Derecho penal tributario – II, Director Edgardo Alberto Donna, págs. 233 a 286.

² En España se ha discutido largamente esta cuestión. Algunos sostienen que el delito de evasión permitiría la atribución de la calidad de autor al *extraneus* al considerarlos “delitos de posición” (vide Jesús-María Silva Sánchez, Derecho penal de la empresa, Ed. BdeF, 2ª ed. actualizada y ampliada, 2020, págs. 41/42).

³ Si estamos ante una condición objetiva de punibilidad o un elemento del tipo. En el plexo legal actualmente vigente el legislador consignó expresamente que dicho importe responde a la primera categoría conceptual citada. Estimamos humildemente que esto es un error, en tanto dicha caracterización no se compadece con una solución propia de un Estado de Derecho constitucional que respete los principios y garantías actualmente aplicables en esta materia en nuestro país que rigen por imperio, no solo de la Carta Magna Nacional, sino también, y muy especialmente, por los Pactos Internacionales de Derechos Humanos.

en nuestro Código Penal (art. 172); entre muchos otros temas.

En este pequeño aporte solo queremos centrarnos en varias de las características típicas mencionadas y su relación con el mentado delito de estafa, destacando sus similitudes y diferencias.

II.- DELITO DE ESTAFA.

El delito de estafa está legislado en el art. 172 del Código Penal. Este dispositivo legal reza textualmente –en la parte que nos interesa– lo siguiente:

“ARTICULO 172. - Será reprimido con prisión de un mes a seis años, el que defraudare a otro con nombre supuesto, calidad simulada, falsos títulos, influencia mentida, abuso de confianza o aparentando bienes, crédito, comisión, empresa o negociación o valiéndose de cualquier otro ardid o engaño.”

Este delito contiene varias características típicas bien delineadas por la doctrina y la jurisprudencia. En este sentido, podemos describir el aspecto objetivo del tipo como compuesto por los siguientes elementos que necesariamente deben encontrarse presentes para que estemos ante un delito de estafa, a saber:

- **El fraude –ardid o engaño–**
- **El error**
- **La disposición patrimonial perjudicial**

Núñez sostiene respecto al fraude que debe ser siempre engañoso, sea que para inducir en error, el autor use artificios o maniobras objetivas para simular hechos o disimularlos (ardid), sea que falsee la verdad sin utilizarlos (engaño simple o puro)⁴.

Interesantes resultan las palabras de la Cámara criminal de la Capital Federal a los fines de caracterizar adecuadamente el primero de los requisitos típicos de la estafa y que, verificado en el plano fenoménico, debe ser la causa o la razón de

⁴ Núñez Ricardo, Tratado de derecho penal, T. IV, Ed. Marcos Lerner, Córdoba, 1989, págs. 296/297.

los otros que lo siguen en el tiempo. Dicho tribunal sostuvo al respecto:

“...La tendencia del legislador ha sido establecer una distinción entre los hechos fraudulentos simples fáciles de conocer y descubrir sin mayor esfuerzo, y que no presentan un verdadero peligro, de aquellos otros que más complicados y mejor urdidos alarman la seguridad de los ciudadanos porque los exponen a cada momento a sorprender su prudencia. La ley penal no puede ocuparse de la astucia y fraude que acompaña un gran número de transacciones; ellas escapan al castigo por la dificultad misma de suministrar la prueba, y su incriminación traería por resultado perturbar todas las convenciones, lo que importaría un verdadero atentado a la libertad de comercio. La ley penal sólo debe intervenir cuando los hechos se produzcan con un carácter grave que permita precisarlos; cuando los ciudadanos se hallan impotentes para garantizarse por sí mismo, y tienen necesidad de la justicia; cuando se produce una perturbación social que reclama reparación...”⁵

Estas palabras nos remiten a una cuestión fundamental en el fraude, que es la relativa a la idoneidad del ardid o engaño. Básicamente hay dos grandes posturas para determinar la idoneidad del ardid o engaño. Una objetiva que propugna considerar que el ardid o engaño debe ser capaz de ocasionar el error en el tipo medio de personas correspondientes a la categoría del sujeto pasivo. Otra subjetiva que atiende a que la idoneidad debe valorarse en función al sujeto pasivo concreto⁶.

⁵ Tomado en Jofre Tomás, El código penal de 1922. Concordancias, bibliografía, jurisprudencia, comentarios. Ed. Abeledo, Buenos Aires, 1922, pág. 172.

⁶ Algunos hablan de una tercera postura que entiende que la eficacia engañosa del medio utilizado se determina por su éxito en el caso concreto sin que la ley presuponga el uso de un ardid o engaño de una cierta entidad objetiva. Es decir, si produjo un error y consiguiente perjuicio patrimonial ya se considera *per se*

Núñez⁷ entiende que la idoneidad del engaño se mide por su eficacia de acuerdo al caso concreto, sin perder de vista las condiciones particulares de la víctima.

Particularmente adherimos a las preclaras palabras de Buompadre⁸ que expone como tesis dominante una mixta, es decir, de tipo objetivo-subjetivo, de tal suerte que objetivamente el engaño debe medirse con arreglo a la existencia de una maniobra defraudatoria que tenga apariencia de seriedad y realidad suficientes para defraudar a personas de mediana perspicacia e inteligencia, completándose con una visión “subjetiva” que determine la idoneidad del engaño en función de las condiciones personales del sujeto pasivo.

Tenemos luego el error, el cual es un eslabón inexcusable que debe existir entre el fraude y el perjuicio patrimonial, en ese expreso y determinado orden. Siguiendo a Núñez, el error debe recaer sobre un hecho o una circunstancia del acto, ya sea éste unilateral o bilateral, que representa la disposición patrimonial y puede referirse a la naturaleza material o jurídica del acto, a su ejecución, o a su causa o motivo; o a los intervinientes en él, a sus situaciones, condiciones o intenciones⁹.

Por último, tenemos el perjuicio patrimonial, el cual implica una disminución del valor económico del patrimonio del sujeto pasivo producida a consecuencia directa del error que le causara el ardid o engaño desplegado por el sujeto activo.

Delineado en forma genérica los contornos típicos del delito de estafa, nos centraremos en el delito de evasión tributaria a los fines de destacar aquellas similitudes y diferencias que podemos encontrar, tarea que tiene como fin delimitar claramente el tipo objetivo del delito fiscal *subexamine*.

idóneo y, por ende, estaría configurado el tipo objetivo del delito de estafa. No vemos esta postura como aplicable al texto legal argentino, en tanto así interpretado quedarían comprendidas dentro del tipo penal engaños menores que realmente incluyan aquellas conductas desplegadas con astucia llevada adelante por el supuesto sujeto activo que, como fuera ya dicho, no deberían ser ámbito del poder punitivo estatal, toda vez que se atendería contra la libertad de comercio y las relaciones privadas en general de contenido patrimonial, causando una inmovilidad insostenible a la luz del progreso humano.

⁷ Núñez, ob. cit., págs. 298/299.

⁸ Buompadre Jorge, Estafas y otras defraudaciones, Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, 2006, pág. 52.

⁹ Núñez, ob. cit., págs. 305/306.

III.- EL DELITO DE EVASIÓN TRIBUTARIA – DIFERENCIAS Y SIMILITUDES CON EL DELITO DE ESTAFA.

Este delito se encuentra regulado en el art. 1 del Régimen Penal Tributario¹⁰ actualmente vigente según ley N° 27.430, el cual expresa textualmente: *“ARTÍCULO 1°.- Evasión simple. 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 un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) 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.*

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.”

En primer lugar, se puede observar una característica distintiva con el delito de estafa y que se refiere a la particular calidad que debe poseer el sujeto activo del ilícito. En efecto, la ley requiere que el mismo sea **“obligado”** tributario. Este concepto hace alusión al polo pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir, al sujeto que, luego de acaecido el hecho imponible, debe cumplir la prestación¹¹ que hace al objeto de la obligación generada a consecuencia de la verificación en el plano fenoménico de la hipótesis de incidencia.

Huelga remarcar que el delito de estafa es un delito común¹², por lo que el sujeto activo del mismo no requiere poseer cualidades específicas para consumir el tipo penal. Pero no es así en el delito de evasión¹³. Vemos aquí una principal diferencia entre ambos delitos.

Esta cuestión determina que si el autor de la evasión es una persona que no tiene la calidad de “obligado” no tendremos delito alguno, en tanto solo podría asumir la calidad de partícipe –será necesario o secundario según su aporte al hecho- mas nunca la de autor, y como sabemos la participación en nuestra legislación es accesoria y limitada de un injusto ajeno. En consecuencia, al no existir autor doloso no podremos tener jamás un partícipe¹⁴.

Ahora bien, el carácter de “obligado” debe precisarse a los fines de evitar confusiones que atenten contra el principio de máxima taxatividad interpretativa y *pro homine* que rigen en nuestro país. Así, observamos que el RPT no define dicha calidad, por lo que debemos necesariamente remitirnos a la ley N° 11.683 o al Código Tributario local¹⁵ que regula específicamente quiénes pueden asumir el carácter de obligado tributario.

En tal sentido, tenemos que la mentada ley de procedimiento tributario, dentro del Capítulo II titulado “Sujetos de los deberes impositivos”, describe en el art. 5 a los “responsables por deuda propia” o “contribuyentes” y en el art. 6 a los “responsables por deuda ajena”. Es claro que a estos sujetos se refiere la ley penal tributaria cuando habla de “obligados”. Serían los contribuyentes, los responsables por deuda ajena¹⁶ y los responsables sustitos.

No compartimos aquellas posiciones doctrinarias¹⁷ que incluyen dentro de los sujetos

¹⁰ En adelante indistintamente RPT.

¹¹ Específicamente una “obligación de dar sumas de dinero”.

¹² La prueba de ello es la utilización en el tipo penal de la expresión “el que”.

¹³ Así, podemos definir a los delitos especiales como aquellos en que los posibles autores están limitados por la norma, porque en la definición típica se exige que el sujeto activo reúna determinada característica, y sólo quien la posea puede ser autor (tomada de “La autoría en los delitos tributarios”, Carolina L. I. Rebiglio, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 72).

¹⁴ Valga como ejemplo el caso de un gerente de compras que, para provecho propio, fragua gastos en la compañía para la que trabaja. Esos gastos falsos generarán un tributo menor al debido –impuesto a las ganancias por ejemplo, así como también, según el caso, IVA- en cabeza de la compañía, pero sus directivos, al no ser parte del concierto delictivo, no serán imputables por delito de evasión alguno. Ello más allá que en el plano del tributo el mismo se deba y pudiera haber, eventualmente, hasta una responsabilidad solidaria en cabeza del gerente –por imperio del dispositivo contenido en el inc. “f” del art. 8 de la ley 11.683- o de los directivos de la empresa –por imperio del inc. “a” del art. 8 de la ley procedimental-.

¹⁵ Atendiendo a que el actual RPT también protege las haciendas públicas provinciales y de la CABA.

¹⁶ Los únicos que no se encuentran comprendidos en el concepto de “obligados” descriptos por el RPT son los “agentes de retención y percepción” mencionados en el inc. “f” del art. 6 de la ley N° 11683, en tanto los mismos no pueden evadir tributos, por cuanto el objeto de su prestación jurídica obligacional se refiere al ingreso de pagos a cuenta de tributos de terceros. Es por ello que se legisla a su respecto una figura delictiva específica como es la del art. 4 del RPT conocida como “apropiación indebida de tributos”.

¹⁷ Por ejemplo, Villegas (Régimen penal tributario

“obligados” a los responsables solidarios comprendidos en el art. 8 de la aludida ley procedimental. A nuestro juicio, más allá que la mayoría de esos sujetos están mencionados en el art. 6 del mismo plexo legal, por lo que su carácter de “obligados” no se discute, debe hacerse una necesaria distinción con otros sujetos mencionados en el art. 8 que no se encuentran incluidos dentro de los “responsables por deuda ajena” que menciona el citado art. 6. Así tenemos, por ejemplo, que los mencionados en los incs. “b”¹⁸, “e”¹⁹, “f”²⁰, “g”²¹, “h”²²

argentino, 1ª ed., Bs. As., Depalma, 1993, pág. 274).

¹⁸ “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior y con carácter general, los síndicos de los concursos y de las quiebras que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables, respecto de los períodos anteriores y posteriores a la iniciación del juicio respectivo; en particular, tanto si dentro de los quince (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial como si con una anterioridad de quince (15) días al vencimiento del plazo para la verificación de los créditos, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo....”.

¹⁹ “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

e) Los sucesores a Título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio.

La responsabilidad del adquirente, en cuanto a la deuda fiscal no determinada, caducará:

1. A los tres (3) meses de efectuada la transferencia, si con una antelación de quince (15) días ésta hubiera sido denunciada a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

2. En cualquier momento en que la Administración Federal de Ingresos Públicos reconozca como suficiente la solvencia del cedente con relación al tributo que pudiera adeudarse, o en que acepte la garantía que éste ofrezca a ese efecto...”.

²⁰ “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las

e “i”²³ del art. 8 de la ley 11.683 no pueden ser sujetos activos del delito de evasión, toda vez que no se verifica a su respecto el deber especial de tener que ingresar los tributos de los contribuyentes sino que, en todo caso y luego de un procedimiento específico que determine su eventual responsabilidad solidaria, podrán responder por haber colaborado culposa o dolosamente con la falta de ingreso del tributo por parte de los mencionados sujetos²⁴. No son, en definitiva, sujetos pasivos de la

sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

f) Los terceros que, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines...”.

²¹ “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

g) Los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a su cancelación, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no regularizaran su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago...”.

²² “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

h) Cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas, de un agrupamiento de colaboración empresarial, de un negocio en participación, de un consorcio de cooperación o de otro contrato asociativo respecto de las obligaciones tributarias generadas por la asociación como tal y hasta el monto de estas últimas...”.

²³ “ARTICULO 8º — Responsables en forma personal y solidaria con los deudores del tributo. Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:...

i) Los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de esta ley. En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por esta última, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible...”.

²⁴ Esto indica a las claras que si pueden asumir la

relación jurídica tributaria, sino que pueden tener que responder con posterioridad y bajo ciertas condiciones junto a dichos sujetos pasivos – responsables por deuda propia o ajena-.

Adicionalmente, al no ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, normalmente no poseen el **dominio del hecho**²⁵. **Pero lo fundamental y determinante que califica a estos sujetos como extraneus es el hecho que no tienen la obligación de presentar las DDJJ e ingresar los tributos resultantes de conformidad con las normas tributarias específicas.** Mal podrían ser autores de un delito sobre el cual no tienen la obligación citada en cabeza propia.

Al tocar esta cuestión del dominio del hecho cabe comentar brevemente cómo puede verificarse tal dominio en el caso de los directivos de una compañía en donde observamos a nivel horizontal el principio de *división del trabajo* y a nivel vertical el *principio de jerarquía*. Este punto no es menor si se piensa que en organizaciones más o menos complejas el directivo que puede ser autor de la evasión normalmente no coincide con el ejecutor material del delito.

En este punto entendemos aplicable lo que expone magistralmente el Dr. Zaffaroni²⁶, el cual sostiene que estaríamos ante autores de la determinación de otro a provocar un resultado típico. Así, explica este destacado autor en sus palabras: *“Los casos que hemos planteado no son atípicos²⁷ ni impunes en el CP argentino. El art. 45 CP dispone claramente: En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo. En todos los casos mencionados, sin duda que hay determinación directa. Esta existe en los casos de autoría directa por medio de quien no realiza conducta, como en los de autoría mediata y en los de instigación, pero también de quienes*

calidad de cómplices necesarios o secundarios de la evasión de terceros (arts. 46 y 47 del CP).

²⁵ Salvo los responsables solidarios mencionados en los incisos “f” y “h” del art. 8 de la ley 11.683, resulta difícil imaginar a los otros sujetos en una situación real de dominio del hecho. Por eso sostenemos que normalmente no suelen poseer dicho dominio. Esta situación es exhaustivamente analizada por Longobardi en ob. cit., punto 11., bajo el título “El caso del *intraneus* sin dominio del hecho”, págs. 257/258.

²⁶ Eugenio R. Zaffaroni, Alejandro Alagia y Alejandro Slokar, Manual de derecho penal, Ed. Ediar, Bs. As., 2006, 2ª edición, pág. 620.

²⁷ En referencia a los delitos de propia mano y a los *delicta propria* o delitos propios o, como expusimos antes, delitos especiales.

determinan sin ser autores ni instigadores es incuestionable que estos supuestos caben dentro de la fórmula del CP... Parece claro que el CP en esa fórmula también crea un tipo de autor de determinación. Los determinadores que no son autores ni cómplices son penados como autores, pero no del delito, sino de la determinación de otro a la producción de un resultado típico...”

Para luego de lo expuesto, finalmente concluir: *“Por ende, siempre que hay determinación debe imponerse la pena del delito y la única explicación que esto tiene es que la propia ley construye un tipo de autoría de determinación... Por ello, el concepto de determinador no se agota en la instigación y en la autoría mediata, sino que incluye una tercera variable, que es la del tipo de autor de determinación, lo que implica una prohibición legal de ser autor de la determinación misma de otro a la materialización de una mutación típica del mundo.”*

Para aquellos que no adhieran a esta postura, cabría profundizar en la línea de una división funcional de tareas para entender al directivo como autor²⁸ del delito, tomando para ello antecedentes como por ejemplo aquella expuesta por el Tribunal Supremo Español al analizar el rol del cabecilla de una banda que ideó el plan pero no ejecutó materialmente el mismo²⁹. Así, dicho máximo tribunal afirmó en la Sentencia STS N° 1180/2010 –RJ 2011, 27-³⁰ *“Por lo tanto, para calificar como coautor³¹, por codominio funcional, a quien planifica es preciso que, además, controle mediante su dirección o de alguna otra forma, la misma ejecución del hecho”*.

Cabría considerar que el directivo o los directivos poseen lo que Silva Sánchez³² llama **“el dominio social típico”**.

²⁸ Dado que el autor material jerárquicamente inferior no podría ser considerado autor por no reunir las cualidades que justamente requiere este delito especial.

²⁹ Doctrina que cabría entender aplicable a nuestro país dada las similitudes entre los textos legales vigentes relativos al concurso de personas en la realización del delito –España arts. 27, 28 y 29. Argentina arts. 45 a 48-.

³⁰ Tomada del libro “Derecho penal de la empresa”, de Jesús María Silva Sánchez, Ed. BdeF – Edisofer SRL, 2ª ed. actualizada y ampliada, Madrid y Bs. As., reimpresión 2020, pág. 113.

³¹ Se refiere a coautoría dado que se analizaba un delito común. Como dijimos, en el caso de la evasión tributaria, debería directamente considerarse al que planifica y tenga la dirección de la compañía como autor y, en todo caso, al ejecutor material cómplice –primario o secundario según cuál sea la calidad de su aporte-.

³² Ob. cit., pág. 167.

Aun cuando estas expresiones relativas al dominio del hecho tienen un tinte marcadamente normativo, no podemos dejar de exponer que la concepción del dominio del hecho necesariamente le fue dando cada vez una mayor cabida a concepciones normativas de dominio a los fines elaborar su tesis comprensiva de la coautoría.

No compartimos que en este tipo de delitos se pueda prescindir del necesario dominio del hecho – aun con tintes marcadamente normativos- por entender que estamos ante un delito de pura infracción de un deber. En este punto, y a los fines de no extendernos demasiado en el análisis, citamos las claras palabras de Mario Laporta³³, el cual afirma: *“Retomando entonces, la idea de concebir al delito fiscal en la Argentina como un delito de pura infracción de deber es, además de equivocada, impracticable. Pretender aquí que el tipo de la evasión fiscal pueda ser realizado con una aritmética suma de la infracción de un deber extrapenal (tributario en el caso) y el monto evadido resulta ya una interpretación insuficiente del tipo penal que además de tal –eventual- infracción exige expresamente que haya un ardid o engaño y que, también, este debe tener una entidad similar al de la estafa.”*

Dicho lo anterior, podemos ahora introducir unas breves palabras sobre lo atinente a la entidad del ardid o engaño, tal como expuso en forma contundente el doctor Mario Laporta al final del párrafo citado en el párrafo precedente.

Compartimos cabalmente esta idea en tanto creemos que necesariamente el ardid o engaño desplegado por el obligado debe necesariamente tener cierta entidad como para que estemos en presencia del delito bajo comentario.

Valga a estos efectos recordar un señero fallo de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal³⁴, en donde este tribunal analizó los requisitos típicos del delito de evasión previsto en el art. 1° de la ley 24.769. Nos referimos al fallo dictado en la causa “Texeira, Casimiro Da Conceicao y Costa Pereira, María Manuela”, fallo del 02/03/2005 (La Ley 09/11/2005), en donde la citada sala afirmó rotundamente: *“...lo que se pena en el caso de la evasión tributaria es la conducta de evadir el pago de*

los tributos mediante conductas fraudulentas u omisivas, por lo cual, para ser punible esta figura, como se dijo más arriba, debe estar acompañada de fraude”.

El Tribunal reitera y ratifica la necesidad de que para considerar típica una conducta en los términos del art. 1° de la ley 24.769 es imprescindible acreditar la existencia del “ardid o engaño” como una manifestación concreta y complementaria de la intención delictiva; **pero además para que dicha manifestación -sea por acción u omisión- pueda ser calificada como “ardidosa o engañosa” en los términos del delito que analizamos, es menester una mínima aptitud para lograr su resultado, esto es, impedir al Organismo Fiscal conocer la verdadera situación tributaria del obligado.**

En efecto, expresamente señala el fallo citado en el voto del Dr. Fégoli: *“...el ardid desplegado para burlar al fisco debe ser idóneo, y a mi entender 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. Ello por cuanto la figura no tipifica la simple mentira sin basamento alguno o fácilmente detectable”³⁵.*

Entendemos que este requisito deviene fundamental, especialmente al incoarlo con el perjuicio patrimonial. Es aquí donde yace su anclaje fundamental en la figura delictiva bajo comentario y que expone una diferencia radical con el delito de estafa.

Por la claridad de sus palabras, transcribimos lo que expone el Doctor Facundo Cortés Olmedo³⁶ al respecto: *“Ahora bien, se ha dicho y con razón, que la figura de evasión prevista en la ley penal tributaria como una especie particular de fraude, encuentra un paralelismo en la figura básica de la estafa contemplada en el art. 172 del C. Penal, en tanto ambas estructuras típicas precisan del engaño o error en la víctima a partir de la acción u omisión desplegada por el sujeto activo del delito; sin embargo entre ambas figuras existe una diferencia medular respecto la finalidad del engaño o error de la víctima, pues en el delito de estafa el engaño constituye la razón de la disponibilidad patrimonial perjudicial para la víctima, mientras que en el delito de evasión el*

³³ “La evasión fiscal como delito de infracción de un deber”, en la obra titulada “Derecho Penal Tributario”, Directores Juan Manuel Álvarez Echagüe y José María Sferco, Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2019, pág. 357.

³⁴ Actualmente Cámara Federa de Casación Penal.

³⁵ Lo destacado nos pertenece.

³⁶ “Hacia una correcta delimitación típica del delito de evasión fiscal”, Diario La Ley, Año LXXIV N° 50, 12/03/2010.

engaño pretende disimular u ocultar la verdadera realidad tributaria del sujeto activo del delito, para el caso el contribuyente o responsable³⁷, o sea en esta segunda hipótesis delictual no existe disponibilidad patrimonial como consecuencia de un engaño, sino, en todo caso, la no percepción íntegra y tempestiva de un tributo a partir de una falsa o incompleta exteriorización de las circunstancias y/o hechos con trascendencia tributaria, más precisamente con incidencia en la determinación del tributo.-

En función de esta última consideración es donde adquiere vital importancia la “idoneidad” del “ardid o engaño” para lograr su finalidad el autor, y para ello, según lo entiendo, no pueden obviarse dos situaciones particulares de la realidad sobre la cual actúa la norma penal en cuestión, a saber: primero las características del sujeto pasivo, esto es, del receptor del engaño, en el caso la Administración Fiscal de Ingresos Públicos; y segundo, la forma, modalidad y mecanismos que regulan la relación fisco-contribuyente, en especial la forma o procedimiento de “determinación” de la obligación tributaria.³⁸”

Es por lo que prístinamente explica el Dr. Cortés Olmedo que la idoneidad del ardid posee tamaña entidad en el delito de evasión³⁹. Asimismo, entendemos que el mismo debe sopesarse a la luz de lo que Zaffaroni describe como “dominabilidad”, criterio fundamental a los fines de la imputación de un *pragma* delictivo.

Así, Zaffaroni explica que “no hay dominabilidad cuando los medios son notoriamente inadecuados para la obtención de los fines”⁴⁰.

Siendo ello así, cuando el medio utilizado por el obligado para ocultar su verdadera capacidad contributiva resulta claramente inadecuado para que

surta efecto su cometido, teniendo en cuenta la capacidad técnica de los cuadros de AFIP así como la información que la misma posee en sus bases de datos –ya sea por información brindada por el propio contribuyente o por terceros-, estamos ante una ausencia de dominabilidad que obsta la imputación del tipo objetivo al referido sujeto.

IV.- CONCLUSIÓN.

De conformidad con lo que expusimos en esta breve colaboración observamos que el delito de evasión fiscal tiene una construcción similar a la estafa, fundamentalmente alrededor del fraude que importa el despliegue de una conducta ardidosa o engañosa por parte del sujeto activo.

Sin perjuicio de ello, posee diferencias no menores que le dan una impronta propia que no pueden ser soslayadas a los fines de un análisis dogmático consistente que otorgue cánones racionales en su aplicación concreta.

No resultan en tal sentido menores las diferencias destacadas relativas a la calidad de obligado que debe poseer el sujeto activo, así como también la importancia que juega la idoneidad del ardid o engaño ante la ausencia en el tipo objetivo del error, el cual no juega papel alguno especialmente teniendo en cuenta el sistema de declaración dominante en nuestro ordenamiento, como es el de autodeclaración.

³⁷ Tal vez esta distinción no es tan clara en el delito del art. 3 del RPT llamado “Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales”. Aquí se cabe pensar en la existencia de un error del funcionario que autoriza el otorgamiento de los beneficios fiscales causado directamente por el ardid o engaño previo desplegado por el obligado.

³⁸ Lo destacado nos pertenece.

³⁹ Además, este punto tiene engarce directo también con el hecho que nuestro sistema legal no admite la prisión por deudas -artículo 7.7 de la Convención Americana de Derechos Humanos de rango constitucional por imperio del art. 74, inc. 22, de la CN-, ergo el fraude deviene un imperativo lógico necesario para que pueda aplicarse sanción penal alguna en estos casos.

⁴⁰ Ob. cit., pág. 399.

Lucha contra el fraude y evasión fiscal en situación COVID -19: Medidas proyectadas en España y nuevos enfoques hacia el cumplimiento voluntario¹

Por Gemma Patón García
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Centro Internacional de Estudios Fiscales

1. CONTEXTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL DERIVADO DE LA PANDEMIA

La crisis sanitaria derivada del COVID-19 trae como consecuencia directa un aumento de gasto público exponencial al que hay que atender de manera inmediata e inexcusable. La situación económica actual a nivel mundial debido a la pandemia concatena efectos de aumento de gasto público asistencial y prestacional, debido al aumento del desempleo, falta de cobertura de prestaciones para la conciliación familiar, etc.) y además disminuye la actividad económica y el consumo de los hogares (al menos del comercio minorista y más cercano al ciudadano, frente al florecimiento del comercio on line). Frente a ello, se precisa la consolidación de ingresos fiscales que permitan la financiación pública para la cobertura de tal aumento de gastos y, en este orden, la lucha contra la evasión y fraude fiscal desempeña un papel trascendental. Sin perjuicio de ello, las acciones internacionales se enfocan hacia las nuevas orientaciones centradas en la tributación de los beneficios de las empresas tecnológicas esencialmente. Al mismo tiempo, corren nuevos tiempos para la organización operacional de las Administraciones tributarias contagiadas por el

nuevo escenario de las tendencias hacia la búsqueda del cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

La lucha contra la evasión y fraude fiscal representa el principal objetivo de instituciones y actores sociales en el que los agentes implicados deben tomar conciencia y actuar corrigiendo las distorsiones que puedan relevase como elementos y/o causas que inciden en supuestos de pérdida recaudatoria de las Administraciones tributarias nacionales. Así, tanto los gobiernos como los aplicadores de las normas tributarias han de enfrentar este problema en que convergen algunos rasgos similares tanto a nivel internacional como a nivel nacional, si bien han de distinguirse especialidades en cada país. Conceptualmente, la evasión supone toda eliminación o disminución de la cuantía tributaria devengada dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran un incumplimiento violando disposiciones legales, mientras que la elusión consigue el mismo resultado de merma recaudatoria para las Administraciones tributarias si bien mediante el uso de formas o estructuras jurídicas anómalas para esquivar o minimizar la carga tributaria.

Dentro del escenario de tributación internacional, el enfoque viró desde la articulación de los mecanismos de corrección de la doble imposición que se produce como consecuencia de la soberanía nacional de cada jurisdicción, hacia la definición y localización de los países o entidades donde existe una escasa o nula tributación y que conducen a la creación de paraísos fiscales donde las rentas y beneficios pueden guarecerse quedando exoneradas de gravamen alguno.

En este itinerario, los últimos años se han producido avances muy significativos en los instrumentos que permiten luchar contra la doble “no tributación” bien mediante la erosión de las bases imponibles de gravamen, o bien procediendo a la desviación de beneficios en jurisdicciones más beneficiosas fiscalmente hablando. Estos instrumentos se han sustentado en el desarrollo del intercambio de información tributaria entre Estados, particularmente, como medio para lograr la detección de supuestos de evasión fiscal y a cuya articulación y perfeccionamiento en el futuro se fía en buena medida el éxito de las acciones internacionales de lucha contra la evasión y fraude fiscal. Sin embargo, son otras muchas las medidas que han de adoptarse en el ámbito normativo, operativo y de ejecución de las políticas públicas que colaboren y apoyen en los resultados recaudatorios obtenidos por cada Estado.

¹ Este texto tiene origen en el Seminario “Infracciones y sanciones en las jurisdicciones locales. Cuestiones procedimentales y sustantivas. La situación en Argentina y en España” celebrado en modalidad *on line* el día 27 de octubre de 2020 y se enmarca dentro de las actividades organizadas por el Observatorio de Derecho Penal Tributario (Facultad de Derecho, UBA, Argentina). Asimismo, la ponencia constituye un resultado en el seno del Proyecto de investigación “Los derechos de los contribuyentes y la lucha contra el fraude fiscal en los diferentes niveles de Hacienda”, Referencia: SBPLY/17/180501/000166, financiado por la Consejería de Educación, Cultura y Deportes, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (España).

Así pues, si bien la evasión y el fraude fiscal son objetivos comunes deben ser atendidos con la mayor coordinación posible, las medidas nacionales dirigidas a lograr estos desafíos son imprescindibles para la remoción de obstáculos que internamente se presentan. Por esta razón es preciso ubicar la importancia del tema dentro del área regional en la que nos situamos y analizar las causas por las que se produce la evasión fiscal, de modo que ello permitirá concretar las vías de acción y afianzar una óptima orientación en las propuestas a formular para mejorar la lucha contra la pérdida de la justa tributación que lastra el crecimiento y desarrollo social de las sociedades contemporáneas.

En este sentido, debe señalarse que los riesgos que presenta la erosión de base para los países en desarrollo tienen consecuencias mucho más intensas pues se trasladan al ámbito social, de manera que los bajos ingresos tributarios –junto a los grandes nichos de informalidad tributaria- limitan la capacidad de los Estados para cumplir con los derechos humanos fundamentales de la población (derecho a la alimentación, salud y educación). La erosión de la base imponible constituye un serio riesgo para los ingresos tributarios que requieren los gobiernos para financiar sus servicios públicos, pero también para la soberanía, la justicia tributaria y la desigualdad en el área latinoamericana. La CEPAL ha sido muy incisiva en este aspecto destacando que “la evasión y elusión tributaria sigue siendo uno de los principales obstáculos a la movilización de recursos internos para financiar la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible en la región”. Para alertarnos de las dimensiones del problema, las estimaciones más recientes de la CEPAL sitúan las pérdidas asociadas con el incumplimiento tributario del impuesto a la renta y el IVA en el 6,3% del PIB en 2017, alrededor de 335.000 millones de dólares. Por ello, los esfuerzos encaminados a la reducción de este incumplimiento, supondrían unos ingresos adicionales que podrían dotar de mayor impulso para el logro de las metas sociales y económicas incorporadas en los Objetivos de Desarrollo Sostenible².

En repetidas ocasiones la competencia fiscal entre Estados en materia de impuestos para atraer inversión extranjera directa (IED) ha generado lagunas y espacios de no imposición que proporcionan muchas oportunidades a las multinacionales para evadir el pago de su justa porción de impuesto. Pero también la necesidad de

los países latinoamericanos de atraer la inversión extranjera hace que sea más difícil la incorporación y el cumplimiento de reglas tributarias estrictas. De este modo, la elusión tributaria de las multinacionales se sostiene sobre el secreto bancario que ampara a las jurisdicciones offshore y que, adicionalmente, facilita la fuga de capital de origen ilícito y el lavado de dinero.

Por otro lado, la evasión fiscal tiene efectos nocivos significativos desde la óptica individual de los países latinoamericanos, pues conduce a una erosión de las bases internas imposables, y atenta contra la eficiencia y la equidad global del sistema tributario. Y todo ello se enmarca dentro de la dificultad relativa a las pérdidas de recaudación fiscal asociadas a las maniobras de erosión de la base imponible y transferencia de beneficios en el área latinoamericana.

Nos encaminamos hacia la búsqueda de la mayor implicación activa del particular en la decisión administrativa de liquidación en supuestos de discrepancias en la aplicación de las normas tributarias donde irrumpen los modelos de *compliance* como herramienta para hacer más efectivo del crédito tributario.

En este orden, el Derecho Financiero y Tributario del siglo XXI exige la implementación de una nueva cultura tributaria en que el antagonismo entre las partes sea reemplazado por la colaboración, es decir, la Administración tributaria tiene que comprender que en el actual estadio de evolución del Estado de Derecho que, el mejor modo de acercamiento a la definición del interés público asociado al cumplimiento de la norma tributaria es promover la participación activa del contribuyente, en que la igualdad es una característica esencial de la relación tributaria. Por su parte, el contribuyente tiene que ganar conciencia en la idea de que su contribución financiera al sistema tributario es imprescindible para la satisfacción de las crecientes necesidades que el Estado social reclama y que la Administración debe encargarse de proveer. Así es necesario la mejora en las prácticas fiscales para la consecución de la finalidad principal de la nueva cultura de relación tributaria que persigue la “paz fiscal”.

En tal sentido, no es otro sino la reducción o la evitación del conflicto tributario el principal objetivo que inspira cualquier estrategia desde la óptica del *compliance* fiscal para luchar contra la evasión y el fraude fiscal. Las instituciones internacionales han destacado la relevancia de este marco de relaciones para la consecución de tales objetivos. La postura de

² Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019, p. 37.

la OCDE ha sido muy elocuente, institución desde la que se ha señalado que no sólo debe cumplirse la letra de las leyes tributarias sino también su espíritu y finalidad, lo que es plenamente coherente con las estrategias de cumplimiento cooperativo³. Junto a ello, en el marco del cumplimiento de los ODS de la Agenda 2030, la CEPAL también ha insistido en la trascendencia de la adopción de buenas prácticas como estrategia para la lucha contra la evasión fiscal. Así, “la facilitación del cumplimiento voluntario también incluye una serie de instrumentos como los distintos medios de pago electrónico y el desarrollo de aplicaciones y múltiples canales de contacto con los contribuyentes”, se enumera la segmentación de los contribuyentes para mejorar la administración de los recursos disponibles y centrar los controles de fiscalización; los sistemas de control automatizados que permiten reducir los riesgos de incumplimiento en actividades o sectores específicos (sistemas electrónicos de trazabilidad de operaciones); los regímenes de retenciones automáticas en las operaciones financieras han demostrado ser un instrumento indispensable para garantizar el cumplimiento tributario; los cruces de información de diversas fuentes potencian las capacidades de control y fiscalización, mediante la incorporación de técnicas avanzadas de macrodatos y analítica tributaria y la consolidación de un gran número de regímenes tributarios simplificados, dirigidos específicamente a los pequeños contribuyentes (revalorizados en la actualidad como poderosas herramientas de formalización económica)⁴.

1.1. VARIABLES DE LA DISCUSIÓN EN EL ESCENARIO INTERNACIONAL

Con estas premisas, nace un proyecto emanado de la OCDE y el G20 que ha calado en los paradigmas de la fiscalidad internacional y que pretende brindar elementos de interés común para la optimización de los recursos administrativos disponibles y la gestión de las Administraciones tributarias del proceso. Las recomendaciones para luchar contra la evasión fiscal internacional se recogen en el denominado Proyecto BEPS –Base

erosion and profitshifting- que pretenden transformar el sistema tributario en el escenario internacional que parte del convencimiento de la necesidad de actuar incidiendo en varios puntos: la regulación de vacíos legales; la modificación de la normativa internacional, que perpetúa situaciones de desigualdad y desventaja entre países; la cooperación internacional real en materia de transparencia e intercambio de información tributaria y la lucha contra el fraude o el impulso de sistemas tributarios justos, progresivos, solidarios e inclusivos. En definitiva, la demanda de una mayor voluntad política para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, así como para acometer las reformas necesarias en el plano legal y administrativo constituye un desafío esencial para lograr el éxito, así como el fortalecimiento de las herramientas técnicas y capacidades humanas para conseguir avanzar en el proceso y conducir al incremento de los ingresos de forma correspondiente con la generación de riqueza que se produce en el país.

Las operaciones que permiten a las multinacionales trasladar sus beneficios a jurisdicciones de baja o tributación cero producen una distribución injusta del ingreso. De aquí la importancia del intercambio de información automático que despierta gran interés y preocupación, a la vez, principalmente para la zona Caribe y Centroamérica. De hecho, parece que las acciones del Plan BEPS no bastan para lograr involucrar e implementar la voluntad y la iniciativa de los países en desarrollo, sino que también se precisan medidas adicionales para contrarrestar el secreto financiero de las empresas, incluyendo el requerimiento para que las multinacionales proporcionen informes públicos combinados y país por país, el establecimiento de un intercambio automático multilateral e integral de información tributaria, y la divulgación pública de los beneficiarios reales de empresas, fundaciones y fideicomisos (*trust*).

Estos acontecimientos ponen de nuevo de manifiesto la prioridad del debate en la lucha contra la evasión fiscal y la necesidad de disponer y/o articular mecanismos legales, técnicos y humanos suficientes y apropiados para mejorar los resultados en materia de aumento de recaudación tributaria. Recordemos que, éste no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para el fin último que es la accesibilidad a más bienes y servicios públicos y de mejor calidad de vida de los ciudadanos en general.

Por esta razón, la clave para mejorar la financiación del desarrollo sostenible y del crecimiento inclusivo transita por el aumento de la

* Este trabajo constituye una aportación en el marco del proyecto de investigación “Los derechos de los contribuyentes y la lucha contra el fraude fiscal en los diferentes niveles de Hacienda”, Referencia: SBPLY/17/180501/000166, Consejería de Educación, Cultura y Deportes, Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

³ OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, p. 14. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.

⁴ CEPAL, *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2020* (LC/PUB.2020/6-P), Santiago de Chile, 2020, p. 121.

eficacia del sistema tributario. El objetivo es recaudar más, evitar los obstáculos al crecimiento económico y eliminar la generación de distorsiones en el cálculo de los ingresos fiscales reales.

En cualquier caso, a nuestro juicio debe partirse de la relevancia que la estructura del sistema tributario tiene en la generación de espacios normativos que promuevan o faciliten la pérdida recaudatoria por incumplimiento tributario. La lucha contra la evasión y el fraude fiscal debe atacarse primariamente a partir de la falta de simplicidad y precisión técnica de la legislación tributaria, evitar una alta presión fiscal (junto con elevadas tasas impositivas) o la frecuencia de los regímenes de regularización (moratorias, condonaciones, etc.) y reducir la existencia de regímenes preferenciales para la atracción de inversiones. Asimismo, conviene actuar desde los poderes públicos con prudencia y rigor al momento de la distribución de facultades que permitan otorgar confianza en la institucionalidad, apoyada en la transparencia en el uso de los recursos provenientes de los tributos y la eficiencia de la Administración tributaria. Siguiendo estas líneas de actuación, resultaría más sencillo obtener resultados en materia del necesario aumento del nivel educacional de la población y la conciencia tributaria de los ciudadanos⁵.

Con este fin, se estima necesario la coordinación de acciones en el ámbito regional e internacional para lo que es preciso el análisis en estos ámbitos. En concreto, la CEPAL ha puesto de manifiesto recientemente en el Panorama Fiscal 2020 que el proceso de consolidación fiscal en América Latina y el Caribe, pero a pesar de la mejora en la posición fiscal registrada en América Latina, la deuda pública bruta está al alza y alcanzó un 42,3% del PIB en 2018, frente al 39,4% del PIB registrado en 2017⁶.

Asimismo, el examen de los elementos de la política tributaria debe permitir impulsar la Agenda 2030 de desarrollo sostenible y la movilización de recursos domésticos, por lo que debe analizarse conjuntamente la tributación y fiscalización de la economía digital en la región con el fin de mostrar los

⁵ PATÓN GARCÍA, G., “Evasión y fraude fiscal en Costa Rica ante los retos fiscales globales -Fortalecimiento de la política fiscal para el cumplimiento de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible-, *Análisis*, n° 4, 2019, Friedrich Ebert Stiftung, p. 10. Disponible en la dirección web: <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/15684.pdf>

⁶ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2020 (LC/PUB.2020/6-P)*, Santiago, 2020, p. 21. Dirección web: [Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2020. La política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus \(COVID-19\) \(cepal.org\)](http://PanoramaFiscaldeAméricaLatinayelCaribe2020.La%20política%20fiscal%20ante%20la%20crisis%20derivada%20de%20la%20pandemia%20de%20la%20enfermedad%20por%20coronavirus%20(COVID-19)%20(cepal.org))

puntos débiles que favorecen la erosión de los ingresos fiscales, así como el uso de incentivos fiscales y los tratamientos tributarios preferenciales que limitan la movilización de recursos pero que, si fueran orientados de forma efectiva hacia la inversión, permitirían contribuir a las metas planteadas en los ODS⁷.

1. 2. ENFOQUE ESTRATÉGICO PARA ABORDAR EL FRAUDE Y LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Indudablemente, estudiar las causas de la evasión y el fraude fiscal puede proporcionar el punto de arranque para meditar acerca de las medidas a adoptar que puedan proporcionar soluciones al problema de la falta de recaudación conforme a las normas tributarias. La cuestión se torna compleja porque el comportamiento de los contribuyentes no se puede homogeneizar, sino que, muy al contrario, hay que evaluar el riesgo de incumplimiento en función del tipo de contribuyente ante el que nos situemos. Además, los elementos que permiten espacios para la evasión y el fraude fiscal son de distinta naturaleza –básicamente- normativa, institucional y operativa.

Es precisamente, desde esta última dimensión operativa, en donde la OCDE ha recomendado el seguimiento de un enfoque estratégico centrado en el estudio de los “riesgos clave y aprovechar las herramientas para la cooperación con otras agencias de aplicación de la ley, tanto a nivel nacional como internacional”⁸. El principio 9 del Decálogo OCDE de lucha contra el fraude y evasión fiscal de 2018 se desempeña bajo el título “Asegurar que mecanismos de cooperación estén disponibles”, entre ellos, el intercambio de información (EOI) se ubica como principal instrumento en la nueva era de transparencia financiera mundial. La apuesta de los países por aumentar EOI con contrapartes extranjeras y perseguir la pérdida de ingresos impulsan de manera decidida la lucha contra la evasión fiscal para el cumplimiento de la Agenda 2030 en América Latina. Como se ha encargado de reiterar la CEPAL, en este terreno las claves se sitúan en el EOI fiscal y financiero para reducir espacios de evasión y elusión y flujos financieros

⁷ PATÓN GARCÍA, G., *Evasión y defraudación fiscal en Costa Rica*, Análisis, FES, Septiembre 2019.

⁸ OCDE (2019), *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*, OCDE, París. www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf, Resumen Ejecutivo p. 9.

ilícitos, el uso racional de gastos tributarios y evitar la competencia perjudicial tributaria⁹.

Asimismo, dentro de las tendencias actuales, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal se ha replanteado bajo el enfoque de derechos humanos proporcionado por organizaciones internacionales de acción prioritaria en América latina.

No cabe duda de que el enfoque a largo plazo conlleva una dificultad considerable para alcanzar una solución al respecto que contenga las características enunciadas por la OCDE, de manera que la solidez, durabilidad y consenso requeridos habrían de predicarse de la concreción de una fórmula de gravamen basada en el criterio de la "creación de valor". Sin embargo, la dificultad intrínseca de lograr dicho resultado parte de la necesidad de replantearse previamente si la exigencia de revisar las normas fiscales internacionales conlleva un cambio en los principios tradicionales o no. En estos términos, estaríamos aludiendo a la tradicional y conocida tensión mantenida entre la dualidad representada por el principio de competencia y el principio de tributación unitaria.

Éste es el enfoque que promueve el Fondo Monetario Internacional (FMI), descendiendo a una revisión acerca de las reglas fiscales internacionales, aunque parece que ello no lo traduce directamente en todas sus consecuencias en el modo de gravamen en que acoge¹⁰. En la consulta pública sobre los desafíos fiscales de la digitalización de la economía convocada por la OCDE en marzo de 2019¹¹, organizaciones internacionales como la *TaxJustice Network* parten de este enfoque para incidir en la necesidad de proceder a una "revisión

radical de las reglas fiscales internacionales"¹² y abogan por la acogida del principio de tributación unitaria que, en síntesis, exige evaluar las ganancias de un grupo multinacional a nivel global, en línea con la realidad económica, y posteriormente distribuir las ganancias entre los diferentes países de operación en función de su participación en la actividad económica real. El informe del FMI señala que el enfoque "reduciría en gran medida el margen para el desplazamiento de las ganancias", y conduciría a un importante reequilibrio de los derechos tributarios hacia los países de bajos ingresos, siempre que la fórmula incluya el empleo¹³.

En esta misma línea, la *Iniciativa por los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal en América Latina*¹⁴ –conformada por distintas organizaciones que abogan por la *justicia fiscal de la región*– resaltó en la consulta pública celebrada a principios de marzo de 2019 que las reglas vigentes no son aptas para que los Estados, en particular los de menores ingresos, puedan cumplir con su obligación de movilizar el máximo de los recursos disponibles para garantizar los derechos y usar la política fiscal para revertir las desigualdades existentes. En particular, más allá sosteniendo la obsolescencia del principio de que las multinacionales deben ser tratadas como entidades independientes que realizan transacciones a precios de mercado para efectos tributarios y que la presencia de un establecimiento físico es la que determina el derecho de un Estado a imponer tributos a las corporaciones como soportes de sistema fiscal internacional. En consecuencia,

⁹Panorama económico LATAM de CEPAL, Junio 2020

¹⁰ En la consulta pública el FMI parece cauteloso al incluir el empleo en la fórmula de cálculo de la imposición, a pesar de su propio análisis, de manera que contemplan un impuesto de flujo de caja basado en el destino (DBCFT), que es una forma diferente de asignar la base impositiva sobre la base de las ventas, si bien esta modalidad no acoge las implicaciones que tiene a efectos de desarrollo económico.

¹¹Base Erosion and Profit Shifting Project, Public Consultation Document, *Addressing the tax Challenges of the digitalisation of the economy*, 13 February – 6 March 2019. Disponible en la dirección web:

<http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

Asimismo, pueden consultarse los comentarios elaborados como respuesta a la consulta pública en la dirección: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

¹² IMF, Staff Discussion Note, *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*, SDN 18/04, April 2018 Disponible en la web: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2018/04/12/Second-Generation-Fiscal-Rules-Balancing-Simplicity-Flexibility-and-Enforceability-45131>

¹³ <https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2019/03/Tax-Justice-Network-submission-OECD-consultation-March-2019.pdf>

¹⁴*Iniciativa por los Principios y Directrices de Derechos Humanos en la Política Fiscal en América Latina* (Center for Economic and Social Rights (CESR), Asociación Civil por la Igualdad y la Justicia (ACIJ), Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (Dejusticia), Centro de Estudios Legales y Sociales (CELS), Fundar - Centro de Estudios e Investigación, Instituto de Estudios Socioeconómicos (INESC) y Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe (RJFALC)), Comentarios a la consulta pública convocada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre posibles soluciones a los desafíos tributarios de la economía digital, Marzo 2019. Consúltense el texto de la contribución a la consulta pública en la dirección web: <https://www.justiciafiscal.org/2019/03/organizaciones-de-derechos-humanos-y-justicia-fiscal-llaman-a-estados-a-reformar-tributacion-a-multinacionales/>

precisan la necesidad de buscar nuevas reglas que aporten justicia y “beneficien en mayor medida a los países de menores ingresos”.

Dentro de este enfoque el punto de partida es la estrecha conexión que existe entre los recursos que los Estados pueden recaudar vía impuestos y sus posibilidades de garantizar los derechos humanos, tanto por la necesidad de contar con recursos para implementar políticas públicas inclusivas como por su relevancia en la distribución de los ingresos y la construcción de sociedades más igualitarias. La regresividad en la composición de los sistemas tributarios de los países de menor renta genera mayores desigualdades y pobreza¹⁵. Según un estudio de Baker & McKenzie de 2015 el IVA tiene un promedio global del 15%, mientras que en América Latina es del 9%, entre los países del área destaca México con un 16% y Chile el 19%. La tarifa promedio del impuesto a la renta empresarial en la región cayó del 43,0% en 1985 al 26,8% en 2015, mientras que la tarifa promedio del IVA subió del 10,6% al 15,2% en dicho período¹⁶. Por tanto, el análisis de las maltrechas arcas de las Haciendas de países en desarrollo se agudiza al constatar que la composición estructural de los ingresos es de carácter tradicionalmente regresivo y no hay cambios en esta tendencia.

Todo ello condiciona la discusión en materia de tributación de la economía digital, que deberá atender a las diferencias de enfoque entre países desarrollados y en desarrollo, los primeros se manejan en términos de crecimiento económico y los segundos en términos de desarrollo.

A estos efectos, recuérdese que profundizar en cambios relativos a la imposición directa debe ir dirigido a la búsqueda de un primer efecto cuantitativo, cual es el aumento de los ingresos fiscales y, por tanto, de la recaudación fiscal total y, un segundo efecto cualitativo, la mejora del impacto distributivo de la tributación que proporciona esencialmente la imposición a la renta¹⁷.

En cualquier caso, los Estados deben actuar, tanto en este como en otros eventuales escenarios

¹⁵ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, 2018, p. 57.

¹⁶ Datos ofrecidos por MORAN, D., PECHO, M., *La tributación en los últimos cincuenta años, CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América latina*, Ciudad de Panamá, CIAT, 2017, p. 13.

¹⁷ En ese sentido, vid. CEPAL, *Panorama Fiscal de América latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, p. 57.

multilaterales, en coherencia con una obligación de primer orden en el derecho internacional: la *obligación de crear un entorno global que permita que se hagan efectivos los derechos contemplados en los instrumentos internacionales de derechos humanos*.

La causa de los males apunta a la excesiva opacidad de los sistemas fiscales donde impera la prioritaria protección del secreto bancario y la permisividad en la configuración de los impuestos sobre sociedades hasta el punto de poder “afectar la capacidad de los Estados en que se están llevando a cabo actividades económicas para cumplir su obligación de movilizar el mayor número posible de recursos disponibles con miras a garantizar los derechos económicos, sociales y culturales”¹⁸. De este modo, el punto de vista de las organizaciones de la sociedad civil como la TJN parte de la inexcusable incorporación al debate de unas exigencias básicas de justicia para el análisis de los temas planteados en los desafíos de la digitalización de la economía: “1) La necesidad de establecer reglas que le permitan a los Estados, particularmente a los de menores ingresos, movilizar el máximo de los recursos disponibles de forma equitativa, progresiva y sostenible para cumplir con sus obligaciones de derechos humanos”¹⁹.

En tal sentido, la TJN apoya los criterios sobre cómo determinar en qué jurisdicciones deben tributar las multinacionales que se extraen del análisis realizado por la *Comisión Independiente para la Reforma a la Tributación Corporativa Internacional* (ICRICT) sobre la necesidad de avanzar hacia un *modelo de tributación unitaria* (las multinacionales deberían tributar como una unidad y no como empresas independientes) basado en una fórmula sencilla que distribuya la base tributaria de acuerdo a valores objetivos como las ventas, el empleo y los recursos utilizados por la empresa en cada país²⁰.

¹⁸ Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (CESCR) (2017), Observación general No. 24 sobre las obligaciones de los Estados en virtud del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales en el contexto de las actividades empresariales, (E/C.12/GC/24). Par. 37.

¹⁹ Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Art. 2.1. “Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a adoptar medidas, tanto por separado como mediante la asistencia y la cooperación internacionales, especialmente económicas y técnicas, hasta el máximo de los recursos de que disponga, para lograr progresivamente, por todos los medios apropiados, inclusive en particular la adopción de medidas legislativas, la plena efectividad de los derechos aquí reconocidos.”

²⁰ ICRICT, 2019. The Fight Against Tax Avoidance. BEPS 2.0: What the OECD BEPS Process has achieved and

Según su criterio, la lucha contra la evasión y la elusión debe fundamentarse en garantizar una mayor publicidad, transparencia, y acceso a la información fiscal. La opacidad y el secretismo con que los países de la región gestionan la información fiscal, favorecen la existencia de sistemas proclives a la corrupción, la evasión y la elusión, en la medida en que facilitan privilegios tributarios ilegítimos para ciertos sectores, impiden el intercambio de información clave con otros Estados y reducen los ingresos públicos de una manera que condiciona el cumplimiento de las obligaciones estatales. A su vez, sin información fiscal relevante, completa y desagregada, no es posible evaluar la razonabilidad, justicia y equidad de la política fiscal.

2. LA SITUACIÓN EN ESPAÑA: ENFOQUE OPERATIVO HACIA EL COMPLIANCE FISCAL Y LA ADOPCIÓN DE MEDIDAS ANTIFRAUDE EN LOS ÚLTIMOS DIEZ AÑOS

Las medidas legislativas sustantivas del ordenamiento tributario no bastan para protagonizar el cambio en la óptica de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino que han de producirse también ciertos compromisos de las autoridades de las Administraciones tributarias encaminados a generar este escenario. En segundo lugar, es preciso insistir en que la lucha contra el fraude y evasión fiscal no puede avanzar en sus logros si no contamos con la transparencia bidireccional y rendición de cuentas. La confianza de los ciudadanos en sus instituciones y el acceso a una información del destino de sus impuestos y, en consecuencia, su función social, pueden atraer mayores adeptos por parte de los contribuyentes al nuevo clima de cumplimiento cooperativo. Desde el punto de vista racional, es de esperar que cada parte brinde la colaboración, transparencia y confianza que permita un escenario, principalmente determinado por el nivel y calidad de la información que estas manejen, así como por su capacidad para procesarla. En suma, la transparencia y la cooperación se sitúan en el frontispicio de cualquier modelo de *compliance*, para poder anticipar actuaciones y minimizar los riesgos

fiscales ofreciendo un alto nivel de seguridad jurídica²¹.

No obstante, de manera irremediable no pocos ordenamientos tributarios de corte garantista se han contagiado con toda lógica de la priorización en la eficacia jurídica en sus actuaciones ante la evidencia de las dificultades que el panorama tributario presenta en el ámbito internacional en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Esta perspectiva pone de relieve que la debida protección de los derechos de los administrados pasa por una solución a medio camino entre el respeto a las garantías jurídicas para los mismos y la eficacia deseable para la Administración. Esta cuestión impone la necesidad de nuevos enfoques de acuerdo a la búsqueda de eficacia y que se imbriquen dentro del respeto por las garantías del procedimiento en la actuación administrativa. Las consecuencias derivadas de la persecución de este propósito serán de distinto signo: el fomento de un *mejor cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por los contribuyentes* y contribuirá a la disminución de los niveles de litigiosidad existente.

A nuestro juicio, todas estas variables pasan por valorar la elección de la estrategia que se desea aplicar a los modelos de *compliance* fiscal. De manera que habría que estudiar los factores que influyen en el comportamiento del contribuyente en relación a los fenómenos de incidencia tributaria que desarrolle –ya sean sociológicos, económicos o psicológicos²²– y ponerlo en conexión con el modelo de cumplimiento. Así, si se quiere incentivar la actitud del contribuyente hacia el cumplimiento se debería facilitar el mismo también a través de estrategias de cumplimiento cooperativo que encaucen la posibilidad del perseguir el cumplimiento espontáneo. En otro caso, el contribuyente debería gozar de una certeza absoluta de que su comportamiento se considerará un incumplimiento legal y las consecuencias jurídicas que se van a derivar de inmediato para su situación jurídico-tributaria.

2.1. AVANCES EN LA BÚSQUEDA DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Pensamos que, si esta premisa se realiza con éxito, podremos situarnos en un escenario adecuado

what real reform should look like, disponible en la dirección: <https://www.icriict.com/press-release/2019/1/17/icriict-is-launching-a-new-paper-the-fight-against-tax-avoidance-beps-20-what-the-oecd-beps-has-achieved-and-what-real-reform-should-look-like>. Este documento sostiene la postura fundamentada de ICRICT en la respuesta enviada a la consulta pública cuyo texto íntegro puede consultarse en la dirección web: <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.

²¹ Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, M.A., “La transparencia, como contenido de la remarcada “cultura de cumplimiento”, ha de ser el fundamento de un programa de *compliance*”, “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 22/2020, BIB 2020\37475, p. 3.

²² Sobre ello, ARANA LANDÍN, S., *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008, pp. 48 y ss.

para que pueda concluirse de manera efectiva, en el sentido de que la Administración sea menos exigente en algunos extremos siempre que el contribuyente acepte más rigor administrativo en otros. Todo ello, ha de pasar por una readaptación de las normas tradicionales de nuestros procedimientos de aplicación de los tributos a la realidad y complejidad actual.

Un primer paso se da en este sentido con la reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, que menciona explícitamente el *principio de cumplimiento cooperativo* en su art. 92.2, al establecer que los contribuyentes pueden colaborar con la Administración Tributaria “con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. Este principio es bidireccional, de manera que la transparencia y confianza mutua debe exigirse a ambas partes de la relación jurídico-tributaria y ambas deben ser ejemplares en la realización de buenas prácticas tributarias”²³.

Un paso más se ha dado en nuestro país con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el impulso que viene desarrollando la AEAT²⁴, en el que se incorporan orientaciones o pautas no normativas derivadas de lo que implica la relación cooperativa que se incorporaron a la práctica administrativa como *softlaw*, pero no puede eludir el hecho de que la exigencia del pago de los impuestos debe ir acompañado de ciertas medidas normativas de refuerzo que posibiliten una estrategia conjunta de medidas coercitivas y de medidas proactivas en aras del pago de los impuestos debidos²⁵. Este modelo aborda en ocasiones, de una forma un tanto imprecisa, cuestiones que de haberse regulado a través de una norma con rango legal habrían exigido una mayor precisión en sus términos. En modelos jurídicos de tradición continental, como es el caso de España, la articulación del modelo de relación cooperativa a través de normas legalmente vinculantes y, por tanto, con poder coercitivo, probablemente generarían una mayor confianza entre las partes afectadas, lo que a la postre podría

redundar en una mayor seguridad a la hora de optar por el modelo de relación cooperativa²⁶.

Todas esas medidas dirigidas a incrementar el nivel de transparencia y control de las empresas con las administraciones tributarias, no se pueden implantar correctamente si no se aplican de forma coordinada y homogénea entre los distintos agentes implicados. Un defecto de simple asimetría en dicha aplicación lleva a impactar, sin duda alguna, en la competitividad de los agentes económicos afectados en el marco del mercado global en que nos encontramos²⁷. Para lograr una verdadera relación cooperativa, que sea sostenible y que redunde en beneficio de la sociedad, es necesario que las partes implicadas tengan una voluntad constructiva y que se cree un clima de confianza en el que cada parte cumpla sus compromisos. Sin embargo, la aprobación del Código de Buenas Prácticas para empresas, aunque supone un avance en este terreno, es sólo una iniciativa parcial²⁸.

Por una parte, debería valorarse en qué medida el modelo español de relación cooperativa debería mutar a un modelo de *hardlaw* o si, antes de dar este paso, debería rodarse suficientemente el actual modelo de *softlaw*. Por otra parte, antes de convertir este modelo en una norma legal vinculante, debería delimitarse bien qué tipos de empresas o administrados podrían acogerse a esta opción. En particular, para evitar situaciones que entraran en colisión con nuestro principio constitucional de igualdad ante la ley, el modelo de relación cooperativa debería extenderse también a las Pymes y autónomos, opción que ya se está empezando a explorar en algunos países de nuestro entorno²⁹.

Quizás, más allá de la adhesión al Código de Buenas Prácticas se hace necesaria la implantación de verdaderos estándares, como la norma UNE 19062 que, por su mayor similitud al *hardlaw* puede lograr la consolidación de una relación entre la Administración y los contribuyentes basada en la transparencia, la buena fe y la confianza legítima. La Norma UNE 19062 y la obtención de la certificación de su implantación por parte de las empresas, se

²³ Vid. GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos: reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo”, *Revista española de derecho financiero*, núm. 183, 2019, pp. 89-126.

²⁴ [Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. - Agencia Tributaria](#)

²⁵ SANTANA LORENZO, M.; GARCÍA NOVOA, C., *Practicum: compliance tributario*, Ed. Thomson Reuters, 2020, pp. 692-693.

²⁶ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito”, *Paper* nº12, 2017, p. 11.

²⁷ BALLESTEROS, A., “El compliance tributario en España: ¿avanzamos hacia la buena dirección?” *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 958, 2020, pp. 1-2.

²⁸ SOTO MOYA, M.M., “Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión”, *Forum Fiscal*, Disponible en la web: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=DT0000304800_20200115.html

²⁹ AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito”, *Paper* nº12, 2017, p. 12.

sitúan en el ámbito del cumplimiento cooperativo y la transparencia con las administraciones tributarias. Pero tal y como ocurriera con el Código de Buenas Prácticas Tributarias y el Foro de Grandes Empresas, el regulador, en sentido amplio, vuelve a quedarse a medio camino, por no acompañar este tipo de herramientas de su correspondiente contrapartida en forma de aseguramiento fiscal y seguridad jurídica para las empresas que decidan invertir en su implantación. Aunque esto sea así, no se puede negar que la Norma UNE 19602³⁰ resulta una guía útil para los contribuyentes que decidan implantar sistemas de control y gobernanza fiscal para prevenir riesgos fiscales, ni que su certificación suponga un valor añadido para determinados grupos de interés, como inversores, proveedores o acreedores. Sin embargo, resulta del todo insuficiente cuando no alcanza a desplegar efectos frente al principal agente interesado: la Administración Tributaria³¹. Esta norma ha buscado una doble finalidad: por un lado, dar pautas para implantar un sistema de cumplimiento que detecte los riesgos tributarios creando mecanismos de corrección de los mismos para evitarlos en el futuro y, de otro lado, la certificación de acuerdo a esta norma UNE, como elemento de prueba ante la Administración tributaria o ante los distintos Tribunales de la voluntad de la organización de cumplir sus obligaciones tributarias.

En efecto, el primer objetivo se ha cumplido, con un gran avance en términos de interés por parte de las empresas de articular su funcionamiento siguiendo esta norma y de puesta en marcha del modelo establecido, pero sin cumplirse aún el segundo de los objetivos, puesto que al ser el *compliance* tributario una iniciativa que, hasta el momento carece de refrendo normativo, no se ha articulado una exclusión de responsabilidad tributaria por el hecho de adoptar el modelo de *compliance* tributario. Habrá que esperar un paso más claro por parte de la Administración tributaria, o, en su caso,

³⁰ Siguiendo las instrucciones de la [Circular de la Fiscalía General del Estado 1/2016, de 22 de enero](#), “Sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015”, se puso en marcha, a través de la Asociación Española de Normalización (UNE), el Subcomité Técnico, presidido por Javier Martín Fernández, que elaboró la citada UNE 19602, intentando dar un paso más en este campo. Para conocer los antecedentes de esta norma, vid. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas –Compliance–*, Cuadernos de Fiscalidad, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.

³¹ BALLESTEROS, A., “El *compliance* tributario en España: ¿avanzamos hacia la buena dirección?” *Actualidad Jurídica Aranzadin*º 958, 2020, pp. 1-2.

ver la aplicación que de esta certificación hacen los tribunales³².

Entendemos que estos compromisos no pueden ser predicables solo de las empresas pues, pese a que la base del concepto de responsabilidad social se encuentra en las empresas y organizaciones, y que el propio Código de Buenas Prácticas Tributarias se creó para su aplicación por las empresas, es necesario incluir a las personas físicas, como obligados tributarios, en la atmósfera ético-tributaria. A tal efecto, sería interesante la introducción progresiva en nuestro país, de *nudges* en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario, dedicar esfuerzos a las actuaciones de prevención y colaboración para el logro de un sistema tributario cooperativo, más allá del mero interés en la localización de incumplimientos³³. De hecho, el planteamiento sobre el que reside el nuevo modelo de relación permanente con la Administración tributaria se basa “en un procedimiento preventivo y de discusión jurídica, acompañada de una monitorización de los contribuyentes atendiendo a su perfil de riesgo. De manera que un elemento esencial en la consolidación de un modelo de cumplimiento cooperativo es la transparencia por parte de los contribuyentes. Y esa transparencia requiere la implantación de sistemas de gestión del riesgo fiscal”³⁴.

Esta es la orientación precisamente que se refleja en el último Plan de Control tributario y Aduanero de 2021 de la Agencia Tributaria que, literalmente, pretende “continuar e intensificar un nuevo modelo de asistencia al contribuyente”, cuya materialización se basa en distintas actuaciones, entre las que destaca la “i) Implantación de análisis de «BigData» en el ámbito del IRPF, para la puesta en marcha de un proyecto que trata de reducir, utilizando la experiencia obtenida, los errores del contribuyente al presentar su declaración, en línea con las estrategias internacionales y técnicas «nudge» (dirigidas a alentar y fomentar un comportamiento fiscal correcto) basadas en el enfoque «behaviouralinsights» (enfoque hacia una mejor comprensión del

³² GUERVÓS MAILLO, M.A., “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2020, BIB 2020\37475, p. 27.

³³ SOTO MOYA, M.M., “Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión”, *Forum Fiscal*, Disponible en la web: https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=DT0000304800_20200115.html

³⁴ GARCÍA NOVOA, C., “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 183/2019, BIB 2019\8158.

comportamiento del contribuyente)³⁵. Parece evidente que esta óptica toma cierta distancia de la concreta e individualizada obligación tributaria para observar una perspectiva de conjunto del comportamiento del contribuyente más general.

2.2. MEDIDAS ANTIFRAUDE CONDICIONADAS POR LA DE CRISIS ECONÓMICA: LA LEY 5/2012 DE MODIFICACIÓN DEL CODIGO PENAL CONTRA EL FRAUDE FISCAL

El legislador deja traslucir la importancia que tienen las modificaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos pues, no en vano, ha de resolverse el conflicto que siempre plantea lograr una mayor seguridad jurídica³⁶ que favorezca el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y evite interpretaciones no ajustadas a las normas tributarias -que provocan mayor litigiosidad- frente a la persecución de la mayor eficacia posible en la actividad de los funcionarios de la Administración tributaria en la obtención del crédito tributario y la persecución de la lucha contra el fraude fiscal³⁷.

En ocasiones este dilema no se resuelve de manera satisfactoria y por eso no es de extrañar que existan opiniones al respecto señalando que la Ley 34/2015 se guía más bien por un objetivo de facilitación de las actuaciones administrativas de comprobación e investigación, aspecto que se explicita en no pocos preceptos que pueden enfocarse desde la perspectiva de un reforzamiento de las potestades de la Administración tributaria³⁸.

Y en ello tuvo una sensible influencia la profunda crisis económica sufrida en los años 2011 y siguientes que condicionaron el cariz de las medidas antifraude adoptadas en España con medidas diseñadas para impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos y, por otro, medidas dirigidas a reforzar o dotar a la Administración Tributaria de mayores instrumentos para combatir el fraude: la limitación del uso del efectivo en determinadas transacciones económicas de especial riesgo defraudatorio; y una nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que pretende atajar conductas fraudulentas que aprovechan indebidamente la globalización de la actividad económica y financiera y la libertad de circulación de capitales.

La Ley Orgánica 7/2012, de modificación del Código Penal en materia de lucha contra el fraude fiscal introdujo varias modificaciones en la configuración del delito contra la Hacienda Pública. Se destaca la creación de un tipo agravado para fraudes de especial relevancia, elevando la pena de prisión a un máximo de 6 años con el consiguiente aumento del plazo de prescripción hasta los 10 años; la posibilidad de denuncia inmediata de las tramas organizadas de fraude fiscal una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; y aspectos de carácter procedimental como la posibilidad de continuar el procedimiento administrativo de liquidación y cobro de las deudas tributarias impagadas para incrementar las posibilidades de cobro de dichas deudas; e incluso la incorporación de mecanismos para rebajar la pena de aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, para quienes satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.

Así, se incorporó la prohibición de pagar en efectivo para las operaciones siempre que una de las partes sea empresario o profesional y el importe de las operaciones sea igual o superior a 2.500 €³⁹. El importe anterior se eleva a 15.000 €, cuando el pagador sea un particular, es decir, una persona física que no actúe en calidad de empresario o profesional y sea no residente (debe justificar su domicilio fiscal fuera de España). Asimismo, se exonera de responsabilidad a quien comunique a la AEAT el incumplimiento de la obligación que debe tener lugar dentro de los tres meses siguientes al pago e identificar a la otra parte. Existe compatibilidad de la sanción con las pudieran proceder por la

³⁵ Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021. La propia Resolución contiene un párrafo explicativo acerca de la funcionalidad de esta técnica de análisis «BigData», y señala que gracias a ella “se obtienen las características descriptivas que definen al contribuyente tipo que, en ejercicios anteriores, al presentar su declaración de IRPF no utilizó los datos fiscales que le fueron suministrados y se equivocó al hacerlo, definiéndose un perfil tipo. Se centra en casillas del rendimiento del trabajo y se pretende implantar sistemas de asistencia para alertar a los contribuyentes afectados de manera que se reduzcan los posibles errores en la presentación”.

³⁶ El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003 de 2 de octubre de 2014 fue muy explícito al advertir como cuestión previa y general a todo el Anteproyecto de la necesidad de incrementar la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada, p. 4.

³⁷ PATÓN GARCÍA, G., “Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la Ley General Tributaria” en *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Coord. Patón García, G.), CISS-Wolters Kluwer, Madrid, 2016, p. 77.

³⁸ PATÓN GARCÍA, G., “Los procedimientos de gestión...”, op. Cit., p. 78.

³⁹ Art 7 de la Ley 7/2012 y disp.final 5ª.

posible comisión de infracciones tributarios o de la prevista por incumplimiento de la obligación de declarar los medios de pago establecida en la Ley 10/2010, de prevención de blanqueo de capitales.

En cuanto a la nueva obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que se recoge en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria española, se vincula como medida complementaria a la regularización voluntaria o “amnistía fiscal” aprobada por el gobierno. Así, la Ley 7/2012 establece esta nueva obligación tributaria de carácter formal, que entró en vigor el 1 de enero de 2013. El contenido de la declaración alcanza a:

a) Cuentas situadas en el extranjero sobre las que se ostente poder de disposición; b) Información sobre títulos, activos, valores o derechos representativos del c. social, o de la cesión a terceros de fondos propios, depositados o situados en el extranjero; c) Seguros de vida e invalidez y rentas vitalicias y temporales derivadas de entregas de capitales, contratados con entidades establecidas en el extranjero; d) Información sobre bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.

El incumplimiento de esta obligación de información se califica como infracción tributaria muy grave y la Ley establece un régimen sancionador específico tanto para el incumplimiento absoluto de la obligación como para la presentación extemporánea de la declaración:

a) Incumplimiento de la obligación de informar sobre cuentas en entidades de crédito situadas en el extranjero:

Se sancionará con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Si la declaración se presenta de forma extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, o por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma cuenta, con un mínimo de 1.500 euros.

b) Incumplimiento de la obligación de informar sobre títulos, activos, valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero: Se sanciona con multa pecuniaria fija de 5.000 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial

individualmente considerado según su clase, que hubiera debido incluirse en la declaración o hubieran sido aportados de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 euros.

Si la declaración se presenta de forma extemporánea sin requerimiento previo de la Administración, o por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos cuando exista obligación de hacerlo por dichos medios, la sanción será de 100 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a cada elemento patrimonial individualmente considerado según su clase, con un mínimo de 1.500 euros.

El delito de defraudación fiscal tipificado en el artículo 305 del Código Penal precisa como elementos objetivos para su comisión *por acción u omisión dolosa la elusión* del pago de tributos, el ingreso de retenciones practicadas o que se debían haber practicado, eludir el ingreso a cuenta de retribuciones en especie, obtener indebidamente devoluciones o disfrutar de beneficios fiscales de forma indebida, siendo que la cantidad defraudada debe ser superior a *120.000 euros por cada tributo y periodo impositivo individualmente*. Las sanciones previstas son pena de prisión de 1 a 6 años, multa del 100% al 600% de la cantidad defraudada, pérdida del derecho a obtener beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante un periodo de 3 a 6 años y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayuda públicas durante un periodo de 3 a 6 años. Dichas sanciones podrán aplicarse en rango superior si se prueba la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del defraudador o se considere de especial gravedad o por existencia de organización estructurada.

Resulta de trascendencia la previsión sobre *exención de responsabilidad penal* en los supuestos de regularización antes de la notificación de AT del inicio de las actuaciones necesarias para determinar la deuda tributaria y de regularización antes de la interposición de la querrela por el Ministerio Fiscal, del abogado del Estado o representante de AT o antes de poner en conocimiento del contribuyente el inicio de diligencias contra él.

Del análisis de estas medidas contra el fraude fiscal se desprende que el defraudador está en una posición más favorable que antes de aprobarse dichas medidas, al no incrementarse los medios de la Agencia Tributaria para descubrirlo, pero la nueva regulación del delito fiscal supone un trato más favorable si reconoce los hechos y paga lo que no pagó en su día. Pues bien, el legislador actual ha valorado las premisas tradicionales del defraudador

de manera conjunta: 1) la eventualidad de ser descubierto; 2) las sanciones que se le pueden imponer en dicho supuesto; y 3) la posibilidad de que su conducta quede impune, por amnistía u otra circunstancia similar. Desde el punto de vista del defraudador, esta última previsión puede tener un efecto perverso pues para aquel contribuyente que toma la decisión de no pagar, no parece que el ordenamiento envíe un mensaje contundente, sino que deja la puerta abierta para regularizar a pesar de la imputación y así evitar la pena de prisión. Por supuesto, los motivos justificativos de esta orientación legislativa residen en la *primacía de los objetivos de recaudación tributaria* sobre la persecución del fraude fiscal; que sólo puede encontrar encaje bajo las coordenadas de crisis económica padecida en esos años. También bajo el soporte de esta normativa más favorable encontraron solución casos judicializados al serles aplicable con carácter retroactivo estas disposiciones más favorables.

2.3. LA MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN 2015

La modificación parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, afectó a numerosos preceptos en el marco de determinados objetivos esenciales que inspiran la reforma y que, en principio, han de tener una presencia más incisiva en las actuaciones que colaboran en la aplicación de los tributos.

Según indica la exposición de motivos de la norma tales objetivos serían tres: 1) reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario; 2) prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, y 3) incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Desde luego nada nuevo arrojan estos objetivos respecto de los tradicionalmente expuestos para acometer reformas generales tributarias, de los que hay que destacar que el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias ya venía siendo la tónica habitual en la orientación de las normas tributarias, fundamentalmente, desde la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, a pesar de poder

afirmarse un cierto recrudescimiento detectado en numerosas medidas tributarias con motivo de la crisis económica y la acuciante necesidad de liquidez para el desarrollo de la actividad por parte de las Administraciones Públicas. Por otro lado, el legislador deja traslucir la importancia que tienen las modificaciones en los procedimientos de aplicación de los tributos pues, no en vano, ha de resolverse el conflicto que siempre plantea lograr una mayor seguridad jurídica⁴⁰ que favorezca el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y evite interpretaciones no ajustadas a las normas tributarias -que provocan mayor litigiosidad- frente a la persecución de la mayor eficacia posible en la actividad de los funcionarios de la Administración tributaria en la obtención del crédito tributario y la persecución de la lucha contra el fraude fiscal.

En ocasiones este dilema no se resuelve de manera satisfactoria y por eso no es de extrañar que existan opiniones al respecto señalando que la Ley 34/2015 se guía más bien por un objetivo de facilitación de las actuaciones administrativas de comprobación e investigación, aspecto que se explicita en no pocos preceptos que pueden enfocarse desde la perspectiva de un reforzamiento de las potestades de la Administración tributaria⁴¹. Pueden citarse como preceptos más representativos de esta línea, entre otros, los artículos 66 bis (derecho a comprobar e investigar e imprescriptibilidad del mismo), 68 (interrupción de los plazos de prescripción respecto de las obligaciones conexas), 69 (extensión y efectos de la prescripción respecto de las obligaciones conexas), 81 (ampliación del plazo de las medidas cautelares), 115 (potestades y funciones de comprobación e investigación: ejercicios o periodos y conceptos tributarios prescritos y extensión de los efectos de la calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos respecto de aquellas obligaciones no prescritas), 150 (nuevos plazos de duración del procedimiento inspector), 180 (supresión de su apartado 1, para que puedan continuar las actuaciones administrativas en caso de remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal) y 219 bis (nuevo procedimiento de revocación).

⁴⁰ El Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003 de 2 de octubre de 2014 fue muy explícito al advertir como cuestión previa y general a todo el Anteproyecto de la necesidad de incrementar la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada, p. 4.

⁴¹ Esta es la postura de LÓPEZ GETA, J.M., "Por fin, la ley 34/2015, de modificación de la Ley General Tributaria", Editorial, *Carta Tributaria*, Revista de documentación, nº 7/2015, p. 6.

Pero sin duda, la cuestión que ha protagonizado el debate más ácido y que ha suscitado mayores controversias ha sido el asunto del carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria de los artículos 95 y 95 bis y las excepciones que finalmente se han introducido en esta materia.

En la nueva redacción del artículo 95 («Carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria») es novedoso que el carácter reservado de los datos no impida la publicidad de los mismos cuando así se derive de la normativa de la Unión Europea. Asimismo, y con el soporte de la invocación a países de nuestro entorno que se realiza en la exposición de motivos, como Alemania y Finlandia, donde se regulan, distintos supuestos de excepción al principio general de confidencialidad de los datos tributarios, se incorpora en el precepto 95 bis, la regulación acerca de la «Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias». Únicamente, tras la polémica acerada, el tránsito del Anteproyecto al Proyecto de ley consiguió doblegar un tercer párrafo del artículo 95.1 que pretendía instaurar la revelación de la información tributaria “por razones de interés público”. De hecho, la naturaleza y delicado del asunto ha obligado a completar la previsión del artículo 95 bis mediante la Ley Orgánica 10/2015, que regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal⁴².

Así, la trascendencia del artículo 95 LGT que establece el carácter reservado de los datos con trascendencia tributaria obtenidos por la Administración tributaria en nuestro objeto es indudable, máxime cuando se señala que estos datos sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de las sanciones que procedan, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto los supuestos excepcionales mencionados, de colaboración con otros órganos de la Administración u otras Administraciones y con órganos jurisdiccionales o con el Ministerio Fiscal. Salvo en estos casos, se establece para las autoridades o funcionarios que tengan conocimiento de los datos con trascendencia tributaria el más estricto y completo sigilo.

⁴² Ley Orgánica 10/2015, de 10 de septiembre, por la que se regula el acceso y publicidad de determinada información contenida en las sentencias dictadas en materia de fraude fiscal (BOE 218/2015, de 11 de septiembre)

La introducción de la “Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias” por el artículo 95 bis habilita a la Administración tributaria para publicar listados de deudores a la Hacienda Pública, con la finalidad de orientar la lucha contra el fraude fiscal a través del fomento de todo tipo de instrumentos preventivos y educativos que coadyuven al cumplimiento voluntario de los deberes tributarios y la promoción del desarrollo de una auténtica conciencia cívica tributaria.

Esta medida debe ser totalmente respetuosa con la reserva de datos tributarios y, por tanto, con los principios en los que ésta se fundamenta. Por ello sólo serán objeto de publicidad aquellas conductas tributarias socialmente reprobables desde una óptica cuantitativa relevante, permitiendo el legislador solo la difusión de aquellas conductas que generan un mayor perjuicio económico para la Hacienda Pública (se trata de deudores relevantes). A estos efectos, se introducen reglas tasadas para formar los listados que habrán de hacerse públicos. Así se habilita a la Administración tributaria para publicar listados de deudores a la Hacienda Pública, por deudas o sanciones tributarias, excluyendo las que se encuentren aplazadas o suspendidas, “cuando concurren las siguientes circunstancias:

- 1) Que el importe total de las deudas y sanciones tributarias pendientes de ingreso supere el importe de 1.000.000 de euros.
- 2) Que dichas deudas o sanciones tributarias no hubiesen sido pagadas transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario”.

La información que se incluirá en los listados será la identificación de los deudores y el importe conjunto de las deudas y sanciones pendientes de pago que se hayan tenido en cuenta. En el ámbito del Estado la publicidad se referirá exclusivamente a los tributos de titularidad estatal respecto a los que los órganos de la Administración Tributaria del Estado tengan atribuidas en exclusiva la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión, no habiendo existido en estos ámbitos delegación alguna de competencias a favor de las Comunidades Autónomas o Entes Locales. La determinación de la concurrencia de los requisitos exigidos para la publicación del acuerdo tomará como fecha de referencia el 31 de diciembre del año anterior al de dicho acuerdo. Tras la publicación inicial del listado, cuando se acredite fehacientemente que no concurren los requisitos

legales o que los datos publicados son inexactos, la Administración, de oficio o a solicitud del interesado, podrá acordar la rectificación. Practicadas las rectificaciones oportunas se publicará el listado definitivo, al que se acompañará una relación de las rectificaciones realizadas. Se deja a regulación reglamentaria la fecha de publicación, los medios de publicación, los correspondientes ficheros y registros, así como el momento en que deberá procederse a la cancelación de los datos.

Si bien se ha dicho que la disposición no tiene carácter sancionador, más bien lo que parece es que tenga una naturaleza disuasoria con pretensión de afectar el honor del contribuyente y apelar a la “conciencia cívica tributaria” del mismo.

Sin perjuicio de reconocer este evidente perfil en numerosos preceptos modificados, existen también otros preceptos cuya modificación se debe a la necesidad de adecuarlos a la orientación de la jurisprudencia más reciente. En esta línea podríamos citar el artículo 150, sobre el plazo de las actuaciones inspectoras, el artículo 106.4, sobre el valor probatorio de las facturas, en el sentido establecido por la doctrina del TEAC, esto es, negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones. Igualmente, a la vista de la doctrina del TEAC según la cual las liquidaciones del IVA solo pueden referirse, a períodos mensuales o trimestrales de liquidación, se permite distribuir linealmente entre dichos períodos las cuotas del impuesto descubiertas por la Administración en cómputo anual, cuando el obligado tributario no justifique que las cuotas corresponden a otro período de acuerdo con la normativa del impuesto.

Como se ha dicho parece que el principio de facilitación de actuaciones administrativas ha guiado al legislador en numerosos preceptos, entre los que podría citarse: el artículo 104, en cuanto a la no inclusión en el plazo de resolución de los supuestos de suspensión, el artículo 106 sobre medios y valoración de la prueba, el artículo 108 que establece la distribución lineal de las cuotas de importe anual descubiertas, el artículo 119 acerca de la imposibilidad de aplicar cantidades pendientes distintas de las existentes al inicio de la comprobación administrativa, el artículo 136 en relación a la potestad de examinar la contabilidad en la comprobación limitada, el artículo 158 sobre la aplicación del método de estimación indirecta⁴³.

⁴³ Este es el parecer de LÓPEZ GETA, J.M., quien señala

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, contiene medidas como el reforzamiento de la figura del *conflicto en aplicación de la norma*, posibilitando el establecimiento de sanciones en supuestos iguales a otros ya calificados como abusivos por la Administración, la revisión y reforzamiento del régimen de estimación indirecta o el desarrollo del art. 305.5 CP, en el que se establece la posibilidad de que la Administración tributaria practique liquidación cuando haya indicios de haberse cometido delito contra la Hacienda Pública. Todas ellas son normas que inciden en el objetivo de lucha contra el fraude fiscal.

Asimismo, destacamos la mejora de la regulación del método de estimación indirecta de las bases imponibles, especificando legalmente el origen de los datos a utilizar y su plena aplicabilidad, tanto para la determinación de ingresos (ventas), como de los gastos (compras)⁴⁴, con el propósito de dotar a la Administración tributaria de un mejor instrumento contra la economía sumergida que por supuesto tiene en numerosos casos conexión con elementos de internacionalización de las inversiones y la evasión tributaria que facilita la comisión de ilícitos relacionados con el blanqueo de capitales⁴⁵.

No obstante, tal vez el asunto de mayor importancia es la apertura a la sancionabilidad de la

que el peso de la actividad administrativa se ve facilitada gracias a las tareas impuestas al “ciudadano obligado a autoliquidar prácticamente todos los tributos, aportar las pruebas que deberían serlo por la Administración, tareas que tendría que realizar la Inspección de los Tributos como tantas veces han advertido los Tribunales de Justicia, suministro de información propia o de terceros”, en “Por fin, la ley 34/2015, de modificación de la Ley General Tributaria”, Editorial, *Carta Tributaria*, Revista de documentación, nº 7/2015, p. 7.

⁴⁴ A estos efectos se modifica el artículo 158.3 LGT y se introducen los apartados 4 y 5, relativos al método de estimación indirecta.

⁴⁵ Respecto al método de estimación indirecta se modifica el artículo 158, en su apartado 3 y se introducen dos nuevos apartados 4 y 5. La aplicación del método de estimación indirecta que contempla la nueva redacción no implica necesariamente que deban calcularse por este método todos los elementos que configuran la cuota tributaria. En la imposición directa pueden calcularse por este método las ventas y prestaciones, las compras y gastos o el rendimiento neto de la actividad. También se prevé que si las compras y gastos que figuran en la contabilidad o en los registros fiscales se consideran suficientemente acreditados, la estimación indirecta se limite a los ingresos o, por el contrario, si son los ingresos los que se entienden suficientemente acreditados, la estimación indirecta se limite al cálculo de las compras y demás gastos. Vid. PATÓN GARCÍA, G., “Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la Ley General Tributaria”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal 2014-15*, Wolters Kluwer, Madrid, 2016.

cláusula general antielusiva. La controvertida sancionabilidad de los supuestos de fraude de ley fue objeto de debate central en la fase previa de aprobación a la LGT de 2003 y ahora retorna bajo los auspicios de la doctrina científica y jurisprudencial y en línea con los ordenamientos del entorno, a la vez que compatibiliza el principio de tipicidad con la configuración flexible de la cláusula antielusiva general⁴⁶. No ha lugar desarrollar en estos momentos las posturas doctrinales al respecto, pero sí señalar como advertíamos en otro lugar, que si la elusión fiscal no tiene adherida una sanción automática, y la calificación de un comportamiento de fraude ley impide hasta el momento la aplicación de sanciones (art. 15.3 LGT), la cláusula general no lograría grandes avances en su vertiente disuasoria⁴⁷. Esta postura es la acogida ahora al introducir la nueva sanción por conductas artificiosas o fraudulentas, de acuerdo con el Consejo de Estado, y en consecuencia, una nueva configuración de la cláusula general antiabuso con el fin de profundizar en la lucha contra los comportamientos más sofisticados de fraude fiscal o estructuras artificiosas, dirigidas únicamente a obtener ahorros fiscales. Así, será sancionable la obtención de un ahorro fiscal mediante actos que ya han sido declarados por la Administración como de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se podrá sancionar exclusivamente en los casos ya calificados previamente como abusivos por la Administración y en donde se haya dado reiteración (art. 206 bis Proyecto LGT)⁴⁸.

⁴⁶ Para un análisis riguroso sobre estas cuestiones vid. PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, 2009 y GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004.

⁴⁷ COLLADO YURRITA, M.A., PATÓN GARCÍA, G., "La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos", en *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias* (Dir. Collado Yurrita, M.A., Coord. Moreno González, S., Sanz Díaz-Palacios, J.A.), Atelier, Barcelona, 2008, p. 93.

⁴⁸ Para un riguroso estudio de la cuestión, vid. GARCÍA NOVOA, C., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo", *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Dir. Patón García, G.), Wolters Kluwer, Madrid, 2016.

El artículo treinta y cinco de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria introduce el artículo 206 bis que tipifica la infracción en supuestos de conflicto en aplicación de la norma tributaria con la siguiente redacción: "*Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado*

2.4. EL PROYECTO DE LEY DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL DE 23 DE OCTUBRE DE 2020

En la actualidad, el contexto de lucha contra la evasión y fraude fiscal se sitúa bajo las coordenadas de la búsqueda del cumplimiento voluntario y las acciones se suceden en el ámbito normativo y operativo. En cuanto a las modificaciones normativas destacan las medidas incluidas en el Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego⁴⁹. El proyecto de ley contiene cambios en diversas normas y figuras tributarias, tanto para incorporar el Derecho comunitario al ordenamiento interno como para implantar medidas que refuercen la lucha contra la elusión fiscal compleja y la economía sumergida.

Este proyecto de Ley modifica la *limitación del pago en efectivo* para determinadas operaciones económicas que pasará de 2.500 a 1.000 euros, en el supuesto de operaciones entre empresarios. Habida cuenta de que la utilización de medios de

acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

a) *La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.*

b) *La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.*

c) *La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.*

d) *La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.*

2. *El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.*

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. *La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.*

4. *La sanción consistirá en:*

a) *Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a)*".

⁴⁹ B.O.C.G. Proyectos de Ley, 23 de octubre de 2020, Serie A, Núm. 33-1.

pago en efectivo facilita los comportamientos defraudatorios, en aras de profundizar en la lucha contra el fraude, se disminuye el límite general de este tipo de pagos. No obstante, para minimizar los efectos colaterales en pequeñas economías domésticas se mantiene el límite de 2.500 euros para los pagos realizados por particulares. A su vez, se disminuye el límite de pago en efectivo de 15.000 a 10.000 euros en el caso de particulares con domicilio fiscal fuera de España. Con ello, se persigue restringir estas operaciones que, al ser en efectivo, son más difícilmente rastreables y pueden facilitar, por tanto, el fraude.

Otra medida que se contempla es la *prohibición por ley de amnistías fiscales*, que afectará a grandes fortunas y patrimonios. Se considera pertinente reconocer de forma expresa la prohibición de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique la disminución de la cuantía de la deuda tributaria. Se impide así que haya beneficios tributarios injustificados que supongan la quiebra del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

Este proyecto de Ley disminuye de un millón a 600.000 euros, el importe cuya superación conlleva la inclusión en el listado de deudores de la Hacienda Pública, listado cuya aprobación se granjeó una intensa polémica en el momento de su aprobación con la modificación parcial de la Ley General Tributaria en 2015. El objetivo es fomentar el ingreso de deudas por parte de los grandes deudores con la Hacienda Pública. Asimismo, se incluye expresamente en la lista de deudores a la Hacienda Pública, junto a los deudores principales, a los responsables solidarios. Con ello se persigue que las implicaciones de aparecer en el listado alcancen en mayor medida a los verdaderos responsables de las deudas.

Otra medida incluida en el proyecto de Ley es la actualización y ampliación del concepto de paraíso fiscal que pasan a denominarse jurisdicciones no cooperativas, término utilizado internacionalmente. El concepto de paraíso fiscal se amplía atendiendo a criterios de equidad fiscal y transparencia. Así, se incluirán en la lista de paraísos, por ejemplo, los territorios que faciliten la existencia de sociedades extraterritoriales para atraer beneficios sin actividad económica real, o aquellos donde haya opacidad y falta de transparencia, o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información sobre el titular real de los bienes o derechos, o donde exista una baja o nula tributación (hasta ahora sólo

se incluía el concepto de nula tributación). Asimismo, se incluirán los regímenes fiscales preferenciales que resulten perjudiciales, establecidos en territorios que facilitan el fraude, por ejemplo, regímenes que dan un trato de favor a los no residentes respecto a los residentes. Además, se habilitará al Gobierno para actualizar la lista de paraísos fiscales, que deberá ser revisada periódicamente, con un enfoque dinámico⁵⁰.

Las nuevas circunstancias existentes en el mundo económico hacen necesario también ajustar la Ley 7/2012 que introdujo la *obligación de informar sobre bienes y derechos situados en el extranjero*. En la actualidad, se hace necesario tener un mayor control sobre las criptomonedas y por eso se incorpora la obligación de informar sobre la tenencia y operativa con monedas virtuales, tanto situadas en España como en el extranjero si afecta a contribuyentes españoles. De este modo, se exigirá información sobre saldos y titulares de las monedas en custodia. Además, se establece la obligación de suministrar información sobre las operaciones de adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos, con criptomonedas. Adicionalmente, se introduce la obligación de informar en el modelo 720 de declaraciones de bienes y derechos en el exterior, sobre la tenencia de monedas virtuales en el extranjero.

Este proyecto de Ley también contempla la transposición de la Directiva europea antielusión fiscal, conocida como ATAD, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal, que inciden directamente en el mercado interior. La directiva incorpora varias de las materias tratadas en el Proyecto BEPS de la OCDE.

Finalmente, el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, no deja de tener presente la óptica del cumplimiento voluntario y contiene actuaciones para aligerar el volumen de litigiosidad con los contribuyentes y fomentar el pago voluntario. Se contemplan cambios en el régimen de reducciones aplicables a las sanciones tributarias y en el régimen de recargos para conseguir una mayor simplificación y favorecer el pago voluntario.

⁵⁰ Por supuesto, otro de los principales focos de atención del Ministerio de Hacienda es la lucha contra fraude asociado al uso de las nuevas tecnologías, por lo que se incluyen medidas adicionales sobre el software de doble uso y los programas informáticos que permiten manipular la contabilidad, así como para el control de las criptomonedas.

3. ÚLTIMAS REFLEXIONES

La necesidad de incentivar un acercamiento entre las partes en relación con los asuntos que se dilucidan por los órganos gestores e inspectores debe venir de la mano de una concepción normativa de los procedimientos tributarios de comprobación e inspección con una apertura a soluciones flexibles en función del riesgo y del estudio del comportamiento del contribuyente. Pero no sólo eso, sino mucho más, la aplicación de los procedimientos han de encontrar un acomodo en esta visión adecuada a los modelos de *compliance* fiscal.

Sin duda, el legislador insiste a la vista de la última modificación parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en los objetivos de hacer más efectivas las actuaciones y procedimientos de comprobación e investigación a través del reforzamiento de la seguridad jurídica tanto para los obligados tributarios como para la Administración tributaria y ello se conecta a la consecuente reducción de la litigiosidad en esta materia. Desde luego nada nuevo arrojan estos objetivos respecto de los tradicionalmente expuestos para acometer reformas generales tributarias, de los que hay que destacar que el estímulo al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias ya venía siendo la tónica habitual en la orientación de las normas tributarias, fundamentalmente, desde la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, a pesar de poder afirmarse un cierto recrudescimiento detectado en numerosas medidas tributarias con motivo de la crisis económica y la acuciante necesidad de liquidez para el desarrollo de la actividad por parte de las Administraciones Públicas.

No deseamos dejar de manifestar que la búsqueda de mayor eficacia en las tareas de fiscalización y control de los contribuyentes resultan indispensables para lograr reducir la evasión y el fraude fiscal. Con estos fines, si es esencial articular normativamente un sistema tributario sencillo, coherente y moderno, que cuente con las herramientas punitivas adecuadas, la aplicación uniforme de las disposiciones normativas constituye la otra vertiente en la que debe actuarse de manera ininterrumpida. Asimismo, la estrategia de lucha contra la evasión y el fraude fiscal exige priorizar la construcción de una cultura tributaria en la cual se penalice efectivamente a los evasores y además se erija sobre la premisa de que los ingresos tributarios constituyen la base fundamental del financiamiento de las funciones básicas de un Estado moderno.

Por ello, el mecanismo operativo más destacado es el intercambio de información tributaria que requiere el cumplimiento de altos estándares de transparencia, no sólo por parte de la Administración tributaria sino también del conjunto de los poderes públicos, en especial, instituciones y estructuras con decisiones sobre gasto público. De este modo, los ciudadanos estarán más predispuestos al cumplimiento tributario en tanto se establezca la vinculación de las fuentes y usos de los recursos disponibles y el justo pago de los tributos.

Junto a la articulación de un sistema de sanciones tributarias que atienda al principio de proporcionalidad distinguiendo la gravedad de los distintos incumplimientos tributarios, se sitúa la importancia de diseñar una estrategia de cultura tributaria que provoque mayor aceptación del sistema tributario en su conjunto. Mediante la adopción de un enfoque responsivo se persigue que las normas sean elaboradas y aplicadas, tomando como referencia el comportamiento previo de aquéllos que se encuentran dentro de su ámbito subjetivo de aplicación. De esta forma, se pretende llevar a cabo una gestión adecuada de los limitados recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias para conseguir que la aplicación del sistema tributario se produzca de conformidad con el principio de eficacia administrativa reconocido en el artículo 103.1 de la Constitución española.

El pasado 1 de febrero de 2021 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021⁵¹. Desde hace varios años, la referencia al fomento del cumplimiento tributario como objetivo estratégico de la Agencia Tributaria es una constante en dicho Plan. No obstante, este año encontramos como novedad la mención expresa a la implantación de estrategias internacionales y técnicas basadas en el enfoque “behaviouralinsights”, haciendo alusión a aquellas formas de organización de los distintos recursos materiales y humanos de que disponen las Administraciones tributarias basadas en una mejor comprensión del comportamiento de los contribuyentes.

Tal y como se señala en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021, mediante la adopción de un enfoque responsivo se comprende que la finalidad de la Agencia Tributaria no debe en ningún

⁵¹Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la AEAT, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021.

caso ser únicamente la regularización de los incumplimientos, sino también la obtención a medio plazo de un nivel óptimo de cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes.

Para ello, una vez analizados los diferentes aspectos que condicionan el comportamiento de los contribuyentes respecto del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el legislador prevé una serie de medidas de carácter disuasorio y sancionador del incumplimiento. Es decir, ya que no todos los contribuyentes demuestran el mismo comportamiento cuando se enfrentan al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la respuesta del ordenamiento jurídico debería adecuarse a dicha actuación de manera proporcionada.

No obstante, la realidad actual urge de una acción eficaz en tal sentido para recuperar ingresos públicos y reforzar el estado de bienestar habida cuenta de la pérdida de recaudación que la pandemia ha concatenado por el desplome de la actividad económica. De este modo, la lucha contra el fraude constituye el pilar para la recuperación, habiéndose depositado la confianza en medidas mencionadas como la bajada el límite general de pagos en efectivo a 1.000 euros y el de la inclusión en la lista de morosos a 600.000 euros, incluyendo a los responsables solidarios de esas deudas, y otras medidas de colaboración internacional.

Por el momento, parecen quedar en *standby* otras medidas que se habían puesto en el debate público como la inclusión de la responsabilidad solidaria de asesores e instituciones financieras que diseñan o colaboran en los entramados societarios fraudulentos y en los esquemas de planificación fiscal abusiva o incluso el aumento de la prescripción tributaria de los 4 a los 10 años, equiparándola a la de los delitos agravados contra la Hacienda Pública para que sea posible su investigación y denuncia a efectos penales.

BIBLIOGRAFÍA

- AEDAF, “La relación cooperativa en España. Propuestas para un modelo de éxito”, *Paper* nº12, 2017.
- ARANA LANDÍN, S., *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*, Dykinson, Madrid, 2008.
- BALLESTEROS, A., “El compliance tributario en España: ¿avanzamos hacia la buena dirección?” *Actualidad Jurídica Aranzadin*º 958,

2020.

- COLLADO YURRITA, M.A., PATÓN GARCÍA, G., “La cláusula general antielusión de la Ley General Tributaria. Problemas aplicativos”, en *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias* (Dir. Collado Yurrita, M.A., Coord. Moreno González, S., Sanz Díaz-Palacios, J.A.), Atelier, Barcelona, 2008.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2018. Los desafíos de las políticas públicas en el marco de la Agenda 2030*, Santiago, 2018.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019* (LC/PUB.2019/8-P), Santiago, 2019.
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2020* (LC/PUB.2020/6-P), Santiago, 2020.
- GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.
- GARCÍA NOVOA, C., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Dir. Patón García, G.), Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- GARCÍA NOVOA, C., “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 183/2019, BIB 2019\8158.**
- GUERVÓS MAILLO, M.A., “Buenas prácticas y transparencia fiscal”, *Quincena Fiscal*, nº 22, 2020, BIB 2020\37475.
- ICRICT, 2019. The Fight Against Tax Avoidance. BEPS 2.0: What the OECD BEPS Process has achieved and what real reform should look like, disponible en la dirección: <https://www.icrict.com/press-release/2019/1/17/icrict-is-launching-a-new-paper-the-fight-against-tax-avoidance-beps-20-what-the-oecd-beps-has-achieved-and-what-real-reform-should-look-like>.
- IMF, Staff Discussion Note, *Second-Generation Fiscal Rules: Balancing Simplicity, Flexibility, and Enforceability*, SDN 18/04, April 2018 Disponible en la web: <https://www.imf.org/en/Publications/Staff-Discussion-Notes/Issues/2018/04/12/Second-Generation-Fiscal-Rules-Balancing-Simplicity-Flexibility-and-Enforceability-45131>

- LÓPEZ GETA, J.M., “Por fin, la ley 34/2015, de modificación de la Ley General Tributaria”, Editorial, *Carta Tributaria*, Revista de documentación, nº 7/2015. https://www.cisscompliancefiscal.com/documento.php?id=DT0000304800_20200115.html
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria. Claves para la implantación de un Manual de Buenas Prácticas – Compliance–*, Cuadernos de Fiscalidad, Francis Lefebvre, Madrid, 2018.
- MORAN, D., PECHO, M., *La tributación en los últimos cincuenta años, CIAT: 50 años en el quehacer tributario de América latina*, Ciudad de Panamá, CIAT, 2017.
- OCDE (2013), *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, OECD Publishing, p. 14.
DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>.
- OCDE (2019), *Lucha contra los delitos fiscales: los diez principios globales*, OCDE, París. www.oecd.org/tax/crime/lucha-contra-los-delitos-fiscales-los-diez-principios-globales.pdf, Resumen Ejecutivo p. 9.
- PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.
- PATÓN GARCÍA, G., “Los procedimientos de gestión e inspección tras la modificación de la Ley General Tributaria”, *La nueva tributación tras la reforma fiscal* (Dir. Patón García, G.), Wolters Kluwer, Madrid, 2016.
- PATÓN GARCÍA, G., “Evasión y fraude fiscal en Costa Rica ante los retos fiscales globales - Fortalecimiento de la política fiscal para el cumplimiento de la Agenda 2030 de Desarrollo Sostenible-”, *Análisis*, nº 4, 2019, Friedrich Ebert Stiftung, p. 10. Disponible en la dirección web: <http://library.fes.de/pdf-files/bueros/fesamcentral/15684.pdf>
- PATÓN GARCÍA, G., “Cumplimiento cooperativo y buenas prácticas en los procedimientos de aplicación de los tributos: la conflictividad evitable y el principio de buena administración”, *Taxcompliance*, Tirant lo Blanch, 2021, en prensa.
- SANTANA LORENZO, M; GARCÍA NOVOA, C., *Practicum: compliance tributario*, Ed. Thomson Reuters, 2020.
- SOTO MOYA, M.M., “Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión”, *Forum Fiscal*, Disponible en la web:

Los delitos tributarios en Colombia, una aproximación desde el tipo de la estafa

Por Juan Carlos Prías

Mi sentimiento de gratitud con la Universidad de Buenos Aires y con el profesor Juan Manuel Álvarez Echagüe por la honrosa invitación a participar en la conferencia “Caracterización del delito tributario. Diferencias con el delito de estafa. La situación en el derecho comparado”, verificada el pasado 25 de agosto. Como es apenas obvio, atendiendo a la nacionalidad de quienes reciben estas líneas, es necesario verificar una aproximación al derecho penal tributario colombiano, el cual en su fase delictual es muy nuevo, pero no necesariamente ajeno en su caracterización a algunos países de América Latina. De manera introductoria se impone entonces analizar brevemente tanto las particularidades del derecho penal tributario colombiano, como su realidad de *lege data*, para a partir de ella verificar las posibles relaciones o problemas de concurso con el delito de estafa.

I. Caracterización del derecho penal tributario colombiano

En estos primeros apartes se propone una aproximación ilustrativa del tema desde dos fuentes: en primer término, la evolución histórica del problema, y seguidamente su cobertura amplia en función de en torno de la tutela penal al deber de tributar en Colombia.

A. Aproximación por la vía histórica

Cabe cierta explicación a la reticencia individual al pago del impuesto. Se encuentran abundantes ejemplos de actividades más placenteras y puede afirmarse dicha circunstancia como un constante factor de tensión de las relaciones entre el individuo y el Estado. En nuestro caso particular, existe además un vector atávico pues parte del ideario común independentista contra el poder de la Corona española, recogido entre otras fuentes del principio constitucional de la Revolución americana que se funda en el rechazo a la imposición de obligaciones tributarias –y por ende de la penalización de su omisión- consagrado bajo la máxima de *no taxation without representation* con sus sus orígenes remotos

de la Carta Magna de 1215 en Inglaterra. Se supone que un sistema democrático legitima la imposición de tributos pero bulle en nuestra sangre la resistencia a su cumplimiento desde la fase paleoliberal de nuestra historia.

Las ideas de la intervención estatal en la economía comienzan a expresarse en Colombia por virtud de las reformas constitucionales de 1936 y 1968, a partir de las cuales se relativizan -en función del interés colectivo- las tradicionales ideas libertarias sobre el mercado, la competencia y la propiedad privada. En un plano teórico se atiende al contenido ideológico -reforma de 1936- que luego se refinan en su aspecto práctico -por virtud de la reforma de 1968- en relación con la modernización administración estatal y la tecnificación del recaudo y la conceptualización de la obligación tributaria, con una clara prevalencia en lo punitivo del derecho contravencional.

No es sino hasta la vigencia de la Constitución de 1991, la cual aspira a la puesta en marcha del modelo del Estado Social de Derecho, que se ofrece un marco teórico para la criminalización de la defraudación tributaria. Así, a la par del reconocimiento de una serie de libertades individuales -algunas clásicas, algunas de nueva generación- se impone también el cumplimiento perentorio e inexcusable de unos deberes correlativos en ocasiones limitantes de esas libertades, en pro de la equidad, el bien común y la justicia social. Desde el mismo Preámbulo de la Constitución se predica la directriz de un orden político, económico y social justo. Los primeros artículos sientan como pilares del Estado Social de Derecho el principio de solidaridad y la prevalencia del interés general. De igual manera, la participación de todos los asociados en la vida económica y el mandato para las autoridades de la República de hacer valer tales principios y de “*asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares*”.

Merece especial mención la norma constitucional del artículo 334 que prescribe la dirección general de la economía en cabeza del estado, función de la cual se deducen los principios de intervención y de sostenibilidad fiscal y su legitimidad para imponer tributos. Por su parte, el artículo 95 numeral noveno dictamina que son deberes de la persona y del ciudadano “*Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.*” El principio de legalidad estricta o de representación efectiva de los tributos tiene su fundamento en el artículo 150 numeral 12 *ibidem* en cuanto determina la facultad del Congreso de la

República para “establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales”. El artículo 338 otorga al “Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales [la imposición de] contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

B. Aproximación por la vía del contenido

Una amplia concepción del delito tributario como la que se refiere a la tutela de la Hacienda Pública, en garantía del cumplimiento de la obligación tributaria, tiene dentro de nuestro ordenamiento variadas manifestaciones que no necesariamente están agrupadas en un mismo título de nuestra legislación penal especial.

Quizás el delito tributario más antiguo de nuestra vida republicana es el de contrabando en sus distintas modalidades. Se remonta a la ley de 14 de junio de 1847 y tuvo una breve despenalización en 1995 por virtud de la ley 190, sólo para ser rápidamente restablecido por la ley 383 de 1997. Las razones de su extensa trayectoria, cuando se expresan, no dejan de causar cierta perplejidad por cuanto, tanto en la exposición de motivos como en su análisis de constitucionalidad se difiere la calidad de la autoridad penal a la de simple recaudador de impuestos. Ilustrativo en este aspecto resulta el planteamiento de la Corte Constitucional en Sentencia C 194 de 1998¹:

“La Ley 383 de 1997 tuvo como objetivo fundamental, obtener herramientas que le permitan al Gobierno Nacional luchar de manera frontal contra dos de los problemas que más afectan la situación económica de las finanzas de la Nación, como son la evasión y el contrabando, buscando además de controlar estos fenómenos, obtener recursos adicionales de imperiosa necesidad para su adecuado y correcto funcionamiento.”

Por encima de la razonable tutela a la fiscalización y el control del comercio exterior como instrumento fundamental de la política económica, prima -al menos argumentativamente- una simple y primitiva noción de alcabala que bajo este aspecto constituye

a mi juicio una afrenta inexcusable para el ejercicio de la acción penal.

Dentro de la misma filosofía enunciada en el comienzo de este aparte, se han ido incluyendo en la legislación especial -unas veces en la codificación formal, otras en normas particulares o especializadas- otro tipo de comportamientos de alguna relación -mediata o inmediata- con el cumplimiento de los deberes tributarios. Tal es el caso del comportamiento consagrado hoy bajo el epígrafe de la “omisión del agente retenedor o recaudador” recogido actualmente en el artículo 402 de la ley 599 de 2000 y modificado por la ley 1819 de 2016. Derivada en los particulares -por virtud de la ley- la ejecución de ciertos mecanismos que aseguran o anticipan el pago de impuesto, como la retención anticipada de cierto porcentaje de una renta, o el recaudo directo de impuestos, tasas y contribuciones- se prevé de forma típica la situación en la cual el particular delegado para el cumplimiento de esa función pública se abstenga de consignar oportunamente las sumas retenidas o recaudadas.

Con alguna razonabilidad se había incluido el tipo últimamente mencionado como un delito contra la Administración Pública -dentro del capítulo correspondiente al peculado- dado que de alguna manera se trasladaba al particular el ejercicio transitorio de una función pública por razón de una gestión de recursos cuya titularidad indiscutible es del estado. Tal circunstancia inicia una tendencia que se puede catalogar como errónea en relación con los nuevos tipos penales, estos sí, claramente fiscales por describir las figuras clásicas de fraude a los deberes tributarios y que serían mucho más adecuados de incluir como delitos económicos, tal y como ocurre efectivamente con las diferentes formas de contrabando.

Lo anterior lleva a plantear que, dentro de una organización sistemática de la parte especial de nuestra legislación penal, el bien jurídico directamente afectado para los delitos tributarios es el “Orden Económico Social”, o si se quiere, la “Hacienda Pública” como parte fundamental de éste. Seguiría la misma tradición de ordenamientos de países como Italia y México en donde el bien jurídico que involucra este tipo de comportamientos es denominado la “Economía Pública”, Brasil que alude a la “Economía Popular”, incluso la propia Argentina donde el interés tutelado es el “Orden Económico y Financiero”.

Ahora bien, en lo que hace a la coherencia del aserto planteado, basta con el simple examen del contenido de las normas constitucionales que informa

¹Corte Constitucional, Sentencia C 194 de 1998, (MP. Hernando Herrera Vergara)

de manera plena la estructura del bien jurídico que correctivamente se propone. Nuestra propia normatividad constitucional puede interpretarse como una búsqueda del equilibrio entre la libre economía de mercado y las potestades de intervención del estado en la economía. Vale entonces una breve cita de nuestra jurisprudencia constitucional -sentencia C 083 del 17 de febrero de 1999-:

“Así las cosas, en el sistema político colombiano, el orden público económico se consolida sobre la base de un equilibrio entre la economía libre y de mercado, en la que participan activamente los sectores público, privado y externo, y la intervención estatal que busca mantener el orden y garantizar la equidad en las relaciones económicas, evitando los abusos y arbitrariedades que se puedan presentar en perjuicio de la comunidad, particularmente, de los sectores más débiles de la población.”²

C. Aproximación por la vía legislativa.

La aparición de los delitos tributarios propiamente dichos en la legislación colombiana -de fraude al cumplimiento de la obligación tributaria- es reciente y solamente ocurre por virtud de la ley 1819 de 2016 mediante la cual se agregó el capítulo doce: “De la Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes”, al título XV de los delitos contra la “Administración Pública”. Este nuevo capítulo estuvo conformado, hasta el año 2018, únicamente por el delito homónimo de la Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes recogido por el artículo 434A. Tal tipo fue reformado por la Ley 1943 de 2018 y finalmente por la ley 2010 de 2019, cuyo texto vigente es como sigue:

Artículo 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. *El contribuyente que omite activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.*

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido

de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. *La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.*

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

PARÁGRAFO 2o. *La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.*

De la misma manera, la ley 1943 de 2018, modificada por la ley 2010 de 2019 complementó el tipo anterior con la adición de hipótesis defraudatorias referidas ya no a activos y pasivos sino a ingresos, costos y gastos, así como a la violación dolosa del deber formal de declarar y a determinadas actuaciones ante la autoridad tributaria con la finalidad de obtener un provecho ilícito. Esta es su redacción vigente:

Artículo 434B. Defraudación o evasión tributaria. *Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e*

²Corte Constitucional, Sentencia C 083 de 1999, (MP Vladimiro Naranjo Mesa)

inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. *La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.*

PARÁGRAFO 2o. *La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.*

D. Particularidades de los tipos penales de fraude tributario

Son precisamente los dos tipos penales citados, aquellos que por su naturaleza guardan cierta homogeneidad comportamental con el delito de estafa, dado su modelo descriptivo de inducción al error. Por tal razón, conviene hacer un somero acercamiento a sus particularidades, especialmente aquellas que determinan un cierto grado de imbricación con delitos patrimoniales como el ya mencionado.

a. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, artículo 434A

Naturalmente, cada uno de los comportamientos descritos entraña una complejidad cuyo análisis

detallado daría para muchas páginas. Como no se trata de esto, simplemente se resaltarán las particularidades que se consideran relevantes para determinar la relación de esta conducta con el delito de estafa.

- En primer lugar, se trata de un delito especial o de sujeto activo calificado, lo que implica que la conducta típica solamente puede ser ejecutada por el agente que posee la calidad de contribuyente, yendo incluso más allá para señalar que tal evento no será predicable en grado de autoría material, sino de quien ostenta el carácter de declarante del impuesto sobre la renta y complementarios.
- Se trata de un delito de fraude, de inducción al error, de ocultamiento de la verdad, cuyas maniobras o artificios son específicos y concretos, esto es, en el acto mismo de la declaración, omisión en la existencia de un activo, declaración por un menor valor o inclusión de un pasivo inexistente.
- En concordancia con tales presupuestos, las maniobras de fraude siempre estarán dirigidas a procurar el engaño en la administración tributaria, como quiera que la conducta se desarrolla dentro de una relación jurídica concreta: la del contribuyente-órgano de fiscalización impositiva.
- El momento consumativo del comportamiento es el acto formal de la presentación de la declaración, con la valoración pecuniaria exigida en el tipo, sin que el texto prevea un resultado ulterior o adicional, ni como condición típica, ni como circunstancia de agravación de la conducta.
- La no exigencia de un resultado patrimonial específico se ve confirmada en el hecho de que el evento que origina la extinción de la acción penal no es propiamente un acto devolución o reintegro, sino la corrección de la referida declaración. Naturalmente, esta situación generará como consecuencia la imposición de sanciones y el pago de los emolumentos correspondientes a ella.
- En este mismo orden de ideas, la referencia cuantitativa es al valor de los activos declarados o dejados de declarar, o al valor de los pasivos inexistentes y no al valor del impuesto dejado de pagar. De esta forma, se estructura la conducta punible más sobre la base de una infracción al deber de declarar

fidedignamente que al resultado lesivo propio contra la hacienda pública.

- En cualquier caso el valor indicado solamente puede ser establecido por la liquidación oficial³ practicada por la autoridad tributaria, lo que significa en la práctica que la acción penal se somete a una especie de caducidad administrativa correspondiente a término preclusivo para la verificación de tal liquidación.

b. Defraudación o evasión tributaria, artículo 434B

Son particularidades relevantes en relación con el tratamiento del problema que queremos abordar:

- Para comenzar, un importante factor de distorsión en el tema de los concursos, como se verá más adelante, pues se trata de un tipo penal de aplicación subsidiaria en tanto la conducta *“no constituya un delito sancionado con pena mayor”*.
- Al igual que el delito anteriormente analizado, se trata de un tipo especial o de sujeto activo calificado solamente predicable del declarante o contribuyente obligado a declarar o del contribuyente que reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos.
- Se trata también de un delito de fraude que realiza una descripción taxativa de los artificios o engaños con los cuales se pretende inducir en error a la administración fiscal. Para efectos de este análisis pudieran dividirse las conductas según si se sirven o no del vehículo de la declaración tributaria. Para la primera hipótesis de esta conducta serían los siguientes comportamientos: no declarar estando obligado a hacerlo, no declarar ingresos percibidos o declararlos por un menor valor, y, declarar costos o gastos inexistentes.
- De igual manera se describen tres actuaciones fraudulentas adicionales que no tienen que ver -al menos directamente- con la declaración tributaria y que van investidas de la pretensión de obtener un provecho ilícito provisto por el fisco y derivado de la

reclamación de créditos fiscales, retenciones y anticipos improcedentes.

- Como se trata de un tipo complejo alternativo -referido a varios verbos rectores- el momento consumativo varía según la verificación de cada conducta. Para la omisión del deber formal de declarar será el día siguiente al vencimiento del plazo correspondiente. Para la omisión de ingresos o la inclusión de costos inexistentes será el momento de la presentación de la declaración. Finalmente, en el caso de las reclamaciones improcedentes la consumación se verificará con la presentación de la correspondiente reclamación.
- Las omisiones o la transmisión de información falsa se produce dentro de la relación jurídica contribuyente-fisco de forma tal que el destinatario de la misma siempre será este último.
- Ninguna de estas conductas prescribe un resultado específico de lesión patrimonial para la administración tributaria como condición típica, pero naturalmente la naturaleza del fraude supone, en el primer orden de conductas, la intención de incumplir total o parcialmente la obligación tributaria.
- En contraste con las primeras, los comportamientos que implican un reclamo improcedente suponen en el tipo subjetivo un “algo más” pues aunque no se condiciona el perfeccionamiento de los mismos a una determinada actuación de la administración que ponga al agente en disposición de un provecho ilícito, ese si es precisamente el motivo o la finalidad de la reclamación.
- Al igual que en el delito anteriormente analizado, la no exigencia de un resultado patrimonial específico se ve confirmada también por la causa establecida como extintiva de la acción penal que no es un acto de reintegro -aunque este evidentemente cabría cuando se produce el agotamiento en los comportamientos de reclamo improcedente-, sino la corrección de la declaración, lo que evidentemente genera el pago correspondiente de sanciones e intereses.
- De manera correspondiente, el cálculo de los montos o cuantías que determinan la tipicidad y la graduación de la pena se refiere al valor

³Las liquidaciones oficiales a que se refiere el texto punitivo se encuentran contenidas en el capítulo II, título IV del libro quinto del Estatuto Tributario, artículos 697 y subsiguientes.

de ingresos omitidos o de los costos sobrevalorados en el caso de los delitos relativos a la presentación de la declaración tributaria, o el valor de las reclamaciones improcedentes en el resto de las conductas. Si bien el delito en su redacción original se calculaba con base en el valor del impuesto dejado pagar, esa cuenta se homogeneizó con el tipo precedente, admitiéndose entonces la misma conclusión que se expresó para aquel en el sentido de que este delito se estructura también sobre la base de una infracción de deber.

- Finalmente y de manera análoga con el tipo anterior, el valor o la cuantía del ilícito debe ser el fruto de la liquidación oficial.

III. Relación con la Estafa

A. La estafa en Colombia

El tipo básico de la estafa en Colombia se halla descrito en el artículo 246 del Código Penal en los siguientes términos:

“El que obtenga provecho ilícito para sí o para un tercero, con perjuicio ajeno, induciendo o manteniendo a otro en error por medio de artificios o engaños, incurrirá en prisión de dos (2) a ocho (8) años y multa de cincuenta (50) a mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.”

a. Presentación del tipo

La doctrina y la jurisprudencia han estructurado el comportamiento descrito en el tipo en tres etapas de necesaria sucesión cronológica y ligadas por una estricta relación causal.

1. La primera de ellas es el uso de artificios y engaños que nuestra jurisprudencia define como la actividad mediante la cual “el agente altera la verdad, muestra una realidad ficticia y crea circunstancias especiales inexistentes”⁴ y consiste en una “artimaña, truco, trampa, argucia, acechancia o treta”⁵.
2. Las argucias señaladas son la causa de la inducción o el mantenimiento en error,

⁴Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, No. 13961 de 2014, Rad. 44504

⁵Ibid

estableciéndose así un primer y necesario vínculo causal entre las maniobras engañosas y la errónea representación mental de la realidad por parte de su destinatario.

3. Finalmente, y como culminación de este complejo curso causal, el engaño será la causa de un acto dispositivo patrimonial que coloca al agente o a un tercero en la percepción de un provecho ilícito, correlativo a un perjuicio ajeno.

Una muy breve ilustración del punto por parte de nuestra jurisprudencia:

“Como puede verse , el precepto , además de exigir la presencia de ciertas modalidades conductuales previas a la obtención del resultado (provecho ilícito), demanda que las mismas se presenten en específico orden cronológico (primero el artificio, luego el error y después el desplazamiento patrimonial), y que entre ellas exista un encadenamiento causal inequívoco, es decir que el uno conduzca necesariamente al otro, de suerte que si estos requerimientos conductuales no se presentan, o presentándose concurren en desorden, o la cadena causal se rompe , trastoca o invierte , no podrá hablarse de delito de estafa.”⁶

b. Sobre el acto dispositivo

Merece especial atención este aspecto fundamental del delito de estafa por cuanto constituye el punto clave para determinar la naturaleza de las relaciones de los delitos tributarios con la estafa y sus problemas de coexistencia y concurso. El tratadista colombiano Luis Enrique Romero Soto, en su obra sobre la estafa -la más completa escrita en nuestro medio-, pone de relieve la importancia nuclear de este elemento. Así, como punto de partida distingue entre los delitos patrimoniales en los que predomina su parte estática - por afectación exclusiva del objeto material- como lo serían los delitos de hurto o abuso de confianza, y aquellos en los que se involucra dinámicamente la conducta de un tercero, que es precisamente el caso del delito de estafa si se tiene en cuenta que esta implica una colaboración por parte del sujeto

⁶Ibid

engañado. Esta colaboración es precisamente el acto dispositivo. En palabras del autor :

“Por acto de disposición se tiene, ante todo, aquella conducta que implica una transferencia de carácter patrimonial que produce el nacimiento, la modificación o la extinción de un derecho. La transferencia implica que la cosa o el derecho salga de la esfera de disponibilidad de su titular y pase a del estafador, en forma que aquel ya no pueda, de momento, tenerla a su disposición.”⁷

B. Relación de la estafa con los delitos tributarios en Colombia

La tardía aparición de los delitos tributarios en nuestro ordenamiento jurídico no fue suficiente para frenar la codicia punitiva en la materia. Nuestra jurisprudencia -en ausencia de tipo expreso- había hecho frente a estos intentos de criminalizar conductas típicamente tributarias a través de otras figuras como por ejemplo la falsedad documental:

“Así las cosas, parece que el recurrente tiene razón en cuanto a la crítica que esgrime contra el estimar como ilícito el sólo hecho de consignar en la declaración de renta afirmaciones carentes de veracidad, sin agregar en su apoyo prueba alguna. Nuestra legislación tributaria no erige una delictuosa la simple afirmación inexacta que se consigne en la declaración de renta. No es pues, delito en Colombia la simple evasión tributaria. La inexactitud en tal declaración constituye una contravención fiscal que da lugar a imponer sanciones pecuniarias por trámites administrativos pero que de por sí no constituye delito de falsedad”⁸.

Doctrina y jurisprudencia habían insistido en que si el legislador colombiano no había adoptado la decisión de política criminal para sancionar como delito la defraudación tributaria, mal podía hacerlo el interprete por la vía de la analogía. Evidentemente la situación merece una diferente consideración a la luz de la legislación vigente, ya expuesta líneas atrás. Sobre esta base caben las siguientes conclusiones:

⁷Romero Soto, Luis Enrique, El delito de Estafa, primera edición, Bogotá: Libros de Colombia, 1990, pp. 33.

⁸Corte Suprema de Justicia, Sentencia del 25 de mayo de 1988 (M. P. Lisandro Martínez Zúñiga)

- Las hipótesis previstas en los artículos 434A y 434B de nuestra codificación penal vigente **-relativas a la las afirmaciones contenidas en la declaración tributaria, o a su ausencia de presentación-** son nuevas como delito y por ende no podían penalizarse con anterioridad dada su ausencia de tipicidad.
- El juicio de adecuación típica como delito de estafa, aplicable a tales comportamientos no tiene -ni tuvo- cabida porque, aun cuando los mismos se describen bajo el marco del engaño o la inducción al error, las formas aludidas corresponden más a delitos de infracción de deber y no cuentan con el ingrediente fundamental del acto de disposición, en este caso de parte de la administración tributaria que es el sujeto pasivo o receptor de las maniobras engañosas.
- No ocurre lo mismo en relación con las reclamaciones improcedentes por créditos fiscales, anticipos o retenciones -conductas alternativas previstas en el artículo 434B, bajo el epígrafe de “defraudación o evasión tributaria” - ya que si bien su consumación no depende de que ellas se hagan efectivas, en otras palabras, de que exista un acto dispositivo por parte del fisco nacional, la intención que preside estos comportamientos es precisamente la de lograr el resultado descrito, yendo mucho más allá de la simple infracción de un deber. De esta manera la hipótesis de la estafa cabe plenamente, como delito consumado si obtiene el resultado y como delito **en grado de tentativa**, si no se obtiene, a pesar de haberse formulado la correspondiente reclamación.
- Reafirma este aserto el hecho que el legislador ha dispuesto como agravante de la estafa el que ella se verifique sobre *“bienes pertenecientes a empresas o instituciones en que el Estado tenga la totalidad o la mayor parte, o recibidos a cualquier título de este”*.
- Se plantearía, para este caso un posible concurso aparente de tipos penales en la medida que dos hipótesis típicas diferentes recogen la misma descripción

comportamental, pero ello resulta resuelto de manera fácil en virtud de la aplicación del principio desubsidiariedad, como quiera que la propia norma contenida en el artículo 434B claramente dispone que el tipo solo será aplicable si la conducta no es recogida por otro comportamiento sancionado con pena mayor. Tal es exactamente lo que ocurre con el delito de estafa agravada, aún verificado en grado de tentativa.

- De igual manera es necesario concluir que, en contraste con demás comportamientos tipificados en las dos normas analizadas, la reclamación improcedente de créditos fiscales, retenciones o anticipos, era y sigue siendo una forma agravada del delito estafa, de forma tal, que resulta cuando menos inane su inclusión como forma típica especial.

Dada la novedad de nuestra legislación penal tributaria, este tipo de análisis solamente pueden ser evaluados como un primer acercamiento al problema, de lo cual se deduce la necesidad imperiosa de seguir la senda trazada, entre otros, por la doctrina y la jurisprudencia argentina, con un mayor recorrido sobre el particular.

Cartagena de Indias, febrero de 2021

BIBLIOGRAFÍA:

Corte Suprema de Justicia, Sentencia del 25 de mayo de 1988 (M. P. Lisandro Martínez Zúñiga)

Corte Constitucional, Sentencia C 194 de 1998, (MP. Hernando Herrera Vergara)

Corte Constitucional, Sentencia C 083 de 1999, (MP. Vladimiro Naranjo Mesa)

Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, 8 de junio de 2006, Rad. 24729

Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, No. 13961 de 2014, Rad. 44504

Romero Soto, Luis Enrique, El delito de Estafa, primera edición, Bogotá: Libros de Colombia, 1990.

La simulación dolosa de cancelación de obligaciones tributarias

Por Horacio J. Romero Villanueva

I.- Introducción

La modalidad de fraude respecto del tema de la extinción de la obligación tributaria o previsional plantean cierta complejidad jurídica al relacionarla, por su especificidad, con la evasión tributaria.

Ello conduce a la necesidad de repasar una figura penal, cuya forma usual y tradicional de cancelar obligaciones es pago, empero tanto en la ley 24.769 como en la 27.430, el legislador ha utilizado la expresión "...o cualquier otro ardid o engaño...", posibilita ampliar a otras formas de comisión del delito, como puede ser las compensaciones o la prescripción, mediante se pueden consumir la conducta prohibida.

De este modo, muchas veces se abandona una interpretación estricta y restrictiva de los tipos penales previstos en la ley penal tributaria extendiendo el castigo a simulaciones inocuas o de dudosa tipicidad objetiva y subjetiva.

II.- Bien jurídico.

La extinción de la obligación, a través del pago, compensación o los planes de facilidades son formas extinción del crédito fiscal. Aquí es donde cobra relevancia la recaudación tributaria o, en otros términos, donde se incrementa o aminora el patrimonio público. La deuda tributaria ya determinada debe pagarse o, en caso contrario, será jurídicamente exigible hasta el momento de la prescripción.

De allí que 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 ⁽¹⁾ porque resguarda el sistema de control tributario y el cumplimiento de la obligación fiscal, en la medida que resulta de la máxima importancia para la Administración Tributaria el desarrollo de las labores de verificación de los pagos voluntarios realizados por el contribuyente,

¹SFERCO, José M., "Apreciaciones sobre los delitos fiscales dolosos de insolvencia provocada, simulación de pago y alteración de registros", Rev. Derecho Fiscal, N° 0, enero/febrero 2007, pág. 101

toda vez que –al final de cuentas– el interés fiscal consiste en la captación efectiva del monto del tributo que le corresponde recibir.

Aquí como ardid específico el Fisco no ejercita su derecho a ejecutar el crédito frente a los obligados por ejercer una resistencia a la pretensión fiscal simulando de modo parcial o total alguna modalidad cancelatoria. De esa manera, el Estado deje de percibir los tributos realmente adeudados, aunque posteriormente pueda conseguirse el pago de éstos mediante los mecanismos de coerción jurídica de los que dispone la ley de procedimientos tributarios o previsionales.

Desde esta perspectiva del interés patrimonial de la Hacienda Pública, es decir, proteger los intereses patrimoniales supraindividuales se hace referencia al patrimonio del Estado Nacional, provincial o de CABA, diferenciados únicamente por el titular del bien jurídico, esto es, por la titularidad pública de los bienes jurídicos supraindividuales tutelados. Esta corriente mayoritaria tiende a concretar el interés patrimonial protegido en la recaudación tributaria.

II.- Diferencias con la evasión simple

Es decir que al tratarse la conducta típica una modalidad ardidosa específica de fraude fiscal ⁽²⁾, bien podría estar aprehendida en el art 10, pero desde el punto de vista del autor, la evasión tributaria resulta un delito especial propio a diferencia de la simulación dolosa de pago, que no requiere ninguna condición particular en el agente, por lo que es un delito común que está condicionado cuantitativamente ya que para consumir la evasión tributaria simple debe alcanzarse el millón quinientos mil pesos y para la símil previsional los doscientos mil pesos, la simulación dolosa respecto de lo tributario se satisface con un tercio y de lo previsional con la mitad ⁽³⁾.

Ahora, este tipo penal, que es una modalidad específica defraudación tributaria, cabe mencionar la doctrina del engaño en materia penal, la cual se elabora en función de la idoneidad de este frente al sujeto pasivo del delito. Es decir, que el engaño debe contener además del acto positivo externo, una elaboración que pueda sustentar el error del sujeto pasivo a creer que existe una obligación tributaria,

²ORCE, Guillermo – TROVATO, Gustavo Fabián, "Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769", 1ª edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires 2008, p. 177.

³RIQUERT, Marcelo; "Régimen penal tributario y previsional", 2ª edición actualizada, Hammurabi, Buenos Aires, 2018, p. 216

previsional o una sanción inexigible por estar cancelada.

A fin que éste sea inducido en error, lo cual naturalmente implica no sólo afirmaciones sobre determinados aspectos relacionados a la cancelación del tributo o la sanción, sino principalmente elementos que permitan sustentar dicha apariencia.

El simular es una acción que per se implica el resultado (efecto) de aquel, por eso interesa que se obtenga éxito, aunque el mismo sea efímero. Si no lo tuviera el fisco no alcanzaría a ser engañado y no sería propio hablar de simulación de “cancelación”, si no tan solo de tentativa de evasión simple o agravada. El engaño hace a la tipicidad, obligando al organismo, luego de advertir el mismo, a volver sobre sus pasos y buscar la forma de poder registrar nuevamente como insatisfecha la obligación que momentáneamente se tuvo por extinguida.

Ahora bien, esas afirmaciones complementadas por elementos materiales aptos para sustentar como objetivo o resultado el efecto cancelatorio de la obligación reclamada o ejecutada, situación que implica la realización del engaño dentro del procedimiento tributario establecido en las normas tributarias referidas a la cancelación de los tributos, teniendo como presupuestos indispensables la existencia del hecho imponible y la exigibilidad de la obligación tributaria.

Sobre este aspecto cabe señalar que, buena parte del Capítulo IV de la Ley de Procedimientos Tributarios (Ley N° 11.683) se integra al marco jurídico de los Recursos de la Seguridad Social a través de los Decretos N° 507/93 y N° 2102/93⁽⁴⁾. En este sentido, debe indicarse que sólo se estará dentro del presente tipo base cuando de acuerdo a las normas tributarias se cumpla con el presupuesto de hecho contenido en dichas normas y que, luego del reclamo correspondiente, el autor de la conducta intente simular alguna de las formas de cancelación normadas.

III. Tipo objetivo

La nueva redacción del nuevo tipo penal de simulación dolosa de pago en el art. 10 de la ley 27.430, contiene como verbo típico previsto en la norma penal analizada cuya acción de es “simular” y el objeto sobre el que recae tal acción es la cancelación de obligaciones impositivas o

previsionales o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.

La propia letra textual del art. 10 mencionado establece que la condición objetiva de punibilidad se refiere a la acción de simular y no al resultado de “cancelación” toda vez que dicha norma impone solo será punible la simulación si el “monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$500.000) por cada ejercicio anual”.

En doctrina se ha definido a la acción de simular como “fingir, crear apariencia de lo que no existe para que los otros se convenzan de su existencia parcial o total, llenando las formas para aparecer como existentes”⁽⁵⁾.

Es decir, la acción típica contenida en la figura bajo análisis se encuentra determinada por el hecho de dar apariencia de cierto a algo que no lo es.

De allí que la simulación demanda de un modo u otro, alguna forma externa de representación de lo inexacto, como, por ejemplo, los documentos falsos justificativos de los actos que causen un efecto cancelatorio, en puridad, es una puesta en escena, un mecanismo defraudatorio, mediante el cual se da forma para neutralizar la obligación reclamada.

Por ello, coincido con la doctrina en la materia que, al respecto, ha señalado que “... lo que deja en claro que tales falsificaciones constituyen el medio a través del que se perpetra el pretense cumplimiento. Además, que no alcanza solo con falsificar, sino que debe usarse lo falsificado ante el organismo recaudador, justamente, para simular el pago”⁽⁶⁾.

Por ello el tipo penal en juego requiere que dicha conducta deba estar acompañada de algún artilugio o maquinación tendiente a sustentar la simulación de la cancelación de obligaciones cuando exige, como medio comisivo, que el delito sea efectuado “mediante registraciones, comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño”.

Si bien la norma no expresa ante quien debe utilizarse la simulación, considerando el bien jurídico protegido por la norma se interpreta que la creación de esa falsa realidad, debe estar destinada a

⁴ NAVARRINE, Susana C. - D’ALESSANDRO, Valeria, “Extinción de las obligaciones tributarias”, 1ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2014, p. 302.

⁵ABOSO, Gustavo Eduardo, “Código Penal de la República Argentina. Comentado y concordado con jurisprudencia”, 4º edición, Ed. B. de F., Buenos Aires, 2017, p. 1053, citando a Núñez, Fontán Balestra y Laje Anaya.

⁶RIQUERT, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada”, “2ª edición actualizada, Hammurabi, Buenos Aires, ps. 214/215.

provocar un error en el organismo recaudador, no en otras personas ⁽⁷⁾.

Entonces, en función de la acción típica descripta -que reprime la acción dolosa de “simular la cancelación de obligaciones”-, debe ser entendida como comprensiva conjuntamente no sólo con el hecho de aparentar algo que no es real -mediante la puesta en escena de un ardid o engaño-, sino también de que con dichas maniobras defraudatorias se haya logrado la cancelación de obligaciones tributarias o previsionales y sus sanciones.

Asimismo, la modificación incluyó una nueva modalidad comisiva, la “utilización de declaraciones juradas engañosas o falsas” y se condicionó la comisión de este delito a la suma de \$ 500.000 para montos simulados de obligaciones tributarias por cada ejercicio anual y de \$ 100.000 para montos simulados de recursos de seguridad social por cada mes.

Esta es la conducta que el legislador calificó como merecedora de reproche penal por ser peligrosa de modo concreto y no potencial para el bien jurídico protegido ⁽⁸⁾; porque además exige un perjuicio patrimonial a las arcas del estado para su configuración implica agregar un requisito de la condición objetiva (\$500.000) para alcanzar el umbral de punición.

IV.- Elemento normativo del tipo: cancelación.

El delito consiste en simular en la simulación dolosa de haber cancelado un o mas determinadas obligaciones y al igual que en el caso de otros conceptos de los cuales se sirve la Ley Penal tributaria para describir la conducta prohibida, la cancelación constituye un elemento normativo mas cuya significación jurídica debe decidirse por la legislación tributaria.

Esta cuestión terminológica despertó opiniones encontradas dentro de la doctrina al amparo de la redacción del art. 11 de la ley 24.769, debido a la posible interpretación amplia o a la integración analógica del concepto “pago” a otros modos de extinción y su eventual violación al principio de legalidad. En palabras de Catania, “la simulación de una compensación, de una novación, del acogimiento a un plan de pago, de haberse

⁷ C. Nac. Penal Económico, sala B, causa “Transitax S.R.L.2, rta. el 22/10/2004

⁸BÁEZ, Julio C. - ROMERO VILLANUEVA, Horacio J., “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino: según ley 27.430 Buenos Aires”, 1ª edición, Erreius, 2019, p. 432.

beneficiado por una amnistía, de una sentencia judicial por la cual se declara improcedente una deuda o la prescripción de la acción para perseguirla, a modo de ejemplos, resultan ajenas al ámbito de prohibición de este tipo penal”.⁽⁹⁾

El alcance genérico de la cancelación, abarca tanto el pago en el sentido específico del concepto como otras posibles formas de extinción de las obligaciones soslayando la técnica empleada por el ordenamiento jurídico restante ⁽¹⁰⁾, porque dentro de este conjunto se destaca la acertada modificación en la denominación del anterior delito de “simulación dolosa de pago” (ex art. 11), por la de “simulación dolosa de cancelación de obligaciones”.

Coincidimos con Semachowicz, quien sostiene que: “Resta aclarar que, a nuestro criterio, bien podría sostenerse la interpretación de que si el legislador amplía ahora el ámbito de punibilidad utilizando expresamente el término ‘cancelación’, ello implica -por contrario imperio- que con anterioridad solo resultaba punible la simulación dolosa de pago que no comprende técnicamente la compensación como medio comisivo, procediéndose eventualmente a la desincriminación de dichas conductas por atipicidad”.⁽¹¹⁾

El concepto más genérico de “cancelación” obedece a que el pago resulta ser solo uno de los diferentes modos de extinción de las obligaciones tributarias (compensación, confusión, novación, transacción, condonación y remisión de deuda)⁽¹²⁾, elementos normativos que se interpretan conforme las normas del Código Civil y Comercial de la Nación con las particularidades y limitaciones que impone el derecho tributario sustantivo y adjetivo ⁽¹³⁾.

V.- Tipo subjetivo

Se trata de un delito doloso, sólo compatible con el dolo directo ⁽¹⁴⁾, en virtud de los especiales medios comisivos utilizados (registra-

⁹Catania, A.: “Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24769” - Ed. Editores del Puerto - pág. 201

¹⁰SOUZZI, Leonel A., “Paralelismo y diferencias generales en el reproche penal a violaciones de los regímenes tributarios y de la seguridad social”, Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR, diciembre/2019.

¹¹ Semachowicz, Esteban D.: “Algunas notas respecto a las modificaciones al régimen penal tributario” en Kaplan, Hugo E. y Volman, Mario (Dirs.): “Reforma tributaria. Ley 27430” 1ª ed. - ERREPAR - pág. 624

¹² GARCÍA VIZCAINO, Catalina: “Derecho Tributario” - Ed. Depalma - pg. 636 y ss.

¹³ TRIPODI, Andres, “Comentarios al nuevo régimen penal tributario”, Erreius on line, Octubre, 2018

¹⁴ ROBIGLIO, Carolina, “El delito de simulación dolosa de pago de tributos y sanciones pecuniarias”, RDP 2006-5 , 901.

comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño), para crear una falsa apariencia de liberalidad de una deuda con el Fisco, lo cual excluye al dolo eventual.

En punto al dolo requerido junto con el conocimiento y la voluntad de actuar relativos a la falsificación de registros o comprobantes, o a su adulteración y uso mediante cualquier ardid o engaño, creándose los medios para simular el efecto cancelatorio en cuestión, vale decir, que debe incluir el conocimiento de que el medio elegido es útil y apto para realizar la simulación, de que no responde a la verdad y de los efectos de su empleo.

El tipo contiene elementos predominantemente subjetivos, ya que las acciones descritas en el contexto de la norma se deben realizar existiendo en el sujeto activo el conocimiento de la simulación como objeto de la acción, es decir que al momento de presentar las registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o desplegar el ardid, con el finalidad de cancelar obligaciones o sanciones propias o de un tercero, el autor tiene que haber conocido con certeza que se trata elementos materiales que no es verdaderos. De allí, que el auto debe actuar con pleno conocimiento de la falsedad del instrumento que usa, por ejemplo, para oponer una excepción que sea admisible durante el transcurso de la ejecución fiscal de las multas ⁽¹⁵⁾ por tratarse de multas ejecutoriadas; así lo dispone el art. 92 de la ley 11.683.

Por último, el umbral de \$500.000, a mi criterio, es una condición objetiva de punibilidad y como tales no forman parte del injusto ni de la culpabilidad, y sin posibilidad de invocar el error de tipo respecto de su alcance por el autor. Estas condiciones son objetivas por cuanto no tienen que ver con el sujeto, ni con la parte subjetiva del delito, al ser independientes de la voluntad del agente.

Son circunstancias externas que el legislador por razones de política criminal sustrae a la exigencia de dolo y que permiten crear un criterio neutral de selectividad que hace depender el surgimiento de la punibilidad penal a un hecho.

En concreto, los montos mínimos diseñan una política criminal fiscal, y definen cuando el injusto culpable va a ser punible. Esto forma parte de una técnica legislativa que permite graduar y mensurar la pena en función de la afectación al bien jurídico protegido.

VI.- Epilogo

El delito de simulación dolosa de cancelación de obligaciones está previsto por el artículo 10º según Ley 27.430”, y contenido en el Título III, llamado “Delitos Fiscales Comunes”.

El interés jurídico que el legislador ha pretendido tutelar con la figura descrita por este artículo es el normal desempeño de los órganos que tienen por función la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social.

Debemos advertir al lector que la figura no tutela cualquier tipo de actividad fiscalizadora o de control asignado a los órganos públicos, sino exclusivamente la que corresponde a aquellos organismos con competencia en materia fiscal o de la seguridad social, ya sea nacional, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De la simple lectura se advierte que la norma legal se refiere a la simulación de cancelación de las obligaciones como objeto de prohibición, es decir, lo que debe simularse dolosamente es la cancelación total o parcial de las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias; de manera que lo que se castiga no es el incumplimiento mismo (la no cancelación), sino la forma en la que el contribuyente despliega un artificio para vulnerar las funciones de control del organismo recaudador por medio de la simulación y así evitar cancelar sus obligaciones.

¹⁵ 7 CSJN, Fallos 326:4240.

Las problemáticas de la tipicidad objetiva en el delito de asociación ilícita fiscal, y qué hacer con ellas: análisis del fallo “Prete, Pablo y ots. s/ inf. Ley 24.769”

Por Paula Vinassa Almenara¹

Introducción.

La propuesta del presente artículo es, mediante el análisis del fallo de referencia, es analizar los elementos que hacen a la tipicidad objetiva de la figura del delito de asociación ilícita fiscal.

El escalón de la Teoría del Delito donde más preponderancia cobra el hecho de que la misma constituya un delito de peligro abstracto, es sin duda la tipicidad; en tanto aquí se colocan los límites a la conducta, para que luego esta suponga determinada consecuencia o pena. En otras palabras, la tipificación traza un límite de lo que es o no pasible de punibilidad; dejando algo “adentro” y algo “por fuera” de la figura típica.

Por ello es que considero que la tipicidad es una de las mejores ópticas para abordar los problemas de las figuras de peligro abstracto con un enfoque práctico; planteando entonces las contradicciones que allí se plantean, y ofreciendo una posible alternativa para intentar hacer que las mismas resulten más coherentes dentro del esquema constitucional-convencional de nuestro ordenamiento jurídico.

Palabras clave: asociación ilícita fiscal- peligro abstracto- tipicidad objetiva- proporcionalidad de la pena- responsabilidad por el hecho.

Sobre el fallo “Prete, Pablo y ots. s/ inf. Ley 24.769”: un breve relato de los hechos acaecidos en el caso, y su análisis jurídico.

En el precedente de referencia, iniciado mediante denuncia de AFIP, se condena a 29 personas por la figura prevista en el artículo 15, inciso C, de la Ley Penal Tributaria, esto es, por el delito de asociación ilícita fiscal. La reciente sentencia es del tres de junio

de 2020; por lo cual, tras los numerosos planteos efectuados, aún queda tela por cortar en relación a ellos y la suerte final que los acusados corran.

Algunos de los involucrados en el hecho lo fueron incluso en el carácter de jefes de la presunta organización. Ello genera un agravamiento de la pena, en tanto el monto mínimo de la misma pasa a ser de 5 años.²

En este sentido, la sentencia relata: “*Dentro de esa estructura, es posible distinguir a quienes trabajaban en los estudios o llevaban a cabo actividades relacionadas con el funcionamiento de la estructura de aquellas personas que conformaban la red de punteros (sin perjuicio de que, como hemos visto, en el caso de algunos imputados esos roles aparecían combinados o superpuestos).*”

En relación con ello, señalamos que la existencia de ese grupo de personas que intermediaban, en el circuito de comercialización, entre los estudios donde se confeccionaban los comprobantes y los clientes que los adquirían, era una de las características de la organización. Además, varios de sus miembros revestían la calidad de contadores, lo que permitió una mayor profesionalización de la actividad desarrollada y, con ello, que el negocio ilícito fuese sumamente prolífero.”

Los medios comisivos, según dice la acusación fiscal y rectifica la sentencia, incluían entre otros: sociedades fantasma; el uso de datos de personas de bajos recursos para simular su actividad como contribuyentes; la duplicación de facturas, etc.

¿Cómo aborda, entonces, el encuadre típico el Tribunal Oral? A través de determinar los elementos básicos que hacen a la figura, explicando cómo se dan puntualmente en este caso.

Dichos elementos son por un lado: el formar parte de una asociación u organización, el mínimo de tres personas y el propósito de cometer delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria (este último es el que lo diferencia de la asociación ilícita genérica, por su especialidad). Estos elementos son unánimemente aceptados por la doctrina.

Pero también, se introducen, de manera individual y no como parte de los requisitos antes enunciados,

² Artículo 15, inciso C, Ley 24769: “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.”

¹ Abogada, egresada UNCuyo.

otros dos: la permanencia y la habitualidad.

A continuación, explicaremos cada uno según los criterios que se exponen en la sentencia.

El formar parte de una organización como requisito tipificante, tiene que ver con que se trata de un delito permanente, de peligro abstracto y autónomo.

La permanencia implica que su comisión perdura en el tiempo mientras exista la asociación.

El hecho de que se trate de un delito de peligro siempre implica un adelanto de punición, en el sentido de que se trata de etapas previas incluso a la tentativa, caracterizables como actos preparatorios. En otras palabras, aquí aún no existe una afectación en el mundo material pasible de ser caracterizada como un resultado disvalioso.

Por último, la autonomía apunta a que la existencia del delito de asociación ilícita fiscal es independiente de la comisión o no de los delitos concretos.

El mínimo de tres integrantes es un requisito que proviene del concepto de “banda” del Código Penal; y está presente de hecho en la figura genérica del delito de asociación ilícita genérica, en el artículo 210 de dicho cuerpo normativo.

Un punto interesante en el caso es si los integrantes deben conocerse o no de forma personal. Se resuelve por la negativa; en cuanto existen muchos medios de comunicación que pueden lograr la finalidad delictiva y servir para la coordinación (mail, aplicaciones, teléfono, etc.); por lo cual no sería necesario ni exigible para la tipicidad objetiva el trato personal.

En cuanto al propósito de cometer delitos tipificados en la Ley 24769, se trata de la finalidad, en otras palabras un “deseo organizado” y por supuesto común de cometer delitos indeterminados, tipificados en dicha ley.

En el fallo, en relación a este punto, se trata el tema del sujeto activo y se dice que, en tanto participe de este propósito común, no se le puede exigir la calidad de obligado tributario; ya que, de lo contrario, se transformaría en dependiente a la figura (no autónoma).

Ello, en relación a los requisitos unánimemente admitidos. En cuanto a los otros dos que introduce el fallo, podemos decir que la permanencia tiene que ver con que la ejecución del delito se prolonga en el tiempo de forma suficientemente indeterminada o extensa. En el caso, ya que lo sancionado por la

norma es la pertenencia a la asociación, mientras ello perdure, habrá delito.

En relación a la habitualidad, se relaciona más una continuidad o, a lo sumo, “profesionalización”, basada en la repetición, en el tema. Se cita en la sentencia a Alejandro Catania, en tanto la misma consiste en “*la continuidad en el tiempo y la reiteración o repetición de actos delictivos como propósito*”.

El hecho de realzar la habitualidad como un requisito tipificante, se relaciona con un debate importante en torno a la caracterización de la figura delictiva de la asociación ilícita fiscal.

Se ha sostenido que la inserción del adverbio “habitualmente” en la redacción del artículo 15, inciso c), de la Ley 24769, modifica el alcance del tipo en la figura; como también se ha sostenido lo contrario.

Quienes se pronuncian por la primera postura, hacen hincapié en el hecho de que habitualidad no es lo mismo que permanencia. Curiosamente, el concepto de permanencia es el otro nuevo requisito tipificante que incorpora este fallo; pero a su vez, forma parte del requisito (unánimemente aceptado, tanto para la asociación ilícita genérica como para la fiscal) de pertenecer a una banda.

Quienes se pronuncian por lo contrario, no lo consideran como un requisito tipificante aparte; sino como una suerte de “adjetivación” de la norma, restándole mayor trascendencia.

Si la habitualidad implica, como lo define el fallo, “actos repetitivos”, es un concepto por lo menos extraño a lo que es un delito de peligro abstracto; que por definición, todavía no se “concreta” en un hecho tangible. Es decir: la habitualidad podría ser una agravante para delitos de resultado, por ejemplo, para la evasión fiscal. Habría que plantearse su conveniencia o no, pero dentro de la lógica, podría serlo.

La cuestión radica en que no podemos definir algo como un “puro” blanco “pero con algunas manchas negras”, por así decir: si afirmamos que un tipo es tal, sí y solo sí no se cometen efectivamente los delitos (porque por aplicación del principio de consunción, la asociación ilícita cedería ante otros delitos), no podemos decir que es y solo es si se cometen los otros delitos de manera reiterada.

Las razones de política criminal que hayan motivado la redacción de la norma, tienen un límite no solo en los principios constitucionales-convencionales, base de todo estado de derecho (lo cual analizaremos luego con mayor detenimiento),

sino que también lo tienen en la lógica y en la necesidad de que un sistema sea coherente, o que incluso (como es el caso) una misma norma no guarde incongruencias internas.

Lo que sostengo aquí es que, evidentemente, es más coherente desechar, por lo menos en esta figura, el requisito de habitualidad. Pero ello motivado no en fingir que “no está ahí”: evidentemente el legislador quiso que esté, o sino la hubiese omitido; sino en los principios lógicos que son piedra angular para hablar de alguna tipicidad objetiva en la figura. En todo caso, tal vez se deseable usar un lenguaje más adecuado en una próxima modificación; pero no podemos hacer ojos ciegos ante el hecho de que esa es la redacción actual.

Los delitos de peligro y su estructura en el “*itercríminis*”.

Como sabemos, la asociación ilícita fiscal es un delito de peligro abstracto. Repasemos ahora un poco qué significa esto.

Como sabemos, el “*itercríminis*” (el “camino hacia el delito”) tiene primeramente una etapa interna, en la cual no hay ningún tipo de movimiento o cambio en el mucho material, ninguna acción, solo el diseño de un plan; y por otro lado una etapa externa, en la cual dicho plan se lleva a cabo, progresivamente, a través de acciones.

Ahora bien, en la etapa externa, podemos distinguir claramente tres etapas: los actos preparatorios, el comienzo de ejecución, y por supuesto la consumación.

La etapa en la que, por lo menos, se abre una posibilidad concreta de que se dañe es el bien jurídico protegido, o bien la vigencia de la norma (según en qué postura nos enrolemos), es indudablemente el comienzo de ejecución, donde se configura al menos el delito tentado.

Recién allí es donde podemos ver, en términos ontológicos, una amenaza seria a los valores amparados en la norma jurídica.

Ahora bien, en términos valorativos y de política criminal, los delitos de peligro abstracto crean una “ficción”, en la cual se presupone, por puras razones preventivas, que determinada acción es punible porque “no cabe duda” (aunque sí quepa) de que determinada acción va a llevar inexorablemente a un delito. O bien que, al menos, la probabilidad de que lleve a tal desenlace justifica el alcance general de la norma.

En este sentido, dice Percy García Caveró: “*En un Estado de libertades, el ciudadano no debe ser visto por el Derecho penal como una mera fuente de peligro, sino como una persona capaz de decidirse por el derecho y, por lo tanto, al que se le reconoce un espacio propio de gestión estrictamente personal (un ámbito personal interno). Este aspecto del ciudadano constituye una expresión esencial de su personalidad que la praxis de la política criminal no puede obviar fácilmente. En este orden de ideas, la optimización preventiva no puede legitimar cualquier forma de reacción punitiva contra los que pudiesen lesionar bienes jurídicos, sino que, en tanto ciudadanos, debe reconocérseles también un ámbito privado sin injerencia estatal.*”

Tratar al autor de un delito económico como un ciudadano al que se le reconoce una esfera privada, trae consigo la consecuencia lógica de que los asuntos se muevan en ese ámbito interno no puedan ser considerados aún como una perturbación social...

*De lo hasta ahora dicho puede colegirse que, en principio, el acto de preparación de un delito económico se mueve en el ámbito interno, por lo que la regla general es su impunidad. Dentro del ámbito interno cabe destacar especialmente la gestión controlada de aspectos personales que no está objetivamente referida a terceros (la adquisición de bienes personales, la posesión de instrumentos de trabajo, etc.). Sólo en la medida en que la organización interna se torne objetivamente unívoca para acondicionar una afectación a intereses generales, se podrá sostener que se desborda el ámbito interno y se produce un hecho externo que puede ser calificado de perturbador, como sucede precisamente con la fabricación o posesión de instrumentos que están hechos con la finalidad específica de falsificar dinero. Por lo tanto, la incriminación de los actos preparatorios en los delitos económicos solo se podrá legitimar de manera excepcional, si la conducta posee una univocidad lesiva en relación con los intereses colectivos”.*³

Es decir: la punición de los actos preparatorios, haciendo de ellos un delito independiente al “ontológicamente consumado”; debe pasar, para ser legítima, un filtro de necesidad real que viene dado por la política criminal.

Personalmente, también le agregaría que debe ser comprendida, por mismo adelanto de punición que implica, de manera absolutamente restringida, y

³Percy García Caveró, “Derecho Penal Económico. Parte General”, tercera edición, Jurista Editores, Lima, 2003, pp 690/691.

con la máxima y taxativa aplicación de los principios constitucionales-convencionales y las garantías y derechos que de ellos derivan; siendo no solo pauta de interpretación de la norma penal, sino límites concretos a la tipicidad objetiva.

¿Cómo armonizar, entonces, los principios constitucionales-convencionales que rigen en materia penal, con los delitos de peligro?

Ante la problemática tipificada, entiendo que debemos, ante todo, reenfocar la política punitiva ante los principios basales de nuestro ordenamiento; entre los que destaco primordialmente el principio de lesividad.

Dicho principio deriva directamente del artículo 19 de nuestra Constitución Nacional, en tanto el mismo establece que *“las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados.”*

Ahora bien, si entendemos que en los delitos de peligro abstracto no existe una real lesión, sino que se trata de un adelanto de punición; entonces a simple vista es extraña la aplicación de este principio.

Pero, a mi entender, son estas situaciones, por la complejidad que entrañan, las que más ameritan su rigurosa aplicación.

Si entendemos a la política criminal como propia al ámbito social, y por lo tanto, como una herramienta que nunca debe perder de vista que su fin es ayudar en la solución de problemáticas reales; debemos entonces dirigirla y limitarla a través de los principios que hacen a la dignidad humana y al estado de derecho, y no de otra manera. Entonces, si es necesario realizar el adelanto de punición a una conducta que, en la realidad, es un acto preparatorio; se hará, pero asegurando el respeto máximo a los derechos y garantías fundamentales.

La asociación ilícita fiscal y sus “choques” con el principio de lesividad: ¿cómo solucionarlos?

La pregunta es, entonces, cómo armonizar lo antes explicado en la práctica.

Primeramente, existe un importante problema en los montos de la pena de este delito. La asociación ilícita fiscal tiene incluso mayor penalidad que los delitos consumados en un sentido “real”: es por

ejemplo el caso de la evasión simple⁴ y de la evasión agravada.⁵

Estas incongruencias normativas no tienen razón de ser en un estado de derecho. Más allá de las razones preventivas, que tienen plena validez en su motivación; no pueden obviarse los límites de las mismas. No podemos, si pretendemos ser coherentes, aplicar “todos los derechos y garantías” para algunas normas sí, y para otras no.

Si bien es innegable el impacto comunicativo de la acción delictiva, más innegable incluso es el impacto comunicativo que ejerce la política criminal.

Y este hecho puede generar varios mensajes. Por una lado, el obvio: “conviene” consumir el delito, y eventualmente probarlo, antes que “quedarse” en el acto preparatorio que es la asociación. Es decir, si había alguna intención disuasiva de la norma, no resiste el mayor análisis.

Por otro lado, uno que, a mi entender, es incluso más preocupante: es posible que los hechos que quedan en la fase preparatoria sean más que los que son efectivamente consumados. Además, la prueba es también más sencilla, en tanto al “acortarse” el *ítercríminis*, sería más sencilla la posterior reconstrucción de lo ocurrido (o al menos, más corta).

Aquí la conclusión es que, básicamente, estamos anteponiendo una intimidación general, o la necesidad de dar un mensaje; primero, por sobre lo que efectivamente existe (ya que, como vimos, no

⁴Artículo 1º, Ley 24769: “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 cuatrocientos mil pesos (\$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.”

⁵Artículo 2º, Ley 24769: “La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º 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);
- 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 superare 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.”

puede sostenerse una efectividad de la norma en términos de prevención negativa), y segundo, sobre los principios basales de nuestro ordenamiento jurídico.

Sería deseable una reducción de la pena de la asociación ilícita fiscal, en tanto la misma supera a las figuras consumadas, sin poner efectivamente en real peligro al bien jurídico o a la vigencia de la norma (que entiendo, aplica, ya que el entramado normativo debe guardar coherencia y proporcionalidad).

Ante lo que hoy en día tenemos, entiendo que, por más que sea un camino un poco más engorroso, cuando puede llegar a existir un delito consumado; la investigación fiscal debería apuntar allí, y no a la “salida fácil” que es a veces lo que brinda esta figura; para no acercarnos hacia indeseables parecidos con un derecho penal de autor.

Y si se trata efectivamente de una asociación ilícita fiscal, entonces, debemos reafirmar todos los principios que hacen al derecho penal, y defender una interpretación restringida de la figura en cualquier aspecto.

Esto último trae el problema del sujeto activo, en tanto el mismo debe o no, de manera necesaria, tener la calidad de obligado tributario. Por las razones antedichas, entiendo que sí; pero también es cierto que resulta engorroso imaginarlo (otra de las razones por las que es deseable una redacción más precisa).

Conclusiones.

-En un estado de derecho, el adelanto de punición a los actos preparatorios, a través de la figura del delito de peligro, debe respetar dos baremos: responder a una importante necesidad en términos de política criminal, y a una adecuación extrema a los principios constitucionales-convencionales.

-Dichos principios actúan como un límite a la tipicidad objetiva, más allá de su función como pauta interpretativa.

-El principio de lesividad puede y debe tener aplicación en los delitos de peligro.

-La pena de la figura actual de la asociación ilícita fiscal es desproporcionada y ajena a ordenamiento en el que está inserta; generando entonces como “efecto secundario” que no tenga real efectividad preventiva.

-Dicha penalidad puede generar que se dejen de investigar a fondo hechos socialmente graves, dado que es más gravoso y sencillo ir por esa figura.

-Por lo tanto, no sólo es recomendable una redacción más precisa; sino también directivas para investigar no solo la asociación, sino el hecho consumado, como así también realizar una interpretación en sentido restringido de la figura.

Extinción de la acción penal por pago

Por Stefanía S. Amoresano

1.- INTRODUCCION

La Hacienda Pública se encuentra regulada en su faz administrativa por la ley de procedimientos fiscales nro.11.683. Esta ley tiene sus propios mecanismos de tutela y sanción tanto para infracciones formales como materiales. Paralelamente a este cuerpo normativo, hay determinadas conductas a las que, cumpliendo los requisitos de tipo objetivo y subjetivo, se les extiende el reproche encuadrándolas en delitos correspondientes a la ley penal especial, la actual: 27430.

Estos delitos penales son especiales por cuanto su contenido: la determinación del sujeto activo y componentes del tipo están intrínsecamente vinculados con el derecho tributario que lo nutre, sustenta y conceptualiza. Ahora bien, esto no es óbice para indicar que además de sus particularidades, el régimen debe estar amparado por las garantías y principios del derecho penal “común” o de fondo, regulado en el Código Penal de la Nación Argentina.

El derecho penal económico ha tendido a expandirse a lo largo de las décadas en la Argentina. Parte de este inflacionismo penal conlleva a que, por razones ajenas a la prevención o retribución, pretenda alcanzar todo tipo de conductas antisociales. Esto hace que se lo deba analizar con mayor detalle ya que, en palabras de Miguel Bajo Fernández, *“habita una zona comprometida en la frontera con un derecho penal represivo y utilitarista”*.¹

Del juego armónico entre las normas que trastocan y atraviesan las conductas en análisis es menester señalar que no se debe perder de vista el norte jurídico y la piedra angular de todo Estado de Derecho: La Constitución Nacional y las Convenciones Internacionales con idéntica jerarquía. La función del Legislador (y la del Juez al analizar el caso en particular) debe necesariamente realizarse en un juego armónico mediante el cual al crear normativa, o aplicarla al caso, no se pierda de vista la serie de derechos fundamentales que reconoce nuestra Carta Magna.

Haciendo esta introducción lo que propongo es realizar un análisis histórico, normativo y ¿por qué no? hasta de política criminal y recaudatoria que refleja los devenires del artículo en análisis que ha sido mutilado, reducido y acomodado a los tiempos históricos en que han sido promulgados.

Los Delitos Tributarios son considerados como lesivos de la Hacienda Pública en su faz dinámica, entendida como la facultad/deber del Estado de hacerse de los ingresos adquiridos a través de la Tributación. Ello, como medio para lograr la efectiva tutela y operatividad de los derechos sociales y económicos que supongan una erogación, una afectación presupuestaria y económica que permita el efectivo acceso a los mismos (vgr. salud, educación, vivienda, asistencia social, etc.). Quien evade, retiene indebidamente, omite, tergiversa información, se apropia indebidamente de beneficios fiscales, esta lesionando a ese Estado recaudador que precisa del tributo como medio para solventar el gasto fiscal.

Lo que se reprocha es la evasión del aporte a la Hacienda que conlleva un detrimento en la efectiva operatividad de derechos socio-económicos que garantiza nuestra propia Constitución. Pararse en esta idea presupone un Estado interviniendo en la dinámica socio-económica de la Nación, un Estado que supera su etapa netamente liberal y se inmiscuye en las necesidades de tutelar la efectiva concreción de los derechos

¹ Bajo Fernández Miguel “Los delitos económicos como manifestación característica de la expansión del derecho penal” Cuestiones penales. Homenaje al profesor doctor Esteban J. A. Righi, Ad Hoc, 2012.

de segunda y tercera generación. Es importante saber cuán activa será la intervención del Estado en los hechos sociales y económicos para, correlativamente, poder analizar con mayor detenimiento la necesidad de hacerse de los fondos para tales fines y coaccionar al contribuyente con un abanico mayor de herramientas, echando mano, muchas veces en exceso, a la persecución penal para lograr el fin recaudatorio.

Sin perjuicio de lo expuesto es menester señalar que la criminalización de estas actividades es relativamente nueva (el primer régimen penal tributario data de 1990) y la idea de hacerse de herramientas de persecución penal ante una sociedad que culturalmente tiende a la evasión, puede tener buenas intenciones (permítanmelo creer); pero está plagada de incongruencias, falta de razonabilidad y proporcionalidad. Recordemos que la pena privativa de libertad es la *ultima ratio* en un Estado de Derecho y que la prisión por deudas se encuentra expresamente prohibida por el art 7 de la Convención Interamericana de Derechos Humanos.

El actual art 16 de la ley 27430 no es un mecanismo extintivo *per se* de la conducta criminal, sino que encuadra como una excusa absoluta para salirse del proceso penal por la misma. *“Las excusas absolutorias son entendidas como el camino que fue previsto por el legislador al considerar más útil tolerar el delito que castigarlo, aunque se reconoce que el delito ha existido y hay alguien que debe responder por ello.”*². El delito cumple con los requisitos que exige la ley penal para su punibilidad pero, en estos casos, el legislador decide no perseguir el reproche de la conducta y sanción en pos de una política legislativa que tiene fuerte vínculo con la necesidad recaudatoria por los motivos ya señalados.

*Como puede advertirse, dicho mecanismo extintivo solo tiene el efecto de impedir la punibilidad, pues opera sin eliminar o cancelar los presupuestos dogmáticos del delito. Esto es, no se trata de un factor previo a la comprobación de la realización del hecho delictivo sino sobreviniente, pues la punibilidad existía, pero resulta neutralizada (desplazada) por una conducta posterior de cancelación de la obligación fiscal que se supone evadida. En este sentido, la falta de necesidad de sancionar deriva de la prevalencia otorgada en el derecho tributario a la contribución (aun irregular), lo que configura una causa de levantamiento de pena vinculada al hecho.*³

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo “Sigra”⁴ sostuvo que el imputado no está obligado a aceptar las condiciones previstas en el artículo 14 de la ley 23.711, ya que su inocencia o culpabilidad se discute en el proceso penal principal. De lo que se trata es de una solución alternativa al conflicto generado por su conducta *prima facie* delictiva, por la cual sólo en estas condiciones el Estado está dispuesto a renunciar a la persecución penal sin discutir sobre el fondo del asunto. Veamos el recorrido histórico que tuvo la extinción penal por pago en nuestro país.

2.- ANALISIS HISTÓRICO DEL INSTITUTO Y SUS REFORMAS.

a) Ley 23771. Art. 14

En 1990 surge la primera ley penal tributaria N° 23771. En su art. 14 permitía la extinción de la acción penal respecto a todos los tipos punibles⁵. Sus requisitos de procedencia eran: a) que sea pena pasible de

² “La fuga del proceso” Juan Manuel Álvarez Echagüe

³ (cfr. Ruetti, Germán J. y Diez, Fernando J., “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, en AAVV, El Delito Fiscal, Tomo II, 1era. edición, 2011, Bs. As., Ad hoc, 259-260, y sus citas)// Fallo Expte. nro. FBB 19918/2018/CA1 – Sala II – Sec. 2-“PEREZ, Raúl Horacio, PEREZ, Carlos Rubén sobre evasión agravada tributaria”

⁴ “Sigra S.R.L.” (fallos 320:1962)

⁵ ARTICULO 14, ley 23771 - Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal

ejecución condicional b) aceptación de la pretensión fiscal c) aceptación previa del Fiscal y querellante d) efectivo cumplimiento obligaciones e) por única vez

Desgranaré desde el inicio este instituto.

En el debate parlamentario de la ley, es el propio legislador quien sostiene que *“Consideramos conveniente e importante esta institución que se incorpora a nuestro derecho penal, la cual por única vez extingue la acción penal y la pretensión punitiva, con un doble propósito: dar ejemplares señales al conjunto de la sociedad y lograr la percepción del tributo que es lo que en este caso interesa”*⁶(el subrayado me pertenece). Con este escenario dispuesto, se da paso al nuevo modelo de recaudación fiscal en la republica argentina, el cual se sirve de la amenaza y la criminalización de ilícitos fiscales.

Para la extinción de la acción penal, por única vez, solo exigía la aceptación de la pretensión fiscal o previsional y cumplimiento de las obligaciones omitidas. No exigía rectificación contable. Reducir el alcance de la norma a un presupuesto de adecuación de registros supone un excesivo ritualismo manifiesto que en nada suma o resta al alcance de la excusa absolutoria. Además, requería que la pena posiblemente a aplicarse fuera de ejecución condicional. Esto conlleva a tratar su oportunidad de petición en el proceso: era necesario que haya, cuanto menos, un requerimiento de la fiscalía respecto a la pena a aplicar. Con ello, queda de manifiesto que el contribuyente podía oponerla hasta antes del dictado de la sentencia y en cualquier momento del proceso, incluso antes y hasta de manera prejudicial. La jurisprudencia, sin embargo, cercenó pretorianamente el alcance de la norma al no aplicarla en los supuestos de retención indebida ya que consideró *“que la ley no aplicaba para los supuestos con sanciones pecuniarias como los que preveía esta norma”*.⁷

El fallo Sigra trató este art 14 e indico que además era menester la aceptación incondicional del monto pretendido. Al contribuyente solo le queda aceptarlo o no. Bien podrá abonarlo en un plan de pago por cuotas pero en esos casos la extinción de la acción se suspende hasta que no se hubiera abonado la totalidad del mismo. La CSJN no comparte mi idea de novación de la obligación principal, lo que supondría la extinción de la acción al momento de convenir el plan de pagos.

Resta destacar la multiplicidad de sujetos intervinientes para prestar conformidad. Siendo que el Ministerio Publico Fiscal es quien tiene la potestad de representar al Estado en los delitos de acción pública, máxime si es el organismo de contralor por antonomasia; puede entenderse que se le corra vista al Fisco como damnificado o querellante. No obstante, habiendo aceptado la propuesta el Fiscal, me inclino a pensar que la opinión del Fisco no debiera ser vinculante a la hora de homologar el acuerdo y surtir sus efectos extintivos.

b) Ley 24769 art 16.

En 1996 con la redacción de la ley 24769, se reformula la excusa absolutoria y pasa a quedar en el articulado con el nro. 16⁸, con las siguientes características a) reduce su aplicación a los casos previstos en el art 1 y 7 (evasión simple y agravada). b) aceptación de la determinación fiscal incondicional y total c)

⁶ Diario de sesiones. Senado de la Nación 7/2/1990. P. 3754

⁷ CF San Martín Sala I “Sancar tubular SRL” 11/7/95

⁸ **ARTICULO 16. Ley 24769** — En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

previo al requerimiento fiscal de elevación a juicio d) regularización y pago e) por única vez f) para personas físicas o de existencia ideal

Por qué redujo su margen de operatividad, no se explica. El resto de los delitos con penas similares o inferiores no admiten extinción por pago. Por política criminal, el legislador consiente la extinción penal y permite su uso para determinados sectores. En el debate parlamentario de la ley, muchos de los legisladores dejaron claro que la redacción del tipo era “caprichosa”, *“cuando de su forma tiene las características y principios generales para calibrar cada uno de los delitos”*.⁹

La falta de acceso del instituto frente a aquellos delitos que, paradójicamente, generaron la mayor cantidad de denuncias (vgr: omisión de tributos, o aportes y contribuciones a la Seguridad Social) no cuadra con los preceptos constitucionales como la igualdad de los sujetos ante la ley (art 28 CN). Esto lleva invariablemente al cercenamiento arbitrario, sin base lógica, exegética y fundada, de las herramientas de defensa del obligado.

*Si leemos el art. 16 vemos que lo que le interesa a la ley es la protección de la recaudación a cualquier costo (...) cuando tenemos una ley sin personalidad jurídica definida tendremos bastantes problemas en su aplicación. Vuelvo a repetir que por un lado la ley protege a toda costa la recaudación, y por otro lado, en definitiva la finalidad específica es condenar las conductas reprochables*¹⁰

Este artículo recoge la aceptación incondicional de la determinación del Fisco de la deuda para poder acogerse al instituto, aclara que puede usarse por única vez tanto a personas físicas como de existencia ideal y determina la oportunidad en la que debe requerirse: hasta el requerimiento fiscal de elevación a juicio. El pago posterior solo será tenido en cuenta como atenuante al momento del dictado de la pena pero de ninguna manera surte los efectos extintivos de la acción.

Se mantiene la condición de pago total sea en forma única o por acogimiento a un plan de pagos, suspendiéndose el proceso hasta el cumplimiento total de las cuotas.

Ahora bien ¿Cuáles son los conceptos integrantes del pago requerido para que opere el art. 16? Conforme el criterio adoptado por la Cámara nacional de Casación en lo Penal en el Fallo “Otero Néstor E.” la persecución penal tiene su origen en la persecución de cobro de los tributos. Estos son: impuestos, tasas y contribuciones. No puede munirse de reproche penal a sus accesorios y convertirlos en parte del ilícito, ya que atenta de manera directa a la razonabilidad, taxatividad y hermenéutica restrictiva de la ley penal. Asimismo, siendo la multa una forma de sanción del hecho, que ya viene a estar penado con la pena privativa de libertad, admitirla sería permitir la doble punibilidad del mismo delito.

De tal exégesis, se concluye que opera la extinción de la acción penal abonándose el monto evadido, esto es el tributo por el cual se trae al sujeto al proceso *“resultando irrelevante a los fines de la citada normativa el pago de los intereses devengados”*.¹¹

Respecto a la aplicación del art. 16 sobre las personas de existencia ideal, queda absolutamente zanjada la cuestión al incorporarse al texto *“Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada.”*

Siendo que los únicos sujetos pasibles de tal sanción son las personas físicas, serán aquellos detentores de la potestad ejecutiva de la empresa (socios gerentes, directores, administradores) quienes puedan acogerse al instituto respecto a ilícitos ocurridos en los periodos fiscales en que detentaran tales cargos.

“el beneficio de la extinción de la acción penal recae sobre las personas físicas y no sobre el ente ideal. Es decir, se desvincula eventualmente a las personas físicas que intervinieron en el hecho, pues estas son

⁹ Diario de Sesiones 19 de diciembre de 1996. Cámara de senadores de la Nación pág. 8353

¹⁰ Diario de Sesiones 19 de diciembre de 1996. Cámara de senadores de la Nación pág. 8352

¹¹ CNCP Sala II “Otero Néstor E” 10/3/2005.

las que habrán de padecer las penas previstas en la ley 24769. Por ello, de ninguna manera podría extenderse esa representación de identidad a periodos fiscales en que aquella no se sustentaba con igual vínculo jurídico”¹²

De tal suerte se sigue que podrán optar por este artículo las personas físicas representantes de la de existencia ideal durante la comisión del delito.

Asimismo, en el Debate en diputados, se aclara que el instituto es “*por tributo y por única vez*”¹³ lo cual me permite suponer que puede oponerse a distintos tributos, siempre que lo haga por única vez respecto cada uno de ellos. Si de la propia interpretación del legislador se infiere el entendimiento en estos alcances, una interpretación contraria atentaría directamente contra el principio *pro homine* y la voluntad del órgano legislativo.

c) Ley 26735.El arrepentimiento post delictual.

En el año 2011 la ley 26735, viene a modificar el régimen penal tributario. Esta ley deroga expresamente la 24769 y, entre otras cosas, dota de herramientas punitivas a los fiscos locales: se tutela el cobro del tributo nacional tanto como el provincial y el de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sus características difieren sustancialmente de las anteriores: a) regularización espontánea b) para todos los delitos (o por lo menos sin efectuar excepciones) c) dar cumplimiento a las obligaciones evadidas.

Pero en lo que refiere al presente trabajo, es de destacar que en esta nueva legislación para que opere la exención de responsabilidad penal exige que la regularización de la deuda sea espontánea¹⁴. Veda asimismo la posibilidad de acogimiento al régimen de suspensión del proceso penal a prueba, o comúnmente denominado “probation” para los delitos penales tributarios.

Se deja de lado un régimen con cláusula de fuga del proceso para reducir su oportunidad a la regularización “espontánea”. El viraje legislativo es manifiesto y la falta de norte jurídico del legislador ya es evidente.

Comparto la opinión de Virgolini y Silvestroni al señalar que la supresión de los mecanismos alternativos de resoluciones se contradice con la posición histórica asumida por el Estado argentino respecto de la evasión tributaria. Se pierde coherencia, se empantanar los procesos judiciales y los magistrados deben, a veces con buen tino y otras veces no tanto, hacer uso de doctrina o interpretaciones *sui generis* para poder cohesionar en la casuística un sistema represivo que va y viene en sus fundamentos, extensión y alcance a lo largo de la historia.

Este mecanismo que es una suerte de arrepentimiento post delictual, es decir una vez consumado el ilícito (a diferencia de la tentativa), el delincuente fiscal va sobre sus hechos y repara el perjuicio ocasionado de manera espontánea, voluntaria y sin una conminación externa.

El nuevo art. 16 exige que el cumplimiento ocurra sin interpelación del Fisco. Con lo cual no hay posibilidad de “*salirse del proceso ya iniciado*” y hay un solo periodo de tiempo para oponerlo: hasta la primer interpelación del fisco en cualquiera de sus formas: Inspección, Observación de la repartición fiscalizadora o denuncia penal presentada. Resulta bastante obvio por tratarse de normativa penal y

¹² Ob cit. CNCP Sala II “Otero Néstor E” 10/3/2005.

¹³ Diario de Sesiones. Debate cámara de diputados de la Nación 27 y 28 de noviembre de 1996. Diputado Pichetto. Pág. 5637

¹⁴ Ley 26735 “ARTICULO 14. — Sustitúyese el artículo 16 de la Ley 24.769 y sus modificaciones, por el siguiente: Artículo 16: 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.”

directamente vinculada a la libertad de los sujetos que la notificación del Fisco no puede tener lagunas o imprecisiones.

No pueden enervar la espontaneidad del pago las notificaciones genéricas, por ejemplo, que envía el fisco a través del domicilio fiscal electrónico que conminan al contribuyente de manera general al cumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo. La interpelación al obligado debe ser clara, dirigida al sujeto obligado, indicando con la mayor exactitud el accionar que se le endilga, los períodos fiscales que refieren y el impuesto de que se trata.

Ahora bien, siendo que el legislador no habla del pago sino de la “regularización” ¿podría aceptarse la reparación y la cancelación de deuda por otras vías ajenas al pago? Entiendo que la respuesta es necesariamente afirmativa ya que si de la propia ley no se restringe el cumplimiento de la obligación fiscal mediante el pago, pueden admitirse supuestos extintivos similares, regulados en el Código Civil y Comercial de la Nación y que adquieren virtualidad en estos casos: tales como la compensación con crédito fiscal o la novación (por un plan de pagos con el Fisco).

Por otra parte, no reduce el espectro de ilícitos a regularizarse, como lo hacía la legislación anterior. Si bien la jurisprudencia ha sido irregular en cuanto a su alcance, el análisis exegético de la normativa impone su aplicación a todos los delitos de la Ley: *“por la ley no se ha distinguido expresamente respecto de los tipos penales con relación a los cuales resulta aplicable el beneficio instaurado por la modificación introducida por la ley 26735 al art 26 de la LPT 24769, no corresponde que aquella distinción se produzca por vía de la interpretación de una disposición legal que no establece las diferencias previstas por la norma dejada sin efecto”*¹⁵

Respecto a la posibilidad de repetir lo pagado en exceso, a diferencia de la legislación anterior en donde se exigía la incondicionalidad del pago, esta reforma permite la discusión de los montos cancelados para eximirse de acción penal.

3.- EL ANÁLISIS DEL ARTÍCULO EN SU REDACCIÓN ACTUAL (LEY 27430 ART 279). EL REGRESO A LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR PAGO.

El artículo 16 vigente (T.O art 279 27.430) no surge, como sí la ley anterior, como una modificatoria de la 24.769. Viene a ofrecer un panorama completamente diferente tanto en el armado legislativo de la extinción de la acción como en el análisis de la casuística

ARTÍCULO 16.- En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

a) Sujetos pasibles de acogerse al régimen

Del análisis del artículo surge que el sujeto esta indeterminado. Solo descripto por un parámetro objetivo: cancelación de la obligación. En ningún párrafo se habla de una cualidad subjetiva (condición de contribuyente, obligado al pago, en fin cualquier caracterización cualitativa de la persona).

¹⁵ Sadia Empresa constructora SA s/inf. Ley 24769, legajo de apelación del 30/5/16. CNPE Sala B.

Se amplía el universo de sujetos que pueden extinguir la acción penal por pago, ya no habla de “obligado” en el sentido del Derecho Tributario, del contribuyente conminado por ley al pago del tributo y regularización de los asientos contables. Cualquiera puede valerse del instituto.

Quien cancele la deuda, sea *intraneusea* un *extra neusinteresado* en la fuga del proceso, beneficia y extiende los efectos de la norma a todos los involucrados en el mismo. Sostener lo contrario conlleva a un detrimento procesal y de defensa respecto de quienes pudieran seguir vinculados al proceso penal, sin perjuicio de señalar que si la propia ley no acota los alcances de su operatividad mal puede la judicatura restringirlo arbitrariamente.

b) Delitos comprendidos.

Los delitos que permiten la fuga por pago son taxativos en la letra de la ley: evasiones simples, agravadas (tanto respecto a los impuestos nacionales como provinciales), así como también evasión simple y agravada de aportes y contribuciones destinados a la Seguridad Social; y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Esta norma excluye a los delitos fiscales relativos a la retención indebida de impuestos, aportes y contribuciones destinados a la Seguridad Social.

El fundamento recae en la mayor lesividad, la gravedad de la falta del agente de retención, la vulneración a la Hacienda Pública y coetáneamente la retención indebida del agente de un ingreso que no es propio y que por ley debiera entregar. Toda justificación resulta laxa si se la compara la gravedad de la afectación al Bien Jurídico que supone una evasión agravada, por ejemplo, cuyo tipo se conforma de un accionar más reprochable y su condición objetiva de punibilidad es más alta que la de la retención indebida. Y sin embargo goza del privilegio de frenar el reproche penal pagando.

Como dije anteriormente, la ley 26735 se amplió el universo de sujetos pasivos, incluyéndose a los Fiscos Nacionales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, permitiéndose entonces acogerse a este instituto para aquellos delitos de orden local (vgr. alícuotas de ingresos brutos tarifadas en cada jurisdicción). Lo cierto es que en la práctica la condición objetiva de punibilidad para cada ilícito en cada jurisdicción raramente se supera. La mayoría de las causas penales vinculadas al régimen penal tributario en el orden provincial/CABA se da con la apropiación indebida de recursos a la Seguridad Social. Delito que, paradójicamente queda fuera de la excusa absolutoria.

c) Aceptación de la determinación de deuda del Fisco.

Ahora bien ¿quién determina lo que se debe pagar para salirse del proceso penal? Como vimos en los regímenes anteriores, queda implícitamente reconocido que el *quantum* de la deuda, la extensión del daño al bien jurídico tutelado (si se analiza desde la óptica penal), la hace el Fisco con una determinación de oficio.

Según establece el art. 17 de la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683 en su párrafo tercero, la determinación de oficio deberá incluir el capital adeudado, actualización, intereses y multas. El contribuyente debe aceptar como dogma incondicional todos los rubros que se le imputan como adeudados por el Fisco y pagar la totalidad de lo que éste dice que debe. Un acogimiento parcial, o según un criterio contable propio queda fuera de discusión, por lo menos en el campo de la regularización espontánea prejudicial. Ello sin perjuicio de intentar posteriormente una acción por repetición de lo pagado en exceso.

Existe un fallo¹⁶ en el que el imputado procedió a regularizar su deuda con posterioridad a la declaración indagatoria por hallarse incongruencias respecto al *quantum* y abonó las sumas conforme a los criterios del dictamen pericial que recién se tuvo por realizado para el momento de dictado el auto de procesamiento

¹⁶ INCIDENTE POR ART. 16 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA EN CAUSA N° CPE 93/2016, caratulada: “AVALOS JUAN CARLOS – SOIFER CLAUDIO EDUARDO – EMPRENDIMIENTOS KASAN S.A. – SOIFER MARIO ROBERTO SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”. J.N.P.E. N° 9. Secretaría N° 17. CAUSAN° CPE 93/2016/9/CA3. ORDEN N° 29.557. SALA “B”.

(ahora sí con una suma determinada) y, obviamente, con posterioridad al llamado a indagatoria. El juez de primera instancia rechazó el planteo por extemporáneo y la Cámara desafortunadamente lo convalidó, no sin dejarnos la disidencia del Dr. Hornos que analiza la oportunidad y la cuantía del pago conforme a un criterio que comparto. *No cabría considerar en el caso “sub examine” con efectos de notificación fehaciente aquellos actos en los que se recibieron las declaraciones indagatorias a los imputados, pues en aquellas ocasiones se les hicieron saber a los imputados montos que difieren sustancialmente de aquel que finalmente se consideró como evadido por el pronunciamiento de fecha 10/04/2019, por el que se efectuó la estimación provisoria acerca de la comisión presunta de un delito y de la intervención culpable que los imputados habrían tenido en aquél. (...)*

Puede suceder que la liquidación que haga el Fisco no sea real, o se aleje de la realidad económica en cuanto al alcance del ilícito ¿Es constitucional entonces que para poder acceder a un derecho como el que permite el artículo en análisis uno deba ceder a lo que cree que verdaderamente adeuda y resignarse a litigar (muchas veces sin llegar a ningún resultado provechoso) una repetición?

Recordemos que el pago que se hace en este instituto es incondicional. Es decir, que el monto dado en pago de tal manera se lo excluye *prima facie* de las herramientas ofrecidas por Ley de Procedimientos Tributarios. Esto deja al contribuyente en un lugar muy pobre de defensa para ir a reclamar en sede judicial y/o administrativa una repetición por las sumas que se pagaron de más.

d) Monto y accesorios.

El artículo determina que se extingue la acción penal con el pago de capital más accesorios. ahora bien, no todo accesorio es vinculante al efecto de la norma.

Como bien se dijo, en la causa “Otero” (10/3/2005) se sostuvo que la “totalidad” a la que se refiere el art. 16 no incluye los intereses, las actualizaciones ni las multas.

Si bien comparto el criterio del citado fallo, entiendo que la situación con el artículo nuevo es diferente: en su letra aclara expresamente “las obligaciones... y sus accesorios”.

Si dejamos de lado la posible acción de inconstitucionalidad que pueda llegar a caber al extender ilegítima e irrazonablemente el hecho punible a las accesorias, podríamos armonizarlo con el criterio de extinción de la acción por reparación integral.

Para determinar el criterio de reparación integral debemos apoyarnos en las disposiciones del CCCN¹⁷ que se aplican de manera supletoria para clarificar el alcance del pago. Este debe dejar al damnificado en el estado anterior al hecho dañoso. En un país inflacionario como en el que vivimos, la actualización del tributo resulta necesaria para lograr tal extremo. El capital debe actualizarse para resarcir el perjuicio ocasionado por el incumplimiento en el tiempo convenido.

De lo expuesto podría inferirse que en el cuadro de situación actual las sumas a abonar deben ser el capital actualizado más sus intereses moratorios.

Ahora bien, respecto de multas e intereses punitivos, se sostiene el criterio oportunamente señalado en el análisis de la ley 24760: si tales accesorios son sanciones de tipo pecuniario que se acumulan a la pena privativa de libertad; extinguida la última, se extinguen todas las posibles condenas sobre el mismo hecho.

e) Cancelación total. Pago en cuotas.

¹⁷ARTICULO 1740CCCN.- Reparación plena. La reparación del daño debe ser plena. Consiste en la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie.

En muchos casos ocurre que el contribuyente decide regularizar la situación con el Fisco mediante un plan de pagos ¿En qué lugar quedan las actuaciones penales?

Como ya se mencionó en acápite anteriores, la CSJN en el fallo “Sagra”, por voto mayoritario, determinó que el derecho a obtener la extinción de la acción penal por la sola aceptación de un plan de pagos con prescindencia de que éste sea cumplido en su totalidad o no lo sea, no constituye un “efectivo cumplimiento” de una obligación, pues todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumple íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que podrá considerarse operativo el instituto de la extinción de la acción penal.

El pago en cuotas suspende el trámite de las actuaciones penales hasta su efectivo pago. Cancelada la última cuota, se extingue la acción penal. Sin embargo, esto deja al contribuyente en una situación de incertidumbre por un período de tiempo extremadamente largo. Si el Fisco acepta la modalidad del pago en cuotas y el obligado hace los pagos precisamente para evitar el proceso penal, va en contra de toda razonabilidad extender a tal punto la liberación de la persecución penal.

El plan de pago opera como un advenimiento consensuado entre partes. El Fisco acepta esta reformulación de la deuda original y la reemplaza por esta nueva, determinada en un plan de pagos. Comparto la disidencia del Dr. Vazquez en el fallo “Sagra” respecto que *La modificación en el modo de pagar o de cumplir una obligación, inalterada en su naturaleza pero consecuencia de un acuerdo entre partes y con los beneficios ~ofrecidos para la instrumentación del convenio, lleva ínsita la extinción de la acción pues la negativa transforma el proceso penal en un garante del pago de las obligaciones e instaura la prisión por deudas, lo cual ofrece serios reparos constitucionales (art. 7, inc. 7 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 75, inc. 22 Constitución Nacional)*. Cualquier pauta interpretativa que se aleje de tales preceptos va directamente en contra de la Constitución.

Asimismo, el que se adhiere al pago en cuotas queda en una situación de extrema desigualdad frente a quien abona en un solo pago. Para uno el proceso termina, para el otro queda latente. Con lo cual se vulnera arbitrariamente el principio constitucional de igualdad ante la ley.

Sostener que el art 16 permite que en estas condiciones la acción penal quede suspendida “*vulnera sus fines y trasforma, como ya dije, la acción penal en garante del cobro de la deuda por parte del Fisco, lo que es constitucionalmente inadmisibile*”.¹⁸

f) Oportunidad.

Según el propio artículo, el obligado al pago puede acogerse a este instituto **hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.**

Aquí empiezan a hacer juego normas de derecho sustantivo o de fondo con normas del derecho procesal o adjetivo. El momento exacto en el que el imputado toma conocimiento cabal de la acción penal difiere según el marco procesal local sobre el cual se esté llevando a cabo es desarrollo de la acción penal. La notificación sobre la acción penal que se le formula queda supeditada al código procesal penal. En líneas generales la primera toma de conocimiento del imputado es la notificación a prestar declaración indagatoria. Desde allí debería computarse el plazo descrito en la ley. Pero, se puede interpretar de distintas maneras.

En ese sentido, en un reciente fallo del Juzgado Criminal y Correccional Federal de la Plata N° 3, el primero en mi conocimiento en tratar este problema respecto a la nueva ley, el Sr. Juez entendió que: “...*tampoco se cumplió con la condición temporal exigida, toda vez que la imputada fue fehacientemente*

¹⁸ Juan Manuel Álvarez Echague. La extinción de la acción penal tributaria. P. 285

notificada de la formación del presente proceso y de la imputación penal formulada en su contra el día 11 de noviembre de 2014 a través de su apoderado Juan Manuel Rubio (ver fs. 45/46). Tal notificación motivó la constitución de un domicilio procesal por parte de la nombrada y la designación del Dr. Rubio, como su letrado defensor en la presente causa (v. presentación de fs. 47/48).”¹⁹

Por la narración que hace de los hechos, el Magistrado comenzó a contar el plazo, no desde la indagatoria, sino desde el momento en que el abogado defensor tomó vista de las actuaciones y constituyó un domicilio procesal. A partir de dicho momento, es que el juez entiende que hubo una fehaciente notificación de la imputación penal formulada. A criterio personal hay un yerro en la lectura de la ley. La toma de vista de las actuaciones no puede conllevar el inicio del cómputo del plazo del art. 16 (de por sí exiguo). La única lectura congruente con el principio de inocencia y el derecho a defensa que concurre con los principios procesales penales es la siguiente: Si se toma la fuga del proceso como un elemento de defensa, el imputado puede hacer uso de todas las herramientas legales que pretenda valerse en su primer acercamiento personal al proceso penal que no es otro momento que en el de la indagatoria, en donde le exponen personalmente los hechos que se le imputan, el alcance, la posible pena, la prueba recabada, etc.

Asimismo, en los procesos pendientes de sentencia entre la ley anterior y la actual, no cabe otra opción que aceptar que la opción de acogimiento al régimen por treinta días desde la publicación en el Boletín Oficial de la última. El principio de ley penal más benigna permite al procesado beneficiarse con las previsiones de la ley actual desde su entrada en vigencia, siempre que no haya habido sentencia firme en los actuados. Damos por descontado que hablamos de causas con declaración indagatoria ya tomada, sino sería a partir de ese acto el cómputo de ley.

Por lo tanto, siendo que la 27430 se publicó el 1 de febrero de 2018, podría oponerse el pago hasta 30 días hábiles judiciales posteriores a tal fecha.

Entonces tenemos tres oportunidades en las cuales puede el contribuyente extinguir la acción penal: una es la explicada en párrafos anteriores, al interior del proceso. La otra es prejudicial y está dada por la regularización espontánea y cancelación de las obligaciones previas la imputación del Fisco: **“Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”** En estos casos, el ofrecimiento del contribuyente sigue los mismos lineamientos que en la anterior ley 26735. No hablamos aquí de excusa absolutoria puesto que, en rigor de verdad, aun no hay proceso penal o delito que absolver.

Y como tercera vía a lo largo de todo el proceso y con anterioridad a la Sentencia quedaría aplicar el propio Código Penal de la Nación, que faculta al imputado a valerse de la reparación integral del perjuicio ocasionado según lo dispuesto en el art. 59 inc. 6 (al que nos remitiremos más adelante).

g) “Por única vez”: en relación al tributo

Por principio de razonabilidad y coherencia normativa, la operatividad del instituto de extinción de la acción penal debiera seguir los lineamientos que determinen la configuración del tipo penal. Es decir que proporcionalmente al tipo, debiera poder oponerse respecto a cada tributo y cada jurisdicción. Si se puede imputar delimitando el hecho punible en estos parámetros, entiendo que bien se pueda acceder por única vez a la extinción en idéntica proporción.

Asimismo, es importante poner de manifiesto que el alcance de la excusa absolutoria no puede basarse únicamente en la necesidad de percibir el tributo de manera más celera mediante coerción. Con lo cual bien puede oponerse este instituto subsidiariamente a un planteo de defensa referido de manera directa a la existencia o no de los caracteres del tipo penal imputado. Recordemos que el carácter de “por única vez” hace que sea imprescindible guardar esta “bala de plata” una vez agotados todos los recursos existentes y

¹⁹Juzgado Criminal y Correccional Federal 3. La Plata. Causa FLP 23114/14. Sentencia 9/2/18.

amparados por el derecho a defensa de la propia Constitución Nacional“(....) *en casos como el presente, en el que el contribuyente considera que existen razones atendibles en orden a analizar la atipicidad del hecho endilgado (art. 336 inc. 3 del CPPN) y solo subsidiariamente decide acogerse al mecanismo de extinción de la acción penal (art. 16, ley 27.430), no advierto que la solución consista, sencillamente, en descartar ab initio cualquier alegación o descargo que se formule en ejercicio del derecho de defensa y presunción de inocencia. Por el contrario, la colisión que se presenta entre un eventual sobreseimiento por atipicidad que pone fin al proceso con las declaraciones de ley a favor del imputado, y la declaración de extinción de la acción que no trae aparejado ello, debió ser resuelta en favor del imputado otorgándole preferencia a la primera línea defensiva (atipicidad del hecho, art. 336 inc. 3 del CPPN) y solo una vez descartada proceder con ajuste al planteo subsidiario (art. 16 de la ley 27.430) menos favorable*²⁰

h) “Por única vez”: situación de los directores y gerentes de las personas jurídicas. ¿Qué ocurre con las personas jurídicas?

El Contribuyente o bien cualquier sujeto que pague el tributo evadido puede acogerse a este recurso por única vez, incluyendo personas humanas y jurídicas.

No es materia del presente trabajo hablar sobre la configuración de la responsabilidad penal de la persona jurídica, pero alcanza con decir que en nuestro país aún hoy se basa en el sistema vicarial; sin dejar de señalar la tendencia actual de cuantificar el reproche penal según el nivel de desarrollo del *compliance* que tenga la persona de existencia ideal.

De hecho hay patrimonios de afectación que no llegan a ser “personas” que también pueden evadir, con lo cual entiendo que el principal problema es partir de la idea que una Sociedad es una Persona en sentido equiparable a la humana.

Estas construcciones legales, ficciones jurídicas, lo único que pretenden es desenmascarar a la persona humana “detrás de la cortina” que intenta valerse de un ente de existencia ideal para delinquir.

Con lo cual es importante prestar especial atención al principio de personalidad de la pena. Si bien la persona de existencia ideal puede optar por el régimen por única vez, puede ocurrir que una persona jurídica se haya acogido al instituto por un delito anterior, pero que entretanto hayan cambiado las personas físicas a cargo de los órganos ejecutivos de las mismas (directores, socios gerentes). ¿Ellos se quedan sin este recurso? La respuesta necesaria es que no.

Las penas privativas de libertad respecto a una figura de existencia penal no dejan de ser un concepto materialmente abstracto ya que la única persona pasible de cumplir una condena de prisión es la humana. Sentado tal fundamento, es necesario que éste beneficio quede disponible para la persona humana que detente el cargo ejecutivo como obligado al pago, responsable de la conducta ilícita de la persona jurídica, durante el nuevo hecho que se le endilgue.

Siguiendo la corriente interpretativa de la CNCP, Sala II en el Fallo Otero, en ningún caso se puede extender el alcance a períodos fiscales en que aquella no se sustentaba con igual vínculo jurídico.

i) Rehabilitación de la excusa absolutoria:

²⁰ FBB 19918/2018/CA1 – Sala II – Sec. 2 Bahía Blanca “PEREZ, Raúl Horacio, PEREZ, Carlos Rubén sobre evasión agravada tributaria”,

El art. 20 ter. Párrafo 2 del Código Penal²¹ permite que quien se encuentre inhabilitado puede, una vez transcurridos 5 años, con comportamiento correcto y habiendo reparado el daño, rehabilitarse. (El subrayado me pertenece). Aplicando esta prerrogativa al art. 16 LPT bien puede inferirse que quien se benefició con el mismo (sea persona física o jurídica) puede volver a optar por el mecanismo extintivo de la acción penal transcurrido el plazo de ley.

4) DELITOS NO COMPRENDIDOS EN LA NUEVA NORMATIVA. COEXISTENCIA CON ART 59 INC 6 CP.

La situación jurídica actual nos deja un nuevo interrogante ¿Qué sucede con los delitos que quedan por fuera del articulado actual?

La ley especial 27430 en su art 16 deja expresamente por fuera del mecanismo de extinción de acción penal por pago la apropiación indebida. Ahora bien, analizando la hermenéutica penal en su conjunto, vemos que (como anticipé anteriormente) queda la vía del art 59 inc. 6) como mecanismo de reparación y advenimiento de las partes para poner fin al proceso.

El 7 de Julio del 2020, el Tribunal Penal en lo Económico II, resolvió de manera innovadora²², reconociendo, en consonancia con los principios constitucionales y convencionales, la inclusión y operatividad de la extinción de la acción penal por reparación integral, considerando de aplicación el art 59 inc. 6 CP²³ a los delitos tributarios que se encuentran excluidos del art 16. (Vgr, para el contemplado en el art 7 de la 24769)

En el caso analizado, el requerimiento de elevación a juicio de los imputados (persona humana en carácter personal y presidente de la jurídica) responde a la presunta comisión del delito de apropiación indebida de aportes y contribuciones (art 7 Ley Penal Tributaria). En el caso, los imputados aportaron la prueba de la cancelación de las obligaciones ante la AFIP y con ello requerían la extinción de la acción penal por el art, 59 inc 6 del Código Penal.

²¹ CODIGO PENAL DE LA NACION ARGENTINA **ARTÍCULO 20 ter.** - El condenado a inhabilitación absoluta puede ser restituido al uso y goce de los derechos y capacidades de que fue privado, si se ha comportado correctamente durante la mitad del plazo de aquélla, o durante diez años cuando la pena fuera perpetua, y ha reparado los daños en la medida de lo posible.

El condenado a inhabilitación especial puede ser rehabilitado, transcurrida la mitad del plazo de ella, o cinco años cuando la pena fuere perpetua, si se ha comportado correctamente, ha remediado su incompetencia o no es de temer que incurra en nuevos abusos y, además, ha reparado los daños en la medida de lo posible.

Cuando la inhabilitación importó la pérdida de un cargo público o de una tutela o curatela, la rehabilitación no comportará la reposición en los mismos cargos.

Para todos los efectos, en los plazos de inhabilitación no se computará el tiempo en que el inhabilitado haya estado prófugo, internado o privado de su libertad.

²² TOPE 2 CPE 1540/2018/TO2/3

²³ CODIGO PENAL DE LA NACION. ARTICULO 59.- 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;
- 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.

El tribunal hace un *raccontode* los hechos, ofreciendo de manera detallada los pormenores del razonamiento teleológico de las normas en cuestión que permiten inferir el resultado del decisorio que declara la extinción de la acción.

El art. 59 inc. 6 del CP indica que una de las causas de extinción de la acción penal es “6) *Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*”. El fallo en cuestión aclara la situación respecto al derecho de fondo y al Código Procesal Penal Federal (en adelante CPPF) que regula en su art 34, la conciliación, previa vista al damnificado y al Ministerio Público Fiscal, como causal de disponibilidad de la acción.

En primer lugar, resulta claro que el art 59 es un derecho operativo, aplicable de plano y que no requiere de un marco procesal regulatorio para que surta sus efectos. Ahora bien si nos detenemos en el inciso 6, de su letra no queda claro el alcance del término “*de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*”. El Tribunal Penal en lo Económico recoge el criterio de la CIDH (Corte Interamericana de Derechos Humanos) que ha sentado las bases en cuanto a la interpretación de este tipo de leyendas.

La CIDH establece las pautas de interpretación del derecho a réplica que se asimilan al tema decidiendo del fallo. La CIDH indica de manera determinante que “*la tesis de que la frase "en las condiciones que establezca la ley" utilizada en el artículo 14.1 solamente facultaría a los Estados Partes a crear por ley el derecho de rectificación o respuesta, sin obligarlos a garantizarlo mientras su ordenamiento jurídico interno no lo regule, no se compadece ni con el "sentido corriente" de los términos empleados ni con el "contexto" de la Convención (...)*De acuerdo con el artículo 14.1, estas condiciones serán las “que establezca la ley”, frase que implica un lenguaje que, a diferencia del utilizado en otros artículos de la Convención (“estará protegido por la ley”, “conforme a la ley”, “expresamente fijadas por ley”, etc.), requiere el establecimiento de las condiciones para el ejercicio del derecho de rectificación o respuesta por medio de la “ley”, cuyo contenido podrá variar de un Estado a otro, dentro de ciertos límites razonables y en el marco de los conceptos afirmados por la Corte(...)*El hecho de que los Estados Partes puedan fijar las condiciones del ejercicio del derecho de rectificación o respuesta, no impide la exigibilidad conforme al derecho internacional de las obligaciones que aquéllos han contraído según el artículo 1.1, que establece el compromiso de los propios Estados Partes de "respetar los derechos y libertades" reconocidos en la Convención y de "garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción...”*²⁴

Con lo cual queda claro que supeditar la operatividad del inciso a su inclusión en el ordenamiento procesal resulta contrario al ordenamiento jurídico en su conjunto, ya que la expresión de frases como la descripta (*de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*) no puede resultar óbice para el ejercicio de un derecho. Pasándolo a un lenguaje más claro: la función del derecho adjetivo no es establecer el “si” se puede, sino el “cómo”. Es indudable su operatividad como método extintivo del proceso con la reparación integral del daño ocasionado.

Por otra parte, más allá de señalar la facultad de cada provincia de poder dictarse su derecho adjetivo, hay estándares mínimos de operatividad de la ley, especialmente en materia penal. Con lo cual entiendo que ninguna provincia puede oponerse a la operatividad de este dispositivo por la excusa de no haberse ordenado su legislación interna. “*Sin pretensión de cancelar las asimetrías, para la prisión preventiva -que es donde más incidencia represiva tiene el derecho procesal penal- las provincias se hallan sometidas a un piso mínimo determinado por los estándares internacionales a los que se ajusta la legislación (Verbitsky, Horacio s/ habeas corpus)*”

Ahora bien, en lo que al presente trabajo respecta: ¿La extinción del art. 59 inc 6 puede coexistir con el régimen especial de la ley penal tributaria?

Siendo que el derecho penal económico es un derecho penal especial, no debe perderse de vista la preeminencia de los principios rectores en la materia, principalmente el de reserva de ley, razonabilidad, proporcionalidad y la interpretación normativa más favorable al imputado.

²⁴ CIDH Opinión Consultiva 7 OC 7/86

La venia legal provista por el art. 4° del Código Penal permite concebir un derecho penal especial materialmente diferenciado de las figuras de la Parte General, a condición de no contradecirlo, ni afectarse derechos y garantías constitucionales. Esta hermenéutica es insoslayable para el operador judicial económico-tributario. Con lo cual si no existe una exclusión expresa, el imputado puede valerse de todas las herramientas que el ordenamiento jurídico en su conjunto ofrece.

Un fallo aún más reciente, del 25 de septiembre del 2020, coincide con mi postura respecto de su operatividad e integración con la ley especial *“A su vez, teniendo en consideración que el régimen penal tributario no contempla ningún mecanismo similar al instituto de conciliación, resulta a todas luces claro que al presente caso resulta de aplicación la normativa general prevista en el art. 59 –inc. 6º- del Código Penal, tal como lo establece el art. 4 de este último ordenamiento; máxime si se recuerda que el legislador tampoco excluyó expresamente del beneficio a los imputados por delitos tributarios o aduaneros.”*²⁵

Es sabido que el ordenamiento jurídico posee una unidad y coherencia en el tratamiento de cuestiones similares. Ello se relaciona con otras causales de extinción de la acción penal ajenas al art 16, como son los regímenes de regularización.

*En ese sentido, recuérdese que el propio legislador trató la posibilidad de extinguir la acción penal mediante el sistema de regularización excepcional de obligaciones tributarias, incluso en trámite judicial (arts. 52 y sgtes. de la ley n° 27.260 o el vigente régimen de la ley n° 27.541). En ese sentido, el legislador consideró que la regularización de la deuda del caso extinguía la acción penal sin establecer otras excepciones que aquellas enumeradas en los arts. 82 y 83 de la ley n° 27.260 o 16 del actual régimen. En otras palabras, el legislador no consideró relevante a dichos efectos el régimen particular de la ley especial que también establecía extinción de la acción penal por pago. La excepcionalidad de tal legislación no altera el razonamiento pues lo que se quiere enfatizar es que el régimen especial no fue obstáculo para establecer otra causal de extinción de la acción penal (si bien la periódica reiteración de tales regímenes le quita el carácter de excepcionalidad). En consecuencia de ello, la cuestión planteada debe ser interpretada en armonía con el resto del ordenamiento específico, dentro de un marco global de aquellas disposiciones que de alguna manera tiendan a consagrar la posibilidad de extinguir la respectiva acción penal por pago. Por ello mismo, resulta permitido concluir que una reparación integral del perjuicio en materia de delitos fiscales abarca como mínimo la satisfacción incondicional de las obligaciones tributarias lesionadas, la renuncia posterior a toda acción y derecho y el pago de costas y gastos causídicos.*²⁶

5) **CONCLUSIONES**

El derecho penal económico se encuentra legislado en diversas normativas que se encuentran por fuera del Código Penal. Ello, toda vez que tiene una autonomía conceptual innegable. Se reserva la determinación de cuestiones que hacen a su propia especificidad: viene a “completarse” con Derecho Tributario vgr. La determinación del carácter del contribuyente para el reproche penal, la concreción del hecho típico, etc.

La necesidad de acudir a los conceptos del Derecho Tributario para que nutra y llene los vacíos del tipo (el debate sobre el tipo penal en blanco excede al presente, pero no por ello es menos cuestionable) no es óbice para la implementación de los principios rectores en la materia penal y del ordenamiento legal de manera armónica.

Esta reticencia a la operatividad de tales garantías en el derecho penal económico tributario ya quedaba de manifiesto conforme lo indicara el Dr. Sferco : *“Y sobre las garantías, tanto la de legalidad (que en esencia es división de poderes y reserva de ley, tipicidad, taxatividad, ley vigente y retroactividad de la benignidad) , como la proscripción de la autoincriminación , la inocencia a priori, el ne bis in idem (procesal y material) y la culpabilidad (que es imputabilidad, proporcionalidad y posibilidad de error) , en el particular terreno jurídico tratado no gozan del prestigio que su origen constitucional inmediato debiera conferirles . La*

²⁵ TRIBUNAL ORAL PENAL ECONOMICO 1 CPE 1545/2016/TO1/7

²⁶ TRIBUNAL ORAL PENAL ECONOMICO 2 CPE 1540/2018/TO2/3

baja estima que se hace de su función limitadora es algo inaceptable en derecho público y especialmente en el de clase penal. Los derechos y garantías se relativizan en aras de justificar teorizaciones de ocasión.

Las mandas constitucionales deben aplicarse de inmediato sin que interese la rama del derecho, aunque puede colegirse que existen garantías que aplican con especificidad y rigor en la esfera penal. (...)A favor puede decirse que la materia es regulada por el mismísimo Texto Fundamental. Las normas inmediatamente derivadas del mismo son su lisa y llana reglamentación. Debiera tratarse pues de un derecho privilegiado en términos de legitimidad y de seguridad jurídica, pero extrañamente nada de ello se constata en la realidad. El derecho penal económico tributario es una versión reacia al acatamiento de premisas constitucionales nucleares. En él todo es objeto de cuestionamiento. El encastramiento completo, racional y armónico entre lo penal y lo fiscal es inalcanzable.²⁷

“La especialidad permite diversificar el derecho penal para adaptarlo a los requerimientos de las disciplinas extrapenales que la nutren, pero jamás debiera ser una excusa para acrecentar el poder de incriminación o pretender colmar supuestas lagunas de punibilidad en exceso de la axiología y normativa constitucional vigente²⁸”.

Con estos antecedentes, magistralmente explicados, y en consonancia con el análisis histórico de la extinción de la acción penal por pago dentro de la ley penal tributaria y su juego normativo con el Código Penal, me atrevo a decir que bien podría aplicarse el instituto a cualquiera de los tipos penales de la 27430.

Considero que la reticencia del legislador de incluir determinados delitos no tiene un fundamento de suficiente peso jurídico como para quitarle a estos sujetos (del art 4 y 7) sin más la herramienta de la excusa absoluta.

Sin ir más lejos, la última ley de “Solidaridad Social” (Ley 27541, ampliada por la ley 27562) no hace distinción alguna a la hora de extinguir las acciones penales, sea cual fuere del delito tributario (o aduanero) que las origina ¿Por qué no puede cohesionarse un ordenamiento en un mismo sentido o norte legislativo?

No pueden valerse de la idea de “lesión mayor del bien jurídico tutelado”, porque el mismo legislador es el que condona deudas y extingue causas sin miramientos en las moratorias precitadas ¿Si la necesidad recaudatoria apremia, el reproche del ilícito disminuye? Estos dos parámetros no deberían tener tal juego de contrapesos en un Estado de Derecho.

Sin perjuicio de lo expuesto, si se analiza una evasión agravada y el imputado paga, se termina la persecución y el reproche penal, pero cuando se apropia no. Sin embargo la condición objetiva de punibilidad del primero es mayor que la del segundo y es un agravante del tipo base. Penalmente es una situación mucho más compleja, con un reproche más gravoso y así y todo la “bala de plata” procede sin más

¿Por qué el que evade \$7.000.000 de ganancias, puede pagar e irse y el que retiene aportes es un delincuente de alta peligrosidad que hay que procesarlo incondicionalmente?

Porque el legislador, podría haberse parado en otros criterios a la hora de limitar la excusa absoluta, como ser un límite cuantitativamente superior respecto del cual no puede dejar de efectuar el reproche del injusto (quedan pendientes al día de la fecha las necesarias unidades de valuación tributaria para actualizar la ley a la par de la inflación del país). Entiendo que con ello se podría haber puesto un freno basado en la mayor gravedad del perjuicio a la Hacienda Pública y hubiese sido correlativo a un mayor reproche al evasor, en virtud de la magnitud del daño ocasionado. Pero si lo avalamos para las figuras agravadas, la finalidad de las restricciones impuestas al art. 16 pierden sentido.

²⁷ PANORAMA INTEGRADOR DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y TRIBUTARIO- JOSÉ MARÍA SFERCO

²⁸ J.M.Sferco. ob.cit.

Este tipo de situaciones lleva a que los “excluidos” planteen la operatividad del art 59 inc 6 CP. Ahora bien, este artículo no pone el límite de “por única vez”, pero a su vez, el objeto es un monto consensuado entre imputado y el Ministerio Público Fiscal, con reconocimiento de cancelación de deuda del Fisco. A mi entender las sumas erogadas suponen una justa composición de intereses y un advenimiento de común acuerdo que permite dirimir el conflicto. Todos tienen en claro las sumas que se abonan y todos consienten que las mismas son ajustadas a derecho. Esto le quitaría al obligado al pago la facultad de repetir lo que pudo abonarse en exceso.

Así las cosas, entiendo que también podría haberse quitado el artículo del ordenamiento especial y permitir expresamente la cohesión con la totalidad del derecho penal. Una única norma que permita la extinción de la acción penal por pago de aquellos delitos de carácter estrictamente patrimonial y que facilite el advenimiento de las partes, con el debido contralor del Ministerio Público Fiscal. La proliferación de normas que regulan un mismo hecho jurídico puede llevar a una serie de resultados absolutamente disímiles y lesionar el principio de seguridad jurídica.

De una u otra manera, cuando analizamos el ordenamiento y vemos que se quiere recaudar con la ley penal en mano, cuando tenemos ilícitos penales que cuantitativamente no merecen más que un reproche administrativo sancionatorio y la vara del delito fluye en relación a la necesidad de percibir el tributo. En fin, cuando el ordenamiento jurídico trae más dudas que certezas y nos dejan frente a un tendal de doctrina controvertida que la jurisprudencia recoge de manera disímil, entiendo que la repuesta debe hallarse en un marco legislativo armónico con los principios constitucionales que deben regir en un Estado de Derecho.-

El Derecho Penal Tributario analizado integralmente: Infracciones y delitos.

Clausura tributaria

Por Atenas B. Caramuto

I. Introducción

El derecho es una respuesta a situaciones conflictivas de la realidad, necesario para la preservación de una convivencia social pacífica. Desde esta perspectiva, la respuesta vendrá dada por aquellos que detentan poder de imposición suficiente, en nuestro caso, delegado por quienes son originariamente residentes de ese poder. Potestad que, ni absoluta ni extraordinaria, debe responder a ciertas bases de delegación para resultar legitimada. Cualquier intervención fuera de dichas bases, será inadmisibles, careciendo de justificación y de coherencia.

Cada respuesta jurídica entonces, para ser legítima y, como tal, exigible en el marco de la legalidad impuesta por todo Estado de Derecho, deberá atravesar ciertos filtros resultantes de la Constitución Política. Nuestro sistema de control de constitucionalidad difuso, hace que los jueces, en ejercicio de su función jurisdiccional, deban someter de forma determinante cada una de estas respuestas brindadas por la función legisferante (en sus diferentes acepciones), a esta suerte de control o prueba de constitucionalidad, debiendo abstenerse de proyectar aquellas que no logren atravesarlo.

Debe, o debería, ser el trabajo constante y continuo de quienes tienen la obligación de hacer justicia en el caso concreto, sin olvidar que siempre, dado nuestro marco constitucional republicano y democrático, el poder político reside en el pueblo, y hacia él debe proyectarse en condiciones legítimas. Poder que es un medio y no un fin en sí mismo y que, como herramienta, debe constituir una búsqueda incesante de desarrollo y realización de los marcos y esquemas comunitarios que le fueron delineados.

En este sentido, toda constitución política (y la nuestra en particular) contempla un esquema, una estructura jurídica básica de organización social, con vocación de ser efectivizada en la realidad. Su contenido, tanto dogmático (derechos y garantías fundamentales) como así también orgánico (referido a la organización del poder) engendra la pretensión de ser efectivo en su realidad social, cuestión que lleva indisolublemente a pensar en el modo de financiar ese proyecto contemplado. Surge entonces este planteo, tal como lo denomina Horacio Corti, llamado "constitución financiera".¹

Entender la relación del poder de imposición a la luz del derecho y, en particular, de derecho constitucional, es el punto de partida a la hora del análisis de cualquier instituto jurídico, donde valores políticos y morales que, como fines, sustentan y sirven de base a estos poderes, se traducen en diferentes manifestaciones que van delineando el propio orden jurídico, como potestades, competencias, facultades y atribuciones a los respectivos órganos encargados de su ejecución. La característica elemental es que todo el esquema se encuentra estructurado en términos jurídicos, pudiendo así hablar de un Estado de Derecho. Los órganos instituidos, son órganos jurídicos, así como también las relaciones que se entablan. *"Las decisiones políticas son la puesta en práctica de un sistema de potestades y competencias, que dan lugar a actividades también estructuradas en términos jurídicos"*²

Es entonces en esa búsqueda de financiamiento donde el Estado, para hacerse de recursos genuinos y así poder avocarse a la realización empírica del esquema constitucional, que echa mano al

fenómeno de la tributación: se construyen vínculos jurídicos entre administración y administrados del cual surgen derechos y deberes recíprocos, vínculo que será necesario preservar en pos del sostenimiento y funcionamiento institucional.

Las funciones más básicas y rústicas que podrían, prima facie, atribuirse al llamado “sujeto activo de la relación tributaria”, entendiéndose administración tributaria, son aquellas destinadas a la fiscalización, verificación y recaudación de obligaciones tributarias, éstas últimas en cabeza de los contribuyentes, responsables y terceros administrados, en ejercicio de una política fiscal en particular. Como correlato, dichas obligaciones implican para estos últimos, sujetos “pasivos” de esta relación, el derecho a un ejercicio regular de las facultades mencionadas en respeto y como consecuencia de la operatividad de sus derechos constitucionales.

En efecto, la necesaria protección de esta relación de disponibilidad, entre un individuo y un objeto revelador de intereses jurídicos apreciados como relevantes a nivel social, lleva a su tutela estatal a través de normas de naturaleza penal que tipifican conductas susceptibles de afectarla,³ sujetando a su configuración, una determinada sanción que, como respuesta jurídica ante situaciones de conflictividad, deberá haber atravesado el test de constitucionalidad, éste último como valladar o contención del poder punitivo que se pretende ejercer.

Por ello, el presente trabajo centra sus esfuerzos en analizar, desde una perspectiva crítica, el instituto de la clausura en materia tributaria que, como tal, configura una respuesta jurídico-penal del Estado, en protección de la ejecución de una determinada política fiscal que le permita hacerse de recursos necesarios para la realización empírica del proyecto constitucional y de derechos humanos. Respuesta jurídico-penal por la cual se le otorgan poderes y facultades sancionatorias a la administración tributaria, ante la vulneración de bienes jurídicos protegidos por y para la sociedad por medio de normas penales, que se encuentran ligadas al incumplimiento de normas extrapenales que imponen deberes, tanto formales como materiales, a ciertos sujetos obligados, llamados a contribuir.

¹ CORTI, Horacio G. *Derecho constitucional Presupuestario*, Lexis Nexis, 2007, pág. 12 y ss.

² ESPECHE, Sebastian. “Curso de Derecho financiero” 2da Edición, CABA, Erreius, 2019, pág. 54.

II. Concepto. Naturaleza de la sanción. Bien Jurídico Protegido

En palabras del Dr Alvarez Echagüe, la sanción de clausura "...es una sanción que consiste en el cierre por un tiempo determinado del establecimiento donde el sujeto pasivo desarrolla su actividad económica...La pérdida económica viene dada por la imposibilidad de obtener ganancias derivadas de la explotación del establecimiento al estar inactivo y, por otro lado, de la necesidad de soportar los costos de mantenimiento del lugar..."⁴

La publicidad de la sanción impuesta, produce un grave perjuicio adicional al contribuyente o responsable infractor⁵. Los daños reputacionales se erigen en una suerte de "pena natural" accesoria a la imposición de la sanción, derivado del perjuicio a la imagen derivado de su exteriorización social por medio de fajas. Todo ello sumado a la afectación patrimonial procedente del cese de la actividad, el devengamiento de gastos consecuentes de la aplicación misma en lo que respecta a conservación, salarios, y demás costos, con la anulación de ingresos durante los días de aplicación.

Resulta casi unánime la postura, derivada del reconocimiento jurisprudencial realizado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de la naturaleza penal de la sanción de clausura en particular, en función de su índole represiva. En fallos como "Lapiduz"⁶, expresamente se reconoció el "innegable carácter represivo que reviste la clausura prevista en el art. 44" y se declaró la inconstitucionalidad del efecto devolutivo de la apelación de la clausura, por vulnerar derechos como los de defensa en juicio y presunción de inocencia. También en "Dumit"⁷, el Tribunal calificó como una medida "de índole estrictamente penal" a la clausura. Posteriormente y con la reforma de la ley 27.430, la recepción del efecto suspensivo y garantía de revisión judicial previo a la efectivización de la sanción atento a su naturaleza penal, contemplado en el artículo 77 de la ley 11.6830, terminan por zanjar la discusión al respecto.

Si la tipificación de conductas se relaciona de forma directa con la necesidad de evitar la afectación de ciertos bienes merecedores de protección por resultar éstos de interés relevante para la sociedad, será necesario identificar, qué bien jurídico intenta salvaguardar legislador mediante la imposición de una sanción de tal envergadura.

En este sentido, el artículo 40 de la ley de rito nos enumera de forma taxativa ciertos supuestos de procedencia, todos ligados a deberes impuestos de naturaleza formal relacionados con las amplias facultades encomendadas al fisco para el cumplimiento de sus fines de verificación y fiscalización dentro del ámbito tributario, es decir, como administración tributaria.

³ Conf CSJN "Usandizaga, Perrone, Juliarena SRL" 15/01/81, Fallos: 303:1548.

⁴ Juan Manuel Álvarez Echagüe, "LA CLAUSULA EN MATERIA TRIBUTARIA" Editorial Ad-Hoc, 2002.-

⁵ FOLCO, Carlos María, "Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura" Ed. Rubinzal Culzoni, Tercera edición ampliada y actualizada, Tomo II, pág 151.

Parecería entonces que estas formalidades tienden a facilitar y contribuir con las tareas del fisco de control de contribuyentes, responsables y terceros, tendientes a hacerse de la información necesaria para poder clarificar y determinar la real capacidad contributiva de cada sujeto pasivo en pos de poder establecer, una vez provisto de información suficiente, la obligación tributaria material.

Ahora bien, al adentrarnos en el análisis jurisprudencial en relación a este punto, veremos una proliferación de bienes jurídicos con finalidades extrafiscales que, por su amplio espectro, generan una pérdida del enfoque abordado. A tales fines, indagar en los pronunciamientos resultará útil para poder concluir acerca de la racionalidad (o irracionalidad) de su implementación, dado que las formalidades no tienen una finalidad en sí mismas, sino en función del bien jurídico al cual intentan proteger.

□ *“El artículo 44 - hoy 40- tiende a asegurar y facilitar la fiscalización y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los responsables, por parte del organismo de contralor”⁸*

□ *“Que en tales condiciones la indagación de la voluntad del legislador permite inferir, sin ejercer violencia alguna sobre el texto legal, que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado, en lo particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes;”⁹*

□ *“...Lo cierto es que en el aludido artículo 43 se tiene en miras aquellos que tiendan “a determinar la obligación tributaria o a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables”. En cambio, en el artículo 44 “el cumplimiento de los deberes formales constituye el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado”.”¹⁰*

⁶ CSJN “Lapiduz, Enrique c/ D.G.I. s/ acción de amparo.” 28/04/1998

⁷ CSJN “Dumit, Carlos E. c. Instituto Nac. de Vitivinicultura” 08/11/1972

⁸ JNPEcon n°3, Sec n°5 “Perciavalle Carlos Alberto s/ infracción art 44 ley 11683”, 23/10/1991

□ “El bien jurídico tutelado por esta norma legal es, indudablemente, ese conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables. Ha sostenido el Tribunal en el ya mencionado precedente de Fallos: 314:1376 (voto de los jueces Belluscio y Petracchi) que “...se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimientos con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir”¹¹

□ “11) Que resulta inadmisibile la falta de entidad jurídica que el recurrente atribuye -por ser meramente formales-, a los comprobantes que documentan las operaciones, ya que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, siendo que la equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quien tiene responsabilidad impositiva (Fallos: 316:1196);”¹²

□ “Que, a raíz de ello, el magistrado sostuvo que el bien jurídico cuya protección se trata en este caso, excede al de integridad de la renta fiscal, en tanto constituye un instrumento para erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y al correcto funcionamiento del sistema impositivo, razón por la que sostuvo que queda claro que aquí no se encuentra en juego el perjuicio económico del estado, sino que aquello es excedido por el fin de lograr equidad tributaria y buen funcionamiento del sistema económico.”¹³

Como se puede observar, desde el resguardo de las facultades de verificación y fiscalización, pasando por la renta fiscal, el mercado, el sistema económico y de circulación de bienes, equidad e igualdad tributaria como instrumento para erradicar la evasión, evitar circuitos marginales y modificar la conducta tributaria de los contribuyentes, propiciando un cambio en la mentalidad social, el control de las actividades económicas, fueron algunas de los bienes jurídicos invocados por los magistrados en pos de intentar justificar la razonabilidad del instituto.

Desde un punto de vista material puede afirmarse que es la misma vida social la que determina los bienes jurídicos susceptibles de protección penal, pero tampoco puede dudarse que desde el punto de vista formal, lo que la sociedad quiere en cada momento, queda reservada a la interpretación de los congresos, parlamentos y asambleas legislativas.¹⁴

⁹ CSJN -“Garía Pinto José por MICKEY SA” 05/11/1991 fallos 314:1376

¹⁰ CSJN - MOÑO AZUL SA - 14/04/1993

¹¹ “CSJN - A.F.I.P. c/Povolo, Luis Dino s/ infracción al art. 40 de la ley 11.683”, 11/10/01

¹² CNFCA Sala I –“Friar S.A.”, 16/9/2008.

¹³ CNPEcon Sala A “LEGUMES S.R.L. S/ INFRACCIONES LEY 11.683” 23/05/2019

Va de suyo que la “administración tributaria” encuentra protección también en los artículos 38 y 39, y sendos artículos a continuación, los cuales prevén sanción de multa, resultando para estos casos excesiva, irracional y desproporcionada la clausura de establecimientos. Sin embargo, pareciera que cuando se utiliza como herramienta para evitar la circulación marginal de bienes y la evasión tributaria, protegiendo en concreto la renta fiscal, pierde paulatinamente la irracionalidad que la estigmatiza, siempre en consideración según las perspectivas concretas de cada situación en particular, reservándola para aquellas situaciones donde hubo una eminente y grave afectación al bien jurídico que se pretende proteger.

Desde ya dejo expuesto que, cuando las meras deficiencias de las formalidades exigidas por la norma, no impidan, dificulten o afecten de forma sustancial el bien jurídico, no deberían constituirse en fundamento válido para la aplicación de una sanción con la entidad de la clausura, ya que ello implicaría la consagración de las formas por las formas mismas, algo que no encuentra sustento en nuestro sistema jurídico¹⁵. El abrazo al formalismo exagerado sin afectación jurídica sustancial, desvirtúa el sistema, convirtiéndolo en un fin en sí mismo y no como protección de los respectivos bienes jurídicos que éstas tienden a salvaguardar. Un mayor injusto será exigido, para no convertirse su aplicación en una pena injusta.

III. De Las Garantías Del Contribuyente

Dada la naturaleza penal reconocida, cabe preguntarse, en este sentido, con qué garantías cuenta el contribuyente, como límite ante este ejercicio del *ius puniendi* estatal. Como consecuencia directa de su naturaleza, la plena vigencia de los principios constitucionales aplicables a la materia, se erigen entonces en límites o contención del ejercicio de ese poder, principios que se derivan del bloque de constitucionalidad en su conjunto, es decir, de las garantías explícita e implícitamente surgen del texto constitucional, con más la jerarquización a dicho nivel de tratados internacionales incluidos en el art. 75 inc 22 de dicho cuerpo normativo. De modo meramente enunciativo, se pueden mencionar como principalmente aplicables las siguientes:

¹⁴ DEMARCO, Jorge Héctor. “ Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario” Encuentro tributario , 10/2003, Tucumán.

¹⁵ JNPEcon N°3 Sec 5, “Podestad Hnos SC” 29/05/1992.

- **Legalidad:** Nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe. La razón de ser del principio de legalidad deviene, al margen de sus diferentes acepciones y matices, de a la necesidad imperiosa de limitar el efecto expansivo del poder estatal, marcándole una primera limitación: el ejercicio de sus facultades no podrá revestir un carácter de autoritario, sino que deberá someterse a las prescripciones legales. En definitiva, la obediencia a los representantes resulta de la confianza y la creencia de que su actuación será siempre dentro de los marcos preestablecidos, con la garantía de que si eso no sucede podrá exigirse judicialmente su vigencia. El principio de legalidad exige que por ley se establezcan los delitos y que las conductas prohibidas estén claramente delimitadas previamente. Como tal, garantiza la prohibición de la aplicación retroactiva de la ley penal (*Lex Praevia*) salvo aquella aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, la prohibición de la aplicación de otros derechos que no sea el escrito (*Lex scripta*), la prohibición de la analogía (*lex stricta*) y de cláusulas legales indeterminadas (*lex certa*)¹⁶ No se encuentra debatido ni en jurisprudencia ni en doctrina de que los preceptos delineados en el artículo 40 de la ley 11683 revisten la calidad de “leyes penales en blanco” y, dentro de este género, corresponden a la especie de “leyes penales en blanco propias” por remitir su integración a normas emanadas de órganos sin competencia legislativa en materia penal, violentando la exigencia derivada de “*lex certa*”.

- **Derecho de Defensa En Juicio:** en su manifestación concreta el derecho de defensa se nutre de diferentes matices, resulta manifestación directa del debido proceso adjetivo, enlazando el ejercicio preciso del derecho a ser oído con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, y que sus consideraciones sean tenidas en cuenta. Se manifiesta en derecho a ser presumido inocente hasta que efectivamente se demuestre su culpabilidad, en su derecho a recibir asistencia técnica en pos de lograr una defensa eficaz, en el marco de un procedimiento ante autoridad competente, en el derecho a acompañar y producir la prueba pertinente y, por supuesto, a alegar y demostrar el perjuicio que le causare la vulneración de los derechos invocada. Es una garantía entonces que se efectiviza a través de la realización de otros derechos que le sirven de medio. Uno de los primeros y más elementales inconvenientes de su vigencia efectiva en el ámbito penal tributario, se enrola en su recurrente desconocimiento en etapas administrativas, donde resulta no pocas veces contradictorio y difícil de colegir con ciertas facultades inquisitivas otorgadas a órganos administrativos, sumado a la falta de consideración del contribuyente a la hora de aportar y producir pruebas, manifestación más genuina e irrenunciable del derecho a la defensa en juicio. Su vigencia en el derecho administrativo sancionador, deriva de la interpretación de la presente garantía en sentido amplio, abajada por organismos internacionales¹⁷

¹⁶ Corte Suprema de Justicia de la República del Perú- Sala Penal Especial Permanente CASACIÓN 456-2012, DEL SANTA Lima,13/05/2014.-

- **Prohibición de múltiple persecución penal:** la necesaria seguridad jurídica que necesita todo individuo a la hora de adecuación de su conducta, respecto de la previsibilidad de la respuesta punitiva estatal, sumado a la proporcionalidad en la imposición las sanciones, razones de última ratio y la limitación plasmada por la *reformatio in pejus* que caracterizan su intervención, irán completando su sentido y alcance. Esta garantía implica, desde su acepción material, la imposibilidad de aplicar, por idéntico supuesto fáctico sobre el mismo sujeto, e idéntica causa, más de una sanción penal. Pero su incidencia procesal va más allá, protegiendo al justiciable de la posibilidad de que esto ocurra, tras la exposición al riesgo de quien ya fue sometido a un procedimiento o proceso por el mismo acto, de forma simultánea o sucesiva. En este sentido, reviste especial interés analizar el juzgamiento, con idéntico objeto e identidad de sujeto, donde la causa petendi será siempre la pretensión punitiva por parte de órganos administrativos y judiciales. Máxime en consideración del derecho de todo imputado a poner fin al proceso penal y evitar la imposición de una pena.

- **Culpabilidad:** La reprochabilidad de la conducta presupone de la existencia de un sujeto realizador de la acción u omisión punible, en un estado de libertad de elección suficiente como para poder optar, entre las diferentes conductas posibles, aquella con idoneidad suficiente como para configurar el ilícito tributario. La culpabilidad se entiende como un juicio personalizado que le reprocha al autor su injusto, considerando el ámbito de autodeterminación con el que actuó. Hablar de culpabilidad en estos términos, nos lleva a desechar todo tipo de responsabilidad objetiva en el ámbito del ilícito tributario.

En este sentido, ya conocido resulta el desarrollo jurisprudencial clásico en materia tributaria del principio de personalidad de la pena, aplicables tanto a infracciones como a delitos, en virtud del cual solo podrá ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien le resulta atribuible la acción punible tanto objetiva como subjetivamente, debiéndose probar ambos extremos del tipo penal.¹⁸

- **Lesividad, Proporcionalidad y razonabilidad:** El principio de lesividad exige la producción de una afectación a un bien jurídico penalmente tutelado. No solamente deberá existir una lesión, sino que la misma deberá resultar palmaria, significativa, para justificar desde la razonabilidad, una intervención del poder punitivo estatal. Por imperio del principio de proporcionalidad, deberá existir una relación adecuada entre la entidad del delito y la pena o sanción a imponer. Solo de esta forma resultará constitucionalmente admisible la limitación o intervención en los derechos y libertades fundamentales, resguardando su adecuación y necesidad para obtener la finalidad perseguida por el legislador,¹⁹ valorando de forma inexorable un cierto contenido de justicia, que permita desechar las intervenciones que resulten arbitrarias o contrarias al régimen de garantías.

¹⁷ Corte IDH Cfr. Caso Claude Reyes y otros Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 19 de septiembre de 2006. Serie C No. 151, párr. 117, y Caso Barbani Duarte Vs. Uruguay. Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 13 de octubre de 2011 Serie C No. 234, párr. 117.

¹⁸ CSJN "Parafina del Plata" 02/09/1968, "Usandizaga Perrone Juliarena" 15/10/1981 "Wortman Jorge Alberto y ot" 08/06/1993, "Buombicci Neli Adela" 08/06/1993 Fallos 316:1190, "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", Fallos 312:149 (1989); (1993); "Wortman", Fallos 316:1313 (1993); SA", Fallos 316:1577 (1993u); "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello", Fallos 322:519 (1999); "Daulin SA" Fallos 324:107 (2001); "Distribuidora Norte SRL", Fallos 329:3666 (2006) entre otros.

En este sentido, la razonabilidad es una garantía inominada exigida en todo acto republicano de gobierno, que exige una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o como sanción, establece dicho acto.²⁰

IV. Facultades De Verificación Y Fiscalización

En un régimen tributario como el nuestro, donde la regla es la autodeterminación de los tributos mediante la presentación de declaraciones juradas por los propios contribuyentes, resulta lógico el otorgamiento de atribuciones de contralor a instituciones del estado a los fines de verificar el cumplimiento que hacen de sus obligaciones, quienes se encontraren obligados. El fundamento de imposición de estas obligaciones formales, resulta del deber de colaboración que pesa sobre los ciudadanos en su rol de contribuyente, responsable o tercero, consistente en la exigencia de comunicar y aportar datos relativos a la obligación tributaria, todo lo cual se relaciona con el deber de contribuir a los gastos públicos conforme la capacidad contributiva del sujeto y al principio de generalidad²¹, ambos de raigambre constitucional, en búsqueda de una distribución equitativa de las cargas públicas.

Estas facultades de verificación y control que se atribuyen al fisco, tienen un tinte discrecional, las cuales, en oposición a las facultades regladas donde el ordenamiento jurídico regula el ejercicio de la actividad administrativa en todos sus aspectos²², aquí el fisco tendrá cierta libertad de actuación dentro de los marcos que el ordenamiento jurídico le permite, para el cumplimiento de sus funciones. Así, la administración tendrá una cierta libertad de elección, pudiendo optar entre varias alternativas igualmente válidas y justas,²³ la que mejor satisface el interés público.

Estas facultades, claro está, tendrán que enmarcarse válidamente en el plexo de derechos y garantías garantizados constitucionalmente. Esto implica, sobre todo, que deben ser ejercidas de forma razonable. En este sentido, el deber de colaborar con requerimientos de inspección, so pena de incurrir en infracciones que acarrear sanciones, deberán ser razonables en cuanto a la información solicitada y el plazo otorgado de respuestas, máxime cuando la digitalización de las operaciones comerciales y los regímenes informativos vigentes le posibilitan al fisco obtener mayores elementos a efectos de determinar el grado de cumplimiento de los sujetos respecto de sus obligaciones tributarias.²⁴

¹⁹ Fernández, Oscar Andrés, "Principios aplicables al régimen tributario sancionatorio de la ley 11.683 como integrante del derecho tributario sancionador" Revista Argentina de derecho Tributario, n° 5. La Ley, Bs. As. 2003, pág 155.

²⁰ SPISSO, Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Depalma, Bs. As. 2000, pág 397.

²¹ DEL JUEGO DE LOS ARTS 4, 16, 17, 28 Y 33 CN.

²² Marienhoff, Miguel S., Tratado de derecho administrativo, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1981, p. 411: "Trátase de una predeterminación específica de la conducta administrativa. En presencia de tal o cual situación de hecho, la Administración debe tomar tal o cual decisión: no tiene el poder de elegir entre varias posibles decisiones; su conducta le está señalada de antemano por la regla de derecho".

²³ Debbasch, Charles, Institutions et droit administratifs. L'action et le contrôle de l'administration, Thémis, París, 1978, p. 220.

“La circunstancia de contar la accionada con un espectro amplio de facultades de verificación y fiscalización que se extrae de los arts. 33, 35 conc. y correlativos de la ley 11.683 (t.o. 1998), no excluye la necesidad de justificar el acto -motivación y justificación resultan términos coincidentes-, pues lo relacionado con la "motivación" se agudiza en materia de actos discrecionales, donde es mayor -con relación a los actos reglados- la necesidad de justificar la íntima correlación entre "motivo", "contenido" y "finalidad" del acto. (...)La exigencia de la motivación -que se agudiza en materia de actos discrecionales-, aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales, y responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales; constituye un requisito referido a la razonabilidad (Hutchinson, "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, 1987, t. I, p. 159), y sirve para determinar si ha existido o no desviación de poder, esto es "ilegitimidad". "Es necesario un nexo causal entre el objeto del acto y su causa o motivos. La ilegalidad más grave es la que se oculta bajo una apariencia de legitimidad" (Marienhoff, "Tratado de Derecho Administrativo", t. II, ps. 446/447). Desde el punto de vista del particular o administrado, el requisito de la motivación "traduce una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, ya que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen el dictado del acto" ("El acto administrativo", Cassagne, Juan C., p. 212). Esta exigencia responde -por otro lado- a que el Poder Administrador es parte en la relación jurídica que él crea por su voluntad.”²⁵

Por otro lado, este deber de colaboración puede entrar en conflicto con el derecho, también constitucional, de la no autoincriminación,²⁶ a partir del supuesto en el cual esta información, aportada por el propio obligado en cumplimiento de sus obligaciones fiscales, resultare fundamento sobre el cual se asiente la imputación de conductas penalmente reprochables, sean estas contravenciones o delitos, máxime en tiempos como los que corren donde las obligaciones de colaboración con la administración y correspondiente suministro de información proliferan en la búsqueda infranqueable de lograr una mayor eficacia del sistema de recaudación, avasallando derechos de los obligados.

V. La clausura en el ordenamiento jurídico general, y en el tributario en particular

Si analizamos la aplicación en el ordenamiento jurídico del instituto de clausura, encontramos un nexo o vinculación entre la actividad exteriorizada de forma irregular y el espacio físico donde se llevaba a cabo, siempre relacionado a cuestiones de interés general como abastecimiento²⁷, sanidad y bromatología²⁸, donde las conductas desplegadas requerían para su materialización de un establecimiento físico.

²⁴ DEVITA, Francisco “UN ANALISIS SOBRE LA FIGURA DEL AGENTE FEDATARIO EN LA LEY 11.68” Errepar, Septiembre 2020.

²⁵ Juzgado Federal de 1a Instancia de Río Cuarto, “Vollenweider, Roberto L. c. AFIP-DGI”, 28/04/1999.

²⁶ Art 18 CN

²⁷ La ley 20.680 “Ley de abastecimiento” (conf modif. Ley N° 26.991 B.O. 19/09/2014) establece en su art. 5 inc b la sanción de clausura para quienes se encontraren enmarcados dentro de los supuestos establecidos en su artículo 4, pudiendo mencionar algunos de los supuestos el acaparamiento de productos o materias primas para la producción, sobrepuestos, destrucción de mercadería para generar escasez, negativa de venta, entre otros.

También se observa su implementación dentro del marco penal, para salvaguardar indicios delictivos existentes en un establecimiento, en averiguación de la comisión de un delito,²⁹ así como también en el ámbito aduanero, evitado el contrabando de mercaderías, ante la tenencia injustificada de mercadería de origen extranjero con fines comerciales o industriales.³⁰

No es, ni más ni menos, que una manifestación del poder de policía estatal para la aplicación de la normativa reguladora de la salud, y seguridad pública, o relacionada con el orden económico en protección de consumidores.

La inclusión en la ley 11.683 a través de la ley 23.314 de fecha 08/05/1986, genera un cambio de paradigma en esta vinculación conducta infractora- local de desarrollo de la actividad, rompiendo la relación directa con el espacio físico necesario para que ésta se configure, situación cuanto menos controvertida doctrinaria y jurisprudencialmente, en lo que refiere a su utilización ante incumplimientos de carácter formal en el ámbito tributario. Al respecto, se sostuvo que *“...Corresponde expresar que las sanciones impuestas con sustento en el art. 40 inc. A de la ley 11.683 no se aplican a domicilios ni a locales comerciales, sino a contribuyentes o responsables ante la A.F.I.P.-D.G. I”*³¹ ante la circunstancia en la cual se pretendió impugnar la decisión del fisco por cuanto la infracción constatada no se habría producido en el establecimiento en el que se pretendía hacer efectiva la sanción. Por cuanto en casos como el presente, a mi entender, exigirá por parte del contribuyente un esfuerzo extra en acreditar el perjuicio concreto, conforme el giro del negocio, que le causa la aplicación de la sanción en un establecimiento diferente.

El ejercicio de poder de policía en materia económico-tributaria, fue encomendado a la AFIP a partir de sus facultades de verificación y fiscalización de contribuyentes, responsables y terceros, establecidas en el artículo 35 de la ley de rito. Dichas facultades constituyen herramientas para la detección de ilícitos que, de resultar encuadrados dentro de los supuestos taxativamente contemplados dentro del artículo 40, darán paso a la aplicación de la sanción de clausura. En concreto, la posibilidad de su aplicación del instituto en el ámbito tributario, surgirá del juego de alguna de las siguientes normas:

- Clausura Tributaria Definitiva: del artículo 40, por incumplimiento de alguno de los deberes formales enumerados taxativamente en sus incisos a-f.

- Clausura Previsional: del artículo 40, inciso g, en los casos de empleo no registrado cuando se trate de un establecimiento con al menos el 50% de sus empleados que se encuentren en situación irregular, en caso de al menos diez empleados. Se contempla la aplicación conjunta con una multa de tres mil a cien mil pesos a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas.³²

²⁸ En este sentido, el Código Alimentario Argentino contempla la aplicación de la sanción de clausura en sus art 4 y 5. También la Ley 27233 “Sanidad de los Animales y Vegetales.” Art. 14 inc. d autoriza a aplicar la sanción de clausura temporaria o definitiva de los establecimientos ante infracciones a las normas aplicadas por el Servicio Nacional de Sanidad y Calidad Agroalimentaria.

²⁹ Código Procesal Penal Federal, T.O. 2019, art 154.

³⁰ Código Aduanero, Ley 22415, art 988 y ss.

³¹ Cám. Nac. Pen. Eco. Sala B “JUVER S.R.L. S/INFRACCIÓN LEY 11.683”. 06/03/2018

- Clausura Preventiva: del artículo 35 inc f, cuando se constate que se han configurado dos o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 y concurrentemente exista un grave perjuicio, o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, siempre que se cuente con resolución condenatoria y aun cuando esta última no haya quedado firme.

- Clausura Agentes Fedatarios: del artículo 35 inc g, que remite a la aplicación de la sanción del art 40 y, de corresponder, del 35 inc f, donde funcionarios habilitados a actuar como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios constatan el cumplimiento, por parte de los contribuyentes, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones en los términos y formalidades que exige la AFIP.

- Clausura De Contribuyente Del Régimen Simplificado: conforme artículo 26 inc. a de la Ley 26.565, que resultará de aplicación a los pequeños contribuyentes que incurran en los hechos u omisiones enumerados en el artículo 40 de la Ley de Procedimiento Fiscal, adicionando dos supuestos de procedencia: cuando sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad; y la falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago

- Clausura por Infracción al art 10 del Régimen de reintegro por compras en comercios de venta minorista: Por ley 27.253, se establece la obligación por parte de los contribuyentes que realicen venta de cosas muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, en todos los casos a sujetos que -respecto de esas operaciones- revisten el carácter de consumidores finales, de aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el Poder Ejecutivo Nacional considere equivalentes, so pena de incurrir en la sanción del artículo 40 de la ley 11.683.

Seguidamente, procederé a desarrollarlos casuísticamente, a partir de un análisis doctrinario y jurisprudencial de cada uno de los respectivos supuestos.

VI. Clausura Tributaria Definitiva

La clausura tributaria consiste en el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y el máximo legalmente establecidos.³³ Los supuestos taxativamente previstos están, como dijimos, contemplados en

³² MANONELLAS, Graciela Nora "Las clausuras tributarias y el agente fedatario" Separata Temática n°6, Buenos Aires 2010.

³³ FOLCO, Carlos María, "Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura" Ed. Rubinzal Culzoni, Tercera edición ampliada y actualizada, Tomo II, pág 151.

el artículo 40 de la ley 11.683 cuyo acápite contempla: “Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, o puesto móvil de venta, siempre que el valor de los bienes o servicios de que se trate exceda de diez pesos (\$ 10), quienes:”, procediendo seguidamente a la enumeración taxativa que habilitará la imposición de la sanción.

Previo al desarrollo de cada uno de los supuestos de procedencia, considero oportuno realizar algunas aclaraciones que serán de aplicación común a todos los supuestos que, de alguna u otra manera, impliquen la aplicación de la sanción de clausura contemplada en el artículo 40 de la ley 11.683.

VI. i.- Condición Objetiva De Punibilidad

“La reforma llevada a cabo mediante el dictado de la ley 24.765 ha incorporado una condición objetiva de punibilidad como requisito necesario para que se configure la infracción, pues tal como señala el primero de los párrafos transcriptos, para que ello suceda el valor de los bienes o servicios involucrados debe superar los diez pesos”³⁴

El artículo 2 de la ley 24.765 sancionada en fecha 18 Diciembre de 1996 y promulgada el 8 de Enero de 1997, incorporó esta condición como elemento necesario a configurarse en la conducta desplegada, para encuadrar en la infracción contemplada. A los fines meramente estimativos, podemos decir que \$10 a la fecha de la sanción de la normativa que lo incorpora, equivale a \$223,63 a diciembre de 2017, fecha de la sanción de la ley 27.430³⁵ que pudo haberlo modificado, y de \$664,55 a noviembre del 2020³⁶, ajuste de precio realizado conforme variación del IPC³⁷. Claro está que, lejos de ser utilizado como umbral de punibilidad a los fines de la incriminación de conductas, su falta de actualización evidencia el interés del legislador de abarcar todas las conductas infractoras, independientemente del monto de la operación. Si bien como puede verse, el valor o cuantía contemplado por la norma resulta carente de sentido en términos de significación económica (cualquier producto o servicio superará dicho valor) es necesario tener en cuenta que el hecho de que la ley 27.430 no haya eliminado dicha condición, implica que será necesario acreditar la superación de dicha suma cada vez que se pretenda hacer efectiva la sanción. Y ello no resulta un tema menor, dado que en ciertas oportunidades, la falta de acreditación fehaciente de una transacción que supere dicho monto, llevó a la desincriminación de la conducta con la consiguiente revocación de la medida. Así, se sostuvo que:

“...toda vez que no surge del acta de fs. 5, ni de la documentación agregada a fs. 2/4, que por aquella acta se haya constatado la realización de alguna operación comercial por un monto superior a diez pesos (\$10), por la cual la contribuyente CLLI S.R.L. no haya

³⁴ ALVAREZ ECHAGUE, J. M, “La Clausura en materia tributaria” Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2002.

³⁵ <https://calculadoradeinflacion.com/argentina.html?md=diciembre&ad=1996&mh=diciembre&ah=2017&q=10> consultado el 28/11/20.

³⁶ <https://calculadoradeinflacion.com/argentina.html?md=diciembre&ad=1996&mh=noviembre&ah=2020&q=10> consultado el 28/11/20.

³⁷ FUENTE: El ajuste de precios se realiza usando el índice de precios a consumidor. A partir de principios de 2017 se comienzan a usar datos oficiales del INDEC. Los datos del índice de precios al consumidor anteriores fueron extraídos del trabajo Online and official price indexes: Measuring Argentina’s inflation (Febrero 2012, MIT Sloan Research Paper No. 4975-12, doi:10.2139/ssrn.1906704). <https://www.contactar.com.ar/indec> consultado 28/11/20.

entregado o emitido una factura o un documento equivalente en las formas, requisitos y condiciones establecidos por el organismo recaudador, en las condiciones del caso no se encuentra acreditado que se haya verificado una infracción al art. 40 inc. a) de la ley 11.683 (confr., en el mismo sentido, Regs. N° 166/11 y S.I.G.J. N° 45/14, de esta Sala "B"). Por lo tanto, corresponde revocar la resolución recurrida.”³⁸

En similar sentido:

“...De la lectura del acta de comprobación que obra a fs. 5 como de las demás constancias que obran en la causa, no se advierte que se haya hecho mención de la existencia concreta de alguna operación comercial o de una prestación de servicios superior a \$10 llevada a cabo en el local inspeccionado, dado que la existencia de aquélla constituye el requisito para constatar materialmente cualquier infracción a la norma mencionada por el considerando anterior, y la misma no puede ser suplida mediante suposiciones que carezcan de sustento probatorio suficiente.(...)”³⁹

Por último, quisiera incluir un reciente precedente que resuelve de la misma forma:

“Que, sin embargo, del examen del acta de fs. 2 y la documentación agregada al presente expediente, se advierte que el acta mencionada se encuentra incompleta por no encontrarse acompañado, como se alega en dicha acta, el ticket N° 0003-00041784 que permitiría constatar la realización de alguna operación comercial por un monto superior a diez pesos (\$ 10), por la cual el contribuyente C.E.S. no haya entregado o emitido una factura o documento equivalente en las formas, requisitos y condiciones establecidos por el organismo recaudador. (...)la ausencia de estos elementos se constituye en irregularidades que impiden la correcta evaluación de los hechos y, no puede considerarse acreditada una infracción, cuando del acta labrada al efecto surgen interrogantes e inconsistencias que ameritan la aplicación del principio in dubio pro reo.”⁴⁰

VI. ii- Reincidencia. Reiteración. Subsidiariedad Del Art. 39 Ley 11.683. Sanción Adicional.

Se contempla un agravamiento en caso de reincidencia de la infracción, dado que el mínimo y el máximo de las sanciones de multa (esta última para el supuesto del 40 inc g) y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en el artículo 40, dentro de los dos años desde que se detectó la anterior, encontrándose firme. Por su parte, se encuentra vigente la Instrucción General 6/2007, que contempla el caso de reiteración, sin encontrarse firme la sanción anterior, operando como agravante (vulnerando el principio de legalidad penal). Asimismo, la misma IG contempla que, en caso de sustanciación de un sumario iniciado con fundamento en las causales del artículo 40, y el juez administrativo advierte que la infracción no encuadra en el mismo, deberá analizar si el hecho configura la contravención formal genérica del art 39 de la ley 11683 y, en caso afirmativo, se deberá iniciar un nuevo sumario con fundamento en dicha infracción a los fines del correcto ejercicio de defensa por parte del contribuyente. Se establece entonces la subsidiariedad de la infracción contemplada en el art 39, respecto de la clausura. A su vez, el funcionario actuante que detecte simultáneamente dos o más infracciones encuadradas en los artículos 39 y 40, debe labrar acta de comprobación por cada tipo de contravención.

³⁸ Cam. Nac. Pen. Econ. Sala B “CLILI SRL S/ infracción L. 11683” 27/02/2015

³⁹ Cám. Nac. Penal Ec. SALA: B “L. H. s/infracción L. 11683” 25/09/2019

⁴⁰ CNPEcon Sala B “C. E. S. s/infracción L. 11683” 07/02/2020

Respecto a este punto, tiene dicho la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, argumentos expresamente compartidos por la Sala A⁴¹ que:

“Que, en efecto, por el art. 39 de la ley 11.683 se prevé la aplicación de multas por “...las violaciones a...toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables...” y, de conformidad con lo establecido por pronunciamientos anteriores de esta Sala “B”, las infracciones formales que se sancionan por aquel artículo consisten en las acciones o las omisiones que impliquen desobediencia a las normas legales reglamentarias o de aplicación. Estas son: a) deberes sobre la determinación de la obligación, previstos por los arts. 16 y 17 de la ley 11.683; b) deberes relacionados con las funciones de verificación y fiscalización (arts. 33 y 35 de la ley citada); c) omisiones, errores, falsedad que contengan las boletas de depósito y las comunicaciones de pago (art. 15 de la ley 11.683) y d) las disposiciones que regulan el domicilio fiscal (art. 3 de la ley 11.683) (confr. Carlos M. GIULIANI FOUNROUGE - Susana Camila NAVARRINE, “Procedimientos Tributarios y de la Seguridad Social”, Ed. Depalma, año 1999, págs. 296/298; y Regs. Nos. 456/01, 614/03, 767/03, 641/05 y 780/11, entre otros, de esta Sala “B”).⁴²

Asimismo, la ley 11.3683 contempla como sanción adicional a la de la clausura, la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

VI. iii- Quebrantamiento De Clausura.

La clausura implica el cese absoluto de la actividad en el establecimiento afectado, durante el período determinado. Solamente podrán llevarse adelante actos de conservación habitual o custodia de bienes, así como también los indispensables para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales. Si bien se produce el cese de actividad en el local, el empleador tendrá derecho a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo.

Ahora bien, si se reanuda la actividad en el espacio físico sometido a la sanción de clausura durante el plazo de duración establecido, o se violaren los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, se produce el supuesto de quebrantamiento de clausura,⁴³ correspondiendo según la legislación, la sanción de arresto de diez a treinta días, y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquélla.

Aquí no solamente se produce la afectación patrimonial que implica el cese de la actividad comercial, generando pérdidas económicas por los días de aplicación, una pena (y pérdida) en sentido reputacional, sino que la clausura es también el medio por el cual una persona, por falta de acatamiento,

⁴¹ CNPEcon Sala A “R.G. S.R.L. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683” 21.02.2020

⁴² CNPEcon. Sala B “WANG, LIANG S/ INFRACCIÓN LEY 11.683.” 14/08/2018

⁴³ ART 44 LEY 11683.

corre riesgo de pérdida de su libertad ambulatoria. En este sentido, si nos remontamos al origen de la sanción de clausura, la ley 23.314 tuvo por objeto sustituir la pena de arresto por considerar el legislador como más apropiado que la sanción repercutiera en la economía y no en la persona del contribuyente. Esta previsión resulta entonces de una magnitud inusitada y contraria a toda idea de estado de Derecho. La jurisprudencia se ha inclinado por el procesamiento del imputado y el embargo sobre sus bienes. Asimismo se entiende que es procedente la probation del art. 76 bis del Código Penal (fallo Pueysa S.A. s/ quebrantamiento de clausura”).⁴⁴

La clausura es una sanción visible, no solo por el cierre del local sino por el estigma de los sellos, fajas y precintos con leyendas de Clausura de Afip, donde genera a su vez una afectación de la clientela que asiste regularmente al local.

Tras las aclaraciones efectuadas, procederé a analizar los supuestos de procedencia:

“a) No emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.”

El inciso contempla un supuesto de comisión por omisión, donde lo que se castiga es la “no emisión” de documentación respaldatoria de operaciones, conforme las condiciones establecidas por AFIP. A su vez, es de la llamadas “leyes penales en blanco” debiendo completarse con las respectivas reglamentaciones que refieren a la de operaciones Resolución General 1415/2003, la utilización de controladores fiscales contemplado en la Resolución General 3561/2013 y la emisión de comprobantes electrónicos originales de las RG 4290/2018 Y RG 4291/2018.

*“La factura o comprobante que emite el comerciante, profesional o empresario, entre otros, constituye el documento acreditativo de la realización de ciertas actividades que manifiestan capacidad contributiva, que por ende están sujetas al pago de diversos impuestos y sirven de elemento probatorio tanto para la Administración tributaria como para el sujeto pasivo”.*⁴⁵

A grandes rasgos, podría enunciarse que todo sujeto responsable en los términos de los artículos 5 y 6 de la ley 11.683, que realice operaciones en forma habitual, inclusive intermediarios⁴⁶, de compraventa de cosas muebles, locaciones (de cosas, de obras y prestaciones de servicios), señas o anticipos que congelen el precio de las operaciones, traslado y entrega de mercaderías (sea productos primarios o manufacturados) y aquellos casos de pesaje de productos agropecuarios, quedaran sometidos al régimen de emisión de comprobantes⁴⁷. En particular, serán: sujetos responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado; los adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS); sujetos exentos y

⁴⁴ CESCO, María Lucrecia “La clausura en la ley 11.683” Revista Digital “Tu Espacio Jurídico”, 06.01.2015

⁴⁵ ALVAREZ ECHAGUE, J. M., “La Clausura en materia tributaria” Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2002, pag 126.

⁴⁶ Art 1 RG 1415/2003.

⁴⁷ ART 1 RG 1415/2003.

sujetos no alcanzados por el IVA⁴⁸ Esta obligación, como veremos, está íntimamente relacionada, en cuanto a su extensión y temporaneidad, al nacimiento del hecho imponible, ya que en todos aquellos casos donde se considera perfeccionado, surgirá la obligación de tributar respecto del importe recibido, en el momento en que se hicieran efectivos.

Por otra parte, la obligación de utilizar el equipamiento electrónico denominado "Controlador Fiscal" para procesar, registrar, emitir comprobantes y conservar los datos de interés fiscal en respaldo de las operaciones que se generan como consecuencia de la compraventa de cosas muebles, locaciones y prestaciones de servicios, locaciones de cosas y obras y las señas o anticipos que congelen el precio⁴⁹, pesa sobre aquellos sujetos responsables inscriptos en el IVA que realicen alguna de las actividades u operaciones incluidas en el Anexo IV de la citada resolución general, monotributistas que opten por emitir tickets por sus ventas a consumidores finales y aquellos sujetos que emitan tickets para respaldar sus operaciones con consumidores finales, cuando inicien actividades, o renueven, o amplíen el parque instalado de máquinas registradoras.⁵⁰ El controlador fiscal debe estar debidamente homologado por AFIP, provisto a los usuarios exclusivamente por las empresas proveedoras que el organismo autorice, y su red de comercialización.⁵¹ El incumplimiento que hicieran los obligados del régimen, acarrearán sanciones por éste previstas, realizando la resolución una remisión a la aplicación de sanciones establecidas en la ley

11683, arts 39 y 40 y el Régimen penal Tributario⁵² En este sentido, la utilización de un controlador fiscal no homologado cuyo trámite se inició pero no culminó con el alta del mismo al momento de la inspección, podrá llevar al establecimiento de las sanciones enunciadas⁵³, como sucedió en el caso de HAPPY Pinta S.R.L, donde se había iniciado el trámite de habilitación del controlador fiscal pero, al haberse ingresado de manera incorrecta el número de serie y haber abandonado el trámite, no se llegó a obtener el Alta del mismo por técnico autorizado al momento de labrarse el acta de comprobación, situación que no fue admitida en términos de error invocado por el contribuyente y, en consecuencia, se consideraron configurados los requisitos de procedencia de la clausura, acreditado por informe "X" emitido por el propio controlador fiscal que demostraron su utilización para documentar operaciones del día de la inspección.⁵⁴

A su vez, no está demás remarcar que en todos los casos, estas exigencias deberán ir de la mano con la acreditación de los extremos exigidos por el art 40 inc a ley 11683. Así se resolvió al sostener que:

"...la circunstancia de no haber reempadronado el controlador fiscal podría constituir una infracción al art. 39 de la ley 11.683 integrado, en el caso, con lo establecido por el art. 10 de la R.G. N° 2676-, pero no constituye, por sí sola, una infracción al art. 40 inc. a) de la ley mencionada, pues el hecho que se reprime por aquella norma consiste en la falta de emisión o entrega de "... facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales...en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. .. " y siempre que el valor de los bienes y/o servicios

⁴⁸ ART 2 RG 4290/2018

⁴⁹ Art 1 Resolución General AFIP N° 3561/2013.

⁵⁰ ART 3 RG 1415/2003.

⁵¹ Art 2 Resolución General AFIP N° 3561/2013.

⁵² Art 21 Resolución General AFIP N° 3561/2013..

⁵³ En este sentido: CNPEcon Sala A "R.G. S.R.L. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683" 21/02/2020 y "G.S. S/ INF. LEY 11.683" 13/02/2020.

⁵⁴ CNPEcon, Sala B "HAPPY PINTA S.R.L. S/ INFRACCION LEY 11683" 07/03/2019

de que se trate exceda la suma de diez pesos (\$10) (confr. art. 40 inc. a) de la ley 11.683, el resaltado corresponde a la presente).”⁵⁵

El respaldo documental de las operaciones está previsto mediante la emisión y entrega de ciertos comprobantes enumerados, dependiendo de la operación que se lleve adelante.⁵⁶ Asimismo se contempla la posibilidad de utilizar documentos equivalentes, 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, y se utilice habitualmente en la actividad del sujeto emisor.⁵⁷ Por el contrario, se contemplan ciertos *comprobantes no válidos como factura*, como los documentos no fiscales emitidos por controlador fiscal debidamente homologado correspondientes a la “nueva tecnología” y, de los correspondientes a la “vieja tecnología”, los documentos no fiscales autorizados y documentos no fiscales homologados.⁵⁸, abarcando remitos, guías, recibos, comprobante que respalde el pago de una operación que debe ser documentada mediante la emisión de facturas⁵⁹ y, en general, toda la documentación emitida y entregada sin cumplir con los requisitos y condiciones establecidos, en tanto no rija para ella una expresa excepción.

El momento en que deberán ser emitidos y entregados los comprobantes, se determinan para cada en particular, contemplando fechas límites de emisión y plazos de entrega.⁶⁰ En este sentido, se resolvió que no obsta al hecho en el cual el pago del consumo, la entrega del vuelto y la intervención de la cinta testigo hubieran pasado tres minutos, ni que dicho plazo fuere exiguo, ya que :

“...por el artículo 13 de la Resolución General de la A.F.I.P.- D.G. I. N° 1415/2003 se establece: “...La factura y los demás comprobantes, previstos en el artículo 8o incisos a) [tickets emitidos mediante controlador fiscal]..., deberán ser emitidos y entregados en los momentos que, para cada operación se indican seguidamente:...De tratarse de operaciones con los sujetos indicados en el primer párrafo del artículo 10 de la Ley No 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones [consumidores finales], la entrega de los referidos documentos corresponderá ser efectuada en el momento en que se realice la operación, entendiéndose por tal, el que para cada caso se indica: 1. Compraventa de cosas muebles: cuando se verifique la entrega o puesta a disposición del comprador, o se perciba -en forma total o parcial- el precio, lo que fuera anterior...”⁶¹

Los comprobantes deberán emitirse, como mínimo, en dos ejemplares, original y duplicado.⁶² Cabe recordar respecto a este punto, que en caso de empleo de controladores con cinta testigo, la Cámara Nacional en lo Penal Económico –Sala B resolvió que la ausencia del duplicado exigido por la reglamentación, se subsume en la infracción de la emisión de comprobantes omitiendo las formas, requisitos y condiciones establecidos por AFIP, y no en violación de un deber formal genérico del art 39,⁶³

⁵⁵ Cam. Nac. Pen. Econ. Sala B “CLILI SRL S/ infracción L. 11683” 27/02/2015

⁵⁶ ART 8 RG 1415/2003

⁵⁷ ART 9 RG 1415/2003.

⁵⁸ ART 16 RG 3561/2013.

⁵⁹ ART 10 RG 1415/2003.

⁶⁰ ART 13 RG 1415/2003.

⁶¹ Cam. Nac. Pen. Eco –Sala B “ANTINO S.R.L. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683” 12.04.2018.

⁶² ART 14 RG 1415/2003.

⁶³ Cam. Nac. Pen. Eco –Sala B “WANG LIANG, S/ INFRACCIÓN LEY 11.683” 14/08/2018

invocando razones de subsidiariedad de este último y de especialidad que excluye la norma infraccional genérica.⁶⁴ Por su parte, en sentido contrario lo hizo la Sala A. sosteniendo al respecto, que la acción llevada a cabo por el contribuyente (consistente en la no impresión del duplicado del ticket, el que, a su vez solo debe ser por él conservado) y los montos de las operaciones cuestionadas, no puede concebirse como un entorpecimiento o impedimento de la actividad estatal de fiscalización que pueda poner en peligro la recaudación y que lo haga merecedor de una sanción de clausura.⁶⁵ Estas contradicciones, resultan contrarias a la seguridad jurídica y al principio de igualdad, al depender de qué magistrado entienda la causa, la suerte de la resolución inculpativa o desinculpativa de la conducta.

Los contribuyentes obligados a utilizar controladores fiscales no podrán emitir por medio alguno, los documentos comúnmente conocidos como “comandas”, en la medida que los mismos consignen el valor monetario de los bienes enajenados o locaciones o servicios prestados en el establecimiento o que dichas operaciones involucren el servicio de entrega a domicilio “delivery”. Sobre esta cuestión, La Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, revocó el pronunciamiento del juez de primera instancia que eximió al contribuyente de la sanción impuesta por resolución administrativa de multa y clausura, por considerar que la emisión de la comanda *además o junto a* la emisión del ticket reglamentario, no habiendo sido este último invocado su omisión ni validez formal, sin perjuicio de poder resultar una infracción al artículo 39, no constituía un supuesto del art 40 inc a. Para así decidir, expresó que:

“...Que, asimismo, resulta procedente el agravio señalado por la representación de la A.F.I.P.-D.G. I. en cuanto a que: “...la emisión electrónica del comprobante glosado a fs. 21 de autos, no es eximente de la infracción constatada...” (confr. fs. 223/230), en virtud de que, el incumplimiento de las formas, requisitos y condiciones que establece la A.F.I.P.-D.G. I. para la emisión de comprobantes se habría configurado previamente a la supuesta emisión del comprobante fiscal obrante a fs. 21, es decir, al momento en que se efectuó la entrega de la comanda valorizada como medio de cobro de la consumición que efectuaron las funcionarias actuantes. En este sentido, el comprobante fiscal de la operación comercial debería haber sido emitido incluso con antelación al pedido de la adición por parte de las agentes fiscalizadoras.”⁶⁶

En cuanto a su sistema de emisión, debemos tener en cuenta el régimen de facturación electrónica, a partir del cual se deben emitir comprobantes electrónicos para respaldar las respectivas operaciones. En este sentido, la RG contempla dos modalidades de emisión: el equipamiento electrónico denominado “Controlador Fiscal” el cual deberá ser de los denominados de “nueva tecnología” y/o la emisión de comprobantes electrónicos originales en los términos de la Resolución General N° 4291, pudiendo optar por una de las dos modalidades, o ambas en forma conjunta, sin necesidad de informar previamente a AFIP el ejercicio de dicha opción, salvo excepciones.⁶⁷ A partir de este régimen, las facturas,

⁶⁴ Cam. Nac. Pen. Eco –Sala B “CHEN, RUXUE S/ INFRACCION LEY 11.683” 15/08/2018

⁶⁵ CNPEcon. Sala A “ ZHUANG, BIN S/ INFRACCION LEY 11683” 01/08/2018

⁶⁶ CNPEcon. Sala B “LOS SALA S.R.L. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683”. 21/05/2018

⁶⁷ No podrán ejercer la mencionada opción, debiendo emitir exclusivamente comprobantes electrónicos originales alcanzados por la presente, las Micro, Pequeña o Mediana Empresa por las operaciones que realicen con una empresa grande u otra Micro, Pequeña o Mediana Empresa que haya adherido al Régimen de “Factura de Crédito Electrónica MiPyMEs” dispuesto por la Ley N° 27.440. A fin de constatar si el adquirente, locatario o prestatario es un sujeto que cumple con las mencionadas condiciones, se habilitará a partir del día 1° de enero de 2019 una consulta que se encontrará disponible en el sitio “web” de este Organismo (<http://www.afip.gob.ar>)” Conf. Art. 7 RG 4290/2018.

recibos, notas de crédito y notas de débito deberán ser emitidos en forma electrónica, así como también los documentos equivalentes.

Se debe solicitar a la AFIP la autorización de emisión vía "Internet" a través del sitio "web" institucional⁶⁸. Efectuada la solicitud, la AFIP la rechazará o aceptará y, en este último caso, otorgará el "Código de Autorización Electrónico", a partir del cual los comprobantes emitidos tendrán efectos fiscales frente a terceros.⁶⁹

Resulta interesante destacar que, en caso de inoperatividad de los sistemas de emisión de comprobantes electrónicos o inconvenientes con el funcionamiento de los medios de facturación, se contempla una modalidad excepcional⁷⁰ de emisión de comprobantes, dependiendo si se tratare de sujetos que emiten sus comprobantes a través de controladores fiscales, o de sujetos que emiten comprobantes electrónicos originales. En el primer caso, deberán respaldar sus operaciones sus operaciones: de acuerdo con lo establecido en la Resolución General N° 4291, es decir, por Régimen de Emisión de Comprobantes Electrónicos; observando el procedimiento de excepción previsto en la Resolución General N° 2.926, a partir de la gestión el Código de Autorización Electrónico Anticipado "C.A.E.A." pertinente; o conforme a lo dispuesto por la Resolución General N° 100, sus modificatorias y complementarias, ya sea en carácter de autoimpresor autorizado por la misma, o a través de un método manual (talonario), pero este último caso, solamente podrán hacerlo los sujetos que utilicen la opción de "Comprobantes en Línea" para emitir los documentos electrónicos originales.⁷¹ Vale aclarar que el procedimiento de autorización de impresión de comprobantes conforme RG N° 100, queda actualmente como método residual de emisión para los aspectos no alcanzados o exceptuados de la normativa hasta aquí mencionada. Se ha resuelto en casos de inoperatividad del controlador fiscal homologado en uso, que:

"...Asimismo, por el art. 12 de la R.G. N° 3561/13 (A.F.I.P.), se establece que los sujetos obligados a la utilización de los controladores fiscales deberán cumplir con lo previsto en los Anexos I, II, III y IV de aquella resolución general, y por el punto N° 1.1.11, del Capítulo "A", del Anexo III de aquella resolución se prevé que los sujetos obligados a la utilización de los controladores fiscales deben: "Informar en el Libro Único de Registro (electrónico y físico), en el momento en que se produzca toda falla que implique la utilización del sistema de emisión manual de comprobantes", el cual, como se indicó, es de carácter excepcional. Por otra parte, por el punto N° 8, del Capítulo "A", del Anexo I de la R.G. N° 3561/13 (A.F.I.P.) se establece que el Libro Único de Registro (L.U.R.) Físico, "...Deberá encontrarse permanentemente a disposición del personal fiscalizador..."".⁷²

Asimismo, se establece que se podrán utilizar en forma complementaria entre sí, para los casos de inoperatividad de alguna de las mismas, de forma indistinta la emisión de comprobantes electrónicos previstas en los Artículos 6° y 7° de la Resolución General N° 4291, (v.gr. se podrá utilizar el servicio de

⁶⁸ Puede hacerse mediante programa aplicativo denominado "AFIP DGI - RECE - RÉGIMEN DE EMISIÓN DE COMPROBANTES ELECTRÓNICOS - Versión 4.0.", el intercambio de información basado en el "WebService" o también mediante el servicio de "Comprobantes en línea"/ "Facturador móvil", para lo cual deberá contarse con Clave Fiscal habilitada con Nivel de Seguridad 3. Los que revistan la calidad de monotributistas únicamente lo harán a través de los dos últimos sistemas mencionados. Cada solicitud de emisión de los comprobantes electrónicos originales, deberá ser efectuada por un punto de venta.

⁶⁹ ART 12 RG 4291/2018

⁷⁰ Se contemplan parámetros y condiciones sobre las modalidades de excepción en arts 18 y ss RG 4290/2018.

⁷¹ ART 16 RG 4290/2018

⁷² Cám. Nac. Pen. Eco. Sala B ""JUVER S.R.L. S/INFRACCIÓN LEY 11.683". 06/03/2018

“Comprobantes en Línea” cuando se presenten inconvenientes con el “Webservice”, o se podrá utilizar la aplicación de “Facturador Móvil” cuando no sea posible emitir a través del mencionado servicio de “Comprobantes en Línea”).⁷³

b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos

Al igual que el inciso anterior, se trata de un tipo omisivo, castigando la falta de registros de las operaciones o, llevándolas, fueran estas incompletas o defectuosas, conforme normativa vigente.

Consecuencia de la normativa que a grandes rasgos se vino desarrollando hasta aquí, la circunstancia de contar con un régimen especial de emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales, a fin de respaldar las operaciones⁷⁴, el uso obligatorio del denominado “Controlador Fiscal” de “Nueva Tecnología” para procesar, registrar, emitir comprobantes y conservar los datos de interés fiscal;⁷⁵ el reordenamiento del alcance de las distintas modalidades de emisión de comprobantes por Resolución General N° 4.290, el régimen de información respecto de las compras y ventas mediante el cual se suministran los datos de todas las operaciones, un régimen especial de almacenamiento electrónico de registración de comprobantes emitidos y recibidos, y un régimen de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos⁷⁶, junto con la generalización de la utilización de la factura electrónica, la implementación del libro IVA digital por parte del organismo recaudador se volvió una realidad insoslayable, contando la AFIP con información de los comprobantes electrónicos emitidos y recibidos por los sujetos IVA- RI, en reemplazo del régimen informativo de compras y ventas instaurado por la Resolución General N° 3.685 y sus modificatorias. Si bien no se llegó a una liquidación impositiva de oficio por parte del fisco, se presenta la declaración jurada mensual determinativa del gravamen de manera simplificada, al no ser necesario el informe previo a la presentación de la declaración jurada de IVA, denominado CITI Compras y Ventas, en el cual debían cargar de forma manual los comprobantes de sus operaciones. Por el contrario, se pueden utilizar los comprobantes que ya están registrados de forma digital en la web de AFIP. La registración electrónica a partir del sistema implementado de operaciones de venta, compra, cesiones, exportaciones e importaciones definitivas de bienes y servicios, locaciones y prestaciones, brinda al fisco mayores herramientas de control, más simples, para disminuir las inconsistencias, utilización de facturas apócrifas y la evasión impositiva.

Los sujetos que revistan la condición de RI en el IVA, así como también quienes sean exentos, quedan obligados a la registración electrónica de las operaciones mediante la generación y presentación

⁷³ ART 17 RG 4290/2018

⁷⁴ Resolución General N° 4.291/2018.

⁷⁵ Resolución General N° 3.561/2013.

⁷⁶ Resolución General N°3685/2014.

del “Libro de IVA Digital”, enumerando la resolución toda una serie de excepciones referidas al Estado (en tanto no fueren empresas y/o entidades pertenecientes total o parcialmente) así como a ciertos sujetos en particulares en razón de su actividad o función⁷⁷ Aquellos sujetos no alcanzados por el régimen, continuarán realizando sus registraciones conforme el Régimen de Información de Compras y Ventas previsto en la Resolución General N° 3.685. Cabe mencionar al respecto, que un reciente fallo de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, que el hecho de no encontrarse en el domicilio fiscal del contribuyente y/o responsable, a disposición del personal fiscalizador los libros o registros de los comprobantes que se emiten o reciben como documento respaldatorio de las operaciones (libros IVA venta e IVA compras) no configuraba el supuesto contemplado en el art 40 inc b ni podía entenderse tal supuesto como “registración defectuosa”, dado que el carácter defectuoso de la registración sancionable no se vincula con el lugar físico en el cual se guardan o conservan los libros y/o registros, sino que aquella calidad se refiere al objeto mismo de defecto, es decir, a las características de los propios libros o registros. Asimismo, agregó que dicha normativa no se encontraba vigente, en reemplazo por el régimen implementado por la RG 4597/2019 “LIBRO IVA DIGITAL” y que de los elementos con los que se cuenta en el legajo no resultan suficientes para determinar si la contribuyente se encuentra, o no, dentro de algunas de las situaciones de excepción.⁷⁸

La registración de operaciones mediante “Libro de IVA Digital” se realizará sin perjuicio de su idoneidad de generación de crédito o débito fiscal, comprendiendo:

□ Compras, cesiones, locaciones y prestaciones recibidas e importaciones definitivas de bienes y servicios, así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago que realicen como consecuencia de cualquier actividad que desarrollen o sus descuentos y bonificaciones recibidas, quitas, devoluciones y rescisiones obtenidas, que se documenten en forma independiente.

□ Ventas, cesiones, locaciones o prestaciones realizadas, exportaciones definitivas de bienes y servicios, así como todo otro concepto facturado o liquidado por separado, relacionado con las mismas o con su forma de pago, o sus descuentos y bonificaciones otorgadas, quitas, devoluciones y rescisiones efectuadas, que se documenten en forma independiente.⁷⁹

La registración de las mismas se hace a través del sitio web de AFIP con clave fiscal habilitada con Nivel de Seguridad 3, donde se pone a disposición de la información de todos comprobantes emitidos y recibidos que el contribuyente registre en las bases de datos, pudiendo realizar, modificaciones.⁸⁰ El contribuyente o responsable debe confirmar con carácter de declaración jurada la registración de sus

⁷⁷ ART 2 Resolución General 4597/2019: se pueden mencionar quienes presten servicios personales domésticos; directores de sociedades anónimas, síndicos, integrantes del consejo de vigilancia, socios gerentes de sociedades de responsabilidad limitada, socios administradores de sociedades en comandita simple y comandita por acciones, fideicomisarios y consejeros de sociedades cooperativas, únicamente en lo que refiera a los honorarios o retribuciones por sus tareas y suscriban el recibo expedido por la sociedad; ciertas entidades exentas en el IVA (instituciones religiosas, mutuales, asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, entre otras mencionadas, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación, y no distribuyan ganancias entre los socios) y monotributistas.

⁷⁸ CNPEcon Sala A “C. D. SRL s/infracción L. 11683” 20/05/2020.

⁷⁹ ART 4 Resolución General AFIP N° 4597/2019.

⁸⁰ ART 7 y 8 Resolución General AFIP N° 4597/2019.

operaciones, a fin de generar y presentar el “Libro de IVA Digital”. Las presentaciones son mensuales, debiéndose acompañar el libro de forma previa a la declaración jurada determinativa del IVA correspondiente, hasta el día de vencimiento fijado para la presentación de la misma, aún cuando no se hubieran registrado movimientos.⁸¹

Sin perjuicio de ello, se contempla un procedimiento electrónico simplificado para determinados contribuyentes, tanto para la generación y presentación del “Libro de IVA Digital”, así como también para la presentación de la declaración jurada mensual determinativa del impuesto.⁸²

A todas luces puede observarse que el sistema de registración de operaciones, así como también los regímenes de información vigentes incrementan cada vez más el ámbito de control ejercido por el fisco. Una interpretación lógica, lleva a considerar que debería ser cada vez más difícil o menos probable la afectación del bien jurídico protegido, al dotarse de mayores herramientas al fisco, que incrementan sus facultades de verificación y fiscalización.

“...solamente será punible aquél sujeto cuya conducta omisiva de registrar y anotar varias operaciones en tiempo y forma y de acuerdo con lo establecido actualmente (...), denote la clara intención de impedir el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización por parte de la Administración Fiscal, aún cuando con posterioridad a la detección de la infracción el sujeto pasivo hubiere corregido la situación y registrando debidamente las operaciones que hubieren dado motivo al inicio del procedimiento sancionador...”⁸³

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

También en este caso, se contempla un tipo de comisión por omisión, siendo la conducta sancionada el *encargo o transporte comercial de mercaderías sin el respaldo documental correspondiente*, evitando de esta forma el transporte irregular de mercaderías y circuitos marginales de circulación de bienes.

El carácter comercial del encargo o transporte surge como elemento del tipo, de la propia norma, quedando fuera del mismo el traslado de mercadería propia y por medios también propios. Por tal razón, nos encontraremos ante la celebración de un contrato de transporte en los términos del Capítulo Séptimo, Libro Tercero - Derechos Personales, del Código Civil Y Comercial de la Nación, exigiendo tal figura la existencia del transportista o porteador y el cargador de la mercadería.

Respecto de los documentos habilitados por la reglamentación, se reconocen de manera expresa como comprobante que respalda el traslado y entrega de bienes, la factura, remito, guía o documento equivalente,⁸⁴ siendo reconocido dentro de este último supuesto, la carta de porte, guía aérea y demás comprobantes que se utilicen en cumplimiento de normas nacionales, provinciales y municipales que reglamentan el traslado y la entrega de bienes, o que su uso obligatorio resulte originario de convenios internacionales o normas nacionales.⁸⁵

⁸¹ ART 12 Resolución General AFIP N° 4597/2019.

⁸² ART 13 y ss. Resolución General AFIP N° 4597/2019.

⁸³ Juan Manuel Álvarez Echagüe, La Clausura en Materia Tributaria, Ed. Ad Hoc, CABA, 2002, pág. 141

⁸⁴ ART 8 INC B RG 1415/2003.

⁸⁵ Art 9 inc e. y f RG 1415/2003

Desde el punto de vista de a quien resulta imputable el incumplimiento del deber formal, si al transportista independiente o lo es por responsabilidad refleja al contribuyente (cargador), el Juzgado Federal de Paraná – fallo : 155 Abud SA – 24/6/98- ha sostenido “..... que atribuirle responsabilidad refleja por hechos de terceros sobre los que no puede responder, implica vulnerar el principio de atribución subjetiva de la responsabilidad; toda vez que en caso contrario se estaría reprimiendo a quien no es culpable, al no serle atribuida la acción punible tanto objetiva como subjetivamente”, en la circunstancia de que el cargador tuviere la obligación de emitir el comprobante de entrega, liberaría al transportista de tal responsabilidad, lo que evidencia que la ley pretende penalizar a quienes facilitan el desplazamiento de la mercadería en condiciones irregulares.⁸⁶

Adicionalmente, en este caso, al igual que en el supuesto del inciso “e” del artículo 40, los funcionarios o agentes de la AFIP deben convocar a la fuerza de seguridad con jurisdicción en el lugar donde se hubiera detectado la presunta infracción, para que, con la presencia de dos testigos hábiles, procedan la aplicación de la medida preventiva de interdicción, designando en ese caso como depositario al propietario, transportista, tenedor o a quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho; o la medida preventiva de secuestro, en cuyo supuesto se debe designar depositario a una tercera persona.⁸⁷ La ley 26.044 incorporó estas sanciones como sanción conjunta con la clausura y las demás sanciones previstas en el artículo 40. Determinadas las “medidas preventivas” precedentes, deberá llamarse a audiencia donde el juez administrativo dispondrá el decomiso de la mercadería o revocará la medida aplicada.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal De Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.

La conducta contemplada por el presente inciso, también sancionando la mera abstención, resulta una de las más graves inconductas que puede realizar un contribuyente, evidenciado no solo por el agravamiento de las sanciones, sino también por el plazo de prescripción, el cual se duplica en estos casos.⁸⁸

Ello es así ya que el contribuyente elude por completo el control del fisco que, a su vez, los demás supuestos de procedencia contemplados por el artículo, resultarán consecuencia lógica de su falta de inscripción. Por lo expuesto, y con la finalidad de lograr una debida identificación de los sujetos a través de una Clave Única de Identificación Tributaria, no solamente para la declaración y pago de las obligaciones propias de los sujetos pasivos, sino también en la identificación de aquellos responsables del cumplimiento de la deuda ajena, conforme mandato legal, se regula por medio de la RG 10/1997 el procedimiento de solicitud de inscripción, alta en impuestos y/o regímenes.

⁸⁶ RIBOLDI, Jorge Hugo “LA CLAUSURA IMPOSITIVA ¿Es apropiada su aplicación para el castigo de las infracciones tributarias formales?” Revista OIKONOMOS, Año 5 Vol. 2., La Rioja , 27/07/2015, pág 154-155.

⁸⁷ Art sin número a continuación der art 40, ley 11.683.

⁸⁸ ARTICULO 56 inc b ley 11.683

La inscripción espontánea pero tardía del contribuyente, no trae aparejada la sanción en desarrollo, ya que la finalidad prevista por la norma (extraer de la marginalidad al contribuyente hasta ese momento desconocido por el fisco) se cumplió previo a su detección, sin perjuicio de la aplicación de las sanciones formales que pudieran corresponder por su inscripción tardía.

Asimismo, la situación típica regulada por la normativa hace referencia a la inscripción en calidad de “contribuyente o responsable” cuando estuviese obligado a hacerlo, y no cuando debiera darse de alta en algún impuesto, o de un régimen de retención o percepción ya que, en esos casos, el contribuyente o responsable ya se haya identificado en su calidad de tal frente a la AFIP, pudiendo esta someterlo a control o verificación que estime conveniente.

Va de suyo que, junto con la falta de inscripción, deberán acreditarse los demás elementos del acápite del artículo 40. En este sentido, fueron revocadas las sanciones impuestas por el fisco ante la constatación realizada por los funcionarios, por no surgir del acta de comprobación la verificación de la realización de operaciones comerciales por precios superiores a los diez pesos, todo ello sobre la base de demostrar que efectivamente hubiera existido ejercicio efectivo de actividad comercial sin la debida inscripción.⁸⁹

e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

Aquí no se pretenden sancionar las salidas no documentadas, ya que las mismas están sujetas a lo dispuesto en la Ley de Ganancia e IVA.⁹⁰ Por otro lado, la conservación de los documentos y comprobantes debe realizarse por un término de diez años, conforme artículo 33 párrafo segundo.

f) No poseyeren, o no mantuvieron en condiciones de operatividad o no utilizaron los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

La deficiente técnica legislativa del presente evidencia que “no poseer” o “no mantener en condiciones de operatividad” o “no utilizar instrumentos de medición y control de la producción”, dan lugar a la aplicación de la normativa vigente. Una interpretación derivada de la técnica legislativa, conduce a considerar que, el solo hecho de poseer las balanzas que resultan aplicables a la

actividad agropecuaria y que tienen certificación de la autoridad de contralor de la actividad

⁸⁹ CNPEcon. Sala A “E.P.N. s/ infracción L. 11.683” 06/06/2014, así también, Carbajal Ovalle, Vicente s/ infracción ley 11.683” 05/09/2014

⁹⁰ GOMEZ, T., FOLCO, CM. (2014). “*Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97*”. 8° Ed. Buenos Aires. La ley, pág. 372.

específica, más allá de su falta de operatividad o incluso de su mera utilización, caen fuera del tipo penal.

En cuanto al Impuesto a los combustibles, por las resoluciones generales N°2225/07 y N°2562/09 se homologaron los marcadores químicos y reagentes —que deberán utilizar los sujetos pasivos del impuesto y los titulares de estaciones de servicio, bocas de expendio. Mod por RG N°3388/2012.⁹¹

VII. Clausura Previsional

“g) En el caso de un establecimiento de al menos diez (10) empleados, tengan cincuenta por ciento (50%) o más del personal relevado sin registrar, aun cuando estuvieran dados de alta como empleadores.

Sin perjuicio de las demás sanciones que pudieran corresponder, se aplicará una multa de tres mil (\$ 3.000) a cien mil pesos (\$ 100.000) a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. En ese caso resultará aplicable el procedimiento recursivo previsto para supuestos de clausura en el artículo 77 de esta ley.”

Se trata de un supuesto más de aplicación de la sanción de clausura tributaria definitiva contemplada en el artículo 40 pero, en este caso, por incumplimiento del régimen de recaudación de la seguridad social. Resulta de naturaleza formal y material. Como se puede observar, en este caso se excede las facultades de verificación y fiscalización del ente recaudador. Aquí tendremos, no solamente el incumplimiento de una obligación tributaria sustancial por la falta de pago de los tributos correspondientes al régimen de la seguridad social, sino que además, encontrará su agravante el fundamento del orden público laboral, excediendo la finalidad fiscal recaudatoria, y abarcando una finalidad extrafiscal por la cual se busca evitar la contratación irregular y trabajo no registrado conforme la normativa aplicable. Habrá entonces una mayor carga del injusto penal, por la calidad de la normativa vulnerada. Resulta, a mi juicio, el supuesto de procedencia más razonable (o quizás el único donde la razonabilidad de aplicación resulta plamaria) conforme el bien jurídico que se tutela y la naturaleza de la infracción.

Esta conclusión guarda total relación conforme el desarrollo efectuado precedentemente, a la hora de analizar el bien jurídico bajo protección. En definitiva, si bien se encuentra enmarcada dentro de las llamadas “sanciones formales agravadas” vemos que, en el caso concreto, se producen tanto un cercenamiento de la renta fiscal, como también una violación del orden público laboral, sometiendo, nada más y nada menos, que a personas humanas al margen de los beneficios (y estabilidad) que otorga el régimen analizado.

Por imperio del artículo 14 bis de nuestra Carta Magna, el régimen de seguridad social tiene raigambre constitucional, estableciendo la obligación del Estado de otorgar los beneficios de la seguridad

⁹¹ LUDUEÑA, Gabriel, “*Clausura y Decomiso*” [Diapositiva de PowerPoint], Curso independiente de Posgrado “El D. P. T. analizado integralmente” Universidad de Buenos Aires, 30 Julio 2020.

social, con carácter integral e irrenunciable. Además, contempla en especial, que la ley debe establecer el seguro social obligatorio, a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado. Como si no fuese suficiente, tratados internacionales con jerarquía constitucional contemplan disposiciones en similar sentido.⁹²

El gasto en seguridad social representa el 80% del Gasto Público Social del presupuesto 2020 y está orientado a cubrir las prestaciones asociadas a la vejez, invalidez, asignaciones familiares y subsidios por desempleo, incluyendo además otros subsidios no contributivos⁹³. Va de suyo que siendo la principal fuente de gasto del Estado, el cumplimiento de los responsables en tiempo y forma de su obligación de contribuir al sistema de seguridad social resultan vitales para su sostenimiento. Si bien quien no se encuentra debidamente registrado tiene una imposibilidad del acceso a los beneficios previsionales y demás cobertura de la Seguridad Social como consecuencia de su trabajo, obtiene beneficios del sistema de seguridad social por medio de subsidios y asignaciones, por hallarse (para el Estado, al menos) fuera del circuito económico y que, para incluirlos, otorgan prestaciones sin que éste les exija nada a cambio. De esta forma, el financiamiento por aportes y contribuciones entra en depresión (des-financiamiento), debiendo recurrir a otros impuestos (impuesto a los débitos y créditos bancarios, ganancias, IVA neto de reintegros) para hacerse de fondos suficientes para su sostenibilidad.

Ahora bien, la injusticia no tarda en hacerse ver, y observamos que, en casos de reconocimiento judicial por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, rara vez los jueces ordenan al empleador a efectuar el reajuste de los aportes y contribuciones correspondientes a la realidad de la relación laboral reconocida por la sentencia, pudiendo incluso hacerlo de oficio, ni remite las actuaciones al fisco para que este las determine.

Pocas son las sentencias que llegan a la AFIP por reconocer un contrato de trabajo no registrado, sea porque desde el juzgado no se ordena oficiar al fisco, sea porque los propios profesionales no se encargan de diligenciarlo, sin consecuencia alguna. Pocos son los acuerdos transaccionales que, si bien tienen plena eficacia entre las partes, no eximen a estas últimas del control por parte del ente recaudador del cumplimiento de las obligaciones fiscales, dado que no le resultan oponibles. De esta forma, quien se vale del empleo no registrado, se encuentra en los hechos en una situación más beneficiosa de quien cumple con sus obligaciones previsionales, aún con reconocimiento de la relación laboral posterior.

El art. 15 de la LCT contempla la obligación que tiene el funcionario judicial y administrativo en caso de acuerdos transaccionales conciliatorios o liberatorios, de remitir las actuaciones a la AFIP si de las constancias de autos surgieren indicios de que el trabajador afectado: no se encuentra regularmente registrado; de que ha sido registrado tardíamente; con indicación de una remuneración inferior a la realmente percibida; o de que no se han ingresado parcial o totalmente aquellos aportes y contribuciones, con el objeto de que la misma establezca si existen obligaciones omitidas y proceda en su consecuencia, so pena de incurrir en grave incumplimiento de sus deberes como funcionario, siendo pasible de las sanciones y penalidades previstas.

⁹² Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre: Art. XVI; Convención Internacional sobre la eliminación de todas las formas de discriminación racial: Art. 5 Punto IV; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales: art 9 y 10 inc 1 y 2; Convención sobre los Derechos del Niño: Art. 3 Punto 1 y 3, art 24 y art 26; Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; art. 9.

⁹³ PEREZ, Daniel, "El Financiamiento De Los Sistemas De Seguridad Social", [Diapositiva de PowerPoint]. Repositorio Material Facultad de Derecho UNR, 09/2020.

Asimismo se les otorga a dichos convenios la autoridad de cosa juzgada entre las partes que los hubieren celebrado, pero no resulta oponible a los organismos encargados de la recaudación de los aportes, contribuciones y demás cotizaciones destinados a los sistemas de la seguridad social, en cuanto se refiera a la calificación de la naturaleza de los vínculos habidos entre las partes y a la exigibilidad de las obligaciones que de esos vínculos se deriven para con los sistemas de seguridad social.

La AFIP, con sentencia judicial firme y ejecutable, debería hacer valer el cobro al empleador de los aportes y contribuciones no declarados ni ingresados al sistema previsional oportunamente, incluso, con las sanciones correspondientes.

Por otro lado, el art 11 inc b de la ley Ley N° 24.013 circunscribe la procedencia de la indemnización de los artículos 8, 9 y 10 del mismo cuerpo normativo a la obligación de remitir a la Administración Federal de Ingresos Públicos copia del requerimiento realizado al empleador a fin de que proceda a la inscripción, establezca la fecha real de ingreso o el verdadero monto de las remuneraciones.

Es entonces cuando nos preguntamos: ¿por qué le otorgamos facultades exorbitantes al fisco, pudiendo imponer clausuras en los casos donde detecte la existencia de empleo no registrado pero, por otro lado, ante situaciones judicialmente controvertidas (y hasta en algunos casos determinadas), el cumplimiento de las obligaciones relativas a la seguridad social (y en particular, la percepción de haberes jubilatorios) queda en la nada misma? O peor aún, encontrándose anoticiado el fisco de la posible existencia de situaciones de empleo irregular, a partir de requerimientos efectuados al empleador con noticia a la AFIP o de juicios entablados por el trabajador para el reconocimiento efectivo de su situación, por qué el ente recaudador no hace valer su derecho al reajuste de haberes jubilatorios?

Si el Estado busca proteger al trabajador de no quedar marginado del sistema de seguridad social, siendo el Poder Judicial, al igual que el Poder Ejecutivo, una de las manifestaciones de poder del Estado, ambos con facultades, no se entiende desde una visión republicana, esta disímil protección (o desprotección) de una misma situación jurídica. Máxime, cuando el encargado por excelencia de “impartir Justicia” y “velar por el cumplimiento de la ley” en una sociedad, no es otro Poder que el Judicial.

Claro está que el colapso del sistema laboral por caudal de causas no es óbice para la exigibilidad y efectividad de derechos tan trascendentales como los que se encuentran en juego. Esta inconsistencia sistémica hace que realmente nos pongamos a reflexionar, pese a que, como mencioné *ut supra* resulta este supuesto aquel en el cual ameritaría en abstracto la aplicación de una sanción de tal envergadura, puesto en contexto, se termina desvirtuado su razonabilidad a la luz de su aplicación inequitativa.

“En ese sentido, el hecho de no efectuar el reajuste por las remuneraciones reales reconocidas en sede judicial laboral, conllevan un doble castigo al trabajador ajeno a la obligación. Por un lado se lo hizo litigar para poder lograr el reconocimiento de los salarios abonados en negro por el empleador, ya que tanto en el caso del trabajo en negro como en las diferencias por registración deficiente ambos son montos abonados por fuera del sistema, y por otro lado se lo castiga al no efectuar el reajuste por un nuevo incumplimiento del empleador, esta vez, el incumplimiento de una sentencia judicial, y por qué no un incumplimiento del estado al no reclamar con esa sentencia firme, que no se ingresaran los aportes y contribuciones según los mayores salarios reconocidos.”⁹⁴

Sentado ello y volviendo al tema en desarrollo, diremos que la RG 1566/2010 y modificatorias regula en su Capítulo K la ocupación de trabajadores en relación de dependencia sin la debida registración y declaración. Es su artículo 19, contempla la infracción prevista en el segundo párrafo del Artículo 40 de la Ley N° 11.683, estableciendo que:

- Por el incumplimiento de la obligación de registrar debidamente el alta y/o baja respecto de cada trabajador detectado en infracción, conforme normativa aplicable, corresponderá multa equivalente a cinco veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9° de la Ley N° 24.241, vigente a la

fecha de comisión de la infracción. En este sentido, se dejó sin efecto la sanción de multa que se había impuesto por comunicación extemporánea de la baja de una relación laboral por falta de subsunción de la conducta bajo el tipo infraccional previsto en el art. 40 bis (hoy 40 inc g) de la ley 11.683., modificando la resolución a favor del imputado inactivo. Para así decidir, se consideró que, conforme lo establece legalmente el régimen, se contempla la clausura para "...quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia...", como conducta individualizadora de las condiciones que, al momento de nacer la obligación de declarar verazmente, deben revestir el sujeto activo de la infracción (ser empleador) y la persona con respecto a la cual se debe informar (ser dependiente), lo que impide la posibilidad de considerar que se alcance la omisión de declarar en la forma debida el hecho de la mera extinción de una relación laboral, pues aquélla sería una obligación de declarar que recaería en alguien que ya no emplea al trabajador, que tendría por objeto información concerniente a la situación de alguien que ya no es un dependiente de aquél y que, lejos de ser concomitante con la vigencia de la relación laboral, nace con la finalización de aquél vínculo.⁹⁵

- Falta de registración o ausencia de los registros requeridos por el Artículo 52 de la Ley Nº 20.744 y sus modificaciones, respecto de cada trabajador detectado en infracción: se aplicará una multa equivalente a dos veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9º de la Ley Nº 24.241 vigente a la fecha de comisión de la infracción. Al respecto, vale la aclaración que el Libro de sueldos en los términos del art 52 LCT, requiere la rúbrica de la Autoridad administrativa local en materia del trabajo. Es por ello que el Libro de Sueldos Digital implementado por Resolución Conjunta (AFIP – MTESS) 3669 y 941/2014, pese a su utilidad dada la simplificación de registraciones, no cumple con las formalidades exigidas por el art 52 y, hasta el presente, solo la jurisdicción referida a provincia de Buenos Aires ha suscripto un convenio con el objeto de instrumentar la rúbrica y facilitar la percepción de haberes en el marco de este novedoso sistema. Por el contrario, el resto de las autoridades administrativas locales siguen exigiendo la rúbrica del libro de sueldos en sus dependencias previo cobro de aranceles, claro.

- Por declaraciones formalmente erróneas de los datos identificatorios respecto de cada trabajador detectado en infracción en la declaración jurada determinativa presentada, no subsanada dentro del plazo fijado al efecto, por AFIP corresponderá: multa equivalente a dos veces el monto de la base imponible mínima prevista en el Artículo 9º de la Ley Nº 24.241 vigente a la fecha de comisión de la infracción.

⁹⁴ SOTULLO PIÑEIRO, Matías Hernán, "Evasión Al Sistema Previsional En Casos De Trabajo En Negro y Reclamos Por Diferencias Salariales" Revista IDEADES, Untref, 3 de Septiembre de 2018, consultado en <http://revista-ideides.com/evasion-al-sistema-previsional-en-casos-de-trabajo-en-negro-y-reclamos-por-diferencias-salariales/> en fecha 09/11/2020.

⁹⁵ Cám. Nac. Penal Ec. SALA: B – "R. y R. Amarelo SRL s/infracción L. 11683"21/04/2016

En cumplimiento del principio de reserva de ley en materia penal tributaria, la Resolución General N° 4465/2019 incluyó que las multas establecidas -aún cuando concurrieran las causales de incremento previstas en el Artículo 20-, se *aplicarán hasta el valor máximo legal establecido en el segundo párrafo del Artículo 40* de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, respecto de cada infracción cometida.⁹⁶

Ello por cuanto precedentes en la materia, determinaron que el régimen de graduación de sanciones dispuesto por la AFIP en la presente resolución, no resulta vinculante para el órgano jurisdiccional, pues el régimen sancionatorio aplicable a las infracciones del primer artículo agregado sin número a continuación del art 40 (a la fecha del precedente, hoy 40 inc g) de la ley 11.683, es el establecido expresamente por aquel artículo. Que el fisco carece de facultades para disponer las sanciones jurisdiccionalmente aplicables por las infracciones dispuestas por una ley del Congreso de la Nación, como también para modificar las escalas sancionatorias establecidas expresamente por el legislador (art 18 CN), habiendo excedido la AFIP las atribuciones conferidas por la ley 11.683, pues implicaba una marginación de la escala sancionatoria establecida por el legislador. Una interpretación armoniosa de la reglamentación y la legislación, implica que las sanciones establecidas por la primera deben ser entendidas únicamente como pautas de mensura dentro de la administración para la aplicación de sanciones, pero que de ningún modo vinculan al órgano jurisdiccional competente.⁹⁷ Desde la perspectiva del principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional), de ninguna manera podría aceptarse la pretensión de un organismo dependiente del Poder Ejecutivo Nacional de extender indebidamente, bajo la invocación del ejercicio de facultades reglamentarias, el alcance de un tipo infraccional o de que se aplique una sanción sin sustento en una ley en sentido formal.⁹⁸

En cuanto al incremento de las sanciones, la resolución ordena duplicar la multa y la clausura por reincidencia del empleador en un período de dos años de detectada la anterior⁹⁹ y a aplicar la sanción accesoria de clausura de dos a seis días corridos, a los empleadores que cometan la infracción prevista en el inciso g) del Artículo 40 de la Ley N° 11.683, en caso de tratarse de un empleador de al menos diez empleados y el cincuenta por ciento o más del personal se hallare sin registrar, siendo la sanción de clausura acumulable a la multa que correspondiera aplicarse en virtud de otros incumplimientos¹⁰⁰.

Por otro lado, al hablar de reducción de las sanciones, las multas establecidas a raíz de las infracciones enumeradas en el artículo 19, en los casos que el empleador regularice las relaciones laborales en infracción antes de la audiencia prevista en el Artículo 41 de la Ley N° 11.683, se reducirán al mínimo legal establecido en el segundo párrafo del Artículo 40 (\$300) por la totalidad de trabajadores regularizados identificados en el Acta de Comprobación.¹⁰¹

⁹⁶ Art 19 RG 1566/2010

⁹⁷ CNPEcon. Sala B "M.N.L. s/ infraccion L. 11683" 23/12/2014

⁹⁸ Cám. Nac. Penal Ec. SALA: B – "R. y R. Amarelo SRL s/infracción L. 11683"21/04/2016

⁹⁹ Art 20 RG 1566/2010

VIII. Clausura En El Régimen De Monotributo

Implementado también como sanción formal agravada, en su artículo 26 inc. A la ley 26.565 referente al Régimen Simplificado Para Pequeños Contribuyentes, contempla también la posibilidad de aplicación de la clausura en distintos supuestos. Las diferencias que resultan del régimen ordinario derivan, en primer lugar, del establecimiento de una escala menor en relación a la contemplada por el artículo 40 de la 11.683 ya que aquí, la misma oscila entre uno y cinco días.

Asimismo, se agregan dos causales a las ya contempladas en el art. 40 mencionado:

- cuando sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes por las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad.

- Falta de exhibición de la placa indicativa de su condición de pequeño contribuyente y de la categoría en la cual se encuadra en el régimen o del respectivo comprobante de pago.

Esta última, se complementa con las disposiciones del artículo anterior de la ley 26.565, que considera tanto a la exhibición de la placa indicativa, así como del comprobante de pago se considerarán inseparables, a tal punto que la falta de exhibición de cualquiera de ellos, traerá aparejada la consumación de la infracción que se analiza. Además, la constancia de pago a que se hace referencia, corresponde a la adecuada categoría en la cual el pequeño contribuyente debe estar categorizado, por lo que la correspondiente a otra categoría incumple el aludido deber de exhibición. ((Fallos 325:2500, considerando 8vo).

"9o) Que, en este sentido, el cumplimiento de los deberes formales establecidos por el art. 25 del anexo de la ley 26.565 tiene por finalidad facilitar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes adheridos al régimen simplificado regulado por aquella ley. De este modo, los funcionarios del organismo recaudador, al momento de realizar una inspección, pueden tener un conocimiento expedito de la inscripción y de la categorización de los contribuyentes en el régimen simplificado y saber si aquéllos se hallan al día con el pago del tributo del cual se trata. Asimismo, respecto de los arts. 21 y 22 inc. "b" punto II del anexo de la ley 24.977 –por los cuales se regulaban las mismas conductas que las previstas por los arts. 25 y 26 del anexo de la ley 26.565-, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la finalidad primordial de tales normas..." consiste en "...facilitar el conocimiento por parte de los inspectores del organismo recaudador y del público en general del carácter de pequeño contribuyente incluido en el régimen simplificado del titular del establecimiento..."¹⁰²

Vale decir que, en este sentido, la exhibición de los comprobantes pierde vigencia a partir de la implementación de la Data Fiscal que es un formulario interactivo que lleva impreso un código de respuesta rápida –QR- que permite conocer el comportamiento fiscal de un comercio, tanto al consumidor como al público en general. Este sistema a partir de las previsiones referidas al secreto fiscal del artículo 101 de la ley 11683, exhibirá las sanciones firmes por infracciones formales que pesaren sobre el contribuyente.

¹⁰⁰ Art 22 RG 1566/2010

¹⁰¹ Art 21 RG 1566/2010

IX. Clausura Preventiva.

De forma completamente incongruente con su naturaleza, el artículo 35 de la ley de rito (que contempla las facultades preventivas del fisco) en su inciso "f" se encarga de desarrollar la facultad de clausurar preventivamente un establecimiento, si se registran los requisitos contemplados. Más allá de su ubicación, claramente nos encontramos ante un instituto que reviste naturaleza represiva cuyas consecuencias resultan aún más gravosas que la clausura definitiva, dada su aplicación sin previa revisión judicial, sin perjuicio de que no podrá extenderse más allá del plazo perentorio de tres días sin que se haya resuelto por juez competente la mantención de la medida por verificarse los extremos requeridos y, en ese caso, prolongarla hasta tanto el responsable regularice la situación originaria de la misma, o bien dejarla sin efecto por falta de comprobación de tales extremos.

El artículo 75 por su parte contempla el deber de comunicar de inmediato la clausura preventiva que disponga la AFIP en ejercicio de sus facultades, al juez federal o en lo penal económico competente, de forma personal, telefónica, o telegráfica al despacho o incluso al domicilio particular del magistrado o secretario del juzgado¹⁰³ dada la gravedad de la medida, circunstancia que claramente veda la posibilidad del fisco de alegar dificultades en el cumplimiento de dicha obligación.

Los requisitos excluyentes que deben darse para que opere la clausura preventiva son:

- La constatación por parte del funcionario actuante de dos o más de los hechos u omisiones enunciados en el artículo 40 de la ley 11.683.
- La existencia de :
 - Grave perjuicio (sin conocer exactamente a qué refiere ese concepto)
- El responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a dos años desde que se detectó la anterior, contando con resolución condenatoria, aunque no se encuentre firme.

¹⁰² CNPEcon Sala B "Carossino, Santiago Antonio s/infracción L. 11683"
17/10/2012

¹⁰³ ARTICULO 75 — La clausura preventiva que disponga la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva.

La clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de TRES (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente.

Sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa.

A los efectos del cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá UN (1) día de clausura preventiva.

El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida.

En este sentido, se sostuvo que:

“...Que de la redacción de la norma citada surge que solo excepcionalmente la sanción de clausura procede cuando se hallaren trabajadores en relación de dependencia sin su correspondiente registración y, concurrentemente, exista un grave perjuicio y la condición de reincidente del contribuyente. Es claro entonces, ya que se ha usado la conjunción copulativa “y” en lugar de la disyuntiva “o” que deben verificarse ambas circunstancias juntas o enlazadas, el grave perjuicio y la condición de reincidente.”¹⁰⁴

Como se puede observar, nos encontramos ante un procedimiento manifiestamente inconstitucional, por aplicar administrativamente una sanción de naturaleza penal, sin satisfacer los derechos constitucionales penales de Defensa en Juicio y Juicio previo legitimante de una sanción condenatoria, como lo exige nuestra Constitución en su artículo 18. Pero incluso peca por irrazonable, y vulnera el derecho a trabajar, ejercer toda industria lícita y, obviamente, el derecho a usar y disponer de su propiedad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sido clara al respecto en causas como “Dumit” y “Lapiduz”, donde no cabe hablar de juicio legitimante de condena si el trámite administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente. Ni tampoco de juicio previo si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no resulta de actuaciones producidas dentro de ella.¹⁰⁵

La imprecisión del término “grave perjuicio” vulnera a su vez el principio de máxima taxatividad legal que debe primar en normativa de naturaleza penal como la analizada. Al fin y al cabo, qué resultará un “grave perjuicio” dependerá de la subjetividad de quien imponga la sanción, apreciación netamente subjetiva que conculca, como consecuencia, el principio de seguridad jurídica y certeza de derecho.¹⁰⁶ En este sentido se ha sostenido que *“Que la existencia de un grave perjuicio no puede entenderse determinado por la mayor gravedad de la infracción. La ponderación de esa gravedad debe ser efectuada al imponer la sanción. Antes de esa oportunidad el perjuicio a ponderar debe estar vinculado con la necesidad de aplicar la medida antes de juzgar al responsable.”¹⁰⁷*

Se trata de una condición imprecisa, que adolece de vaguedad terminológica, y que la ley no se encarga de subsanar. Se trata entonces de un grave perjuicio relativo, y su gravedad ha de surgir de una cierta comparación, de allí la necesidad de una cuidadosa interpretación por parte de quien se halle en el rol de juzgador (sea administrativo o judicial).¹⁰⁸

Varias fueron los argumentos jurisprudenciales a favor de la inconstitucionalidad de esta facultad con el fundamento de que la citada norma deja a criterio de los funcionarios de la Administración Federal

¹⁰⁴ Cám. Nac. Penal Ec. Sala “A” Kim, Daniel Alejandro s/infracción L. 11683 10/06/2015. Voto Dr Bonzón.

¹⁰⁵ Espeche, Sebastian. “Curso de Derecho financiero” 2da Edición, CABA, Erreius, 2019, pág. 859.

¹⁰⁶ ALVAREZ ECHAGUE, J. M., “La Clausura en materia tributaria” Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2002, pág 215 y 216

¹⁰⁷ Cám. Nac. Penal Ec. Sala “A” Kim, Daniel Alejandro s/infracción L. 11683 10/06/2015 y en el mismo sentido en “Cortez Arana, Javier Rodrigo s/infracción L. 11683 – legajo de apelación” 30/06/2015

¹⁰⁸ VILLEGAS, H. B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, Bs. As. 2009, 9° ed., págs. 558 y 559

de Ingresos Públicos la aplicación inmediata de la sanción, incumpliendo el art. 18 CN. En esa inteligencia, dada la ejecutividad de la sanción dispuesta, si bien es revisable judicialmente, su ejecución inmediata generan que las resoluciones definitivas, sea en sede administrativa o judicial, se tornen abstractas e ilusorias dado que en concreto hasta su decisorio, la clausura se ya se habrá efectivizado con el consecuente perjuicio acaecido a quien se hubiese impuesto la medida.¹⁰⁹

*“Ante ello, resulta claro que la naturaleza jurídica de la clausura preventiva instituida en la Ley 11.683, en el marco de las potestades de fiscalización tendientes a establecer el cumplimiento de los contribuyentes a sus obligaciones tributarias materiales, se encuentra fuera del contexto cautelar mencionado y posee el inequívoco propósito de sancionar a una persona sin proceso previo contrariando en forma manifiesta, el contenido del art. 18 de la C.N.”*¹¹⁰

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al analizar la validez de la facultad del organismo recaudador de disponer y trabar unilateralmente medidas cautelares, sostuvo indubitadamente que el otorgamiento al Poder Ejecutivo u organismos de la administración de ciertas funciones jurisdiccionales, ha sido bajo la condición de que tal ejercicio no implique un total desposeimiento de atribuciones en perjuicio del Poder Judicial, *“...pues lo contrario implicaría autorizar la supresión o, cuanto menos, la omisión del principio de división de poderes, sin cuya vigencia la forma republicana de gobierno queda sin base que la sustente y, en consecuencia, la funciones estatales resultan potencialmente desquiciadas con el consiguiente desamparo de las libertades humanas”*.¹¹¹ Precedentes tan clásicos como el mencionado, parecen olvidarse a la hora de otorgar al fisco facultades exorbitantes como la analizada.

*“...En el plano fáctico las objeciones y defensas podrán articularse cuando ya se sufre la limitación impuesta por el órgano administrativo, pudiendo en algún caso de extrema demora tornarse abstractas por la misma limitación temporal contemplada en la ley. Es el ejercicio postergado de los derechos, el que produce una concreta vulneración de las garantías reconocidas en la Carta Magna...”*¹¹²

X. Clausura Impuesta Por Agentes Fedatarios

También conocido como agente encubierto, agente fiscalizador o hasta provocador, está contemplado en el art 35 inc g de la ley 11.683. Figura con un marcado tinte inquisitivo, de controvertida constitucionalidad, generó severas críticas por parte de gran parte de la doctrina, pese a lo cual se erige en una herramienta de uso (o abuso) por parte del ente recaudador. Se contempla dentro de las amplias facultades que tiene el fisco de verificar, en cualquier momento, el cumplimiento que hicieran los obligados o responsables respecto de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Pese a ello, la justicia ha convalidado la constitucionalidad de esta modalidad de actuación, al contemplar que:

“.. En el caso de la utilización de agentes pertenecientes a un organismo estatal para realizar tareas de investigación bajo la modalidad establecida en el art. 35 inc. “g” de la ley 11.683, se trata de una práctica que realizada bajo ciertos recaudos y restricciones –cuyo

¹⁰⁹ Cámara Federal de Córdoba “Barolo, Guillermo A. c/AFIP de fecha 14/11/2005

¹¹⁰ “Juzg. Fed. De 1° Inst. en lo criminal y correccional N° 2 de San Martín; Automotores Bonelli; 26/03/2010.-

¹¹¹ Fallos: 247:646 “Fernández Arias”

¹¹² “Biturón, Horacio A. s/Clausura Preventiva” Cámara Federal de Apelaciones de San Martín - Sala I, 09/09/2011.

cumplimiento en la etapa previa en este caso fue analizado en los considerandos anteriores-no afecta por sí misma las garantías derivadas del art. 18 ni de los instrumentos internacionales incorporados en el art. 75 inc. 22, ambos de la Constitución Nacional.” Y que dadas las exigencias de última ratio de la declaración de inconstitucionalidad “...es menester que precise y acredite fehacientemente en el expediente el perjuicio que le origina la aplicación de la disposición, pues la invocación de agravios meramente conjeturales resulta inhábil para abrir la instancia extraordinaria.”¹¹³

Además, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre el tema, sosteniendo que: “... el empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a las garantías constitucionales”¹¹⁴ Por otra parte, al atacar la figura como afectación de la garantía de razonabilidad, se sostuvo que la figura provista por el art. 35 inc g de la ley 11.683 es un medio idóneo para el fin que se busca, consistente en comprobar la existencia de la omisión fiscal vinculada con el deber de emitir y entregar, en las condiciones establecidas por el organismo recaudador, las facturas y/o comprobantes equivalentes por las operaciones comerciales alcanzadas por aquella imposición, erigiéndose en un medio eficaz a los fines de llevar a cabo funciones de fiscalización y verificación que el organismo tiene asignadas legalmente y “de ese modo detectar, prevenir, y sancionar la desobediencia de los administrados a las norma tributarias “... que corrompe el principio de seguridad social”¹¹⁵

Desprendiendo uno a uno los elementos que regulan dicha facultad, el texto normativo exige, en primer lugar, *orden de juez administrativo* que autorice a sus funcionarios a actuar en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios a los fines de *constatar el cumplimiento que hicieran los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes* que respalden sus operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la AFIP, exigiendo expresamente que dicha orden deberá estar fundada en los *antecedentes fiscales* que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal.

En este sentido, observamos que la presente fiscalización encubierta es de excepción, siendo la regla general para comprobar el cumplimiento que hicieran los obligados todas aquellas facultades que no se realizan de forma encubierta.

“4°) Que, a partir de lo expresado por la disposición legal transcrita precedentemente, pueden establecerse las siguientes conclusiones:

- a) la facultad administrativa de autorizar a sus funcionarios a actuar de la manera encubierta descripta es de naturaleza excepcional;*
- b) al efecto debe mediar una orden de un juez administrativo;*
- c) el juez administrativo no tiene facultades discrecionales para ordenar la actuación de un funcionario encubierto;*
- d) la disposición del juez administrativo debe encontrar fundamento en los "antecedentes fiscales" que obren en la A.F.I.P.-D.G.I. respecto de los vendedores o los locadores.”¹¹⁶*

¹¹³ Cam. Nac. Pen. Eco –Sala B “ANTINO S.R.L. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683” 12.04.2018. Voto Dra Robiglio.

¹¹⁴ CSJN “Fiscal v. Fernández, Víctor Hugo s/av. infracción ley 20771.” FALLOS 313:1305 11/12/1990.

¹¹⁵ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B “Gastronómica San Joaquin Sa S/ Infracción Ley 11683, 31/07/2018

¹¹⁶ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B. “Chardi S.R.L. S/ Infracción Ley 11386” 04/04/2019, Cons. 4to.

Cierta jurisprudencia ha sostenido que por “antecedentes fiscales” no implica necesariamente que el contribuyente cuente con antecedentes por comisión de infracciones anteriores, sino que refiere a toda información o dato obrante en el organismo recaudador que justifique aquella modalidad de inspección.¹¹⁷

No debe entenderse limitado a la acreditación de una reincidencia en infracción, sino que se trata de una expresión que alude a la información respecto de un contribuyente con que cuente la administración tributaria, sea aquella que obre en los registros o bases de datos del organismo, o que se trate de información con trascendencia tributaria que a aquellos pudiera agregarse por distintas vías.¹¹⁸ En este sentido, se ha dicho que quedan habilitados para motivar la orden en calidad de “antecedentes fiscales”, toda aquella información o dato proveniente de anoticiamientos, anónimos o no, efectuados por particulares o cualquier otro origen, por los cuales el juez administrativo tome conocimiento de la posible omisión de emitir y entregar facturas o comprobantes equivalentes con las facultades que exige AFIP, por parte de los contribuyentes, no resultando relevante la individualización del sujeto.¹¹⁹

Esto lleva a analizarla idoneidad de dichos antecedentes fiscales y, sobre todo, el origen de los mismos, es decir, si corresponde considerar a la denuncia anónima como antecedente fiscal en los términos del 35 inc g de la ley 11683. En este sentido, es opinión de la Sala B de la Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico:

“Que, la delación anónima no es equiparable a una denuncia en los términos establecidos por los artículos 174, 175 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación (de está Sala B - regs. 847/03 y 262/05, entre otros), y como regla general, sólo podría estimular la actuación de los órganos de prevención en procura de determinar la verosimilitud del contenido de la misma, mas no sustentar de manera mediata el inicio de la etapa instructoria (arts. 180 y 195 del CPPN).” Si bien (...) no parece que en principio pueda reclamarse en sede administrativa el cumplimiento de las normas procesales penales en la materia, lo cierto es que si a la denuncia anónima no corresponde reconocerle aquel efecto impulsor mediato del procedimiento penal, tampoco resultaría sustentable admitirla como un “antecedente fiscal” en los términos de la disposición legal bajo análisis.”¹²⁰

Una postura lógica respecto de la figura en análisis, nos lleva a considerar que, resultado una facultad de excepción, debería acotarse el ámbito de aplicación a aquellos antecedentes con entidad y seguridad suficiente, que sostenga la validez y legitimidad del acto administrativo que habilita esta modalidad de inspección. En tales términos, si se admitiera que la mal denominada “denuncia anónima” - puesto que carece de los elementos sustanciales que permiten individualizarla como denuncia- puede constituir alguno de los “antecedentes fiscales” reclamados para que se disponga la excepcional autorización para que los agentes del Organismo Recaudador puedan actuar de una manera encubierta y, reconociéndole efecto impulsor en los términos del 35 inc g...

“...se posibilitaría la burla a la exigencia legal de la existencia previa y de la comprobación objetiva de aquellos antecedentes. De otorgarse entidad de “antecedente fiscal” a la llamada “denuncia anónima”, no podría evitarse que el propio Organismo Administrativo pudiera

¹¹⁷ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B “Torre París Sa S/ Inf. Ley 11683” 31/07/2018, Cons. 7mo

¹¹⁸ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B “Gastronómica San Joaquin Sa S/ Infracción Ley 11683, 31/07/2018 Cons 10mo; “ANTINO S.R.L. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683” 12.04.2018. Voto Dra Robiglio.

¹¹⁹ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B “La Americana 1935 Srl S/ Infracción Ley 11683, 13/07/2012

¹²⁰ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B “Mayro S.A. s/ Infracción Ley 11683” 22/09/2008. cons 8vo.

autoestimularse para autorizar a sus funcionarios a actuar de manera encubierta, situación que inequívocamente no es la pretendida por la disposición legal que se examina, toda vez que en caso contrario hubiese bastado con otorgar legalmente la facultad de que se trata de manera indiscriminada.

Además, si se admitiera que la supuesta denuncia anónima puede ser el fundamento adecuado para adoptar la decisión de que los funcionarios fiscales actúen de manera encubierta, se posibilitaría que la disposición en cuestión tenga como soporte un dato conjetural a ser verificado y no un elemento cierto y objetivo, esto es, un “antecedente fiscal”, situación alejada de la contemplada por la norma legal que autoriza su adopción.”¹²¹

Por su parte, La Sala A de la misma cámara, también se expidió en sentido similar, al considerar que:

Que si se admitiera que una única denuncia anónima puede constituir alguno de los “antecedentes fiscales” reclamados para que se disponga la autorización excepcional para que los agentes del organismo recaudador puedan actuar de una manera encubierta, se posibilitaría la burla a la exigencia legal de la existencia previa y de la comprobación objetiva de aquellos antecedentes (...)Que esto es así en virtud que el requisito referido a la existencia de antecedentes fiscales, importa un límite impuesto por el propio legislador al accionar del Organismo Recaudador, el que impide que las facultades de verificación y fiscalización que le han sido otorgadas sean ejercidas abusiva o ilegítimamente. Dicho en otras palabras, este requisito evita que la administración inste a sus funcionarios a actuar en calidad de agentes encubiertos como norma y no como excepción. (...)Que la Administración Federal de Ingresos Públicos no ha realizado ningún tipo de investigación que acredite la identidad del denunciante anónimo así como tampoco surge la existencia de antecedentes de las actuaciones originadas en virtud de la denuncia. (...)Que, en estas condiciones, asiste razón a la apelante en tanto no surge de autos la existencia de un acto administrativo fundado que habilitara a estas funcionarias a actuar en carácter de agentes encubiertos en los términos exigidos por el artículo 35 inc. g) de la ley 11.683.”¹²²

Existen casos donde, si bien las denuncias efectuadas están firmadas o imputadas a un nombre determinado, pero sin ningún otro dato identificatorio, se las ha considerado igualmente anónimas por no ser identificado e individualizado debidamente el denunciante. En tal sentido, la jurisprudencia ha exigido, a los fines de otorgarle virtualidad para iniciar la etapa instructora, cierta actividad adicional tendiente a corroborar la existencia e identidad del denunciante, tales como identificación por DNI, domicilio o teléfono que permita la localización, o tareas de constatación efectiva por parte del fisco tendientes a aseverar la verosimilitud y procedencia de la denuncia recibida. En esos casos, resultado equiparable a la denuncia anónima, resultando aplicable lo suscripto al respecto.¹²³

Fundamentos como los precedentes, nos permiten arribar a la conclusión de que la denominada denuncia anónima, no constituye por sí sola los “antecedentes fiscales” a los cuales alude el inciso “g” del art. 35 de la ley 11.683 y que en todos los casos donde así se proceda, corresponderá declarar la nulidad del acto administrativo que dispuso la autorización de los funcionarios a actuar como agentes encubiertos

¹²¹ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B en: “Chardi S.R.L. S/ Infraccion Ley 11386” 04/04/2019, “SANT ANSELMO S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683”. 09/10/2017 Dicidadencia Dr. Hornos. “La Americana 1935 Srl S/ Infracción Ley 11683, 13/07/2012 Disidencia Dr Hornos; Mayro Sa s/ infracción ley 11.683 22/09/2008. Y otros.

¹²² CNPEcon. Sala A “LEGUMES SRL S/ INFRACCIÓN LEY 11.683” 23/05/2019

¹²³ Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Penal Economico Sala B. “Chardi S.R.L. S/ Infraccion Ley 11386” 04/04/2019, Cons.

6to. Y “PLAY BAR S.A. S/ INFRACCIÓN ART 40 LEY 11683” 20/02/2019.

y de todo lo actuado en su consecuencia. En este sentido, no cabe más que otorgarle, a mi modo de ver, la entidad de un mero indicio que, como tal, no puede únicamente erigirse en fundamento central de los “antecedentes fiscales” requeridos para la habilitación de la actuación del agente encubierto, sino que deberá rodearse de otros elementos probatorios que permitan otorgar credibilidad y seguridad suficientes para habilitar esta facultad de excepción.

Va de suyo que, cuando de las denuncias resultan contradicciones, la falta de actividad del fisco por intentar esclarecer las mismas implica un óbice para su consideración en términos de antecedentes fiscales. Así se ha resuelto al respecto en un precedente donde, a partir de una delación catalogada como anónima por carecer de datos que permitan una identificación fehaciente del sujeto, denunciante de la compra de un café sin la emisión de comprobante correspondiente pero, acto seguido, en las actuaciones, se encontraba acompañado un ticket emitido con controlador fiscal referido a la operación denunciada. En este sentido, se resolvió que ni la agente de investigación ni la supervisora intervinientes en el Cuerpo de investigación pudieron llegar a una conclusión que pudiera haber permitido superar la aparente contradicción existente entre lo denunciado y el ticket aportado,. Que tampoco se había brindado motivación autónoma alguna que permita respaldar la decisión adoptada en los términos del 35 inc g que no se base de manera exclusiva en la denuncia con la falencia reseñada y respecto de la cual no se dispuso ninguna medida para procurar superar la duda, a cuyo fin hubiera sido conveniente citar a la denunciante, y que no se procuró citar.¹²⁴

Por el contrario, sí podría resultar estímulo suficiente para justificar en la práctica el desenvolvimiento de tareas de verificación y fiscalización habituales de inspección, tales como la realización de citaciones, requerimientos, intimaciones a presentar documentación, inspecciones de libros y comprobantes, entre otras. En este sentido, *“el simple anoticiamiento por acto que procesalmente no es denuncia, no sirve de base directa para la investigación o para promover la acción. Pero, aunque no vincule al receptor, puede orientarlo para cumplir actos tendientes a obtener por iniciativa propia, esa base para la investigación o promoción de la acción”*¹²⁵

“La circunstancia que se exima al agente encubierto de requerirle expresamente al contribuyente la emisión de la factura por la operación realizada no permite considerar a aquél como agente provocador o instigador de la infracción cometida. El contribuyente no necesita que el adquirente o locatario lo insten al cumplimiento de obligaciones formales que obstaculizan o impiden maniobras de evasión fiscal.” ¹²⁶

Asimismo se sostuvo que *“lo importante, en cuanto a lo esencial de la utilización de este método, es que se emplee para la detección de irregularidades o transgresiones que sean el resultado de la conducta natural y espontánea de las personas obligadas, pero que no se intente 'inducir' a aquéllas a la comisión de actos contrarios a derecho.”*¹²⁷ .

¹²⁴ Cam. Nac. Pen. Econ. Sala B “PLAY BAR S.R.L. s/ Infracción art 40 ley 11683” 20/02/2019.

¹²⁵ Clariá Olmedo, Jorge A.: "Tratado de derecho procesal penal" Tomo 1 , Ed. Lerner, 1960 pág. 543.

¹²⁶ SPISSO, R., “El agente encubierto en materia tributaria”, La Ley, 2006, pág 766.

¹²⁷ Grabivker, Marcos A., "A propósito de la nueva normativa de procedimiento tributario" - Infobae Profesional.com - 22/4/2005.

Otro de los puntos controvertidos es el relativo a las actas de comprobación. La constatación que efectúen los funcionarios debe revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) del art. 35 y en el artículo 41 de la Ley de Procedimiento Fiscal para así servir de base de la aplicación de las sanciones de clausura y clausura preventiva.

Por su parte, el párrafo al cual remite en cuanto a las formalidades, exige que *“se dejará constancia en actas de la existencia e individualización de los elementos exhibidos, así como de las manifestaciones verbales de los fiscalizados. Dichas actas, que extenderán los funcionarios y empleados de la Administración Federal de Ingresos Públicos, sean o no firmadas por el interesado, harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad.”*¹²⁸ En este sentido, jurisprudencia consideró que *“en la medida en que, en principio, los instrumentos públicos hacen plena fe de los hechos consignados por aquéllos (arts. 289, 290,*

*293, 296 inc. a) y ccs. del Código Civil y Comercial de la Nación) y que en el caso la contribuyente no ha hecho uso de la vía correspondiente para la impugnación del acta obrante a fs. 1 (art. 395 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación), la pretensión de aquélla de poner en duda el lugar consignado por aquel documento, no puede prosperar actualmente”*¹²⁹

Por su parte, el artículo 41 contempla que en el *acta de comprobación, los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, munido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los CINCO (5) días ni superior a los QUINCE (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100.”*

Entonces, del juego de ambos artículos, cabe preguntarse qué valor probatorio se le debe otorgar a las mismas. En tal sentido, y a partir de la reforma de la ley 27.430, *harán plena fe mientras no se pruebe su falsedad*, definiendo el legislador el carácter de instrumento público de las mismas en los términos del 289 inc b CCC¹³⁰, a diferencia de la redacción anterior por la cual valían como prueba en juicio, pese a que tuvieron reconocimiento jurisprudencial como instrumento público. Ahora bien, dicho valor probatorio le corresponderá en tanto y en cuanto su confección resulte de acuerdo a “los requisitos que establezcan las leyes” y, en tal sentido, para ser válidas como tales y dar plena fe de las situaciones jurídicas que contemplan, deberán ser suficientes en relación a los requisitos enunciados por los artículos precedentes. Por otra parte, las mismas tienen el carácter de “prueba” que, como tal, deben ser valoradas de acuerdo a la regla de la sana crítica en forma conjunta con aquellas que el contribuyente quiera producir en su descargo. En este sentido, se señaló:

¹²⁸ Art 35 inc c pfo 2do. Ley 11.683

¹²⁹ Cám. Nac. Pen. Eco. Sala B “JUVER S.R.L. S/INFRACCIÓN LEY 11.683”. 06/03/2018

¹³⁰ ARTICULO 289.-Enunciación. Son instrumentos públicos (...) b) los instrumentos que extienden los escribanos o los funcionarios públicos con los requisitos que establecen las leyes;

“...15°) Que, la invocación efectuada por el representante de la A.F.I.P-D.G.I. en cuanto a que corresponde otorgar mayor valor probatorio a las manifestaciones asentadas¹³¹ en las planillas de relevamiento labradas por los funcionarios de aquel organismo que a los dichos de quienes prestaron las declaraciones testificales con posterioridad a aquella encuesta, puesto que habrían sido “...emitidas en forma libre...sin la posible influencia del empleador...”, no puede tener recepción favorable. En efecto, por el Código Procesal Penal de la Nación, de aplicación supletoria al trámite de casos como el presente (art. 78 de la ley 11.683), se adoptó, para el proceso penal, el sistema probatorio de la “sA. crítica”, por el cual no se limita la facultad judicial para establecer la forma de probar los hechos investigados, ni se predetermina el valor de los elementos de prueba reunidos, valor que, como principio general, sólo debe ajustarse a las reglas de la lógica, la psicología y la experiencia común (confr. Francisco J. D’ÁLBORA, “Código Procesal Penal de la Nación”, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1.999, pág. 384; José 1. CAFFERATA NORES, “La prueba en el proceso penal”, 2da. ed., Bs. As., Depalma, pág. 23; Regs. Nos. 581/02, 843/01, 1083/03, 1151/04, 166/05, 631/07 y 255/12, entre otros, de esta Sala “B”).

16°) Que, en estas condiciones, las contradicciones verificadas entre lo que surge de las actas de relevamiento confeccionadas por el organismo recaudador y el resultado de las medidas de prueba producidas en el presente legajo, en especial los dichos de quienes prestaron las declaraciones testificales en el sumario administrativo, cuyo valor probatorio, conforme a lo establecido precedentemente, no puede soslayarse (arts. 241 y 398 del C.P.P.N.), impiden arribar al estado de certeza requerido en esta etapa del proceso para imputar a N.A.S. la infracción atribuida (art. 3 del C.P.P.N.).”

Asimismo, y como toda medida que imponga sanciones de naturaleza penal, deberá contar con control judicial posterior y amplio respecto de las circunstancias de hecho que dieron origen, tanto a la habilitación de la utilización de la figura del agente fedatario para controlar el cumplimiento que los responsables hicieran de las obligaciones a su cargo, como así también de la validez del procedimiento, las infracciones detectadas y sanciones impuestas.

XI. De la Clausura por Infracción al artículo 10 de la Ley 27.253

Se establece por ley 27.253 un Régimen de reintegro de una proporción del Impuesto al Valor Agregado contenido en el monto de las operaciones que, en carácter de consumidores finales, se abonen por las compras de bienes muebles realizadas, mediante la utilización de transferencias bancarias cursadas por tarjetas de débito que emitan las entidades habilitadas para la acreditación de beneficios laborales, asistenciales o de la seguridad social, incluyendo a las tarjetas prepagas no bancarias o sus equivalentes.

El artículo 10 de dicho régimen prevé que “los contribuyentes que realicen venta de cosas muebles en forma habitual, presten servicios, realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles, en todos los casos a sujetos que -respecto de esas operaciones- revisten el carácter de consumidores finales, deberán aceptar como medio de pago transferencias bancarias instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios que el Poder Ejecutivo Nacional considere equivalentes.

Por su parte, el artículo 13 contempla que a los efectos de la aplicación de la presente ley y la fiscalización de su cumplimiento, se observará, en lo pertinente, lo dispuesto en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, donde la AFIP y la Secretaría de Comercio, dependiente del

¹³¹ Cám. Nac. Penal Ec. Sala B “S., N. A. s/infracción L. 11683” 16/03/2017

Ministerio de Producción, procederán indistintamente a comprobar y verificar el cumplimiento de la obligación dispuesta en el artículo 10 de la presente ley, resultando de aplicación ante su incumplimiento lo dispuesto en el artículo 40 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. Asimismo, suspende la aplicación de la presente sanción por el plazo de ciento veinte días desde la vigencia de la ley, transcurrido el cual podrá aplicarse atendiéndose a la gravedad del hecho y a la condición de reincidencia del infractor.

Este reenvío legal, evidencia el costo de no contar con equipos “Posnet” que acepten los medios de pago exigidos por la norma. Ahora bien, cabe preguntarse si la mera ausencia del equipamiento resultaba suficiente para aplicar la sanción de clausura, o si debían registrarse complementariamente alguno de los supuestos exigidos por el artículo 40 para su procedencia. el fisco se expidió respecto del caso,¹³² concluyendo que la sola falta del Posnet implica el incumplimiento legal a partir de considerar que quien esté imposibilitado de cumplir por ausencia de los medios para poder instrumentar las transferencias bancarias en cuestión incumple con el precepto que supone tener habilitada esa modalidad de pago, así como también quien, poseyendo el dispositivo apropiado, rechaza el medio de pago.

“La AFIP plantea que, frente a la falta de otras precisiones en la norma (artículo 10) que puedan reducir su alcance, el “deber de aceptación” impuesto por ella no puede ser circunscripto a que en cada operación concreta en la que el cliente quiera utilizar los medios de pago previstos por aquélla, el obligado lo consienta; sino que también implica la predisposición general y abstracta de admitir dichos medios -que se pone de manifiesto a través de la tenencia de los instrumentos necesarios al efecto (v.gr. posnet)-como condición de posibilidad del derecho del cliente a elegir los mismos, lo haga o no”¹³³

Al respecto, un reciente fallo de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, de fecha 16/03/2020, contraría esta opinión fiscal, al confirmar la sentencia del juzgado de primera instancia por la cual se había revocado la clausura impuesta por el fisco al contribuyente sobre la base de la normativa analizada, y se expide sobre esta cuestión enunciando que:

“...la circunstancia que “...el contribuyente no posee equipo para aceptar como medio de pagos tarjeta de débito/crédito en uso...” no constituye por sí sola una infracción a lo previsto por los arts. 10, 11 y 13 de la ley 27.253, pues para que resulte aplicable la sanción que se establece por el art. 40 de la ley 11.683, se requiere que el contribuyente rechace un pago mediante tarjeta de débito u otro medio equivalente, por una operación comercial superior a diez pesos (\$ 10). Este extremo no se encuentra comprobado por las constancias obrantes en autos (confr., en el mismo sentido, Reg. N° CPE 278/2019/CA1, res. del 25/10/2019, Reg. Interno N° 853/19, de esta Sala “B”). 9o) Que, la falencia de elementos de prueba reunidos en el expediente no puede ser suplida por vía de suposiciones que carezcan de una acreditación debida y exigible para dar sustento a una decisión sancionatoria, máxime cuando aquella omisión es atribuible a la actuación de los funcionarios intervinientes, quienes haciendo uso de sus facultades de verificación y fiscalización, pudieron haber comprobado el rechazo del pago con tarjeta de débito por una o más operaciones comerciales superiores a diez pesos (\$ 10) mediante la visualización o acreditación de operaciones de venta con clientes.”¹³⁴

¹³² Actuación N° 71/17 (DI ALIR) del 19/4/2017 Como se citó por Bertazza H. J. y Marconi N.J. en “EL REGIMEN SANCIONATORIO POR EL INCUMPLIMIENTO DE ACEPTAR DETERMINADOS MEDIOS DE PAGO” Revista de Derecho Penal Tributario Nro. 20 - 2017

¹³³ Bertazza H. J. y Marconi N.J. en “EL REGIMEN SANCIONATORIO POR EL INCUMPLIMIENTO DE ACEPTAR DETERMINADOS MEDIOS DE PAGO” Revista de Derecho Penal Tributario Nro. 20 – 2017 pág 8.

XII. REFLEXIONES FINALES

Como quedó evidenciado a lo largo del desarrollo de todo el trabajo, resultado del análisis de los aspectos más relevantes de este instituto que, como tal, es solo un puntapié inicial dada su complejidad, en la República Argentina, el derecho penal aplicado al ámbito tributario vulnera postulados constitucionales tan elementales como el de lesividad, necesidad, última ratio, legalidad, proporcionalidad y razonabilidad, donde las sanciones establecidas resultan mayoritariamente desproporcionadas con relación a otros bienes jurídicos de mayor protección contemplados en el ordenamiento normativo. Y esta circunstancia deriva, nada más y nada menos, que de su falta de adecuación entre medios y fines.

Desde esta mirada, el derecho penal aplicado al ámbito tributario resulta un derecho penal simbólico que, en palabras de Hassemer, está menos orientado a la protección del bien jurídico que a efectos políticos más amplios como la satisfacción de una “necesidad de acción”. Es un fenómeno de la crisis de la política criminal actual orientada a las consecuencias. Ello convierte gradualmente al Derecho penal en un instrumento político flanqueador de bienes jurídicos universales y delitos de peligro abstracto. Este Derecho penal se aviene a las imágenes de una “inseguridad global” y de una “sociedad de riesgo”. Un Derecho penal simbólico con una función de engaño no cumple la tarea de una política criminal y mina la confianza de la población en la Administración de Justicia.¹³⁵

En estos términos, el derecho penal tributario se encuentra contaminado de finalismos ajenos a la premisa más genuina que puede asociarse a la materia penal: la de reprimir conductas que lesionan bienes jurídicos.

Y en este marco se inserta la sanción formal agravada de la clausura tributaria. Si bien su objetivo puede ser razonable en relación a los bienes jurídicos que se invocan proteger, la irracionalidad no tarda en hacerse ver al valorar la magnitud de la pena a imponer. Así, la ausencia de proporcionalidad entre la dimensión de la sanción impuesta y la conducta infractora cometida; su desvinculación en relación con la naturaleza originaria del instituto, al aplicarse a infracciones de naturaleza formal, con prescindencia del espacio físico y desligadas a razones tales como la seguridad y salubridad que generarían una afectación más acorde a la extensión de la penalidad impuesta; las facultades exorbitantes otorgadas a la administración para el cometido de sus objetivos, hasta el límite de actuar de forma oculta en pos de verificar el cumplimiento del deber de contribuir, materializado en la imposición de obligaciones; la aplicación de la clausura preventiva sin previo control y garantía judicial suficiente; las extralimitaciones en el ejercicio de sus facultades reglamentarias; la falta de consideración de la capacidad contributiva del infractor, al aplicar idéntica sanción, tanto a grandes contribuyentes como a pequeños, y hasta la posibilidad

¹³⁴ CNPEcon Sala B “TKM TKM SRL S/ L. 11.683” 16/03/2020.

¹³⁵ Hassemer, W. (1995) "Derecho Penal Simbólico y protección de los bienes jurídicos" Cfr. Fue citado por GARCÍA SORIANO, María Carolina El Régimen Penal Tributario Argentino: ¿un Derecho Penal Simbólico? 28 de Mayo de 2020 www.saij.gob.ar Id SAIJ: DACF200107

en concreto de terminar siendo privado de la libertad mediante arresto por quebrantamiento de la sanción, son apenas algunas de las manifestaciones que resultan del instituto analizado, y que atentan de forma directa y manifiesta contra los postulados mismos derivados de la forma republicana de gobierno, que impone que los actos de gobierno resulten racionales, y de un estado sometido a la vigencia de la ley.

A la irracionalidad del régimen, se le suma la voracidad de la administración en su aplicación, donde el ejercicio del poder punitivo del Estado se manifiesta restringiendo derechos de las personas de manera cotidiana, contrariando exigencias derivadas de la garantía de *última ratio*.

La esquizofrenia manifestada en la pretensión punitiva, que persigue como objetivo final el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, pero castiga mediante el cese de la actividad, produciendo pérdidas económicas y reputacionales significantes, sumado a una merma de los ingresos tanto del contribuyente afectado, como de sus propios recursos fiscales (afectando entonces la obtención de ingresos genuinos a la hacienda pública). Irrazonable desde cualquier punto de vista que se lo observe.

En tanto y en cuanto se continúen implementando sanciones de esta índole, que traen aparejado daños sustanciales al sistema económico en su conjunto, máxime resultando su aplicación ligada a una ausencia real de verificación de la vulneración efectiva del bien jurídico a partir de una conducta que obstruya de forma significativa funciones fiscalizadoras del ente recaudador, nos encontraremos siempre dentro del marco de un derecho penal simbólico que, como tal resulta manifiestamente inconstitucional.

Se evidencia así un agnosticismo de la pena, en particular de la clausura, en su máxima expresión. Desde esta perspectiva: *a) es una coerción b) que impone una privación de derechos c) que no repara ni restituye d) ni tampoco detiene las lesiones en curso ni neutraliza los peligros inminentes.*¹³⁶

Desde lo más elemental, se demanda la necesidad de lo eludible, un agotamiento previo de todos aquellos medios y el desarrollo de todas aquellas alternativas previas a la imposición de una sanción de tal envergadura, en tanto tratarse el castigo estatal de un recurso extremo, grave, frente a la imposibilidad o fracaso de otras medidas menos lesivas. Una pena de estas características debe resultar de "*extrema ratio*", como último recurso al cual acudir a falta de otros menos graves existentes en el ordenamiento, con idoneidad suficiente para el fin que se persigue, tornándose innecesaria e injustificable aquella intervención del derecho penal que no responda a esta premisa.

Resulta difícil entender este marco político criminal tributario, de una manera distinta que como herramienta recaudatoria. En este sentido, la búsqueda ferviente y sin contención de la potestad punitiva se evidencia de forma palmaria, al pretender castigar al que evade por la falta de facturación, registración, o inscripción, resignando garantías constitucionales del contribuyente.

"Para predicar la constitucionalidad o no de la sanción es necesario que se ponderen los intereses contrapuestos que se ponen en juego: por un lado, el interés estatal en organizar un sistema de Administración financiera eficiente para cumplir con los objetivos que le vienen impuestos por la Constitución Nacional, siendo parte esencial en ese engranaje el sistema sancionador como elemento de disuasión o persecución de la evasión fiscal, ya que de esta forma se allegarán recursos a las arcas del Estado. Mientras que paralelamente a ello existen derechos y garantías de los contribuyentes que deben ser respetados a ultranza por la

¹³⁶ Zaffaroni, E.R., Alagia A. t Slokar A. Derecho penal parte general, Ed. Ediar, Buenos Aires 2000, pág 56.

Administración tributaria y por los órganos judiciales, los cuales vienen a imponerle limitaciones al Estado y a sus objetivos recaudatorios, que muchas veces son tratados de alcanzar a cualquier costo, incluyendo la vulneración de los principios constitucionales del derecho tributario en general y del derecho tributario sancionador en especial.”¹³⁷

Un derecho penal tributario en estos términos, por su contenido sustancial y sus consecuencias procesales, resulta una manifestación plena de un derecho penal simbólico que no juega un rol decisivo en la protección efectiva del bien jurídico que pretende salvaguardar, sino que más bien resulta surte de intimidación a contribuyentes so pena de causar graves pérdidas económicas, así como también como un perjuicio a su imagen.

Si como enunciáramos en la introducción, el fin primogénito de la actividad financiera y, dentro de ella, de la actividad recaudatoria, tiene una necesaria conexión con la forma de organización del poder y con la vigencia misma de los derechos humanos, considerando la unidad del fenómeno financiero por razones constitucionales, donde el sentido del fenómeno financiero reside en la propia Constitución Nacional y, por lo tanto, en la búsqueda de hacer efectivo ese plan, utilizar al derecho penal como herramienta, al servicio de una política fiscal, no solamente resulta inconstitucional, sino que va en contra de su propia esencia: el financiamiento del proyecto constitucional, con vocación empírica, basado en la plena y real vigencia de los derechos humanos.

¹³⁷ ALVAREZ ECHAGUE, J. M., “La Clausura en materia tributaria” Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2002

XIII. BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel "LA CLAUSULA EN MATERIA TRIBUTARIA" Editorial Ad- Hoc, 2002.-
- BERTAZZA H. J. Y. MARCONI N.J. en "El Regimen Sancionatorio Por El Incumplimiento De Aceptar Determinados Medios De Pago" Revista de Derecho Penal Tributario Nro. 20, 2017.
- CAMPOLIETI Federico, "El Control Judicial De La Discrecionalidad Administrativa". Ed. Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires, 2016. CLARIÁ
- OLMEDO, Jorge A.: "Tratado de derecho procesal penal" Tomo 1 , Ed. Lerner, 1960
- CORTI, Horacio G. Derecho constitucional Presupuestario, Lexis Nexis, 2007.
- DEBBASCH, Charles, Institutions et droit administratifs. L'action et le contrôle de l'administration, Thémis, París, 1978.
- DEMARCO, Jorge Héctor. " Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario" Encuentro tributario, Tucumán, 2003.
- DEVITA, Francisco "UN ANALISIS SOBRE LA FIGURA DEL AGENTE FEDATARIO EN LA LEY 11.68" Errepar, Septiembre 2020.
- ESPECHE, Sebastian. "Curso de Derecho financiero" 2da Edición, CABA, Erreius, 2019. FACELLO, Juan Manuel "La Sancion De Clausura En Materia Tributaria", Julio 2013. FERNANDEZ, Oscar Andrés, "Principios aplicables al régimen tributario sancionatorio de la ley 11.683 como integrante del derecho tributario sancionador" Revista Argentina de derecho Tributario, n° 5. La Ley, Bs. As. 2003.
- FOLCO, Carlos María, "Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura" Ed. Rubinzal Culzoni, Tercera edición ampliada y actualizada, Tomo II., Mayo 2011.
- GOMEZ, T., FOLCO, CM. "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97 ". 8° Ed. Buenos Aires. La ley, 2014.
- GRABIVKER, Marcos A., "A propósito de la nueva normativa de procedimiento tributario" - Infobae Profesional.com - 22/4/2005.
- LUDUEÑA, Gabriel, "Clausura y Decomiso" [Diapositiva de PowerPoint], Curso independiente de Posgrado "El D. P. T. analizado integralmente" Universidad de Buenos Aires, 30 Julio 2020
- MANONELLAS, Graciela Nora "Las clausuras tributarias y el agente fedatario" Separata Temática n°6, Buenos Aires 2010.
- MARIENHOFF, Miguel S., Tratado de derecho administrativo, T. II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1981.
- PEREZ, Daniel, "El Financiamiento De Los Sistemas De Seguridad Social", [Diapositiva de PowerPoint]. Repositorio Material Facultad de Derecho UNR, 09/2020.
- RIBOLDI, Jorge Hugo "LA CLAUSURA IMPOSITIVA ¿Es apropiada su aplicación para el castigo de las infracciones tributarias formales?" Revista OIKONOMOS, Año 5 Vol. 2., La Rioja 27/07/2015

SOTULLO PIÑEIRO, Matías Hernán, "Evasión Al Sistema Previsional En Casos De Trabajo En Negro y Reclamos Por Diferencias Salariales" Revista IDEADES, Untref, 3 de Septiembre de 2018. SPISSO, Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Depalma, Bs. As. 2000.

SPISSO, R., "El agente encubierto en materia tributaria", La Ley, 2006

VINCENTI, Rogelio W. "El Control Judicial De La Discrecionalidad Administrativa. El Caso De Los Elementos Reglados Del Acto" Ed. Asociación de Docentes Facultad de Derecho y Ciencias Sociales Universidad de Buenos Aires, 2016.

VILLEGAS, H. B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9° ed, Ed. Astrea, Bs. As. 2009

ZAFFARONI, E.R., ALAGIA A. T SLOKAR A. Derecho penal parte general, Ed. Ediar, Buenos Aires 2000, pág 56.

JURISPRUDENCIA REFERENCIADA

Corte IDH "Claude Reyes y otros Vs. Chile. Fondo, Reparaciones y Costas." 19/09/2006. Serie C No. 151

Corte IDH "Barbani Duarte Vs. Uruguay. Fondo, Reparaciones y Costas." 13/10/2011 Serie C No. 234

CSJ- República del Perú- Sala Penal Especial Permanente CASACIÓN 456-2012, DEL SANTA Lima,13/05/2014.-

CSJN "Parafina del Plata" 02/09/1968

CSJN "Usandizaga, Perrone, Juliarena SRL" 15/01/81, Fallos: 303:1548. CSJN

"Lapiduz, Enrique c/ D.G.I. s/ acción de amparo." 28/04/1998

CSJN "Dumit, Carlos E. c. Instituto Nac. de Vitivinicultura" 08/11/1972

CSJN ""Garía Pinto José por MICKEY SA" 05/11/1991 fallos 314:1376

CSJN "MOÑO AZUL SA - 14/04/1993

CSJN "A.F.I.P. c/Povolo, Luis Dino s/ infracción al art. 40 de la ley 11.683", 11/10/01

CSJN "Wortman Jorge Alberto y ot" Fallos 316:1313 08/06/1993

CSJN "Buombicci Neli Adela" 08/06/1993 Fallos 316:1190

CSJN "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", Fallos 312:149 (1989) CSJN

"Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo", Fallos 322:519 (1999);

CSJN "Daulin SA" Fallos 324:107 (2001);

CSJN "Distribuidora Norte SRL", Fallos 329:3666 (2006)

CSJN "Fernandez Arias Elena y otros c/ Poggio, José s/ sucesión" 19.09.1960.

CSJN "Fiscal v. Fernández, Víctor Hugo s/av. infracción ley 20771." FALLOS 313:1305 11/12/1990.

CNFCA Sala I –"Friar S.A.", 16/9/2008.

CNPEcon Sala A "LEGUMES S.R.L. S/ INFRACCIONES LEY 11.683" 23/05/2019

CNPEcon. Sala A "R.G. S.R.L. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683" 21/02/2020
CNPEcon Sala A "ZHUANG, BIN S/ INFRACCION LEY 11683" 01/08/2018
CNPEcon Sala A "G.S. S/ INF. LEY 11.683" 13/02/2020. CNPEcon Sala
A "C. D. SRL s/infracción L. 11683" 20/05/2020
CNPEcon. Sala A "E.P.N. s/ infracción L. 11.683" 06/06/2014, así también, Carbajal Ovalle, Vicente s/
infracción ley 11.683" 05/09/2014
CNPEcon Sala A Kim, Daniel Alejandro s/infracción L. 11683 10/06/2015
CNPEcon Sala A "Cortez Arana, Javier Rodrigo s/infracción L. 11683 – legajo de apelación"
30/06/2015
CNPEcon Sala B "Carossino, Santiago Antonio s/infracción L. 11683" 17/10/2012
CNPEcon. Sala B ""SANT' ANSELMO S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683". 09/10/2017.
CNPEcon. Sala B "Chardi S.R.L. S/ Infraccion Ley 11386" 04/04/2019
CNPEcon. Sala B "Torre París Sa S/ Inf. Ley 11683" 31/07/2018
CNPEcon. Sala B "Gastronómica San Joaquin Sa S/ Infracción Ley 11683, 31/07/2018 Cons 10mo;
CNPEcon. Sala B "ANTINO S.R.L. S/ INFRACCIÓN LEY 11.683" 12.04.2018.
CNPEcon. Sala B "La Americana 1935 Srl S/ Infracción Ley 11683, 13/07/2012
CNPEcon. Sala B "Mayro S.A. s/ Infracción Ley 11683". 22/09/2008.
CNPEcon. Sala B ""JUVER S.R.L. S/INFRACCIÓN LEY 11.683". 06/03/2018
CNPEcon. Sala B "CLILI SRL S/ infracción L. 11683" 27/02/2015
CNPEcon. Sala B "L. H. s/infracción L. 11683" 25/09/2019
CNPEcon. Sala B "C. E. S. s/infracción L. 11683" 07/02/2020
CNPEcon. Sala B ""WANG, LIANG S/ INFRACCIÓN LEY 11.683"." 14/08/2018
CNPEcon. Sala B "HAPPY PINTA S.R.L. S/ INFRACCION LEY 11683" 07/03/2019
CNPEcon. Sala B "CHEN, RUXUE S/ INFRACCION LEY 11.683" 15/08/2018
CNPEcon. Sala B "LOS SALA S.R.L. SOBRE INFRACCIÓN LEY 11.683". 21/05/2018
CNPEcon Sala B "JUVER S.R.L. S/INFRACCIÓN LEY 11.683". 06/03/2018
CNPEcon Sala B "R. y R. Amarelo SRL s/infracción L. 11683"21/04/2016
CNPEcon Sala B "M.N.L. s/ infraccion L. 11683" 23/12/2014
CNPEcon Sala B "TKM TKM SRL S/ L. 11.683" 16/03/2020.
CNPEcon Sala B "S., N. A. s/infracción L. 11683" 16/03/2017
CNPEcon Sala B "PLAY BAR S.R.L. s/ Infracción art 40 ley 11683" 20/02/2019. Cám.
Fed. de Córdoba "Barolo, Guillermo A. c/AFIP de fecha 14/11/2005
Cám. Fed. de San Martín - Sala I "Biturón, Horacio A. s/Clausura Preventiva", 09/09/2011.
Juzg. Fed. De 1° Inst. en lo criminal y correccional N° 2 de San Martín; Automotores Bonelli;
26/03/2010.-

LEGISLACIÓN CONSULTADA

Código Aduanero Ley 22415 B.O. 23/03/1981.

Código Civil Y Comercial De La Nación Ley 26.994 B.O. 08.10.2014

Código Procesal Penal Federal, Ley 27.063 B.O. 08/02/2019. Constitución De La Nación Argentina. Ley N° 24.430. B.O. 10.01.1995.

Ley 20.680 "Ley de abastecimiento" conf. modif. Ley N° 26.991 B.O. 19.09.2014.

Ley 18.284 "Código Alimentario Argentino" B.O. 28/07/1969.

Ley 27.233 "Sanidad de los Animales y Vegetales." B.O. 04.01.2016. Ley 11.683 Conf Decreto 821/98 y Modif. B.O. 13/07/1998. Resolución General AFIP N° 1415/2003 B.O. 13.01.2003.

Resolución General AFIP N° 4290/2018 B.O. 03.08.2018.

Resolución General AFIP N° 3561/2013. B.O. 17.12.2013.

Resolución General AFIP N° 4290/2018 B.O. 03.08.2018.

Resolución General AFIP N° 4291/2018 B.O. 03.08.2018.

Resolución General N°3685/2014 B.O. 23.10.2014. Resolución General 4597/2019 B.O. 01.10.2019. Resolución General AFIP N° 1566/2010 B.O. 17.02.2010

SITIOS WEB

<https://calculadoradeinflacion.com/argentina.html?md=diciembre&ad=1996&mh=diciembre&ah=2017&q=10>

<https://calculadoradeinflacion.com/argentina.html?md=diciembre&ad=1996&mh=noviembre&ah=2020&q=10>

<https://www.contactar.com.ar/indec>

<http://revista-ideides.com/evasion-al-sistema-previsional-en-casos-de-trabajo-en-negro-y-reclamos-por-diferencias-salariales/>

Consideraciones sobre la Extinción penal de los delitos fiscales y el Impuesto de normalización tributaria

Por Alvaro Andrés Díaz Palacios¹

I. Introducción

El derecho penal tributario en Colombia tiene un desarrollo práctico limitado y reciente, a continuación se realiza un análisis de dos aspectos puntuales que considero de mayor interés jurídico y que con seguridad dará mucho que comentar en años venideros. De un lado me refiero a la extinción de la acción penal por pago como una forma objetiva de extinguir la acción punitiva del Estado, particularmente en los delitos de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y en el de defraudación tributaria, para posteriormente referirme a los antecedentes y consecuencias de la aplicación del denominado impuesto a la normalización frente a la persecución penal.

1 Abogado y especialista en derecho tributario de la Universidad del Rosario (Colombia). Socio del Grupo de práctica Tributario & Aduanas de Gómez-Pinzón Abogados y hace parte del área de Litigio & Resolución de Controversias, en donde ejerce como experto en litigios tributarios. Cuenta con más de 20 años de experiencia en resolución de controversias tributarias, consultoría y en precios de transferencia.

Ha sido catedrático de derecho tributario de la Universidad del Rosario, la Universidad Javeriana y la Cámara de Comercio de Bogotá y es autor del Libro: "Sentencias de unificación jurisprudencial y mecanismo de extensión / Aplicación en materia tributaria". Legis Editores.

II. Consideraciones sobre la Extinción penal de los delitos fiscales y el Impuesto de normalización tributaria

- 2.1. La extinción de la acción penal en los delitos de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y el delito de defraudación tributaria.

Sobre el concepto de la extinción de la acción penal debemos señalar en primer lugar que se entiende este concepto en nuestro ordenamiento, como una forma objetiva a partir de la cual el Estado pierde la capacidad de perseguir un comportamiento penal, por el acaecimiento de una condición objetiva, en el caso que no ocupa, tal como se señala en el artículo 82 numeral 6 del código penal, “el pago en los casos previstos en la ley.

En el caso colombiano, la extinción de la acción penal opera de idéntica manera respecto del delito de defraudación o evasión tributaria² y en el relativo a la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes³, de suerte que siempre que el contribuyente presente o corrija la declaración tributaria dentro del término previsto para corregir y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones e intereses, podrá extinguir la acción penal.

2 “ARTÍCULO 434B. DEFRAUDACIÓN O EVASIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 71 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Siempre que la conducta no constituya otro delito sancionado con pena mayor, el contribuyente que, estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes por un valor igual o superior a 250 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión.

En los eventos en que sea superior a 2.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inferior a 8.500 salarios mínimos legales mensuales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

PARÁGRAFO 1o. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad. La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Llama la atención la posibilidad que otorga la ley tributaria de aceptar parcialmente ciertas glosas planteadas por la Administración en la Liquidación Oficial y continuar con la discusión, frente a la extinción de la acción penal. En efecto, el artículo 713 del Estatuto Tributario Nacional (en adelante E.T.) establece que dentro del término de los dos (2) meses para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el contribuyente podrá aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación oficial, corregir la declaración privada y reducir a la mitad la sanción por inexactitud⁴ inicialmente propuesta por la Administración.

PARÁGRAFO 2o. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.”

3 “ARTÍCULO 434A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses de prisión.

El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del Estatuto Tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 7.250 salarios mínimos mensuales legales vigentes pero inferior de 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas previstas en este artículo se incrementarán en una tercera parte; en los eventos que sea superior a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Parágrafo 1º. La acción penal podrá iniciarse por petición especial del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) o la autoridad competente, o su delegado o delegados especiales, siguiendo criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

La autoridad se abstendrá de presentar esta petición, cuando exista una interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados por el contribuyente sean completos y verdaderos.

Parágrafo 2º. La acción penal se extinguirá cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes, siempre y cuando esté dentro del término para corregir previsto en el Estatuto Tributario y, en todo caso, realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias e intereses correspondientes.”

En caso de que la Liquidación Oficial involucre varias glosas, a modo de ejemplo, el incremento de un ingreso y el rechazo de un gasto por considerarlo inexistente y asumiendo que con cualquiera de ellos se supere la cuantía de 250 SMLMV; se pregunta si el aceptar una de las glosas, imaginemos la relativa al gasto, corregir y pagar, extinguiría la acción penal de forma inmediata o simplemente la Administración podría continuar con la discusión penal (en este caso del delito de evasión) respecto de la glosa no aceptada. Al respecto, considero que válidamente la acción penal podría continuar respecto de la glosa no aceptada siempre que se cumpla con las condiciones señaladas en el respectivo tipo penal, es decir la actuación dolosa, la existencia de la liquidación oficial y el monto mínimo del respectivo incumplimiento.

Por su parte, el ordenamiento tributario colombiano (Artículo 590 del E.T.) permite al contribuyente luego de la expedición de la Liquidación Oficial, corregir y pagar (reduciendo la sanción por inexactitud) y continuar con la discusión administrativa; en cuyo caso la acción penal se extinguiría, toda vez que se habría dado cumplimiento a los presupuestos de corrección y pago. Nótese que aun si el resultado de la controversia administrativa fuera contraria a los

4 De acuerdo con los artículos 647 y 648 del E.T. la sanción por inexactitud es equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. “Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.(...)”

intereses del contribuyente y diera la razón de la omisión o incumplimiento a la Administración, la acción penal habría desaparecido, toda vez que el Estado ya cuenta con los montos dinerarios y la corrección provocada. Es preciso que se tenga en cuenta que según la aplicación literal de la disposición, el simple pago no daría lugar a la extinción de acción, necesariamente hay lugar a la corrección de la declaración privada.

Ahora bien, tanto los delitos de omisión de activos como de evasión, regulados en los artículos 434A y 434B del Código Penal, se refieren al pago de los impuestos, sanciones e intereses, sin que al parecer medie otra forma de extinción de las obligaciones para poder extinguir a acción penal. Pensemos en la posibilidad que desde el punto de vista tributario existe de compensar obligaciones derivadas de saldos a favor (cuentas por pagar que Estado tiene para con el contribuyente) o quizás la existencia de acuerdos de pago en la que previo el otorgamiento de garantías reales, la Administración acepte el pago por cuotas de los montos debidos.

En el primero de los casos y a pesar de la literalidad de la norma, deberían ser aplicables otras formas de extinción de la obligación tributaria con el fin de evitar la punibilidad, toda vez que el Estatuto Tributario permite extinguir la obligación por medios diferentes al pago. En el ejemplo de la compensación del saldo a favor, es importante tener presente que de acuerdo con el artículo 803 del ET, se tiene como fecha de pago aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados; es decir que si el contribuyente cuenta con un saldo a favor, los dineros ya se encuentran en cabeza del Estado y en consecuencia bastará con su imputación a la obligación debida mediante el proceso que el ordenamiento mismo contempla de solicitud de compensación.

Ahora bien, frente al pago la norma no hace excepciones y por tanto, se pretende un pago pleno y no parcial; aspecto que necesariamente tendría que estar atado a las resultas del proceso de discusión en sede administrativa, de suerte que si la Administración Tributaria acepta la reducción de la sanción (hay lugar a la reducción de la sanción por inexactitud con la aceptación de la glosa planteada por la Administración en la Liquidación Oficial), la autoridad penal no podría exigir un mayor valor de dicha sanción sino efectivamente la cancelación de la citada sanción reducida. En otras palabras, de la manera como están formulados los delitos, es la autoridad tributaria vía la aplicación de la ley fiscal la que determina el monto a pagar de impuestos, sanciones e intereses (que podrían ser corrientes y no moratorios) y el juez penal debe necesariamente acatar el monto impuesto o acordado entre el contribuyente y la autoridad tributaria. No podrá en sede penal discutirse el monto del impuesto o las sanciones determinadas en sede administrativa, éste será inicialmente fijado en la Liquidación Oficial pero posiblemente reducido en consideración a la aplicación del procedimiento tributario.

Sin perjuicio de las anotaciones anteriores, no es necesario o requerido el desistimiento de la discusión administrativa tributaria para efectos de extinguir la acción penal, como se ha planteado, el contribuyente podrá corregir y pagar extinguiendo la acción penal y continuar, en consideración a lo establecido en el artículo 590 del E.T., con la discusión administrativa tributaria. En caso de obtener un resultado favorable al final de la discusión contencioso- administrativa, podría inclusive obtener la devolución de las sumas pagadas, sin que por supuesto esto tenga relevancia con la investigación penal ya precluida para dicho momento.

Otro aspecto, interesante de analizar es la posibilidad de contar con una discusión administrativa tributaria y un proceso penal que derive en la conciliación del proceso administrativo. Recordemos que con ocasión de las leyes de reforma tributaria, cada vez con mayor frecuencia, es incluida en el ordenamiento la posibilidad de terminar por mutuo acuerdo los procesos en sede administrativa o conciliar aquellos que cursan ante la jurisdicción contencioso- administrativa. Conforme con el texto de la más reciente norma que permite la conciliación, esta implica el pago de las sanciones e intereses reducidos y el acreditar el pago del 100% del impuesto.

En ese sentido, podría ocurrir que un proceso en discusión en la vía contenciosa sea finalizado mediante la aplicación de la posibilidad de terminación anticipada del proceso por conciliación. Nótese que la norma actual (Artículo 118 de la Ley

2010 de 2019) prevé la posibilidad jurídica de que la Administración Tributaria proponga la revocatoria de los actos administrativos impugnados. Por su parte, la norma no establece ningún impedimento jurídico para conciliar procesos que a su vez hayan dado lugar a una investigación penal; aspecto que podría haber sido contemplado pero que no es expreso en el ordenamiento fiscal.

Sobre el particular, si desde la óptica fiscal es posible conciliar la controversia tributaria y por tanto cancelar la obligación en los términos que el propio ordenamiento tributario prevé; esto debería implicar también la extinción de la acción penal, máxime si el acto administrativo demandado (liquidación oficial) pudiera haber sido revocado en los términos del artículo 955 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo "CPACA". No obstante, hacemos notar que la extinción de la obligación en los términos de los tipos penales que nos ocupan, establecen la obligación de corregir la declaración,

5 "Artículo 95. Oportunidad

La revocación directa de los actos administrativos podrá cumplirse aun cuando se haya acudido ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que no se haya notificado auto admisorio de la demanda.

Las solicitudes de revocación directa deberán ser resueltas por la autoridad competente dentro de los dos (2) meses siguientes a la presentación de la solicitud. Contra la decisión que resuelve la solicitud de revocación directa no procede recurso.

PARÁGRAFO. No obstante, en el curso de un proceso judicial, hasta antes de que se profiera sentencia de segunda instancia, de oficio o a petición del interesado o del Ministerio Público, las autoridades demandadas podrán formular oferta de revocatoria de los actos administrativos impugnados previa aprobación del Comité de Conciliación de la entidad. La oferta de revocatoria señalará los actos y las decisiones objeto de la misma y la forma en que se propone restablecer el derecho conculcado o reparar los perjuicios causados con los actos demandados.

Si el Juez encuentra que la oferta se ajusta al ordenamiento jurídico, ordenará ponerla en conocimiento del demandante quien deberá manifestar si la acepta en el término que se le señale para tal efecto, evento en el cual el proceso se dará por terminado mediante auto que prestará mérito ejecutivo, en el que se especificarán las obligaciones que la autoridad demandada deberá cumplir a partir de su ejecutoria."

aspecto que formal (no material) impediría que operara la extinción de la acción penal, toda vez que cuando concilio un proceso contencioso tributario, el contribuyente se limita a presentar solicitud en la que aporta como prueba el pago de las obligaciones objeto de conciliación, sin que procesalmente sea viable la posibilidad de corregir. Sin perjuicio de ello, en aplicación del principio de oportunidad, por ejemplo por justicia restaurativa se podría buscar una salida procesal que finalice con el proceso penal.

Podríamos estar frente a un proceso finalizado en materia tributaria vía la conciliación de las obligaciones tributarias y no obstante ello, continuar con el proceso penal en el que se definiría la ocurrencia o no del respectivo delito. Cuando el contribuyente se encuentre en sede administrativa (antes de acudir ante el Juez Administrativo) si su decisión es no corregir la declaración tributaria y simplemente presentar el recurso de reconsideración o la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, la acción penal en principio ya no podría extinguirse y el contribuyente deberá enfrentar, salvo la conciliación anotada, la discusión administrativa tributaria y también la penal. En estos casos se tendría que buscar una salida procesal, buscando la aplicación del principio de oportunidad.

Ahora bien, hacemos notar que el ordenamiento colombiano no hace referencia a ningún límite o consecuencia en relación con la reincidencia en la ocurrencia de la comisión del delito y su posibilidad de extinguir la acción penal, aspecto que en materia tributaria si está contemplado cuando aplicamos los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad contemplados en el artículo 640 del ET y aplicables al régimen sancionatorio. Pues bien, el contribuyente podrá extinguir la acción penal con el pago y la corrección de las declaraciones sin que haber cometido un acto punible en años previos conlleve ningún tipo de consecuencia que impida favorecerse con la extinción de la acción penal.

Finalmente en relación con la extinción de la acción penal, traemos a colación una discusión que se ha presentado en otras jurisdicciones, nos referimos a la posibilidad de extinguir la acción penal en cabeza de la persona jurídica contribuyente y sujeto activo del tipo penal y quizás no respecto de quienes participaron directa o indirectamente en la comisión del delito. Pues bien, puede existir responsabilidad penal de los involucrados directa o indirectamente en la comisión de la conducta punible (V.gr, contadores, asesores tributarios, etc.) y surge la inquietud de si hecha la corrección y el pago del impuesto, la sanción y los intereses y por tanto extinguida la acción penal para la persona jurídica representada por sus órganos de administración y administradores; podría continuar el proceso penal para terceros involucrados.

Al respecto consideramos que al tenerse en cuenta el pago efectivo, la extinción de la acción penal debe otorgar indemnidad a todos los involucrados y no solo al contribuyente directo. En el caso de Colombia el pago es una causal objetiva de extinción de la acción penal, que al favorecer al autor (persona natural) que representa a una persona jurídica, debe beneficiar a cualquier coautor o partícipe de la conducta.

2.2. Consideraciones en relación con el impuesto de normalización tributaria

Con ocasión de las leyes de reforma tributaria y con el fin de alejarse del concepto de amnistía fiscal que previamente la Corte Constitucional ha declarado inexecutable, se incluyó en nuestro ordenamiento el denominado impuesto complementario de normalización.

2.2.1. Este tributo fue introducido al ordenamiento mediante la Ley 1739 de 2014 (ley de reforma tributaria) como complementario al impuesto a la riqueza (o impuesto al patrimonio) con el fin de permitir que los contribuyentes pudieran reconocer sus activos omitidos o pasivos inexistentes. El impuesto de normalización tuvo como propósito la lucha contra la evasión, el incremento del recaudo y la regularización de los activos que fueron sometidos al impuesto.

De acuerdo con la DIAN, con el propósito de luchar contra la evasión tributaria, “es necesario obtener información completa sobre los activos no declarados de los residentes fiscales colombianos, para lo cual se crea el impuesto complementario de normalización tributaria, que sólo se aplica a los contribuyentes que no hayan incluido sus activos en declaraciones anteriores, a pesar de tener la obligación legal de hacerlo”⁶.

La Jurisprudencia de la Corte Constitucional previa a la expedición de esta norma, había sido enfática al señalar en relación con las amnistías tributarias, que las mismas vulneran los principios de igualdad, equidad, justicia tributaria y buena fe. En Sentencia C-833 de 2013; la Corporación efectuó el siguiente recuento:

“Se sintetizan los elementos principales de la doctrina elaborada por esta Corporación sobre las condiciones de constitucionalidad de las amnistías tributarias: (i) Con independencia de la denominación que en cada caso adopten, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad. Es por ello que, aunque en la mayoría de sus pronunciamientos sobre el tema las expresiones “amnistía” y “saneamiento” han sido entendidas como sinónimos, en otras la Corte ha precisado que las amnistías tributarias constituyen un instrumento de saneamiento fiscal, en tanto a través de aquellas se busca regularizar la situación de quienes se encuentran por fuera de la norma.

La Corte ha diferenciado las amnistías, que presuponen la infracción previa de una obligación tributaria, de las exenciones tributarias, entendidas estas últimas como instrumentos de política fiscal a través de los cuales se impide el nacimiento de la obligación tributaria en relación con determinados sujetos o se disminuye la cuantía de dicha obligación. (ii) Las amnistías tributarias comprometen, prima facie, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones. (iii) Si bien en el corto plazo las amnistías permiten alcanzar valiosos objetivos de política fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplían la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción, cuando se transforman en práctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la próxima amnistía y así beneficiarse de un tratamiento fiscal más benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente. La proliferación de este tipo de mecanismos puede conducir a que, en términos económicos, resulte irracional pagar a tiempo los impuestos. (iv) De ahí que resulten inadmisibles las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente.

6 Ver opinión DIAN dentro de la Sentencia C-551 de 2015

Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad. (v) En aplicación de estos criterios, la Corte ha declarado inconstitucionales aquellas medidas que: a. son genéricas en el sentido de no fundarse en situaciones excepcionales específicas y benefician indiscriminadamente a quienes han faltado a sus obligaciones tributarias (por no declarar todos sus bienes o no pagar a tiempo los impuestos), a través de un tratamiento más benigno del que se dispensa a los contribuyentes cumplidos (sentencias C-511 de 1996, C-992 de 2001 y C-1114 de 2003); b. establecen un tratamiento más favorable para los deudores morosos que no han hecho ningún esfuerzo por ponerse al día, respecto del que se otorga a aquellos que han manifestado su voluntad de cumplir suscribiendo acuerdos de pago o cancelando sus obligaciones vencidas (C-1115 de 2001). (vi) Por el contrario, ha encontrado ajustadas a la Constitución aquellas medidas que: a. responden a una coyuntura específica a través de estímulos tributarios para quienes se dedican a una actividad económica en situación de crisis (C-260 de 1993); b. alivian la situación de los deudores morosos sin que ello implique un tratamiento fiscal más beneficioso del que se otorga a los contribuyentes cumplidos (C-823 de 2004); c. facilitan la inclusión de activos omitidos o pasivos inexistentes, pero sometiéndolos a un régimen más gravoso del que habría correspondido en caso de haber sido declarados oportunamente y sin renunciar a la aplicación de sanciones (C-910 de 2004). (vii) En los casos en que la Corte ha declarado la inconstitucionalidad de normas que establecen amnistías tributarias, los efectos de su decisión han sido a futuro, con el fin de no afectar los derechos adquiridos y las situaciones jurídicas consolidadas bajo su vigencia.” (Subrayado Nuestro)

Luego, al estudiar la constitucionalidad del impuesto a la normalización creado en 2014; la Corte Constitucional encontró que las disposiciones que lo regulaban se encontraban ajustadas a la Carta Política toda vez se trata en realidad de un verdadero tributo que reviste un carácter obligatorio para sus sujetos pasivos.

“Si bien este tributo puede tener como consecuencia la normalización tributaria del contribuyente que ha omitido activos o que ha declarado pasivos inexistentes, su declaración, liquidación y pago, no corresponden a su mera voluntad, sino que constituyen una verdadera obligación tributaria a su cargo, cuyo incumplimiento genera consecuencias.”

Por su parte, precisó la Corte que: “(...) en este caso se podría estar ante una normalización tributaria específica y obligatoria para el contribuyente, que no es en rigor equiparable a la amnistía estudiada en la Sentencia C-833 de 2013, dado que las normas demandadas introducen medidas que pueden servir para inhibir o atenuar las consecuencias adversas derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, lo que, en algunos eventos, podría afectar también el eventual incumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

2.2.2. A salvo el análisis de constitucionalidad, este impuesto ha venido siendo prorrogado en el tiempo, siendo su última versión la establecida en la Ley 2010 de 2019, norma que caracteriza al tributo así:

a) Se trata de un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio

b) Son sujetos pasivos del impuesto los contribuyentes del impuesto sobre la renta o de regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta, que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes. Para claridad del lector, al referirse a regímenes sustitutos se refiere puntualmente al régimen simple de tributación, mecanismo creado por la Ley 1943 de 2018 y mantenido en la Ley 2010 de 2019 (Ley de Crecimiento Económico) que establece la posibilidad para quienes tienen ingresos brutos inferiores a aproximadamente \$2.848 millones (80.000 UVT) de consolidar varios impuestos (el impuesto de renta, el impuesto de industria y comercio avisos y tableros, y en algunos casos el IVA y el impuesto al consumo) en un único impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación.

Aquellos contribuyentes que no cuenten con activos omitidos o pasivos inexistentes a 1° de enero de 2020 no son considerados sujetos pasivos del impuesto de normalización, salvo que decidan acogerse al denominado saneamiento, que no es otra cosa que la posibilidad para los contribuyentes que habían normalizado sus activos previamente (en vigencia de la Ley 1739 y 1943) por un valor inferior al de mercado, de actualizar dicho valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del actual impuesto de normalización.

c) El hecho generador del impuesto es la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1° de enero del año 2020. Aun cuando parecería claro, las normas precisan que se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo.

d) La base gravable del impuesto es el costo fiscal histórico de los activos omitidos según el Estatuto Tributario o el autoavalúo comercial que establezca el contribuyente con un soporte técnico, pero estableciendo que en todo caso dicho valor no podrá ser inferior al costo fiscal de los activos omitidos antes citado.

La base gravable de los bienes objeto del impuesto es su precio de adquisición para efectos de determinar su costo fiscal. Para el caso de los pasivos, la base gravable será el valor de los pasivos según las reglas generales del E.T. o el valor reportado en la última declaración del impuesto de renta Sin perjuicio de ello, cuando los contribuyentes tomen como base gravable el valor de mercado de los activos omitidos del exterior y repatrien efectivamente los recursos omitidos del exterior a Colombia invirtiéndolos con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto de normalización será del 50% de dichos recursos omitidos.

Se entiende por vocación de permanencia cuando los recursos permanecen en el país por un periodo no inferior a 2 años. Este tratamiento es aplicable siempre que la repatriación se efectúe a más tardar el 31 de diciembre de 2020.

Es preciso tener en cuenta que este tributo prevé tres aspectos fundamentales:

- Las estructuras que se hayan creado para transferir los activos omitidos, a entidades con costos fiscales “sustancialmente inferiores” al costo fiscal de los activos subyacentes, no serán reconocidas y por tanto la base gravable del impuesto se calculará con base en el costo fiscal de los citados activos subyacentes.
- En consideración a los vehículos o entidades del exterior, se prevé que las fundaciones de interés privado del exterior, trust del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario del exterior se asimilan a derechos fiduciarios⁷ poseídos en Colombia, por lo que para el cálculo de su costo fiscal se aplicará el principio de transparencia fiscal en referencia a los activos subyacentes. En otras palabras se asimilan a un patrimonio autónomo en Colombia y en consecuencia el valor patrimonial de los derechos fiduciarios es el que corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio del fideicomiso a final del ejercicio o en la fecha de presentación de la declaración.
- Se establece que para efectos del impuesto a la normalización y de manera extensiva para el impuesto de renta y el impuesto al patrimonio, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos, como suele ocurrir en los casos de los trust o inclusive fundaciones de interés privado del exterior, el declarante para propósitos de los tributos señalados, será “el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido a la fundación de interés privado del exterior, trust del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario”.

Y a renglón seguido se precisa que el anterior tratamiento es aplicable, sin tener en consideración la calidad de discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor del fiduciario o de un tercero.

Por último, la disposición las disposiciones contemplan la posibilidad del fallecimiento del fundador, constituyente u originario para concluir que será la sucesión ilíquida quien tenga la obligación de declarar los activos, hasta el momento en que los beneficiarios reciban los mismos. Se advierte que si quien recibe los bienes son sociedades intermedias, estas no serán reconocidas para fines fiscales.

Como se puede observar, se consagran todas las posibilidades de planeación patrimonial sin que las reglas consagradas en el ordenamiento extranjero para este tipo de vehículos, sea posible presentarlas en Colombia como justificación válida para no declarar los activos. Visto de otra manera, nos encontramos frente al desconocimiento de figuras jurídicas, que como ocurre con los trust del ordenamiento anglosajón, además de tener un desarrollo de cientos de años, permiten que los que constituyen el Trust (Settlor) transfieran la propiedad de sus bienes a otra persona (Trustee) para que los administre en favor de los beneficiarios y que en ciertos casos, pueden tener la calidad de irrevocables, de suerte que quien aporta los bienes además de transferir la propiedad no puede disponer de ellos, no tiene control sobre los mismos. Nótese que a pesar de ello, la norma colombiana obliga a quien aporta los bienes a declararlos cuando jurídicamente no puede predicarse ni la propiedad y tampoco la posesión, entendida para efectos fiscales como el aprovechamiento económico potencial o real de cualquier bien en beneficio del contribuyente.

7 De acuerdo con el artículo 1226 del CCo la fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona denominada fiduciante, transfiere bienes a otra persona llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en su provecho o el de un tercero beneficiario.

e) La tarifa única del impuesto es del 15%

f) Desde el punto de vista tributario, se advierten ciertos temas de interés para nuestro análisis:

□ Con el reconocimiento de los activos y rechazo de los pasivos, no hay lugar a la comparación patrimonial ni a la renta líquida gravable por concepto de declaración de activos omitidos o pasivos inexistentes. La renta por comparación patrimonial es una renta líquida especial que se determina con la comparación del patrimonio de dos (2) años o periodos gravables, con el fin de determinar el incremento del patrimonio de un año a otro y justificar si el mismo corresponde con la renta o ganancias declaradas por el contribuyente. A modo de ejemplo si un contribuyente declara en el año gravable 2018 un patrimonio de \$300.000.000 y el siguiente periodo gravable declara \$500.000.000, debe poderse justificar en el año 2019 una ganancia de \$200,000,000 y haberla declarado; de no ser así, si no lo puede justificar, la diferencia se considerará renta gravable, base gravable del impuesto de renta.

Pues bien, con la normalización tributaria no hay lugar a la renta gravable por comparación patrimonial, de suerte que obra como justificación y no habrá lugar a la determinación de un mayor impuesto de renta. Por supuesto que desde el año 2020 deben incluirse los activos en la declaración y en la de los años gravables siguientes.

□ Se precisa que la inclusión de los activos no genera infracción cambiaria y tampoco sanción alguna respecto del impuesto sobre la renta y complementarios, regímenes sustitutivos del impuesto sobre la renta, IVA, precios de transferencia, información exógena, y tampoco respecto de la declaración de activos en el exterior.

□ La normalización tampoco genera acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, siempre que hayan quedado sujetos al impuesto complementario de normalización tributaria. Sin embargo, las normas son claras al establecer que la normalización tributaria de los activos no implica la legalización de los activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o la financiación del terrorismo.

La normalización de activos no dará lugar, “a la persecución fiscal o penal” a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

De igual manera, las normas prevén que “Sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea eludir la aplicación de las disposiciones de que trata este capítulo de la presente ley, de conformidad con el artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.”

2.2.3. Estas últimas precisiones respecto de la improcedencia de cualquier reproche o investigación de carácter penal nos da un punto de partida para el análisis, de un lado la claridad respecto del contribuyente que reconoce la existencia de ciertos activos y los incluye en su declaración del impuesto sobre la renta, de que no será perseguido con la imposición de sanciones administrativas y tampoco con la imposición de los tipos penales existentes que hagan punible la omisión de los activos, de suerte que entendemos que el delito que no sería aplicable una vez normalizados los activos o pasivos será precisamente el relativo a la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes.

2.2.3.1. Existe una destipificación de los delitos aplicables a la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes; sin embargo no es claro que otros delitos como ocurriría con el de defraudación o evasión están igualmente descartados. A modo de ejemplo, imaginemos el ocultamiento de un activo que lleve consigo la omisión de ingresos, esta estructura podría dar lugar a la comisión de otro delito que al parecer no estaría exceptuado por la normalización.

Es claro que si se crean estructuras ficticias cuya finalidad sea normalizar activos omitidos o pasivos inexistentes, sin que se esté reconociendo o subsanado la verdadera omisión, la DIAN haciendo uso de las herramientas aplicables al abuso de las formas jurídicas en materia tributaria pueda desconocer la operación y en consecuencia, allanar el camino para la imposición de una acción penal posterior. Recordemos como el Estatuto Tributario prevé la posibilidad de que la Administración Tributaria buscando garantizar la aplicación del principio constitucional de sustancia sobre forma, desconozca los efectos de la conducta abusiva y los recaracterice. En la práctica, la Administración está facultada para expedir los actos administrativos liquidando los impuestos, intereses y sanciones respectivas. Por su parte, la Administración puede remover el velo corporativo de las entidades que hayan participado en la estructura artificiosa y abusiva.

Volviendo a la hipotética imposición de otro tipo de delito diferente al de omisión de activos, vemos como la normativa relativa al impuesto a la normalización establece de manera amplia que la normalización de activos no da lugar, “a la persecución fiscal o penal” a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

Sin perjuicio de lo anterior, lo afirmado en materia de exoneración de persecución penal ¿libera la imposición de cualquier delito diferente de los expresamente excluidos relacionados con el origen ilícito de los activos? o por el contrario parecería referirse únicamente a aquellos que penalizan el hecho generador del impuesto a la normalización, en cuyo caso consideramos que podría ser aplicable un delito como el de evasión.

Como lo mencionamos previamente, imaginemos que exista una estructura en el exterior de un residente fiscal en Colombia, encabezada por una sociedad offshore cuyo activo subyacente sean inversiones inmobiliarias y de portafolio fuera del país, en el que durante cierto periodo se hubieren generados ingresos no declarados en Colombia.

Válidamente el reconocimiento de las acciones de la sociedad a un valor comercial (que corresponda a los activos subyacentes) y no simplemente el valor nominal del costo de las acciones permitirá la causación del impuesto de normalización a una tasa del 15%. Surge la pregunta de los ingresos que dichas inversiones generaron, en tanto si dichos ingresos no han sido declarados en el país, además de las inconsistencias en materia del impuesto sobre la renta con la posibilidad de la imposición de la sanción por inexactitud; podríamos estar en cumplimiento de las causales para la imposición del delito de evasión.

En efecto, omitir ingresos, o incluir costos o gastos inexistentes de manera dolosa, por un valor igual o superior a 250 SMLMV, siempre que sea determinado mediante una liquidación oficial, podrá dar lugar a una pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión, razón por la que consideramos que teóricamente en consideración a la ausencia de exoneración o liberación de delitos de una manera expresa en relación con las inconsistencias que directa o indirectamente pudiera generar la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, podría la Administración Tributaria pretender la iniciación de una investigación administrativa y penal sobre estos ingresos omitidos.

La duda que genera la redacción de la norma surge quizás de la división que hace nuestro ordenamiento de las posibles causales de la evasión, en tanto en textos diferentes (y con denominaciones también diferenciadoras) se pena de un lado la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y en otro la defraudación o evasión, dirigida puntualmente a la omisión de ingresos, inclusión de costos o gastos inexistentes, o la imputación de créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes. Aun cuando existan dos normas independientes, es claro que lo que se pretende castigar es la evasión.

Reiteramos que aun cuando la idea obvia al permitir la normalización era evitar la persecución penal; en nuestra opinión la redacción de las normas del impuesto a la normalización no permite llegar a dicha conclusión de forma contundente.

2.2.3.2. Otro aspecto objeto de análisis, es si la normalización y exoneración de responsabilidad penal cobija exclusivamente a quien actúa como sujeto pasivo del impuesto, es decir al contribuyente del impuesto sobre

la renta o del régimen simple que tenga activos omitidos o pasivos inexistentes. Recordemos que el contribuyente de renta podría ser una persona jurídica y en dicho ente participan los socios o accionistas a través de los órganos directivos, también el representante legal y aquellos al interior de la Compañía que toman las decisiones o tienen como función el cumplimiento de las obligaciones formales y sustancial tributaria.

Si lo que se pretende es no perseguir al contribuyente, consideramos que aun cuando la norma no sea expresa en esta materia, deberíamos entender la no tipificación en cabeza de los partícipes directos, copartícipes, autores y coautores, de suerte que todos aquellos involucrados con el contribuyente sujeto pasivo del tributo que regulariza su situación se verían exonerados de la citada responsabilidad. Entenderlo de otra manera, implicaría una eximente de responsabilidad parcial que llevaría al traste con lo pretendido por la normalización.

2.2.3.3. En relación con la posibilidad de desaparecer la ilicitud de la omisión al declarar y pagar el impuesto de normalización, se pregunta si existe diferencia con la extinción de la acción penal producto de la corrección de la declaración y pago del impuesto omitido, sanciones e intereses.

Pues bien, en ambos casos nos encontramos frente a la exoneración de la responsabilidad penal, sin embargo cuando me convierto en sujeto pasivo del impuesto a la normalización no he cometido aun el delito, en otras palabras aun cuando se incurrió en la omisión del activo o la inclusión del pasivo inexistente, aún no ha sido proferida liquidación oficial alguna y por tanto, no ha ocurrido la condición para que al contribuyente le pueda ser imputado el delito; en cambio, cuando para extinguir la acción penal corrijo la declaración y pago el respectivo impuesto, ya existen como tal las condiciones objetivas señaladas en los tipos penales para su persecución punitiva.

2.2.3.4. Finalmente frente a la posición de la Corte Constitucional en cuanto a que el impuesto a la normalización no es efectivamente una amnistía se reitera que su posición se basa en dos aspectos fundamentales; la obligatoriedad del tributo (y no su carácter potestativo) y la ausencia de conocimiento de la Administración sobre los bienes objeto de normalización, lo que implica la inexistencia de un trato diferenciador entre los omisos y los contribuyentes cumplidos.

Pues bien, el ropaje de impuesto dado a la figura de la normalización valida los planteamientos hechos por la Corte, sin embargo, en el fondo, la figura lo que efectivamente permite es amnistiar activos que de haber sido efectivamente fiscalizados por la Administración Tributaria habrían llegado a la imposición de sanciones administrativas e inclusive el inicio de una investigación penal. Así mismo, nos encontramos frente a una figura de política tributaria que busca el reconocimiento de una suma determinada que subsane la omisión incurrida y compense, si es que fuere suficiente, la situación del incumplido frente a quien siempre ha incluido sus activos debidamente en su declaración tributaria.

Dicha política tributaria y la necesidad de recaudo, se ve reflejada al extremo en la posibilidad de disminuir la imposición del tributo en un 50% cuando se repatrien los capitales al país. En otras palabras, se supedita claramente el deber ser fiscal y el poder punitivo del Estado, al afán de recaudo y de financiación. Choque de trenes entre lo necesario y el deber ser, que nuestras Cortes avalan tras la aceptación de los eufemismos legislativos que dan ropaje de legalidad a lo que todos conocemos como una amnistía que transgrediría, entre otros principios, el derecho fundamental a la igualdad.

III. Conclusiones

3.1. La extinción de la acción penal por pago en Colombia de los delitos de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes y defraudación tributaria es una forma objetiva a partir de la cual el Estado pierde la capacidad de perseguir un comportamiento penal.

3.2. La falta de aplicación práctica genera dudas en relación con temas como la extinción de la acción penal por otras formas de extinguir las obligaciones tales como la compensación. Inclusive no es claro si las normas posibilitan el llegar a acuerdos de pago o simplemente es aplicable el pago pleno.

3.3. Hay particularidades propias en nuestro ordenamiento como la existencia del artículo 590 del E.T. que permite la posibilidad de pagar y continuar con la controversia administrativa tributaria, esta figura permitirá la extinción de la acción penal y la discusión hasta su culminación de la controversia fiscal.

3.4. Eventos como la terminación anticipada de los procesos administrativo-tributarios por conciliación generan la inquietud de poder dar por terminado el proceso penal. En consideración a la imposibilidad de corregir la declaración, bajo la literalidad de la norma no sería posible, sin embargo, bajo la aplicación del principio de oportunidad podría abrirse una ventaja para ello.

3.5. La normalización tributaria en Colombia, así como en otros países de Latinoamérica, constituye una herramienta de política tributaria que le permite a la Administración conocer los activos que los contribuyentes han ocultado; incluirlos al circuito económico y someter a los contribuyentes al imperio de la ley tributaria.

3.6. Las ventajas señaladas, evidencian el pobre nivel de eficacia de los fiscos nacionales que tienen que supeditar el poder punitivo del Estado a la necesidad de recaudo y financiación.

3.7. En Colombia a pesar de la normalización, no existe claridad total frente a la persecución penal frente a delitos como el de evasión en ciertas estructuras

3.8. En razón al aval constitucional dado por la Corte al denominado impuesto a la normalización, el tributo no puede ser considerado una amnistía, sin embargo, en consideración su finalidad y el efecto recaudatorio, considero que sustancialmente lo es y aun cuando implique un pago derivado de la sujeción al tributo, no compensa la desigualdad generada frente a los contribuyentes que efectivamente cumplen con sus obligaciones tributarias.

Los límites cuantitativos dinerarios previstos en el Régimen Penal Tributario

Por Caterina Fagiano

“Lo propio del saber no es ni ver ni demostrar, sino interpretar”

Michel Foucault

I. **INTRODUCCIÓN**

La ley 27.430¹, ley ómnibus de reforma impositiva, introdujo sustanciales modificaciones al Régimen Penal Tributario, a través del Título IX². Entre ellas la actualización por incremento de los límites cuantitativos dinerarios³ a partir de los cuales se configuran las diversas figuras penales.

Los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 tipifican los delitos tributarios de evasión simple y agravada, aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, apropiación indebida de tributos, y los delitos relativos a los recursos de la seguridad social de evasión simple y agravada, y apropiación indebida de recursos de la seguridad social, respectivamente, siempre que el límite cuantitativo previsto en la normativa sea superado.

El Régimen Penal Tributario desde antaño ha utilizado una técnica legislativa consistente en fijar límites cuantitativos dinerarios mínimos en la estructura de los diversos delitos referenciados precedentemente, con la finalidad de precisar el ámbito de lo punible y lo no punible -en el sentido de ser susceptible de consecuencia jurídico penal-. Así, “...*la faz penal tributaria delictual debe reservarse para pocas y graves defraudaciones fiscales. Los demás ilícitos tributarios encuentran su ponderación en el terreno de las contravenciones regidas por la ley 11.683...*”⁴, castigando con pena privativa de libertad solo a los grandes evasores⁵.

¹ B.O. 29/12/2017.

² Artículo 279, Ley 27.430: “Apruébese como Régimen Penal Tributario el siguiente texto: ...”. Artículo 280, Ley 27.430: “Derógase la ley 24.769”.

³ El mensaje que acompañó el Proyecto de Ley de Régimen Penal Tributario al Congreso, hizo explícito que el Poder Ejecutivo Nacional estimó oportuno actualizar los montos, dado el tiempo transcurrido desde la última modificación, que data del año 2011 –Ley 26.735-, adecuando así los límites cuantitativos a la realidad económica imperante, sancionando penalmente únicamente a las conductas graves.

La aludida reforma, introdujo el concepto de “condición objetiva de punibilidad”⁶ refiriéndose al límite cuantitativo dinerario, es decir, el monto a partir del cual se considera configurado el ilícito penal. Asimismo, creó la Unidad de Valor Tributario⁷ (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar, entre otros, los montos previstos en las figuras penales. Por primera vez se incorpora un parámetro legal de compensación o actualización de la depreciación monetaria, intentando evitar así, la erosión del sistema represivo, aunque hasta la fecha no se ha reglamentado ni puesto en práctica por lo que los límites fijados por la reforma de la Ley 27.430, nuevamente, han quedado desfasados.

El estudio de los límites cuantitativos dinerarios abrió el debate de dos cuestiones relevantes, a saber: su naturaleza jurídica y la aplicación del principio de ley penal más benigna.

En doctrina y jurisprudencia se ha discutido mucho sobre si esos montos previstos legalmente constituyen una condición objetiva de punibilidad o un elemento objetivo del tipo penal. Dependiente la naturaleza jurídica que se les asigne tendrá diferentes consecuencias dogmáticas en la estructura analítica de la teoría del delito – acción típica, antijurídica y culpable-.

Asimismo, la cuestión cobra relevancia, considerando que la totalidad de los límites cuantitativos dinerarios se han elevado en disímiles magnitudes⁸, cuando se analiza si la nueva normativa constituye una ley penal más benigna, desincriminando así conductas anteriormente tipificadas, atento que la elevación de los montos se ha calificado como una “actualización”, con la intención de quebrantar la idea de un cambio en la valoración ético social del injusto penal.

⁴ Carlos A. CHIARA DÍAZ y Carlos M. FOLCO: “Estado de derecho y sistema penal. Ley penal tributaria y provisional N° 24.769”; Ed. La Ley, 2012.

⁵ En aquellos casos en que no se supere el monto previsto en el Régimen Penal Tributario, la conducta es penada con multa en el ámbito administrativo.

⁶ La ley 24.587 –B.O. 21/11/1995 introdujo una reforma a la ley 23.771 –B.O. 27/2/1990- por medio de la cual se incorporó el concepto de “condición objetiva de punibilidad”, el cual fue suprimido al sancionarse la ley 24.769.

⁷ Artículo 302, Título XI, Ley 27.430: “*Créase la Unidad de Valor Tributaria (UVT) como unidad de medida de valor homogénea a los efectos de determinar los importes fijos, impuestos mínimos, escalas, sanciones y todo otro parámetro monetario contemplado en las leyes de tributos y demás obligaciones cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentre a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, incluidas las leyes procedimentales respectivas y los parámetros monetarios del Régimen Penal Tributario*”. Se prevé que la relación entre la UVT y Pesos se determine anualmente teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor (IPC) elaborado por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INDEC).

II. NATURALEZA JURÍDICA

Como se sostuvo en el acápite precedente, en doctrina se han desarrollado dos posturas acerca de la naturaleza de los límites cuantitativos dinerarios previstos en el Régimen Penal Tributario.

Por un lado, quienes, en mayoría, defienden la tesis que sostiene que los límites cuantitativos dinerarios, es decir, los montos previstos para cada delito fiscal son “condiciones objetivas de punibilidad”⁹.

Esta tesitura guarda relación con la postura que entiende a la evasión fiscal como delito de corte omisivo, prescindiendo así de la relación de causalidad entre acción y resultado, es decir, los límites cuantitativos previstos en la normativa son ajenos al dolo del sujeto activo.

Borinsky explica que entender que la cuantía no es un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad, implica afirmar que todo acto de fraude tributario es constitutivo de una acción típica, antijurídica y culpable, pero únicamente se castiga cuando alcanza un monto legalmente previsto. Continúa manifestando que enrolarse en esta tesis trae aparejadas consecuencias prácticas respecto al error, pues si se sostiene que la cuantía mínima es un elemento del tipo, el error sobre ella excluirá el dolo. Sin embargo, si se la considera como condición objetiva de punibilidad, la relevancia del error no se debe excluir automáticamente¹⁰.

Ahora bien, quienes se enrolan en esta tesis, manifiestan que el límite cuantitativo escapa a la estructura de la teoría del delito -cuyas categorías tradicionales son la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad- y se sitúa en la punibilidad, buscando restringirla.

Los límites cuantitativos dinerarios expresarían una necesidad de pena, basada en criterios de política criminal, situados al margen de los criterios que informan los elementos esenciales del delito, mencionados ut supra.

⁸ Transcurrieron 7 años sin que los montos previstos en la ley penal tributaria fueran actualizados, a pesar de la conocida devaluación generada, entre otros motivos, por la inflación que acompaña al país en los últimos años.

⁹ Entre ellos: a) Alejandro CATANIA: “Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769”; Ed. DI Puerto, segunda edición, 2007; b) Marclo A. RIQUEL: “Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario”, Ed. Ediar, segunda edición, 2004; c) Enrique BACIGALUPO: “El delito fiscal” en Enrique BACIGALUPO director, “Derecho Penal económico”; Ed. Hammurabi, 2000; d) Carlos CHIARA DIAZ: “Ley penal tributaria y previsional N°24.769”; Ed. Rubinzal-Culzoni; 1997; e) Héctor VILLEGAS: “Regimen penla tributario”; Ed. Depalma, 1998; f) Mariano BORINSKY, Juan P. GALVAN GREENWAY, Javier LOPEZ BISCAYART y Pablo N. TURANO: “Régimen penal tributario y previsional”; Ed. Rubinzal-Culzoni Editores, 2012; g) Jorge E. HADDAD: “Ley penal tributaria comentada”; Ed. AbeledoPerrot, séptima edición; h) Carlos E. EDWARDS: “Regimen penal tributario”; Ed. Astrea, cuarta edición, 2000.-

En este orden de ideas, para Stratenwrth, las condiciones objetivas de punibilidad son *“aquellas circunstancias adicionales que residen más allá del ilícito y la culpabilidad que, para determinadas formas de conducta, fundamentaran la necesidad de intervención punitiva”*¹¹.

A los fines de justificar la existencia de las condiciones objetivas de punibilidad *“se recurre a la diferenciación entre los conceptos de merecimiento y necesidad de pena”, “...existen casos en que si bien es merecida la pena, su necesidad estará fundada en la verificación de un elemento condicionante. Por lo tanto, las condiciones objetivas de punibilidad no afectan el merecimiento de la pena de un hecho, sino solo la necesidad de ella”*¹².

Ahora bien, si *“...el concepto de merecimiento de pena aparece vinculado al juicio de desvalor ético social contenido en la norma punitiva, teniendo en cuenta que independientemente del carácter penal de ambos, es precisamente el monto el que determinará si nos encontramos frente a una infracción tributaria o frente a un delito tributario y, en este caso, si es o no agravado, no puede afirmarse que este no condiciona el desvalor de la conducta y esté desvinculado del merecimiento de pena. El legislador ha entendido que cualquier evasión merece ser alcanzada por el poder punitivo del Estado, pero ha previsto que el reproche sea distinto según el monto evadido”. “Por lo tanto, teniendo en cuenta que la cuantía evadida determina el tipo de respuesta punitiva que el Estado entiende que debe dar a una conducta de evasión tributaria, no puede afirmarse de ninguna manera que ella no está íntimamente vinculada al juicio de desvalor propio de la categoría de merecimiento de pena”*¹³.

Por otro lado, se encuentran quienes, en minoría, amparan la tesis que sostiene que los límites cuantitativos dinerarios constituyen “elementos del tipo”¹⁴ –acción típica, antijurídica y culpable-.

Esta doctrina guarda relación con la postura que entiende a la evasión fiscal como delito de resultado lesivo, lo cual implica que no se puede prescindir de la relación de causalidad surgida entre la acción y el resultado lesivo, es decir, que el dolo del sujeto activo abarca, necesariamente, los montos previstos para los delitos fiscales.

Siguiendo a Zaffaroni, *“...tal como se las ha concebido, las llamadas “condiciones objetivas de punibilidad” se nos esfuman en una serie de elementos heterogéneos y la pretensión*

¹⁰ Mariano H. BORINSKY: “Fraude fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico”; Ediciones Didot, 2013.

¹¹ Gunter STRATENWERTH: “Derecho penal. Parte general I. Hecho punible”; Ed. Hammurabi, cuarta edición, 2005.

¹² María Lucila BIENATI: “Los montos previstos en la ley penal tributaria: ¿Condiciones objetivas de punibilidad o elementos del tipo?”; en Carolina ROBIGLIO Directora “Institutos de Derecho Penal Tributario”; Ed. Ad-Hoc, 2017.

¹³ *Ibíd.* 12.

¹⁴ Entre ellos: a) Eugenio R. ZAFFARONI, Alejandro ALAGIA y Alejandro SLOKAR: “Derecho penal. Parte general”; Ed. Ediar, segunda edición, 2002; b) Norberto E. SPOLANSKY: “Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad”; Ed. La Ley, suplemento 70 aniversario, 15/11/05; c) Roberto E. SPINKA: “Derecho penal tributario y previsional”; Ed. Astrea; 2007.

de su existencia unitaria choca fuertemente con el principio de culpabilidad, porque afecta el principio de que no hay delito si por lo menos no tiene la forma típica culposa”.

Así, “...alguna de las llamadas “condiciones objetivas de punibilidad” son elementos del tipo objetivo que, como tales, deben ser abarcados por el conocimiento (dolo) o por la posibilidad de conocimiento (culpa); en tanto que otras son requisitos de perseguibilidad, es decir, condiciones procesales de operatividad de coerción personal”¹⁵.

En palabras de 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 (hacia una evasión abstracta), que finalmente ocurre o se concreta en la realidad sin mediar conexión alguna con su conducta, lo cual no parece admisible”¹⁶. Asimismo, “tales condiciones no afectan al merecimiento de pena del hecho, sino solo su necesidad de pena”¹⁷.

Jurisprudencialmente, la postura mayoritaria ha considerado que los límites cuantitativos dinerarios del Régimen Penal Tributario constituyen condiciones objetivas de punibilidad¹⁸.

III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL. LA LEY MÁS BENIGNA

Como sostienen Navas Rial y Tilve “Las leyes representan la expresión jurídica de valores sociales en un momento dado, esto hace que las modificaciones normativas conviertan al tema del ámbito de validez temporal, en un interesante campo de análisis que atraviesa a toda la ciencia jurídica”¹⁹.

El Principio de Legalidad es uno de los límites más tajantes al poder punitivo del Estado. Nuestra Carta Magna lo recepta en sus artículos 18²⁰, que conserva su redacción desde 1853, y 19²¹. El mismo se expresa mediante el aforismo latino “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.

Si bien la regla en el Derecho Penal es la Irretroactividad de la ley, es decir, que las normas rigen para el futuro²², debe interpretarse limitadamente, pues la legislación prevé casos de excepción, como ser la aplicación del principio de ley más favorable.

¹⁵ Eugenio R. ZAFFARONI: “Manual de derecho penal. Parte general”; Ed. Ediar, 1998.

¹⁶ Diego GARCÍA BERRO: “La tentativa de evasión tributaria”; Ed. Suplemento de Derecho Penal y Política Criminal, 06/10/2000.

¹⁷ Diego GARCÍA BERRO: “La naturaleza jurídica de los montos en la ley 24.769”; en Juan P. GALVÁN GREENWAY Coordinador “Derecho penal tributario. Cuestiones críticas”; Ed. Rubinzal-Culzoni, 2005.

¹⁸ Cámara Federal de Casación Penal: “Morrone, Roque A. y otros s/infracción ley 23.771”, 23/11/1999; “Valerga, Oscar Alfredo y otros”, 28/8/2007.

“El principio de retroactividad de la ley penal más benigna surge como consecuencia de la idea de defensa social que sirve de base a la legislación punitiva; tal idea importa admitir que de estas normas obedecerá a que el legislador ha encontrado un desajuste entre las leyes anteriores y los fines que perseguía al dictarlas...”²³.

A nivel legal, el Código Penal recepta en su artículo 2 la aplicación retroactiva de la ley, al expresar *“Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”*.

A nivel supralegal, los Tratados Internacionales, con jerarquía constitucional en virtud del artículo 75 inciso 22 de nuestra Carta Magna, también receptan el Principio de Legalidad²⁴ e Irretroactividad con sus excepciones, como en idéntico sentido lo hace la Corte Interamericana de Derechos Humanos²⁵.

A partir de la doctrina sentada en la Causa “Cristalux”²⁶, la Corte Suprema de Justicia de la Nación marcó un claro progreso a favor de la operatividad de la garantía de ley más benigna.

Retomando el tema central, con referencia a las modificaciones introducidas por la ley 27.430, en cuanto dispuso el aumento de los límites dinerarios previstos para los delitos tributarios, se plantea la incertidumbre respecto a si la nueva norma pasaría a desincriminar conductas anteriormente tipificadas por aplicación del Principio de ley más benigna.

La Procuración General de la Nación con fecha 21 de febrero de 2018 dictó la Resolución 18/2018²⁷ por medio de la cual se instruyó a los fiscales con competencia penal para que se opongán a la aplicación retroactiva de la ley 27.430.

19 Claudio R. Navas Rial y Adrián M. Tilve: “Aplicación de la ley penal en el tiempo” en Carolina Robiglio Directora “Institutos de Derecho Penal Tributario”; Ed. Ad-Hoc, 2017.

20 Artículo 18 CN: *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso...”*.

21 Artículo 19 CN: *“...Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*.

22 Artículo 5 Código Civil y Comercial de la Nación: *“Vigencia: Las leyes rigen después del octavo día de su publicación oficial, o desde el día que ellas determinen”*.

23 CSJN: “V.C. y otros s/contrabando”; 9/11/2000.

24 Artículo 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos –Pacto de San José de Costa Rica: *“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*.

Artículo 11, apartado 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos: *“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito”*.

Artículo 15.1 del Pacta Internacional de Derechos Civiles y Políticos: *“Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”*.

25 Caso “Canese vs. Paraguay”, 2004: *“...debe interpretarse como ley penal más favorable tanto a aquella que establece una pena menor respecto de los delitos, como a la que comprende a las leyes que desincriminan una conducta anteriormente considerada como delito, crean una nueva causa de justificación, de inculpabilidad, y de impedimento a la operatividad de una penalidad, entre otras. Dichos supuestos no constituyen una enumeración taxativa de los casos que merecen la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más favorable”*.

26 CSJN: “Cristalux S.A. s/ley 24.144”; 11/4/2006. La Corte se remitió expresamente al voto disidente del doctor

Petracchi en “Ayerza, Diego Luis s/infracción al régimen cambiario” -16/4/1998- para resolver la causa Cristalux. En dicho voto en disidencia Petracchi explica que dada la jerarquía constitucional que posee el principio de retroactividad de la ley penal más benigna desde la reforma constitucional de 1994 el principio no puede ser más considerado un principio disponible por el legislador común.

27 Lo mismo ocurrió con la reforma operada por ley 26.735 –B.O. 28/12/2011- que dispuso, entre otras modificaciones, el aumento de los límites cuantitativos dinerarios. El entonces Procurador General de la Nación dictó la Resolución 5/2012, instruyendo a los fiscales con competencia en materia penal para que se opusieran a la aplicación retroactiva de la ley posterior, por configurar una mera actualización para compensar la depreciación monetaria.

El mensaje de elevación del proyecto de la ley 27.430 a la Cámara de Diputados, por Poder Ejecutivo, manifestaba que la elevación de los montos previstos en los delitos tributarios obedecía a una actualización que buscaba compensar la depreciación de la moneda nacional, sin implicar un cambio en la valoración social de las conductas tipificadas.

Doctrinariamente, siguiendo lo expuesto en cuanto a la naturaleza jurídica de los límites cuantitativos dinerarios, quienes se enrolan en la tesis que los considera como condiciones objetivas de punibilidad, entienden que las modificaciones que solo alteran los montos de los delitos tributarios, no habilitan la aplicación del principio de ley más benigna, en tanto configuran presupuestos para la punibilidad originados en criterios de política criminal, que no se encuentran alcanzados por el conocimiento del autor y, por tanto, no alteran la estructura del tipo penal, es decir, no modifican el reproche social del hecho.

En sentido opuesto, a favor de la aplicación del principio de ley más benigna, se encuentran quienes entienden que los límites cuantitativos dinerarios configuran elementos del tipo penal, alcanzados por el conocimiento del sujeto activo, modificando la concepción jurídica del ilícito.

Jurisprudencialmente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dejó sentado su criterio, en la Causa "Palero"²⁸, al expresar que *"...resulta aplicable en forma retroactiva la ley 26063 que resultó más benigna para el recurrente de acuerdo con lo normado por el artículo 2 del Código Penal, si la modificación introducida importó la desincriminación de retenciones mensuales menores, entre las que se incluyen las que conformaron el marco factico original de la pena impuesta al recurrente que, de ser mantenida, importaría vulnerar el principio de benignidad de la norma receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional"*.

Un rápido repaso por la jurisprudencia de las distintas cámaras con competencia en cuestiones penales tributarias nos esboza la aplicación retroactiva de la ley 26.735 y el correspondiente rechazo de la Resolución 5/2012.

A saber: a) Cámara Nacional de Casación Penal: Sala I, autos "Marchese, Hugo y otro s/recurso de queja"

11/12/2012; Sala II, autos "Ronconi, Federico s/ recurso de casación" 15/2/2013; Sala III, autos "Biocca, Daniel Eduardo s/ recurso de casación" 10/7/2013; y autos "Acevedo Pedro G. s/recurso de casación" 18/12/2014; Sala IV, autos "Porcel, Raúl s/ recurso de casación" 29/2/2012; b) Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico: Sala A, autos "Auxi Therapia S.A." 2/5/2012; Sala B, autos "Safeguard S.R.L." 10/2/2012; c) Cámara Federal de San Martín: Sala II, autos "Aranguren, Ricardo y otros" 13/3/2012; entre otros.

²⁸ CSJN: "Palero, Jorge Carlos"; 23/10/2007.

Asimismo, a partir de la Causa “Soler”²⁹, la Corte Suprema vedó toda posibilidad de rever la doctrina del precedente Palero, al rechazar, sistemáticamente y sin sustanciación alguna, los recursos extraordinarios formulados por el Ministerio Público Fiscal solicitando el rechazo de la aplicación retroactiva de la Ley 26.735, mediante la simple invocación del artículo 280 del CPCCN.

En palabras de Goldman *“La ratificación del criterio del Máximo Tribunal respecto al carácter de “ley más benigna” de aquella norma que incrementa las sumas de dinero previstas para la configuración de un tipo penal resulta, de este modo, de carácter meramente tácito”*³⁰.

Coincido con la opinión formulada por la doctora Ledesma al emitir su voto en la Causa “Ronconi”³¹, al que adhirieron los doctores Slokar y Figueroa, en el sentido de que *“...el Ministerio Público Fiscal ha añadido un requisito de procedencia al principio de retroactividad de la ley más benigna (cambio de valoración social del hecho) que no se encuentra previsto convencional ni legalmente, extremo que no puede ser admitido, en tanto constituye una interpretación in malam parte sin sustento normativo. En efecto, la ley penal es clara al establecer que “siempre” (art. 2, CP) debe aplicarse la norma posterior que resulte más beneficiosa. La categoría a la que alude el recurrente, “cambio en la valoración social del hecho”, constituye una creación pretoriana, motivo por el cual no se advierte ninguna justificación por la cual pueda ser invocada como un obstáculo para la procedencia del principio en estudio. Por otra parte, en relación a la tesis del fiscal según la cual los legisladores solo quisieron actualizar los montos por la depreciación de la moneda nacional, se considera que ello tampoco modifica el hecho de que, en definitiva, esa opinión se tradujo en una suma que configura un estándar más beneficioso para el imputado, cualquiera sea la categoría en que pretenda atraparse al referido cambio normativo”*.

²⁹ CSJN: “Soler, Diego s/recurso de casación”; 18/2/2014.

³⁰ Diego H. GOLDMAN: “La procuración general y un retorno a la senda de la razón. Algo más sobre delitos tributarios, aumento de montos dinerarios y aplicación retroactiva de la ley penal más benigna”; publicado en <http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/39784-procuracion-general-y-retorno-senda-razon-algo-mas-sobre-delitos-tributarios-aumento>.

³¹ Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II: “Ronconi, Federico s/recurso de casación”; 15/2/2013.

En la Causa “Bignone”³², los doctores Highton de Nolasco y Rosenkrantz expresaron que el uso del adverbio “siempre” en el artículo 2 del Código Penal da cuenta de la clara decisión del legislador respecto de la aplicabilidad universal del principio de la ley más benigna a todos los casos que no estuvieran explícitamente excluidos.

En este orden de ideas, con referencia a la última reforma al Régimen Penal Tributario, los doctores Hendler y Repetto, integrantes de la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, manifestaron que “...*contrariamente a lo sostenido por los representantes del Ministerio Público Fiscal, la nueva redacción otorgada al Régimen Penal Tributario resulta aplicable al caso sub examine como derivación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna, toda vez que se trata de una norma más beneficiosa para el imputado que la vigente al momento de los hechos que se le atribuye (conf. artículo 2, del Código Penal y los artículos 15, inciso 1°, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, 11, inciso 2°, de la Declaración Universal de Derechos Humanos y 9 in fine de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, a los cuales el artículo 75, inciso 22°, de la Constitución Nacional, les otorgó jerarquía constitucional)*” “...*en efecto, esa modificación legal implica, necesariamente, la desincriminación de aquellos comportamientos que, no obstante ser fraudulentos, no alcancen la nueva condición objetiva de punibilidad establecida*”³³.

Continúan, “...*esa postura interpretativa resulta de acuerdo a la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Palero” con motivo de las modificaciones introducidas por la ley 26.063 al artículo 9 de la Ley Penal Tributaria (conf. Fallos 330:4544) y fue receptada por las cuatro salas de la Cámara Federal de Casación Penal (conf. causa N° 16.739, “Marchese, Hugo y otro s/recurso de queja”, res. del 11/12/12, Reg. N° 20.526, de la Sala I; causa N° 15.842, “Lazarcsuk, Juan Manuel s/recurso de casación”, res. del 15/04/13, Reg. N° 288/13, de la Sala II; causa N° 16.022, “Pérez Mateo, Elena s/recurso de casación”, res. del 03/03/13, Reg. N° 434/13, de la Sala III; y causa N° 15.897, “Emmert, Hipólito Mario y otros s/recurso de casación”, res. del 15/03/13, Reg. N° 283/13, de la Sala IV)*”.

³² CSJN: “Bignone, Reynaldo Benito Antonio y otro”; 3/5/2017.

³³ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A: “Berman, Carlos Horacio” 21/2/2018; “Cabaña de Buenos Aires SA” 21/2/2018; “C.A.D.E. y otros” 21/2/2018; “C. s/infracción ley 24.769”; 27/4/2018. En idéntico sentido han resuelto en casos similares con motivo de las modificaciones efectuadas por la Ley 26.735 a la Ley 24.769 (conf. Regs. Nos. 218/12, 219/12, 225/12, 238/12, 244/12, 248/12, 249/12, 254/12, 255/12, 257/12, 264/12, 267/12, 269/12, entre muchos otros, de esta Sala “A”).

En disidencia, el doctor Bonzon, ha expuesto que *“...al principio general de irretroactividad de las leyes penales puede caberle excepción sólo en los casos en que la modificación favorable al imputado obedezca a un cambio en la valoración jurídica del hecho, y no así cuando se modifican otras circunstancias relacionadas con razones de política criminal para aplicar retroactivamente la nueva normativa a quien cometió los hechos con anterioridad”, que “...La nueva ley ahora también establece expresamente a esos montos como condiciones objetivas de punibilidad (conf. artículo 1º, segundo párrafo, de la ley citada), poniendo punto final a la discusión doctrinaria con respecto a si los montos “mínimos” resultan un elemento del tipo penal o una condición objetiva de punibilidad”.*

En ese sentido, sostuvo que la *“...modificación de los montos “mínimos” no implica un cambio en la valoración jurídica de los hechos materia de juzgamiento ni una modificación en el contenido del injusto de los mismos, sino sólo una actualización monetaria, lo cual no justifica aplicarla retroactivamente a hechos cometidos durante la vigencia de la anterior”. “...admitir la aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna en estas condiciones significaría desatender que “...el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley ...la primer fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente ...” (conf. Fallos 313:1007 y 326:4909; y artículo 2º del Código Civil y Comercial de la Nación)”.*

La Sala B, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, mantuvo que *“...atento la naturaleza que revisten tanto el principio de legalidad como sus excepciones cuando acarrear consecuencias más benignas para el imputado, aún de oficio, el juez “a quo” debe examinar los efectos que en el caso concreto implicaría la eventual aplicación del régimen penal tributario establecido por el Título IX de la ley 27.430 y resolver en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada”³⁴.*

En idéntico sentido a la Sala A y B, el Tribunal Oral Criminal Federal de Santa Fe³⁵, se muestra afín a la postura que considera a la ley 27.430 más benigna en los términos del artículo 2 del Código Penal, 11 último párrafo del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

IV. COLOFÓN

Luego de haber desarrollado en forma abreviada las dos aristas problemáticas en torno a los límites cuantitativos dinerarios tratarse de sintetizar las conclusiones de los antecedentes que he exhibido acompañado de una reflexión personal.

Los límites cuantitativos dinerarios previstos en los delitos fiscales constituyen el umbral a partir del cual se justifica la aplicación de la sanción penal.

³⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B: “Rastillo, María Susana” 19/2/2018; “Centro Internacional de Contenedores SA” 19/2/18; “Quick Services SA” 19/2/18; “D.M.T. y S.L.Z. Taxi Naon SRL” 23/2/2018; “Compañía Misionera de Construcciones SA” 23/2/18.

En sentido análogo, se pronunció la Sala “B” en situaciones similares a los mencionados ut supra con motivo de las modificaciones efectuadas por la ley 26.735 a la ley 24.769 (confr. Regs. Nos. 26/12, 101/12, 254/12, 137/13, 50/13, 393/13, 406/13 y S.I.G.J. 18/14, entre muchos otros, de esta Sala “B”), en función de una postura interpretativa que también ha sido receptada por pronunciamientos de la Cámara Federal de Casación Penal (confr. C.F.C.P., Sala I, causa N° 16.739, “MARCHESE, HUGO y OTRO S/RECURSO DE QUEJA”, Reg. N° 20.526, rta. el 11/12/12; Sala II, causa N° 15.659, “MOSCHIONI, MARIO y OTROS

S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 30/13, rta. el 15/02/13; Sala III, causa N° 15.971, "ZINI, VICENTE ANTONIO y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 1376/12, rta. el 28/09/12, y Sala IV, causa N° 315/13, "COTO GUTIERREZ, ANTONIO y OTROS S/RECURSO DE CASACIÓN", Reg. N° 1622/13, rta. el 30/08/13), y que resulta acorde con lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante la sentencia publicada en Fallos 330:4544.

³⁵ Tribunal Oral Criminal Federal de Santa Fe: "TEJEDOR, Olegario Antonio *s/Evasión Simple Tributaria*" 9/4/2018.

Un sector de la doctrina entiende que son condiciones objetivas de punibilidad, criterio compartido por nuestro Máximo Tribunal³⁶, y, con criterio opuesto, quienes los conciben como elementos del tipo penal, tesis que comparto.

El pretendido encuadre de elementos del tipo penal como condiciones objetivas de punibilidad conlleva el riesgo de introducir supuestos de responsabilidad objetiva, al sustraer del conocimiento del autor el límite cuantitativo, colisionando con el principio de culpabilidad.

En cuanto a la aplicación de la ley más favorable frente a un aumento de los límites cuantitativos dinerarios previstos en los diversos delitos fiscales, se produce un quiebre en la interpretación de la Corte Suprema, con relación a las dos líneas de pensamiento expuestas sobre la naturaleza jurídica, en tanto se muestra favorable a la operatividad de la garantía, posición que es afín a la doctrina que sostiene que los montos son elementos del tipo penal.

La realidad demuestra la plena vigencia del Principio de Ley Más Benigna, más aún cuando el Código Penal menciona “la ley vigente”, no hace distinción alguna, por ende, si los límites cuantitativos dinerarios configuran un elemento del tipo penal o están fuera de él por configurar una condición objetiva de punibilidad, constituye una cuestión dogmática de absoluta intrascendencia en relación a la aplicación del principio en cuestión.

Así las cosas, *“la primera fuente de interpretación de la ley es su letra sin que sea admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal”, y que “la exégesis de las normas legales debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu, con el propósito de efectuar una interpretación que no resulte ajena a lo que la ley establece desde que la primera fuente de hermenéutica de la ley es su letra”*³⁷. Así, el término “ley” previsto en el artículo 2 del Código Penal detenta un alcance amplio, abarcando tanto los elementos del tipo como las condiciones objetivas de punibilidad.

³⁶ Fallos: 322:1699.

³⁷ Fallos 314:458; 314:1018 y 315:1256.

En palabras de Fayt *“la interpretación de la Constitución Nacional, así como los esfuerzos destinados a asegurar su vigencia, no pueden desentenderse de la realidad viviente de cada época por desgarrante que ella haya sido. Mas esta regla no implica destruir las nobles bases que ella sienta, sino defenderlas en el orden superior de su perdurabilidad y el de la Nación misma, para cuyo gobierno ha sido instituida, sin que se puedan ignorar los avatares que la afectan de modo de hacer de ella una creación viva, impregnada de realidad argentina, sea esta realidad grata o ingrata”*.³⁸

Traigo a colación una serie de reflexiones expuestas por Schurig³⁹, las cuales comparto ampliamente, a saber:

a. *“La pregunta radica en si se puede actualizar una norma penal en sus montos mínimos cuando éstos hayan quedado desactualizados y, a la vez evitar que los procesos en curso queden sin castigo. ¿La impunidad es el costo de tener una legislación penal actualizada?”*;

b. *“Podríamos preguntarnos ¿qué ocurriría en el caso de procesos inflacionarios (demasiado habituales en nuestro país), si los legisladores a su vez fueran más diligentes y mantuvieran la norma permanentemente actualizada, incrementando de manera razonablemente periódica los montos mínimos, por ejemplo cada tres, cuatro o cinco años? Ello generaría no otra cosa que la dilución del régimen penal tributario, ya que todas las causas iniciadas deberían ser archivadas y nunca se llegaría a una sentencia, pues desde la comisión del delito, su detección, pasando por la determinación de oficio de la deuda, la denuncia, la sentencia penal y el agotamiento de la vía recursiva, hasta llegar a una sentencia firme; la ley ya habría sido seguramente “modificada” y remplazada por otra “más benigna”*”;

³⁸ Fallos: 330:3248 – Disidencia del Doctor Carlos S. Fayt.

³⁹ Harry SCHURIG: “Ley Penal Tributaria: actualización y retroactividad”; publicado en <https://ar.ijeditores.com/articulos.php?idarticulo=61749&print=2>.

c. “Desde otra mirada y frente a un análisis hipotético y abstracto, se nos presenta una realidad concreta y crucial, la realidad argentina, con un sistema represivo y regulatorio de una materia en permanente evolución -como lo es la tributaria- sin actualización desde hace casi quince años; diez de los cuales fueron posteriores a la debacle económico-institucional del 2001, lo que produjo que la voluntad inicial del legislador de castigar a los grandes evasores quedara totalmente desvirtuada. En ese marco, si por la razón que fuera, descartamos la aplicación del principio de la ley penal más benigna, ¿no surge palmario el sentimiento de injusticia si se condena hoy con pena de prisión a quien durante el 2011 evadió por un monto de \$110.000, siendo que al mismo tiempo, quien en el 2012 evadiera por \$390.000 no sería objeto de reproche penal?” En idéntico sentido puede plasmarse actualmente, es decir, ¿no surge palmario el sentimiento de injusticia si se condena con pena de prisión a quien en 2017 evadió por un monto de \$400.000, siendo que al mismo tiempo, quien en el 2018 evadiera por \$1.490.000 no sería objeto de reproche penal?;

d. “Llevemos nuestro ejercicio mental un poco más allá y pensemos, qué hubiera ocurrido si la Ley Penal Tributaria no hubiera sido actualizada (por falta de unidad en el proyecto, ausencia de mayorías, o lo que fuere), mientras que el proceso inflacionario se hubiera profundizado, quedando los montos mínimos del tipo penal en situación irrisoria; ¿podría hablarse de inconstitucionalidad de la norma penal por exceso de punición, ante una desproporción entre el bien jurídico protegido y el medio empleado para resguardarlo? Ni hablemos de un caso de devaluación mayor o cambio de signo monetario sin la correspondiente actualización normativa”.

Por último, considero de suma relevancia analizar la cuestión expuesta a lo largo del presente trabajo desde la óptica del actual artículo 16⁴⁰ del actual Régimen

⁴⁰ Artículo 16 Régimen Penal Tributario: “En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Penal Tributario, en tanto abre nuevamente la posibilidad de extinguir la acción penal por pago.

En este sentido, si analizamos la aplicación de la ley más benigna con referencia a este artículo, no caben dudas de que configura una ley penal más favorable para el imputado.

Ahora bien, la ley más benigna, que es aquella que deja al autor concreto en una mejor posición, habilitando un menor ejercicio del poder punitivo⁴¹, se debe aplicar en bloque.

Así lo dispuso la Corte Suprema⁴² al señalar que “... *está descartada la posibilidad de aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad que establece el artículo 2 del Código Penal, distintos regímenes legales en forma parcial, al exigir que la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo, se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideran no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena*”.

Precisamente, “...no resulta admisible hacer una mutilación de normas y aplicar una mixtura de reglas de uno y otro régimen jurídico, dado que el concepto de “sucesión” normativa justamente presupone que tales regímenes nunca coexistieron temporalmente, por lo que si el juzgador los aplicara sesgadamente, estaría creando una tercera ley –o régimen jurídico- inexistente y, en definitiva, el juez estaría legislando”⁴³.

⁴¹ *Ibíd.* 14 a).

⁴² CSJN: “Mocillo de Hermello, Elena M. c/la Nación Argentina (ANA) s/demanda contenciosa” 12/2/1987; “Revello, Carlos Agustín y otro s/abuso de autoridad en los términos del artículo 248 del C.P.” 21/11/2006.

⁴³ *Ibíd.* 18.

En idéntico sentido ha sentenciado la Cámara Federal de Casación Penal, Sala III⁴⁴, manifestando que “...el Tribunal con su conformación unipersonal al momento de modificar la calificación legal, decretar la prescripción de las actuaciones y dictar así el sobreseimiento del imputado Escudero combinó preceptos de distintos ordenamientos legales tomando las disposiciones más benignas de cada uno de ellos...”. Agrego que “...este imperativo impide a los jueces construir una norma con los aspectos más benévolos de leyes sucesivas –quienes de lo contrario, aparecerían finalmente sustituyéndose al legislador en la valoración de la conducta-, en clara oposición al principio según el cual compete al Poder Legislativo establecer las disposiciones que contemplen los hechos punibles y las respectivas sanciones...”.

Entonces, si analizamos el Principio de Ley Más Benigna desde el artículo 16 del nuevo Régimen Penal Tributario, resulta a todas luces más favorable al imputado. Consecuentemente, deviene necesaria la aplicación en bloque de este régimen más favorable, incluyendo en el mismo a los nuevos límites cuantitativos dinerarios.

Una postura contraria a la manifestada ut supra, configuraría una conculcación de los principios fundamentales de raigambre constitucional.

Como se ha demostrado la temática de los límites cuantitativos dinerarios continua generando grandes debates, y lo seguirá haciendo, en tanto nos encontramos en un país con recurrentes crisis económicas que generan depreciación monetaria, tornando necesaria la actualización de dichos límite. Y, más allá de la postura que se adopte en cuanto a la naturaleza jurídica, lo cierto es que la actualización de los límites cuantitativos dinerarios fijados en la ley penal tributaria constituye ley más benigna.

⁴⁴ Cámara Federal de Casacion Penal, Sala III: “Grasso, José Luis y otros s/recurso de casación” 24/11/2016; “Escudero, Jorge Raúl” 23/4/2018.

Estudio de Derecho Comparado entre el Derecho Penal Tributario de Argentina y Panamá

Por Javier Mitre

I. Introducción.

El Derecho Penal Tributario de Argentina y Panamá (Aspectos Generales).

Debe tenerse en cuenta que la Argentina, de acuerdo con el modelo constitucional, es un país federal; por lo tanto, las provincias deben gozar de autonomía en materia fiscal. En cambio, Panamá es un país que se caracteriza por un sistema político que se divide en un gobierno central y gobiernos locales denominados municipios.

En este trabajo de finalización del curso de postgrado sobre el Derecho Penal Tributario en donde hemos estudiado distintos aspectos como la autonomía del Derecho Tributario; sus fuentes; el Derecho tributario sustantivo y formal; El Derecho constitucional tributario: principios que regulan la materia. La relación jurídica tributaria: hecho imponible y obligación tributaria. Mecanismos de extinción de la obligación tributaria. El sistema impositivo y previsional nacional y local (Ciudad Autónoma de Buenos Aires y provincias) y de otras jurisdicciones, lo hemos enmarcado desde el punto de vista del Derecho Comparado, haciendo un comparativo entre los principales aspectos dogmáticos del régimen penal tributario de Argentina y de nuestro país Panamá.

- El art. 28, 11.683: **La AFIP podrá compensar de oficio** los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la AFIP y concernientes a períodos no prescriptos, comenzando por los más antiguos y, aunque provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

II. Evasión o Defraudación Fiscal y la Elusión Fiscal.

Es de absoluta necesidad distinguir legalmente los delitos de las infracciones, tanto aduaneros como tributarios, no dejando lugar al arbitrio judicial que actualmente permite que similares hechos, para algunos sean delitos, para otras infracciones y con suerte para los privilegiados, sólo ajustes administrativos.

Concepto de Elusión Fiscal.

No hay doctrinalmente un concepto unívoco a qué se considera elusión fiscal.

Distinguidos autores consideran la elusión como una acción lícita tendiente a lograr la no concreción del hecho imponible.

El Dr. **Vicente Oscar Díaz** la define como: "La acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo"

El **Dr. Folco**, considera que la elusión fiscal es la utilización de medios jurídicos lícitos para procurar o eliminar la carga tributaria.

Se reconoce que posiblemente los antecedentes a estas posturas vienen del maestro **DINO JARACH**, el cual sostuvo que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes en obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Otros juristas como **Héctor Villegas** consideran la elusión fiscal como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.

Reservan el término “economía de opción”, al empleo no abusivo de formas jurídicas.

El Dr. **Juan Carlos Bonzón Rafart** se inclina por denominar “elusión fiscal” al abuso de formas que configuran la infracción tributaria.

El Dr. Bonzón cita el **artículo 47**, inc. e) del texto ordenado en 1998 de la Ley 11.683.

Más allá de las diferencias terminológicas, lo importante es clarificar cuándo el uso de formas jurídicas inapropiadas es considerado ilícito tributario.

Para muchos doctrinarios, la elusión fiscal constituye una especie de evasión fiscal, y algunas tributarias han abogado por equiparar la conducta elusiva a la evasiva con el objetivo de facilitarle a la autoridad fiscal la persecución del fraude.

El Dr. Bonzón, aboga por un análisis que inicie de la concepción de que la evasión es la especie y la elusión es el genero.

El alcance interpretativo de las formas infraccionales que prevén el abuso de formas jurídicas en el ordenamiento legal tributario argentino admite como principio general que son actos lícitos, las formas jurídicas del derecho privado empleadas por los contribuyentes, aunque ellas tiendan a evitar o aliviar las consecuencias tributarias.

Ya hace mucho tiempo el **Dr. Giuliani Fonrouge**, señalaba lo siguiente:

“Para que la elusión fiscal pueda significar actitud punible, no basta el uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas, sino que es menester inexcusablemente, que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, según razonable apreciación”

Distinguiéndose tres condiciones de punibilidad del proceder:

- 1) Uso de formas o estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas.
- 2) Intención o propósito deliberado de disminuir la carga tributaria.
- 3) Razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.

La relación entre los **artículos 2do y 47**, inc. e) de la Ley 11,683 de 1998, que señalan lo siguiente:

Art. 2do.

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal

intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

A su vez, el **art. 47** inc. e) prescribe “Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando ... inc. e). Cuando se declaren o hagan valer tributariamente formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio, siempre que ello oculte o tergiverse la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones con incidencia directa sobre la determinación de los impuestos.”

De ambas normas, se deduce que el contribuyente que se valga de formas jurídicas “manifiestamente adecuadas o impropias”, con el fin de “ocultar o tergiversar” la realidad o finalidad de sus actos jurídicos debe ser sancionado con multa de dos (2) hasta (10) veces el importe del tributo evadido por cometer defraudación fiscal.

La adecuación sancionatoria entra conflicto, cuando también se debe atender a las conductas que se consideran delito de evasión fiscal, ya que coinciden en lo descrito en la siguiente norma:

Artículo 1 de la **Ley 24.769** que indica:

ARTICULO 1º — “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 tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”

Señala la doctrina argentina, que, de un análisis simplista del tema, permitiría solucionar el problema mediante la aplicación del monto defraudado, impuesto como condición objetiva de punibilidad para configurar el delito.

Así podría sostenerse que la defraudación menor a los \$ 400.000 es infracción y la mayor a tal monto es delito. Si bien acarrea una solución práctica, no se compadece con un profundo análisis jurídico sobre la coexistencia de los ilícitos dolosos, previstos en dos cuerpos legislativos distintos y no juzgados por una misma jurisdicción.

Finaliza el **Dr. Bonzón**, señalando que la coexistencia de los ilícitos previstos por la Ley Penal Tributaria y la de Procedimientos, que la solución debe buscarse en la aplicación de la teoría del concurso aparente o impropio y consecuentemente, mediante el desarrollo de los principios de especialidad, consunción y/o subsidiariedad.

Panamá.

- Posibilidad de aplicar conjuntamente una sanción administrativa y otra penal.

De acuerdo en lo dispuesto en las normas vigentes de la Ley 76 de 2019 (CPT) es posible.

La sanción de la autoridad judicial producto de una sentencia condenatoria no excluirá la imposición de sanción administrativa, salvo que la sanción por delito incluya un componente pecuniario, de acuerdo en lo dispuesto en el artículo 262 de la Ley 76.

El concepto de **Elusión Fiscal**, en Panamá Ley 76 establece lo siguiente:

Elusión fiscal. La realización de actos o negocios con una finalidad distinta a la de la ley, y sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario en fraude a la ley tributaria.

1. **Contravenciones o infracciones.** Las infracciones o contravenciones tributarias calificadas en leves y graves cuando se violen obligaciones formales.
2. **Evasión fiscal administrativa.** Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia de la Administración Tributaria cuando el supuesto monto defraudado sea inferior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año).

La evasión será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 y 287 de la Ley 76 de 2019.

3. **Defraudación fiscal penal.** Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia del Ministerio Público cuando el supuesto monto defraudado sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año).

La defraudación fiscal será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 y 287 de la Ley 76 de 2019

4. **Planificación fiscal o economía de opción.** Conducta que busca la fórmula legítima y autorizada para lograr el mismo efecto económico de otros negocios gravados, sin caer en el hecho impositivo de un determinado tributo, o sufriendo una carga menor que en el otro negocio. La planificación fiscal no será una conducta sancionable, de acuerdo con la Ley 76 de 2019.
5. **Fraude a la ley.** Las actuaciones realizadas por parte del obligado tributario o contribuyente con la intención de aplicar normas dándole un sentido contrario al establecido en la ley, las cuales conllevan ahorro o no pago de un impuesto por una actividad.

- Cobro de la deuda tributaria independiente de una pena de multa: ¿en sede administrativa o penal?

Será en sede administrativa, ya que **la deuda tributaria** estará constituida por el tributo debido, los adelantos, los pagos fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, las cantidades percibidas o que se debieron percibir, los recargos exigibles legalmente, los intereses moratorios y las sanciones pecuniarias.

Integrarán parte de la deuda tributaria los montos establecidos en las sentencias judiciales ejecutoriadas, producto de sanciones pecuniarias como consecuencia de una condena por defraudación fiscal penal en la esfera judicial por procesos cuya competencia escapa de la Administración Tributaria por ser de una cuantía igual o superior a los trescientos mil balboas o dolares americanos (B/.300,000.00), excluyendo multas, recargos e intereses.

En estos momentos debemos señalar que, en Panamá, se está llevando a cabo un proceso de **transición** normativa, en materia de normas procedimentales y sustantivas tributarias, lo que incluye el régimen sancionador tributario.

En este sentido, debemos indicar que los ilícitos tributarios sancionados como infracciones administrativas (faltas administrativas) tributarias, por incumplimientos de deberes formales (presentación tardía de declaraciones de impuestos, no expedir facturas, etc.) se mantienen en gran parte regulados en el **Código Fiscal** de Panamá, desde la **Ley 8 de 1956**, y otras en leyes especiales, y esto a pesar de que mediante la **Ley 76 de 2019**, recientemente se crea el **Código de Procedimiento Tributario** de Panamá, basado principalmente en el modelo de Código Tributario elaborado por el CIAT y otros organismos internacionales, en el cual se fija un nuevo régimen sancionador sobre las infracciones administrativas (deberes formales) y por obligaciones de fondo cuando el umbral sea inferior a US\$ 300,000.00 por conductas dolosas y las causales por el nuevo delito fiscal de defraudación fiscal penal, también caracterizado por conductas dolosas, tipificado en el **Código Penal de Panamá** mediante la **Ley 70 de 2019**, creándose un sistema mixto, dependiendo de un umbral para determinar si estamos ante un delito defraudación o una infracción administrativa, señalándose que estamos ante el delito cuando el umbral o monto supuestamente defraudado es igual o superior a trescientos mil dólares US\$ **300,000.00** en un período fiscal, denominándolo de manera particular como delito de **defraudación fiscal penal** y cuando es inferior a US\$ **300,000.00** una infracción administrativa denominada también de manera particular como **evasión fiscal administrativa**.

Es decir, aún los ilícitos tributarios sancionados como infracciones administrativas, se rigen por lo dispuesto en el Código Fiscal, ya que el Código de Procedimiento Tributario, si bien ha entrado en vigencia, lo ha hecho de manera parcial (Se espera su entrada en vigencia plena en el año 2022), quedando pendiente por entrar en vigencia, el nuevo régimen de sanciones por infracciones administrativas y sólo están vigentes las ahora causales del delito de **defraudación fiscal penal**, establecido en el Código Penal de forma general, atendiendo esta tipicidad del delito, a la modalidad de “ley penal en blanco”, como la modalidad en que se aprobó este delito fiscal en Panamá en el año 2019 y esas mismas causales, vigentes por la infracción administrativa de **evasión fiscal administrativa**.

Panamá ha sido uno de los últimos países de Latinoamérica que adopta como normas de procedimiento tributario lo dispuesto en el Modelo de Código de Tributario CIAT, regulando la materia tributaria en el **Código Fiscal desde 1956**, que a su vez, vino a sustituir el **Código Fiscal de 1916**, siguiendo el modelo de codificación de recopilación de leyes fiscales (tributarias y no tributarias), pero carente de conceptos y principios generales del derecho tributario, y con un régimen sancionador, que si bien acogió todas las conductas sancionables como infracciones administrativas, con las conductas de defraudación fiscal por impuestos nacionales, el propio Código Fiscal dispuso que para el caso de las infracciones bajo la categoría defraudación fiscal, la determinación de su gestión, desarrollo y consumación debían atender a lo dispuesto en la Ley penal común, tanto para la determinación del “delito de defraudación fiscal” como el procedimiento de investigación y sanción.

Cabe destacar que, por disposición de la Corte Suprema de Justicia de Panamá, aplicaba para la investigación de las conductas de defraudación fiscal por impuestos nacionales, el mismo procedimiento de investigación y sanción aduanero, y los vacíos de este procedimiento complementado con el proceso judicial penal. *

Código Fiscal (Ley 8 de 1956).

Artículo 1321. “Las sanciones por infracciones de carácter fiscal que se impongan de conformidad con las disposiciones de este Código serán sin perjuicio de la aplicación de otras penas por la autoridad judicial, cuando dichas infracciones impliquen además hechos delictuosos.”

Artículo 1323. “En cuanto no se opongan a las disposiciones de este Código regirán para las infracciones fiscales las de la ley Penal común acerca de la gestión, desarrollo y consumación de los delitos, participación de los inculpados, circunstancias eximentes, graduación de las penas que deban aplicarse en

consideración a las circunstancias modificativas de responsabilidad; reincidencia; extinción de la acción Penal y de las Penas, y responsabilidades civiles.”

***Artículo 1329.**” Los vacíos en el procedimiento penal establecido en este Libro se llenarán por las disposiciones del Código Judicial y las leyes que lo adicionen y reformen, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la respectiva actuación.”

Es este sentido, en definitiva las infracciones administrativas en Panamá, se regulan en leyes distintas a los “ahora” delitos tributarios, y que se mantienen en el Código Fiscal por algunos ilícitos tributarios, dependiendo del impuesto o régimen fiscal, así como otras leyes recientemente aprobadas que modifican el Código Penal y crearon el Código de Procedimiento Tributario para la República de Panamá, que a su vez, remite al Código Fiscal por conductas de defraudación fiscal adicionales a las fijadas en el Código de Procedimiento Tributario por otros impuestos nacionales.

En el Código Penal complementado por las causales con el Código de Procedimiento Tributaria y el Código Fiscal en donde se regulan actualmente las infracciones administrativas. (Modalidad de Ley Penal en Blanco).

Tal como ya lo hemos señalado, desde el año 2019 en Panamá, se tipifica en el **Código Penal panameño** el nuevo delito de defraudación fiscal penal mediante la Ley 70 de 2019, adicionándose el **capítulo XII al Título VII del Libro Segundo del Código Penal**, que comprende a los artículos **288-G al 288-J** mediante el cual se tipifica la defraudación fiscal penal “simple” y “agravada”.

Dicha creación del delito de defraudación fiscal penal se lleva a cabo bajo la modalidad conocida como **“Ley penal en blanco”**, al establecerse que el tipo penal que describe la acción general se debe complementar con las conductas definidas en el **Código Procedimiento Tributario** mediante la Ley 76 de 2019, específicamente en los artículos **284 al 286**, que, a su vez, remiten a otras causales por otros impuestos al Código Fiscal.

Cabe destacar que en el mes **julio** de este mismo año **2020**, la Corte Suprema de Justicia de Panamá se pronuncio con respecto a la constitucionalidad o no, sobre esta modalidad adoptada de “ley penal en blanco” para la tipicidad del delito de defraudación fiscal penal.

En este sentido, la **Corte Suprema de Justicia de Panamá** mediante ***sentencia de 17 de julio de 2020**, señaló lo siguiente:

Estas normas no serán contrarias al principio de legalidad si es posible determinar dos cosas:

1. Encontrar con certeza la norma jurídica (legal o reglamentaria) a la que remite la norma penal en blanco para complementarse, es decir, encontrar con certeza la norma que consagre el precepto o presupuesto, que describa la conducta que la norma penal en blanco sanciona, y;
2. Que la descripción que se haga de la conducta punible en la norma que complementa a la norma penal en blanco cumpla con las exigencias de claridad, concreción y precisión.

Lo que a juicio de la **Corte Suprema de Justicia de Panamá** se cumple a cabalidad y, por lo tanto, considera perfectamente constitucional la modalidad adoptada del delito fiscal bajo la modalidad de “ley penal en blanco” en atención a las siguientes consideraciones que destacan de tal pronunciamiento.

Una Descripción General, del presupuesto general cuando se indica que:

“Quien en beneficio propio o de un tercero y con intención incurra en defraudación fiscal contra el Tesoro Nacional de la República de Panamá y afecte la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos correspondientes...”

Una Condición de la Conducta penal que “la pena prevista en el presente artículo solo será aplicable cuando el monto defraudado del tributo en un periodo fiscal sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/, 300,000.00), sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo de la suma.”

Al final del primer párrafo se establece la sanción del tipo penal descrito estableciendo que “... será sancionado con prisión de dos a cuatro años”

“la conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el Código de Procedimiento Tributario,” con lo cual se establece la Ley que le complementa.

“Todos los comportamientos que recriminen sobre defraudación fiscal, ocurridos después del **13 de febrero de 2019*** deberán ser juzgados de acuerdo con el Código Penal y procedimiento previsto en el Código Procesal Penal.”

* 13 de mayo de 2019. (Tres meses después entraron en vigor las causales con la Ley 76 de 2019).

Es importante destacar que los antecedentes jurisprudenciales nos indican que a pesar de que la defraudación fiscal en Panamá fuera considerada como una infracción administrativa o falta administrativa, antes de la reciente tipificación en el Código Penal, nunca fue impedimento para la colaboración recíproca entre diferentes Estados, tal como se puede observar en la siguiente diligencia judicial, en la que se cita el ahora derogado **artículo 752** del Código Fiscal y que regulaba las causales de defraudación fiscal del impuesto sobre la renta, expedida por la Sala Cuarta de Negocios en el año **2016**:

“EXHORTO, LIBRADO POR EL JUZGADO PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO JUDICIAL DE SAN JOSÉ, COSTA RICA, DENTRO DE LA CAUSA PENAL N 14000018-0618- PE, CONTRA RUDELMAN ROCHWERGUER Y OTROS. PONENTE: JOSÉ E. AYÚ PRADO CANALS. PANAMA, CATORCE (14) DE MARZO DE DOS MIL DIECISÉIS (2016).”

“El Director General Encargado de Asuntos Jurídicos y Tratados del Ministerio de Relaciones Exteriores, ha remitido a la Sala Cuarta de Negocios Generales de la Corte Suprema de Justicia, mediante Nota A.J. No.1275 de 15 de mayo de 2015, la Asistencia Judicial Internacional librada por el Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de San José, Costa Rica, dentro de la causa penal No.14-000018-0618-PE, seguida en contra YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER Y OTROS por el delito de defraudación fiscal.”

“La Sala Cuarta de Negocios Generales es competente, en virtud de lo establecido en el numeral 3 del artículo 100 del Código Judicial, para recibir los exhortos y comisiones rogatorias librados por tribunales extranjeros, determinar su cumplimiento en el territorio de la República de Panamá y el funcionario o tribunal que debe cumplirlo.”

“En ese sentido, observa la Sala que el proceso que da origen a la presente solicitud de asistencia judicial internacional guarda relación con el proceso penal seguido a YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER Y OTROS por un delito de defraudación fiscal.”

“Comoquiera que la solicitud efectuada por las autoridades costarricenses no tiene fundamento en tratados de asistencia legal mutua en materia penal, se entiende que el mismo será recibido y tramitado bajo las reglas del principio de reciprocidad ofrecida para casos similares por el Estado Requirente; tomando como parámetros, el respeto al ordenamiento positivo interno y la costumbre internacional.”

Corresponde determinar su viabilidad en el territorio panameño, en atención al orden público internacional dice el fallo:

“Lo solicitado por las autoridades de la República de Costa Rica encuentra fundamento en la causa penal que se le sigue a los señores YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER y WOLF

LEIB RUDELMAN ROZGOVITZ, por el delito establecido en el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Inducción a error a la administración tributaria (Defraudación Fiscal Tributaria) en perjuicio de la Hacienda Pública de Costa Rica.”

“El ordenamiento jurídico panameño contempla en el artículo **752 del Código Fiscal**, el concepto de “defraudación fiscal” señalando lo siguiente:

“Artículo 752. Incurre en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos...”

“De lo anterior se infiere que las autoridades de la República de Costa Rica investigan a los señores YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER y WOLF LEIB RUDELMAN ROZGOVITZ, por el delito de Inducción a Error a la Administración Tributaria, previsto y sancionado por el artículo 92 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.”

“Dicha conducta, evidentemente, se adecua a la prevista en el numeral 1 del artículo 752 del Código Fiscal panameño, citado.

En mérito de lo expuesto, la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA DE NEGOCIOS GENERALES, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, **DECLARA VIABLE Asistencia Judicial Internacional** librada por el Juzgado Penal del Segundo Circuito Judicial de San José, Costa Rica, dentro de la causa penal No.14-000018-0618-PE, seguida en contra YOAV RUDELMAN ROCHWERGUER Y OTROS por el delito de defraudación fiscal.; y **ORDENA** que la misma sea diligenciada por la Secretaría de la Sala Cuarta de Negocios Generales.”

En conclusión, podemos indicar que los ilícitos tributarios también se sancionan en Panamá definitivamente como delito, en el Código Penal, complementado con el Código de Procedimiento Tributario y el Código Fiscal, con cual Panamá da un paso importante en cuanto, a elevar la gravedad de una conducta reprochable como sería la defraudación fiscal penal por grandes contribuyentes principalmente, y a su vez, refuerza sus mecanismos para la asistencia penal internacional y de cooperación global en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

III. Delitos Comunes Fiscales en Argentina.

El título tercero de la **Ley 24.769** del Régimen Penal Tributario llamada Ley Penal Tributaria LPT tipifica tres delitos:

1. La insolvencia fiscal fraudulenta.
2. La simulación dolosa de pago.
3. La alteración dolosa de registros.

Insolvencia fiscal fraudulenta

ARTICULO 10. — “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare

o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.”

(Artículo sustituido por art. 9° de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

Simulación dolosa de pago

ARTICULO 11. — “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”

(Artículo sustituido por art. 10 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

Alteración dolosa de registros

ARTICULO 12. — “Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.”

(Artículo sustituido por art. 11 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

ARTICULO 12 bis. — “Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.”

(Artículo incorporado por art. 12 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011)

Ha sido dejados de lado, tanto en lo relacionado con su estudio, como en su aplicación efectiva, frente a eje central de la ley penal tributaria.

Siguiente la línea de la investigación llevada a cabo por el Dr. Juan Álvarez Echagüe, observaremos las cuestiones comunes de estos tres delitos de **Argentina**, y si estos delitos están tipificados en **Panamá** o no.

En principio en **Panamá**, estas conductas entrarían por el delito que se tipifica en argentina a modo de analogía o derecho comparado como el delito de “Simulación Dolosa de Pago” y el de “Alteración Dolosa de Registros” de acuerdo, con el caso en particular en cualquiera de los delitos contra administración pública llevada a cabo por funcionarios de la DGI, que comprende el Código Penal panameño, que pueden ser cualquiera de los siguientes delitos:

- De peculado
- De la concusión
- De la corrupción de funcionarios públicos.
- De los abusos de autoridad e infracción de los deberes de los funcionarios públicos.
- De la usurpación de título y funciones públicas.

- De la resistencia a la autoridad.
- De los ultrajes y otros delitos contra los funcionarios públicos.
- De la violación de sellos y de las sustracciones en las oficinas públicas.

Sin embargo, no encontramos un tipo penal por insolvencia fiscal fraudulenta en Panamá. En la Legislación panameña, específicamente en el **Decreto de Gabinete 109 de 1970** donde aún se regulan las facultades de la DGI se establece que la misma puede adoptar medidas cautelares (Secuestro o Embargos de Bienes) para garantizar el cobro de los impuestos, aún antes de su determinación de la obligación tributaria, cuando tenga suficientes sospechas de que una persona natural o jurídica en Panamá pueda traspasar la titularidad de sus bienes, con el objeto de evitar el pago de una potencial obligación tributaria.

La delimitación de los alcances de estos delitos de lesión y peligro respecto de cada tipo penal son una característica común de estos delitos.

Según lo establecido en la doctrina argentina, estos delitos tienen las siguientes características comunes:

- 1) Sujeto Pasivo; 2) Sujeto Activo; 3) Bien Jurídico Tutelado; 4) Delito Doloso; 5) Pena Privativa de Libertad; 6) Ámbito de Aplicación.

- **Sujeto Pasivo.** En los tres delitos es el Estado Nacional quien ejerce la competencia tributaria que posee el Poder Ejecutivo, a través de la Administración Tributaria que en Argentina se denomina, Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y que en Panamá se conoce como la Dirección General de Ingresos (DGI). Es decir, en Panamá el sujeto pasivo es el Estado y cuya responsabilidad por la denominada Dirección Activa del Tesoro Nacional y Administración de las Rentas le corresponde al Poder Ejecutivo ejercido a través, del Ministerio de Economía y Finanzas y a su vez, por la Dirección General de Ingresos.
- **Sujeto Activo.** Es común para estos tres delitos, el aspecto relacionado al sujeto activo, indicándose que cualquier persona puede ser quien cometa estos ilícitos, toda vez, que la normativa no exige características especiales en el sujeto. Esto significa que puede quedar sujeto a la imputación del delito, una persona que no tiene la categoría de obligado tributario o contribuyente; sino que puede ser un tercero ajeno a la relación jurídica tributaria.
- En este punto, se hace una observación en atención al delito de alteración dolosa de registros. Ya que se asume, que en los demás delitos quienes incurrir en la conducta típica lo hacen para intentar beneficiar al sujeto pasivo de la obligación tributaria (Insolentándolo o simulando el pago). En cambio, cuando se alteran registros, puede válidamente pensarse en que quiera perjudicarse al obligado al pago incrementando las sumas que debe abonar al Fisco.
- Hay que decir que, en Panamá, se han dado situaciones de alteraciones al sistema etax 2.0 por parte de funcionarios en beneficios de contribuyentes y algunos de estos casos has sido objeto de denuncia ante el ministerio público por parte de las autoridades de la Dirección General de Ingresos, por delitos contra la administración pública.
- **3. Respetto del bien jurídico tutelado.** En el caso de estos tres delitos, lo que se protege es la Hacienda Pública. En el caso de Panamá el bien jurídico a proteger es el Tesoro Nacional.
- La Hacienda Pública en Argentina es el bien jurídico que el ordenamiento tributario tutela, es decir, garantizar el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, ya que es sólo de esta manera que se dota al Estado de los recursos para que pueda cumplir con los objetivos sociales, para poder hacer viable el desarrollo de la vida en sociedad en un clima de bienestar general.

- Dicha contribución se garantiza, para que la misma sea regular al ejercerse las facultades de fiscalización que son tuteladas mediante la imposición de las denominadas infracciones por incumplimiento de los deberes formales.
- La mera falta de pago es sancionada con sanciones administrativas (multas por incumplimiento al deber material) o con los delitos tipificados en la LPT cuando la defraudación supera ciertos montos.
- Esta sanción por mero impago o incumplimiento de la obligación materia, en Panamá sólo esta sujeta al interés moratorio, salvo que se trate de un caso de evasión fiscal administrativo o defraudación fiscal penal. Sin embargo, debemos señalar que, dentro de los antecedentes en materia de ilícitos tributarios de Panamá, estuvo vigente entre el año 2002 y 2005 (3 años-Ley 61 de 2002) el ilícito tributario denominado sanción por “Omisión de Pago”, el cual establecía además de los intereses moratorios, una multa equivalente al **15%** del monto dejado de pagar y determinado por la Administración Tributaria.
- Se señala o desprende de este análisis, que cuando el bien jurídico a proteger es en atención a una conducta de evasión fiscal, el bien es la Hacienda Pública, de la misma manera en que, si el incumplimiento sólo se circunscribe a deberes formales, entonces estamos ante la protección de las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar, mediante las cuales se tutela la Hacienda Pública.
- **Delitos Dolosos.** Indica la doctrina argentina que al igual que el resto de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria (LPT), las conductas de estos delitos, no pueden ser delitos cuando simplemente se atribuye culpa al sujeto activo.
- **Pena Privativa.** Estos delitos en Argentina tienen una pena de prisión de 2 años como pena mínima y 6 años como pena máxima.
- La **denominación delitos fiscales comunes** responde a la idea de que éstos son aplicables tanto a la materia impositiva como previsional, alcanzando, inclusive, a las sanciones pecuniarias.

IV. MODALIDAD DE LEY PENAL EN BLANCO.

Argentina.

En Argentina el **art. 4°** del Código Penal establece la potestad legal para la elaboración de una teoría general del delito de derecho penal especial adaptada a los “particularismos” del derecho penal especial.

Por ende, las reglas de la “Parte General” del Código Penal aplican en materia penal tributaria por el delito de defraudación fiscal.

En la República Argentina se reconoce la protección al interés colectivo y se reconoce al derecho penal económico como procurador de la protección del orden público económico, con el objetivo de resguardar del Estado su organización y funcionamiento regular, justo, eficiente y expansivo.

En Argentina el derecho penal económico ocupa una posición muy importante, dentro del orden penal, en la forma dual, tanto por razón del derecho administrativa sancionador y de los delitos socioeconómicos.

Entre las conductas nocivas para la economía nacional y el interés comunitario se reconocen: Los sobrepagos, compras y licitaciones viciadas, tráfico y falsas influencias y negociadores, cohechos, abusos de autoridad y sobornos, fraudes contra la administración pública, enriquecimientos ilícitos, peculados, etc.,

Los ámbitos tradicionalmente analizados por la doctrina argentina son el que comprende las ramas penales de derecho tributario, aduanero y régimen cambiario, las cuales pueden llegar a articularse entre sí.

La ley **26.683** define la conducta y la sanción, a la vez que por su **art. 8°** se establece un catálogo de otros ilícitos –la mayoría de crimen organizado y hasta con proyecciones transnacionales- que le sirven de antecedentes al delito de Lavado de Activos, como el tráfico y la comercialización de estupefacientes, el contrabando de armas, la asociación ilícita calificada y/o terrorista, la asociación ilícita para cometer delitos políticos o raciales, fraudes varios contra la administración pública, la prostitución de menores, la pornografía infantil, la financiación del terrorismo, la extorsión, los delitos tributarios y la trata de personas.

El lavado de activos mal habidos, se caracterizan por cuanto se procura su ingreso a la economía legítima con el fin de brindarles apariencia de legalidad.

En Argentina, La defraudación fiscal es un delito especial consumado.

La modalidad de ley penal en blanco deriva de la norma provista por el **art. 4° del Código Penal, ya que** permite concebir un **derecho penal especial** materialmente diferenciado de las figuras de la Parte General, sin afectarse derechos y garantías constitucionales.

LEY 11.179.

CODIGO PENAL DE LA NACION ARGENTINA.

ARTICULO 4°.–“Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario.”

Se destaca que la especialidad se relaciona con la autorización que formula el art. 4° de mención, en cuanto viabiliza la concepción de disposiciones diferentes de las previstas en el Código Penal, o bien aplicar alternativamente, en su caso, su parte general.

Se legaliza así el diseño de delitos regidos bajo presupuestos no necesariamente atados a los regulados por dicha parte general, o lo que es igual, la consagración legislativa de una teoría diferente (o especial) adaptable a las necesidades de tal especialidad de tipo de criminalidad como es la defraudación fiscal.

Posiblemente sea debido a su especificidad que el derecho penal especial, si bien toma parte del régimen penal argentino, habitualmente rige por fuera de dicho código fuente.

Sin embargo, dentro o por fuera del Código Penal, el derecho penal especial es por regla de naturaleza federal.

Lo sanciona el Congreso Nacional, pero lo juzgan, por razones constitucionales, los tribunales nacionales en sede de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o los federales fuera de dicha sede.

Este postulado tiene su excepción en la medida de la existencia del derecho penal económico tributario regulado en las normas locales provinciales y municipales.

Habida cuenta la fuerte influencia de las ramas jurídicas extrapenales que la definen, es evidente que con el derecho de fondo no alcanza para resolver los problemas de la especialidad.

Son tópicos que, si bien estructuralmente son de derecho penal, no puede sostenerse que todo se desenvuelva y pueda resolverse bajo presupuestos generales.

En tales condiciones, en el terreno del derecho penal especial el criterio de remisión al Código Penal actúa restrictiva y subsidiariamente.

Según la doctrina Argentina lo que no se hallase escrito en la ley especial no podría ser suplido automáticamente por la general, salvo, claro está, que ella posibilite una decisión que acuerde mejores garantías, principios o estándares *pro homine* es decir, un relevante criterio interpretativo que establece que toda autoridad perteneciente al poder judicial, legislativo o ejecutivo debe aplicar la norma o la interpretación más favorable a la persona o en este caso al imputado, en cuyo caso el criterio de especialidad debiera transigir a favor de la alternativa más favorable.

Los temas de derecho penal especial deben ser comprendidos y decididos teniendo en cuenta sus propios esquemas teóricos en atención a las normas, instituciones y principios de la especialidad (penales y extrapenales en conjunto), con el objetivo de ser afectado lo menos posible por las teorías tradicionales de los delitos, según el Dr. **SFERCO, EN SU ARTÍCULO. PANORAMA INTEGRADOR DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y TRIBUTARIO**

Se señala que se deben identificar e individualizar los elementos sustantivos del delito como:

La aplicación de la ley, la acción, las modalidades condenatorias, la imputabilidad, la tentativa, la participación criminal, la reincidencia o el concurso de delitos.

Se manifiesta que debe ser pertinente reforzar dos criterios cruciales:

“a) Lo que no se hallase escrito en la ley especial no debiera necesariamente (automáticamente) ser suplido por la general (principio de *lex specialis derogat generali*), y;”

“b) La especialidad permite diversificar el derecho penal para adaptarlo a los requerimientos de las interdisciplinas extrapenales que la nutren, pero jamás debiera ser una excusa para acrecentar el poder de incriminación o pretender colmar supuestas lagunas de punibilidad en exceso de la axiología y normativa constitucional vigente.”

El Dr. **JOSÉ MARÍA SFERCO.**

Destaca que las figuras de la especialidad se abastecen de un número importante normativo tributario no necesariamente penal nutrido de prescripciones de todo tipo, con más principios, doctrina y jurisprudencia que en conexión pasan a conformar un sistema unificado e interdisciplinario de naturaleza penal.

Una suerte de sistemas señala el Dr. Sferco, con base al principio de legalidad y a la licencia legislativa de la **“ley penal en blanco”**, y en especial su contacto con la tributación, exige difíciles operaciones de comprensión por las que se puede infiltrar la discrecionalidad malentendida; esa que da pie a resultados extravagantes y desacertados por incompatibles con la letra y *ratio* de las disciplinas entrelazadas.

El derecho penal tributario argentino se desenvuelve en base a presupuestos propios que lo alejan del derecho penal general, influyéndose mutuamente para dar como resultado normas e instituciones novedosas caracterizadas por “particularismos” sometidos a los siguientes requisitos:

“-a observar en todo momento el cumplimiento irrestricto de los condicionamientos de carácter constitucional aplicables a dichas materias, a fin de que, por carácter transitivo, la resultante penal tributaria configure un producto jurídicamente incuestionable;”

“-a observar que el ordenamiento es una totalidad unificada en la que sus componentes no deben operar aislados, con la finalidad de que todas sus normas, principios, institutos y métodos respectivos interactúen con el mayor grado de plenitud, privilegiando la interpretación que permita su subsistencia

completa en armonía de conjunto y con tendencia a dar primacía a la interpretación que más derechos acuerde al imputado frente al poder estatal, comenzando por los mejor posicionados en el orden jerárquico de preferencia, y,”

“-a respetar en el mayor grado que sea posible la *ratio juris* esencial de las normas, principios generales y dogmática del sistema, tanto en el plano material o sustantivo, como en los administrativos o formal y procesal.”

El derecho penal tributario argentino reúne todas las características que lo distinguen como “especial”, como caracterización sustantiva que posibilita la creación de instituciones y reglas de derecho penal ni limitados por el Código Penal.

La especialidad del derecho penal tributario tiene base en la extrapenalidad y en la interdisciplina jurídica y se concibe a partir de la concurrencia de conductas específicas ligadas al derecho tributario y a puniciones de carácter penal.

El derecho penal tributario argentino puede desarrollarse tanto en sede administrativa como judicial, no implica una consideración diversificada o diferente de las garantías o principios constitucionales involucrados, tanto respecto al derecho tributario, como a los de la rama penal.

Por su naturaleza recaudatoria y represivo el Poder Ejecutivo no cuenta con ninguna prerrogativa jurídica especial que le permita relativizar o desvalorizar las garantías constitucionales inherentes al derecho penal liberal argentino.

Los procedimientos y procesos en materia penal tributaria, tanto en el campo infraccional o por infracción administrativa, como en el delictual, tiene características propias en comparación al derecho procesal penal clásico.

Panamá.

El delito de defraudación fiscal penal en Panamá se fija bajo **la modalidad de ley penal en blanco**, y la misma se ajusta a las características, ya que hace una descripción general de la conducta y con ello establece el presupuesto general del tipo penal al que hace alusión la norma, constituyendo la defraudación fiscal en una conducta punible en nuestro ordenamiento jurídico penal y establece la ley le complementa, es decir, el Código de Procedimiento Tributario (Ley 76 de 2019).

Los delitos tributarios, incluyendo las sanciones previstas para cada uno de ellos.

- **Artículo 288-G.** Código Penal. (Ley 70 de 2019). “Quien en beneficio propio o de un tercero y con intención incurra en defraudación fiscal contra el Tesoro Nacional de la República de Panamá y afecte la correcta determinación de una obligación tributaria para dejar de pagar, en todo o en parte, los tributos correspondientes, será sancionado con prisión de dos a cuatro años.

La pena prevista en el presente artículo solo será aplicable cuando el monto defraudado del tributo en un período fiscal sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/. 300,000.00) sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo de la suma.

La conducta penal incluida en este artículo se aplicará tal como está definida en el Código de Procedimiento Tributario.”

Es importante resaltar que, debido a la reciente introducción al ordenamiento jurídico de Panamá, el delito de defraudación fiscal penal, como delito tipificado en el Código Penal aún no existe jurisprudencia que sirva de antecedentes a este nuevo delito.

- **Artículo 284. Defraudación fiscal penal o evasión fiscal administrativa.**

“Se entiende por la evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal las formas o conductas establecidas adoptadas por un contribuyente para no pagar o disminuir sus impuestos violentando la ley con carácter doloso.

La evasión fiscal administrativa será de naturaleza administrativa cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia de la Administración Tributaria cuando el supuesto monto defraudado sea inferior a trescientos mil balboas (B/.300000.00), excluyendo multas, recargos e intereses. Si es igual o superior a esta cifra, será competencia del Ministerio Público bajo la configuración del delito de defraudación fiscal penal.

Se calificarán como evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal aquellos ilícitos tributarios en los que se hayan utilizado intencionalmente medios fraudulentos para no pagar o pagar menos en impuesto sobre la renta y todas sus modalidades, entendiéndose por tales:

1. Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o los registros establecidos por la ley.

Se consideran anomalías sustanciales:

- a. El incumplimiento absoluto de la obligación de llevar la contabilidad o los libros o los registros establecidos por la ley.
- b. Llevar dolosamente contabilidades distintas, que referidas a una misma actividad y ejercicio económico no permitan conocer la verdadera situación de la empresa.
- c. Llevar con falsedad los libros de contabilidad o los libros o registros establecidos por la ley, mediante la alteración de asientos, registros o importes, siempre que resulte en una alteración significativa de su responsabilidad tributaria, y mantener o llevar facturación falsa de sus operaciones comerciales.
- d. Destruir intencionalmente los registros contables obligatorios o dejarlos en estado de ilegibilidad.

Cuando el ilícito tributario sea calificado como evasión fiscal administrativa competencia de la Administración Tributaria, se impondrá una multa de tres cuartas partes a tres veces el valor de los tributos dejados de pagar.

En todos los casos anteriores y las demás causales dispuestas en el Código Fiscal en donde se determine que el monto posible a defraudar sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, la defraudación fiscal penal será considerada un delito común que será de competencia del Ministerio Público.”

Es importante señalar que el **artículo 284** de la Ley 76 de 2019 (CPT) hace referencia al impuesto sobre la renta y todas sus modalidades, las cuales están descritas en el Código Fiscal como el Impuestos a las Ganancias de Capital, Dividendos y otros.

Artículo 285. Evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal en el impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios. “Comete evasión o defraudación fiscal por concepto del impuesto sobre la transferencia de bienes corporales muebles y la prestación de servicios quien se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de estos:

- “1. Realice actos o convenciones, utilice formas manifiestamente impropias o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro la omisión total o parcial del pago del impuesto.
2. Omita, a sabiendas, de manera intencional, documentar sus operaciones de transferencias gravadas cuando esté en la obligación legal de hacerlo, y practique deducciones al impuesto sin que estén debidamente documentadas.
3. Omita, a sabiendas, de manera intencional y con premeditación, registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes a este impuesto y los utilice en sus declaraciones ante la Administración Tributaria, con el fin de disminuir total o parcialmente el pago del impuesto.
4. Realice la percepción o retención de este impuesto y no lo declare o entregue a la Administración Tributaria, en un plazo de **ciento ochenta días calendario**, contado a partir de la percepción o retención del impuesto.

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 1, 2 y 3 se sancionará con multa no menor de tres cuartas partes a tres veces el de la suma defraudada.

En el caso del numeral 4, se sancionará con una multa no menor de una a tres veces el impuesto dejado de pagar.

Según los grados de participación o autoría, las sanciones se dividirán entre quienes resulten responsables.

En todos los casos anteriores en donde se determine que el monto posible a defraudar sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300 000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, la defraudación fiscal penal será considerada un delito común que será de competencia del Ministerio Público.

La Administración Tributaria no podrá imponer multas o sanciones administrativas cuando el contribuyente u obligado tributario sea sancionado en la esfera judicial.”

Es importante señalar que el **artículo 285** de la Ley 76 de 2019 (CPT) hace referencia al ITBMS similar al IVA en otras jurisdicciones.

Artículo 286. Evasión fiscal administrativa o defraudación fiscal penal. “Incorre en evasión o defraudación fiscal en materia de impuesto de inmuebles el contribuyente que, a sabiendas, de manera intencional y con premeditación, se encuentre en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de estos:

1. Simule actos jurídicos que impliquen reducción del valor catastral u omisión parcial o total del pago del impuesto para sí o para otro.
2. Realice el fraccionamiento de un bien inmueble sujeto al impuesto, dentro de los supuestos indicados en el **artículo 763-A del Código Fiscal**, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto para sí o para otro.

3. Realice falsas declaraciones de demoliciones totales o parciales, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto para sí o para otro.
4. Realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias o simule un acto jurídico que implique el desvío de la norma y le permita beneficiarse de la congelación del impuesto de inmuebles y de cualquier otro beneficio o incentivo tributario no destinado originalmente para quien sea el propietario beneficiario del bien inmueble que finalmente esté disfrutando del tratamiento especial, para reducir el valor catastral u omitir total o parcialmente el pago del impuesto para sí o para otro.
5. Participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones tipificadas en los numerales anteriores.

La evasión fiscal administrativa de que trata este artículo será sancionada por la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Economía y Finanzas con multa de tres cuartas partes a tres veces la suma defraudada.

En todos los casos anteriores y los demás dispuestos en el Código Fiscal y leyes especiales en los cuales se determine que el monto posible a defraudar sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300 000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, la defraudación fiscal penal será considerada un delito común que será de competencia del Ministerio Público, y de no superar dicho monto será de conocimiento de la Dirección General de Ingresos.

La Administración Tributaria no podrá imponer multas o sanciones administrativas cuando el contribuyente u obligado tributario sea sancionado en la esfera judicial.”

Es importante señalar que el **artículo 286** de la Ley 76 de 2019 (CPT) hace referencia al impuesto de inmuebles, similar al impuesto predial o las propiedades en otras jurisdicciones.

V. PRESCRIPCIÓN ADMINISTRATIVA Y PENAL

• PLAZOS EN EL ÁMBITO PENAL Y ADMINISTRATIVO.

En Argentina.

Artículo 56 LPT.

Las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en ella previstas prescriben:

- a) “2Por el transcurso de **5 años en el caso de contribuyentes inscriptos**, así como en el caso de contribuyentes no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS o que, teniendo esa obligación y no habiéndola cumplido, regularicen espontáneamente su situación.
- b) Por el transcurso de **10 años en el caso de contribuyentes no inscriptos**.
- c) Por el transcurso de 5 años respecto de los créditos fiscales indebidamente acreditados, devueltos o transferidos, a contar desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que fueron acreditados, devueltos o transferidos.”

Artículo 57 LPT.

“Comenzará a correr el término de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, **desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento** de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen.”

Tesis Civilista vs Tesis Autonomista. (Por Fabiana Schafrik).

Artículo **2532 CC y C.** “En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”

Artículo **2560 CC y N.** “El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local”.

Ver **Sentencia**. CSJN. “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones- Dirección General de Rentas y otros s/ demanda contencioso-administrativa” 5/11/19. La Corte aplica la doctrina de “Filcrosa” pero las deudas reclamadas eran de los períodos fiscales (1987 y 1997) por lo que fueron constituidas y se tornaban exigible antes del dictado del Código Civil y Comercial actual.

En el caso de los delitos fiscales.

El **artículo 62** del Código Penal reza: “La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:

1. A los quince (15) años, cuando se tratare de delitos cuya pena fuere la reclusión o prisión perpetua.

2. **Después de transcurrido el máximo de duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con reclusión o prisión, no pudiendo, en ningún caso,** el término de la prescripción exceder de doce (12) años, ni bajar de dos (2) años;

3. A los cinco (5) años, cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación perpetua;

4. Al año (1), cuando se tratare de un hecho reprimido únicamente con inhabilitación temporal;

5. A los dos (2) años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”. Hay que resaltar que lo que se extingue por prescripción es la pretensión penal, como el poder de perseguir ante los Tribunales de Justicia el castigo de los responsables del delito.

El agente fiscal o el juez de Instrucción dependiendo, reitero, del organigrama judicial provincial son quienes no deben suspender, interrumpir ni hacer cesar la acción penal pública y deben promover y ejercer dicha acción en la forma prevista por la ley procedimental correspondiente.

En este sentido, los delitos de evasión fiscal es de 6 años correspondientes a los años de la pena máxima.

En Panamá.

En el ámbito penal, si atendemos a lo dispuesto en el Código Penal, cuando indica que el plazo de prescripción es igual al máximo de la pena de prisión, toda vez, que la pena de prisión por el delito de defraudación fiscal penal es de cuatro **(4) años**.

Código Penal. Artículo 116. Plazos de prescripción.

“La acción penal prescribe:

1. En un plazo igual al máximo de la pena de prisión correspondiente al delito imputado.
2. Al vencimiento del plazo de tres años, cuando se trate de delitos sancionados con penas no privativas de libertad.
3. En un plazo igual al doble del máximo previsto en la ley para los delitos de peculado, enriquecimiento injustificado y delitos patrimoniales contra cualquiera entidad pública.
4. En los delitos de terrorismo, contra la humanidad y desaparición forzada de personas, no prescribirá la acción penal.”

Es decir, en materia procesal penal se toma el numeral uno del **artículo 116**, que toma un plazo igual al máximo de la pena de prisión correspondiente al delito imputado.

En el caso de la prescripción en el **ámbito administrativo**, hay que señalar que sigue vigente lo dispuesto en el Código Fiscal, toda vez, que las nuevas reglas de prescripción fijadas en la Ley 76 de 2019 (CPT) aún no han entrado en vigor, con relación a la prescripción para las acciones sancionatorias.

En sentido veamos lo dispuesto en el artículo 1324 del Código Fiscal.

Código Fiscal. Artículo 1324.

“La acción Penal por las infracciones fiscales prescribe a los diez (10) años contados desde el día de la infracción. La pena por las mismas infracciones prescribe en el mismo plazo a contar desde la ejecutoria de la resolución que la imponga.”

Ante lo dispuesto en este artículo el plazo de sanción por infracciones administrativas reguladas en el Código Fiscal es de 10 años.

De igual manera, este artículo aplicaría para los casos por **evasión fiscal administrativa**, es decir, por las conductas dolosas que lesiones el Tesoro Nacional y no superen los trescientos mil balboas o dólares americanos (US\$) (B/. 300,000.00).

- **INICIO DEL CÓMPUTO.**

Para los casos del inicio del cómputo, se debe tener en consideración el momento preciso en que se cometió el hecho punible en atención a la causación del impuesto o hecho imponible del impuesto.

En el caso del impuesto sobre la renta, el cual responde a un período de una anualidad bajo el régimen general de impuesto sobre la renta, se deben valorar diferentes circunstancias, en atención si estamos ante un contribuyente omiso o con inexactitudes “**dolosas**” en ambos casos, al momento de presentar su declaración de rentas.

Esto es así, porque puede ocurrir que un contribuyente realice una conducta considerada de defraudación fiscal penal, como la carencia absoluta de llevar de contabilidad en un período fiscal con el que coincidentemente no presente una declaración jurada de rentas, y luego de una auditoría fiscal por la dirección general de ingresos se determine que existen indicios o un mínimo probatorio de defraudación por esas omisiones y dicha diligencia sea reconocida por el Tribunal Administrativo Tributario, por lo que, al presentarse la denuncia ante el Ministerio Público por la dirección general de ingresos, la acción penal deberá iniciarse dentro de los **cuatro (4) años** como máximo al **período fiscal** auditado.

También hay que mencionar los casos cuya periodicidad están dentro de la categoría de impuestos definitivos, es decir, que se causan en un momento específico y no en un período fiscal, como sería el caso del impuesto de ganancia de capital por compraventa de bienes inmuebles o muebles.

Frente a esta posición hay que señalar, que debe prevalecer lo dispuesto en el Código Penal en materia de prescripción, ya que sólo se fija el tipo penal de la defraudación fiscal penal, y se hace remisión a la Ley 76 de 2019 (CPT) para complementar las causales que tipifican el delito.

Sin embargo, los artículos que regulan los aspectos relacionados a las nuevas reglas de prescripción de la obligación tributaria, siguen sin entrar en vigencia, por parte de dicha Ley 76, por lo tanto, se deben seguir las reglas que establecen los plazos de prescripción para el cobro de impuestos y para las acciones sancionatorias que nos da el **Código Fiscal**, entre las cuales se destaca el no reconocimiento de la prescripción de oficio para el cobro de impuestos por parte de la Administración Tributaria de Panamá, salvo cuando han entrado en vigencia normas moratorias o de amnistía y de forma transitoria.

Código Penal. Artículo 119. Inicio del plazo.

“La prescripción de la acción penal correrá, para los **delitos consumados**, desde el día de la consumación; para los **continuados y permanentes**, desde el día en que cesaron, y para **las tentativas**, desde el día en que se realizó el último acto de ejecución.

...”

Frente a lo dispuesto en el **artículo 119** del Código Penal, el delito de defraudación fiscal penal no es un delito permanente, ya que la obligación de pagar un impuesto, como el impuesto sobre la renta, está ligado a un momento específico, como en el caso de Panamá en donde el momento consumativo se produce en la fecha de vencimiento del plazo para declarar y/o pagar el impuesto, por ende, consideramos es un delito consumado.

En Panamá, junto con la declaración jurada de rentas, el contribuyente presentará una declaración estimada de la renta que obtendrá en el año siguiente al cubierto por la declaración jurada.

Dicha renta según la declaración estimada no deberá ser inferior a la renta indicada en la declaración jurada.

No obstante, cuando la declaración estimada refleje un saldo menor que la declaración jurada, esta quedará sujeta a las investigaciones de todas las razones y comprobaciones en que se sustenta, a fin de determinar su veracidad.

La liquidación y el pago del impuesto sobre la renta se harán de acuerdo con la declaración estimada.

El ajuste, entre la declaración jurada y la declaración estimada que cubran un mismo año, se hará a la fecha de la presentación de la declaración jurada, y si el ajuste da por resultado un saldo favorable al Estado, deberá cancelarse a más tardar el 31 de marzo de ese mismo año o dentro de los tres meses siguientes al cierre del período fiscal, en cualquiera de las entidades bancarias autorizadas, por lo tanto, es desde esta fecha que inicia plazo de prescripción para efectos del delito de defraudación fiscal penal.

Si el ajuste antes referido fuera favorable al contribuyente, será aplicado para cancelar las partidas de su declaración estimada. Si persistiera saldo favorable, le será acreditado a futuros pagos o compensado a otros tributos, o devuelto en caso de que no tuviera que pagar ningún otro tributo, salvo que otra disposición legal brinde un tratamiento especial, de acuerdo con el artículo 710 del Código Fiscal.

Por otro lado, en el ámbito administrativo, se puede observar aplica el artículo 1324 del Código Fiscal.

Código Fiscal. Artículo 1324.

“La acción Penal por las infracciones fiscales prescribe a los diez (10) años contados desde el día de la infracción. La pena por las mismas infracciones prescribe en el mismo plazo a contar desde la ejecutoria de la resolución que la imponga.”

De acuerdo con lo dispuesto, es este artículo los **diez (10) años** se cuentan desde el día de la infracción, por lo que, se debe atender de acuerdo con el momento de la infracción o al momento del no pago, producto de conductas de evasión fiscal administrativa, ya sea por un impuesto con un plazo específico para pagar después de cumplido un período fiscal o en los casos de los impuestos definitivos.

- **CAUSAL DE SUSPENSIÓN E INTERRUPCIÓN.**

Las causales que pueden suspender o interrumpir los plazos de prescripción por la acción penal por el delito de defraudación fiscal penal esta dispuestas en el **artículo 118** del Código Penal.

Artículo 118. “Interrupción del plazo. El plazo de la prescripción de la acción penal se interrumpe en los siguientes casos:

1. Por la formulación de la imputación.
2. Por el acuerdo de mediación o conciliación.
3. Por la suspensión del proceso a prueba.
4. Mientras no se cumplan las obligaciones de la conciliación.
5. Mientras el imputado no cumpla con sus compromisos de prestar testimonio, según lo dispone el artículo 220 de este Código.

La prescripción interrumpida corre de nuevo desde el día de la interrupción.”

Debemos recordar que, en Panamá, de acuerdo con lo establecido en el artículo 127 de la Ley 76 de 2019 (CPT) el Ministerio Público no podrá interponer la acción penal, hasta que la dirección general de ingresos presente formal denuncia, y será a partir de ese momento que empiecen a considerarse los casos que pueden generar la interrupción del plazo de prescripción en el ámbito penal.

Hay que señalar que, en el ámbito administrativo, si bien se fija un período de prescripción para fijar una sanción a una infracción administrativa de acuerdo con el artículo 1324 del Código Fiscal vigente, no se establece nada en cuanto a la interrupción de este plazo de prescripción.

Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 1329 del Código Fiscal los vacíos en el procedimiento penal administrativo fiscal, se llenarán con las normas del código judicial y las que la reformen.

Código Fiscal. Artículo 1329.

“Los vacíos en el procedimiento penal establecido en este Libro se llenarán por las disposiciones del Código Judicial y las leyes que lo adicionen y reformen, en cuanto sean compatibles con la naturaleza de la respectiva actuación.”

Es importante señalar, que no se puede confundir las causas de interrupción de los plazos de prescripción para sancionar, con los plazos para ejercer la facultad de cobros de impuestos de la dirección general de ingresos, como serían los dispuestos en el artículo **738** del Código Fiscal.

Artículo 738.

“El término de la prescripción se interrumpe:

- a. Por auto ejecutivo dictado contra el contribuyente;
- b. Por promesa de pago escrita del contribuyente debidamente garantizadas; y,

c. Por cualquier actuación escrita del funcionario competente encaminada a cobrar el impuesto.”

En conclusión, la Administración Tributaria de Panamá, tiene que analizar qué casos pudieran ser compatibles, con lo dispuesto en el Código Procesal Penal en materia de interrupción del plazo de prescripción para interponer sanciones por infracciones tributarias.

- **VINCULACIÓN ENTRE LA PRESCRIPCIÓN PENAL Y LA PURAMENTE TRIBUTARIA.**

Debemos indicar, que actualmente se produce un desfase entre la prescripción penal y la puramente tributaria, principalmente, debido a la decisión de administración gubernamental, de plantear el aplazamiento de la entrada en vigor en plenitud de la Ley 76 de 2019 (CPT) ya que, en dicha norma se fija las siguientes reglas que buscan precisamente vincular los plazos de prescripción penal con los puramente tributarios.

“**Artículo 88. Plazo y cómputo de prescripción.** El plazo y cómputo general de prescripción tienen el objetivo de mantener la cuenta corriente de los contribuyentes saneada con las deudas tributarias efectivamente cobrables.

Prescriben de oficio y en forma automática:

1. A los cinco (5) años, los impuestos indirectos, y a los cinco (5) años, los impuestos directos:

...

...

c. La facultad de la Administración Tributaria para imponer sanciones tributarias, contados desde la fecha en que se cometió la infracción sancionable, incluyendo la evasión fiscal administrativa.

d. **El informe** que sirve de fundamento para que la Dirección General de Ingresos presente una denuncia penal por defraudación fiscal penal ante el Ministerio Público por indicios de actividad dolosa en contra del Tesoro Nacional por cuantía igual o superior a los trescientos mil balboas (B/.300,000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, como suma supuestamente defraudada al fisco.

...”

Cabe destacar que la pena de prisión del proyecto de ley original para la fijación del delito de defraudación fiscal era de **2 a 5 años** de prisión y en el debate en la Asamblea Nacional se fijo de **2 a 4 años**, tal como quedo en la Ley 70 de 2019, que modificó el Código Penal, sin embargo, el debate sobre el proyecto de ley, mediante el cual se creó la Ley 76 de 2019 (CPT) se estaba llevando en otra comisión de la Asamblea Nacional de forma paralela, sin embargo, debido a ciertas discrepancias de índole políticas y no técnicas, no se pudo mantener la vinculación adecuada de las normas, ni la fecha para su entrada en vigencia.

En Panamá, las penas de **2 a 4 años**., son penas cortas privativa de libertad que pueden ser reemplazadas por el juez de cumplimiento por arresto de fines de semana, días-multas, o trabajos comunitarios. **Artículo 102** del Código Penal, (reemplazo de penas cortas).

Ante esta situación, existe una marcada desvinculación entre las normas de prescripción penal y las puramente tributarias, ya que la prescripción penal para la acción penal, por el delito de **defraudación fiscal penal**, será de **cuatro (4) años**, mientras que, por las infracciones tributarias, tanto por el

incumplimiento de obligaciones formales, como por la **evasión fiscal administrativa** será de **diez (10) años**.

VI. SANCIÓN A LAS PERSONA JURÍDICAS

Las sanciones a las personas jurídicas son una realidad en **Argentina**, pese al debate que inclusive hoy existe en la dogmática de este país, y en las dificultades propias de asignarles responsabilidad penal.

En este plano es esencial atribuir responsabilidades a las personas humanas, equivalente a las personas naturales (accionistas) en **Panamá**, que representan a las personas jurídicas, es decir, es necesario que se verifique la responsabilidad penal para poder, en consecuencia, condenar a la persona jurídica.

Más allá de las posiciones dogmáticas que, con fundamentos muy sólidos insisten sobre la imposibilidad de responsabilizar penalmente a los entes ideales, la responsabilidad penal de las personas jurídicas se adiciona al **Código Penal** de Argentina con la reforma introducida por la **Ley 26.683 de 2011** y establece lo siguiente en su artículo 304:

Artículo 304: Cuando los hechos delictivos previstos en el artículo precedente 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 el valor de los bienes objeto del delito.
2. **Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder de diez (10) 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 de diez (10) 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 jurídica.

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.

Lo que hizo el legislador argentino fue delinear la posibilidad de responsabilizar y sancionar penalmente a las personas jurídicas por la comisión del delito de lavado de activos, lo que constituyó una reacción a los requerimientos del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), quien puso como condición para que la República Argentina se mantuviese como miembro de dicho organismo que se procediera a efectuar una serie de drásticas modificaciones legales y operativas en el régimen de prevención y persecución del lavado de activos.

Es claro que la norma tipifica la actividad delictiva desarrollada por una persona jurídica.

Panamá.

En Panamá, desde el año **1999**, mediante sentencia de 5 de julio de 1999, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, declara que el artículo 1259 del **Código Fiscal** era, y es constitucional.

Código Fiscal. Artículo 1259.

“Cuando el inculpado sea una persona jurídica, los cargos se formularán a su representante legal. Respecto a contrabandos o defraudaciones cometidas por medios de naves, los cargos se formularán a sus capitanes respectivos.”

En dicha sentencia se estableció que dicho artículo era aplicable por el “**funcionario de instrucción**” (**De la DGI**) para formular los cargos al representante legal de una persona jurídica cuando ésta sea inculpada de la **comisión de un delito fiscal (defraudación fiscal en el Código Fiscal)**, ya que las personas jurídicas, si bien se reconoce no tienen entidad física, sino moral, y no pueden concurrir ante la autoridad para escuchar los cargos en su contra, hacer los descargos correspondientes y presentar las pruebas a su favor, **entonces deberá concurrir su representante legal**, quien actuará en esta calidad, lo que hoy día se establece en el Código Procesal Penal en el artículo 97 y dispone la notificación de la investigación penal en el representante legal, sin que esto signifique necesariamente que sea el sujeto imputado o sancionado.

Con posterioridad se introducen al ordenamiento penal, normas regulatorias sancionatorias de las personas jurídicas, por los denominados delitos financieros, y es con la Ley 70 de 2019 que modifica el Código Penal, que se introduce la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos de defraudación fiscal penal, en su **artículo 288-I**.

Código Penal. Artículo 288-I. “Cuando una persona jurídica sea utilizada en algunas de las conductas descritas en el presente capítulo o sea beneficiada por estas, será sancionada con multa no menor del importe del tributo defraudado ni mayor del doble del importe del tributo defraudado.

La pena prevista en el presente artículo solo será aplicable cuando el monto defraudado del tributo en un período fiscal sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/. 300,000.00), sin incluir multas, recargos e intereses en el cálculo de la suma.

En los casos inferiores a trescientos mil balboas (B/. 300,000.00) la competencia será de la autoridad competente.”

Con la reciente reforma y tipificación del delito de defraudación fiscal penal, de igual forma se establece la penalización de las personas jurídicas por el delito de defraudación fiscal penal establecida en el artículo **288-I** del Código Penal, cuya particularidad es el límite de la sanción pecuniaria hasta un máximo de un duplo del monto de defraudado.

VII. Autoría y Participación

En el Régimen Penal Tributario de **argentina**, resulta bastante común que los ilícitos correspondan en común a de sujetos.

Mientras más compleja sea la maniobra evasora, es probable que se requiera la participación de más sujetos.

Se señala en la doctrina argentina que si la actividad se lleva a cabo dolosamente (con intención y voluntad de delinquir), no hay ninguna duda que su colaboración los convierte en cómplices, es decir partícipes de aquella decisión del autor del delito (primarios y/o secundarios).

El autor es quien ha tomado la decisión de llevar a cabo el ilícito, distinguiéndose de sus cómplices, precisamente, por ser quien puede desistir de su cometido o consumarlo. Se dice que es autor quien posee el “dominio del hecho”.

Todos aquellos que intervienen en un delito participan de él, cada uno con su propio grado: autor, coautor, instigador, cómplice primario o secundario.

En el Código Penal de Argentina en los artículos 45 a 49 se regula la participación criminal.

PARTICIPACION CRIMINAL

ARTICULO 45.- “Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo.”

ARTICULO 46.- “Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad. Si la pena fuere de reclusión perpetua, se aplicará reclusión de quince a veinte años y si fuere de prisión perpetua, se aplicará prisión de diez a quince años.”

ARTICULO 47.- “Si de las circunstancias particulares de la causa resultare que el acusado de complicidad no quiso cooperar sino en un hecho menos grave que el cometido por el autor, la pena será aplicada al cómplice solamente en razón del hecho que prometió ejecutar.

Si el hecho no se consumase, la pena del cómplice se determinará conforme a los preceptos de este artículo y a los del título de la tentativa.”

ARTICULO 48.- “Las relaciones, circunstancias y calidades personales, cuyo efecto sea disminuir o excluir la penalidad, no tendrán influencia sino respecto al autor o cómplice a quienes correspondan. Tampoco tendrán influencia aquéllas cuyo efecto sea agravar la penalidad, salvo el caso en que fueren conocidas por el partícipe.”

ARTICULO 49.- “No se considerarán partícipes de los delitos cometidos por la prensa a las personas que solamente prestaren al autor del escrito o grabado la cooperación material necesaria para su publicación, difusión o venta.”

Según el Régimen Penal Tributario la **Ley 27.430**, se entiende que el Contador, aún en el ejercicio irregular de sus tareas, no podrá ser autor del delito de evasión, ya que éste será ejecutado por el obligado (responsable o ajeno). Por ende, tampoco se considera que proceda respecto del profesional la coautoría del ilícito.

Se señala que solo cabe asignar responsabilidad en materia penal tributaria de a aquellos profesionales de Ciencias Económicas que en el ejercicio de su actividad y en el desempeño del rol de asesores, liquidadores, síndicos, auditores, etc., verifiquen su participación en grado de dolo y en forma personal en el hecho delictivo, por los que, le puede aplicar en cada caso la figura de complicidad (primaria o secundaria).

Panamá.**SITUACIÓN DE PROFESIONALES ASESORES JURÍDICOS, CONTABLES, TRIBUTARIOS.**

En el Código Penal de Panamá, se refleja una división tripartita en las formas de participación delictiva.

Primero está la **autoría**, luego la **complicidad** y finalmente la **instigación**.

Las mismas están consagradas en el Libro Primero sobre la Ley Penal en General, Título I sobre la Aplicación de la Ley Penal, Capítulo VII sobre Autoría y Participación, que van desde el **artículo 43 hasta el artículo 47**. La autoría está regulada en el artículo 43 de la siguiente manera: “Es autor quien realiza, por sí mismo o por interpuesta persona, la conducta descrita en el tipo penal.”

(art. 43) De esto se desprende que la participación delictiva puede realizarse a través de una autoría.

En materia de infracción administrativa, hay que seguir lo dispuesto en el artículo **1323**.

Artículo 1323.

“En cuanto no se opongan a las disposiciones de este Código regirán para las infracciones fiscales las de la ley Penal común acerca de la gestación, desarrollo y consumación de los delitos, **participación de los inculpados**, circunstancias eximentes, graduación de las penas que deban aplicarse en consideración a las circunstancias modificativas de responsabilidad; reincidencia; extinción de la acción Penal y de las Penas, y responsabilidades civiles.”

Cabe mencionar que entre las normas pendientes de entrar en vigor con la Ley 76 de 2019 (CPT) y están previstas para el año 2022, están las siguientes:

Artículo 267. Opiniones profesionales. “No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones, proyecciones, estudios o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos y a su aplicación financiera, contable, tributaria o legal en el marco del giro ordinario de los negocios de los contribuyentes.

Tampoco se reputará como complicidad la elaboración de estudios sobre alternativas de tributación, siempre que dichos estudios se fundamenten en argumentos razonables sobre la aplicación e interpretación de la ley, los reglamentos y las normas internacionales de información financiera, aun cuando estos resulten en una disminución de la obligación tributaria.

No se considerará como ilícito tributario la conducta que se derive de la aplicación de criterios de interpretación otorgada a las normas jurídicas tributarias, así como las normas financieras adoptadas por la República de Panamá, ni el refrendo de las declaraciones de impuestos u opiniones sobre estados financieros.

De igual manera, se establece que serán sancionados aquellos profesionales que sean reincidentes en las conductas establecidas en los artículos 19 y 20.”

Dicha norma fue complementada por los profesionales de Panamá afines a la asesoría fiscal tributaria, con el objetivo, de evitar que por el simple hecho de ejercer su profesión no fueran considerados cómplices de manera automática, en caso de que su cliente fuere considerado un contribuyente defraudador del fisco.

VIII. Conclusión

1. Tanto en **Argentina** como en **Panamá**, se da la coexistencia de los ilícitos previstos por la Ley Penal Tributaria y la de Procedimientos, y la solución debe buscarse en la aplicación de la teoría del concurso aparente o impropio y consecuentemente, mediante el desarrollo de los principios de especialidad, consunción y/o subsidiariedad.
2. En **Argentina** los delitos comunes fiscales han sido desarrollados en la Ley especial penal tributaria, y son considerados como delitos meramente subsidiarios de los restantes que define y estructura la Ley (Evasión Fiscal); en cambio en **Panamá** se debe atender a otros delitos del Código Penal para aplicar sanciones por estas conductas que se describen en Argentina como delitos comunes fiscales.
3. En **Argentina** la modalidad de ley penal en blanco para tipificar el delito fiscal deriva de la norma provista por el **art. 4° del Código Penal, ya que** permite concebir un **derecho penal especial** materialmente diferenciado de las figuras de la Parte General, sin afectarse derechos y garantías constitucionales y en **Panamá** deriva del Código Penal en su artículo 288-G que remite al Código de Procedimiento Tributario (Ley 76 de 2019) para complementar el delito con las conductas de defraudación fiscal.
4. En **Argentina** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por la presente ley y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras prescriben en el transcurso de 5 años en el caso de contribuyentes inscriptos y 10 años en el caso de contribuyentes no inscriptos, y en el caso de los delitos de evasión fiscal es de 6 años correspondientes a los años de la pena máxima. Por su parte los delitos tributarios en **Panamá**, de acuerdo con el Código Penal será de 4 años bajo la misma regla del máximo de la pena.
5. La responsabilidad penal de las personas jurídicas se adiciona al **Código Penal de Argentina** con la reforma introducida por la **Ley 26.683 de 2011**. Con la Ley 70 de 2019 que modifica el Código Penal, se introduce la responsabilidad penal en Panamá de las personas jurídicas por delitos de defraudación fiscal penal, en su **artículo 288-I**, sin embargo, hace años en **Panamá** se encuentra tipificada la responsabilidad penal de las personas jurídicas por delitos financieros, y más antiguo precedentes según lo dispuesto en el Código Fiscal en materia de evasión fiscal.
6. Se señala en **Argentina** que solo cabe asignar responsabilidad en materia penal tributaria de aquellos profesionales de Ciencias Económicas que en el ejercicio de su actividad y en el desempeño del rol de asesores, liquidadores, síndicos, auditores, etc., verifiquen su participación en **grado de dolo**, lo que en **Panamá** tendrá la misma aplicación de acuerdo con la normativa analizada.

Bibliografía

RIGHI, Esteban: Los delitos económicos cit., en esp. p. 41.

CERVINI, Raúl: Aproximación conceptual integrada al derecho penal económico, en Derecho Penal Económico, tomo I, obra colectiva, Rubinska-Almenar.

Schurjin Coordinadores, Ed. Marcial Pons. Bs. As.-Madrid-Barcelona, 2010, p. 33, en esp. p. 34 y sgts. y sus citas y BORINSKY, Mariano H.: Fraude fiscal, Ed. Didot, Bs. As., 2011, en esp. p. 49 y sgts y sus citas.

JOSÉ MARÍA SFERCO. ARTÍCULO. "Panorama integrador de derecho penal económico y tributario."

Juan Manuel Álvarez Echagüe. "El delito fiscal. Aspectos sustantivos procesales y constitucionales."

Juan Manuel Álvarez Echagüe. Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino.

Juan Carlos Bonzón Rafart. La Elusión Fiscal. Pág. 640 a 647.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

Resolución JG 575/20.

Leyes.

La ley 25.795 (B.O. 17/11/2003) modificatoria de la Ley de Procedimiento Tributario.

La ley 24.769 Penal Tributaria y Previsional (BO 15/1/1997).

La Ley 27.401 Responsabilidad Penal (de la persona jurídica -BO 1/12/2017).

Ley 27.430

Ley **26.683**

Artículo 1 de la **Ley 24.769**

Ley 26.683 de 2011

Código Penal de la República Argentina

Ley 76 de 2019 de la República de Panamá.

Ley 70 de 2019

Código Fiscal de Panamá

Código Penal de Panamá.

La prevención de los delitos tributarios por intermedio de los programas de compliance: un enfoque desde la perspectiva Argentina

Por Rodrigo J. Ranz¹

1. Introducción

La detección, gestión y control del riesgo tributario, en sus distintas manifestaciones, constituye una de las principales preocupaciones de las empresas, independientemente de su volumen de facturación, de su tamaño o del sector al que pertenezcan, cobrando cada vez más relevancia el riesgo inherente al cumplimiento (o, más bien al incumplimiento) de las obligaciones tributarias.

El aumento exponencial del riesgo de incurrir en supuestos de responsabilidad tributaria para los administradores de las mismas, el goteo incesante de modificaciones legislativas y reglamentarias en el ámbito fiscal, las vacilantes interpretaciones jurídicas de las normas por los órganos administrativos y judiciales, el incremento del número de procedimientos de inspecciones efectuados por los fiscos, unido a la posibilidad de la comisión de delitos tributarios, obligan a las empresas a implementar un sistema de gestión eficaz del riesgo tributario, surgiendo entonces como alternativa, el denominado compliance tributario.

En este contexto, resulta preponderante analizar el nuevo paradigma en el que sustenta su origen, este es la relación cooperativa entre la administración tributaria y el contribuyente, su implementación en otros países, es decir los antecedentes internacionales y las particularidades de la nueva fiscalidad en la República Argentina.

Este trabajo también pretende describir en qué consisten los programas de integridad o compliance tributario, en especial los objetivos de un sistema de control para, una vez entendido, determinar su utilidad en virtud del marco jurídico argentino.

Para esto último, pondremos especial atención en el Régimen Penal Empresarial (Ley 27.401), el Proyecto de Código Penal y el Nuevo Código Procesal Penal Federal (Ley 27.482), antecedentes trascendentales para determinar si un programa de compliance puede ser útil para atenuar o eximir de sanciones a los contribuyentes cuyo actuar quede comprendido dentro los tipos delictivos previstos en el Régimen Penal Tributario vigente.

2. La relación cooperativa entre la administración tributaria y las empresas: asoma un nuevo paradigma

Tradicionalmente, el vínculo con el Fisco concebía a un contribuyente obligado a autoliquidar y pagar el tributo y a una Administración que a posteriori, comprueba, liquida y sanciona, en un rol que algunos llaman de policía fiscal (García Novoa, 2019). Este modelo tradicional de relaciones tributarias descansa sobre una estrategia que los anglosajones denominan de “hide and seek”, o “catch if you can”, el clásico juego del “escondite inglés”, en el que los asesores fiscales arriesgan en la ordenación de las actividades

¹ Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Master en Asesoría Fiscal y Dirección Tributaria (Universidad Politécnica de Catalunya – Escuela de Administración de Empresas). Posgrado de Dcho. Tributario Internacional y Europeo (Universidad de Maastrich). Académico Correspondiente de la Academia Aragonesa de Jurisprudencia y Legislación. Profesor de Derecho Tributario (UCES). Profesos Universidad Siglo 21

empresariales o patrimoniales de sus clientes para lograr la menor tributación efectiva posible, ETR (Effective Tax Rate), mientras las Administraciones tributarias juegan la partida tratando de cazar esas fugas de ingresos.

Son muchos los que piensan que es a comienzo de este siglo, el inicio de la crisis de este paradigma de relaciones de confrontación (arriesgo, eventualmente afronto la sanción y, con casi seguridad, litigo), en especial por el acaecimiento de dos hechos significativos, los atentados a las Torres Gemelas del 2001 y la crisis de Enron.

Es entonces cuando en el derecho norteamericano se abre paso de forma decidida todo un movimiento normativo, en torno a la ley "Sarbanes Oxley Act 2002", de responsabilidad social corporativa, de vigilancia más detenida de los movimientos financieros, de regulación atenta de la responsabilidad de los administradores, que se extiende al ámbito de las responsabilidades en materia tributaria.

Se empieza a trabajar ya decididamente en diseñar un marco de cooperación administrativa, de intercambio de información con trascendencia tributaria, de cerco a los paraísos fiscales, que ha alcanzado velocidad de crucero al albur de la última crisis financiera de 2008 y de las disposiciones al respecto adoptadas en la Unión Europea y en la OCDE, en el marco de los acuerdos y trabajos del Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, en la aproximación americana al fenómeno que ha adoptado forma de ley nacional impuesta vía convenios, Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), y, señaladamente, en las iniciativas impulsadas por la OCDE bajo la denominación BEPS (Base Erosion Profit Sifting) (Rozas Valdes, 2016).

Debido a esto, el modelo de relación estaría mutando hacia el "cumplimiento cooperativo" (co-operative compliance), terminología más adecuada a la primogénita "relación cooperativa", puesto que el enfoque se basa en la cooperación con el objeto de asegurar el cumplimiento, es decir que el contribuyente pague los impuestos debidos a su debido momento.

Este paradigma podría deber su origen a una serie de trabajos de colaboración internacional, fundamentalmente impulsados con la Declaración de Seúl de 2006 del Foro de Administración Tributaria (Forum of Tax Administration) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), tomado forma en dos documentos de dicha organización internacional, "The role of Tax Intermediaries", en 2008 y "Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance", de 2013.

Asimismo, la asociación internacional más representativa de los asesores fiscales, la International Fiscal Association (IFA), también ha producido trabajos relevantes al respecto, en particular el resultado del Seminario que se celebró en su reunión de 2012 en Boston. Inicialmente se utilizó la expresión "relaciones reforzadas", sustituyéndose, posteriormente, por la de "relaciones o cumplimiento cooperativo".

Este nuevo enfoque se basa en la confianza mutua, no obstante, el término "relación cooperativa" ha planteado numerosos interrogantes respecto a su naturaleza, dando lugar a dudas, especialmente por la posible desigualdad en el trato fiscal que podría traer aparejado esto, es decir que este tipo de relación afectaría la igualdad ante la ley. Existe en la actualidad cierto consenso en cuanto a que la correcta denominación es la de "cumplimiento cooperativo", ya que no solo denota el proceso de cooperación (la relación), sino que también demuestra su finalidad (el cumplimiento) como componente integral de la estrategia general de gestión de riesgos de las administraciones tributarias: el cumplimiento, que implica el pago de los débitos tributarios debidos, en el debido momento.

Desde la perspectiva de las autoridades tributarias, es un mecanismo de prevención de la planificación fiscal agresiva que promueve el cumplimiento tributario voluntario a partir de un enfoque administrativo basado en un reforzamiento de las actividades de información y asistencia y una tendencia a la colaboración.

Para las empresas, en especial las más grandes, la relación cooperativa implica una aproximación de las autoridades fiscales a la autorregulación empresarial, para así pasar de un control impuesto a un control colaborativo, con el objetivo último de garantizar la correcta aplicación del sistema tributario. La Administración intenta asegurarse de que existe un estándar mínimo de calidad de los marcos de control interno de las empresas, así como adaptar sus actuaciones de control tributario a la efectividad de dichos marcos. Al mismo tiempo, ofrece a las empresas mecanismos que, a cambio de una mayor apertura, les proporcionan información útil para gestionar los riesgos fiscales (mediante la determinación temprana de la deuda tributaria). En otro orden de cosas, la Administración también promueve la extensión de la responsabilidad social corporativa al ámbito fiscal (Sanz Gomez, 2014).

Como señaláramos, la relación cooperativa recibe un importante impulso, en el ámbito internacional, a través de directrices o informes de la OCDE, algunos de los cuales ya hemos mencionado. Aunque la OCDE tiene, según el artículo 5.a) del Convenio que la instituye, la capacidad de establecer normas vinculantes para sus Estados miembros, en la práctica, especialmente en asuntos tributarios, suele emplear mecanismos de soft law² que contienen principios y políticas como respuesta a los problemas que enfrentan los Estados (Vega, 2012: 12).

Se trata de “herramientas técnicas” que despliegan su eficacia “en el plano principalista, de denominación o de tendencia” (Aneiros, 2011: 5). Estos mecanismos son, en el ámbito de la OCDE, una alternativa al derecho vinculante y están destinados a influir no en la producción normativa estatal en sentido estricto, sino en las prácticas de la Administración.

En síntesis, por lo descrito en los puntos anteriores, podemos pensar que en materia tributaria estamos en presencia, tal como lo definen autores prestigiosos, de una verdadera “revolución fiscal” (Malherbe, Tello y Grau Ruiz, 2015). Dentro de este proceso, la fiscalidad está atravesando cambios notorios, pero silenciosos, que se califica como “revolución silenciosa”, afectando al paradigma de las relaciones entre los contribuyentes y la administración tributaria.

2.1. Antecedentes relevantes

Como venimos señalando, la idea de cumplimiento cooperativo refiere a determinadas estrategias que distintas Administraciones tributarias, en especial, la australiana, británica y holandesa, han llevado a cabo en la ordenación y gestión de sus relaciones con las grandes empresas, en aras de obtener de ellas una actitud más cooperativa, disminuir la litigiosidad e incrementar la recaudación.

Esta noción, incide en todas las fases que escalonan el diseño y aplicación del sistema tributario, tanto desde el lado de la Administración como de los obligados tributarios y pasando inclusive por los “intermediarios fiscales” (donde se incluyen, claro está, los asesores fiscales, sean ellos contadores u abogados), con el objetivo de primar la cooperación frente a la confrontación. Como es lógico, se complementa con otras actuaciones, entre las que destacan las incluidas en el plan de acción BEPS.

Dentro de los antecedentes más relevantes, podemos citar:

1) En la Unión Europea, tales medidas se han incorporado, principalmente, a través de la Directiva 2016/1164/CE del Consejo, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que

² El uso del término soft law pone de manifiesto el desbordamiento del sistema tradicional de fuentes del derecho y su incapacidad para expresar la realidad jurídica, tal y como ha señalado la doctrina en el ámbito internacional (Alarcón García, 2010:279) y luego interno. El concepto de soft law carece de un significado unívoco: es más bien un término “comodín” bajo el que se agrupa una gran variedad de instrumentos, cuya expansión es consecuencia de la emergencia de nuevos actores y nuevos discursos jurídicos.

Sanz Gómez (2010) lo define y sostiene que el soft law comprendería todos aquellos instrumentos que son jurídicos desde la perspectiva amplia de derecho que hemos desarrollado en el marco metodológico (tienen como objetivo normar las conductas humanas y se insertan en un determinado sistema que expresa un orden legítimo) pero a los que, sin embargo, un ordenamiento de referencia no reconoce naturaleza jurídica.

inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

La Directiva contiene iniciativas tendientes a fomentar la relación cooperativa en materia tributaria. En primer lugar, la Comisión hizo públicas, a finales de 2016, unas orientaciones para un Código del Contribuyente Europeo. El mismo recopila los principales derechos y obligaciones que regulan las relaciones entre los contribuyentes, entendido el término en un sentido amplio, y las Administraciones tributarias en Europa. Es un modelo de conducta al que los Estados miembros pueden añadir elementos o adaptarlo para satisfacer las necesidades o los contextos nacionales y que debe revisarse con regularidad. Por tanto, no es de estricto cumplimiento, pues carece de efectos vinculantes, al menos en su primera etapa de implantación.

Presenta, como finalidad, garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de ambas partes, así como promover que las Administraciones adopten un enfoque más orientado a los servicios.

Para la Comisión, el Código del Contribuyente Europeo puede ofrecer beneficios a largo plazo por varios motivos. Primero, aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones. Segundo, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones. Tercero, incrementa el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios. Finalmente, se convierte en un posible referente para los Estados miembros.

2) En segundo lugar, el 5 de junio de 2018 se ha publicado, en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. La misma impone a los intermediarios fiscales y, en algunos casos, al propio contribuyente, el deber de notificar a la Administración determinados esquemas que presentan ciertas “señas distintivas”. Estas últimas reflejan que pueden ser potencialmente considerados como de planificación tributaria agresiva.

3) Encontramos también el concepto de “contribuyente certificado”, que formula la propuesta de Directiva presentada por la Comisión Europea para la reforma de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido y que prevé dar similar tratamiento a las operaciones intracomunitarias que a las domésticas. En una primera fase la Comisión quiere limitar el número de transacciones a incluir en el nuevo sistema. Para ello pretende que las Administraciones certifiquen a las organizaciones cumplidoras, de manera que, cuando éstas realicen adquisiciones intracomunitarias, se mantenga el sistema actual de exención en origen y gravamen en destino mediante autorepercusión.

4) Por último, podemos encontrar en España, el dictado de la Norma UNE 19602, redactada por el Subcomité Técnico CTN 307 SC2 Compliance Tributario, presidido por el profesor Martín Fernández y adoptada en el seno de la Asociación Española de Normalización (UNE). Pretende dar pautas de implantación de sistemas de cumplimiento, facilitar el diseño de mecanismos de detección y corrección de incumplimientos y atribuir relevancia probatoria a las certificaciones que acreditan que se cumplen los manuales de buenas prácticas, incluyendo además estructura de alto nivel de ISO. Entró en vigor en el primer semestre del año 2019 y completará el Manual de Buenas Prácticas Tributarias aprobado por la Agencia Tributaria en el Foro de Grandes Empresas.

2.2. El nuevo paradigma en Argentina

Somos conscientes que Argentina carece del principal elemento que signa la relación cooperativa, este sería la confianza mutua entre el fisco y los contribuyentes, no obstante, algunos de sus pilares se vienen implementado desde hace un tiempo a la fecha, en su mayoría aquellos que centran su estrategia en

la gestión de riesgos, con la idea de influir de manera efectiva sobre la actitud cumplidora del contribuyente para lograr su mejora.

En nuestro país, se ha visto una paulatina incorporación de prácticas muy propia de la cultura anglosajona como es el "profiling fiscal" o clasificación de los contribuyentes según el grado de cumplimiento que acrediten, contando siempre para ello con el uso de las nuevas tecnologías³. En muchos países, adquirir la calificación de contribuyente cumplidor tiene múltiples ventajas. Por ejemplo, en Australia las empresas cumplidoras tienen preferencia en la contratación pública.

Cobra relevancia entonces la temática que denominamos "reputación tributaria" como mecanismo de control de los contribuyentes, basada en el grado de cumplimiento del contribuyente de sus obligaciones fiscales, tanto formales como materiales.

Por lo tanto, detentar una inadecuada o mala "reputación tributaria" conlleva un riesgo que denominaremos "reputacional", lo que trae aparejado condiciones fiscales diferenciales para los contribuyentes. En la mayoría de las jurisdicciones provinciales, existen numerosos precedentes, podemos citar el caso de la provincia de Córdoba, donde comenzó a regir el régimen de riesgo fiscal referido al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La Dirección General de Rentas de Córdoba actualmente califica el riesgo de los contribuyentes, según lo establecido en la Resolución 1/17 de la Secretaría de Ingresos Públicos⁴.

A nivel nacional, la AFIP modificó en un tiempo relativamente corto el SIPER, creado en 2005, mediante la R.G. 1974, que es derogada por la R.G. 3985/17 estableciendo este nuevo Sistema de Perfil de

³ Los [algoritmos de big data](#) y [machine learning](#) han allanado el camino hacia la acumulación masiva de datos fiscales y financieros que se explotan para proporcionar servicios financieros novedosos a los consumidores o para aumentar las autoridades con verificaciones de conformidad automatizadas. A este respecto, las [políticas](#) internacionales y de la [UE](#) hacia la recopilación e intercambio de una gran cantidad de datos fiscales y financieros personales para facilitar la innovación y promover la transparencia en el dominio financiero y fiscal se han incrementado sustancialmente en los últimos años. Sin embargo, esta vasta recopilación y utilización de datos fiscales y financieros "grandes" también plantea consideraciones sobre la privacidad y la protección de datos, especialmente cuando estos datos se envían a algoritmos inteligentes para construir perfiles personales detallados o para tomar decisiones automatizadas que pueden afectar excepcionalmente la vida de las personas. En última instancia, estas prácticas de perfilar el comportamiento fiscal y financiero proporcionan un terreno fértil para discriminar el procesamiento de individuos y grupos.

Las nuevas tecnologías permiten a las autoridades fiscales realizar análisis más rápidos y automatizados de grandes cantidades de datos, minimizando errores y ahorrando tiempo. Algunas de estas tecnologías permiten a las administraciones tributarias identificar y agrupar a los contribuyentes en función del riesgo de incumplimiento. En consecuencia, los contribuyentes de "alto riesgo" serán auditados. El Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) de la Unión Europea ha introducido nuevas disposiciones sobre la toma de decisiones automatizada y la forma en que los individuos pueden ser perfilados: la tecnología, como la implementada por las administraciones tributarias, podría presentar dificultades en esta área. Incluso si la elaboración de perfiles y la toma de decisiones automatizada en materia fiscal se incluyen en la excepción más amplia de interés público, es necesario que existan salvaguardas para los derechos de privacidad de los contribuyentes.

⁴ El instituto del riesgo fiscal en los estados subnacionales argentinos fue implementado por primera vez en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través de la RESOLUCIÓN N° 220/AGIP/2008 de fecha 14 de abril de 2008. En este primer antecedente, la Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos, haciendo uso de las facultades conferidas por el artículo 14 inciso c) de la Ley N° 2603, estableció niveles de riesgo según el siguiente rango: Alto, Medio, Bajo y Sin Riesgo Fiscal.

Posteriormente, la Res. 924/AGIP/2012 derogó la Res. 744/AGIP/2011 sin establecer cambios sustanciales y lo mismo acaeció cuando esta fue derogada por la Res. 918/AGIP/2013. Finalmente la Ley 5237 –con vigencia desde el 1° de enero de 2015- Incorporó un nuevo capítulo al Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a continuación del capítulo IX de su título II, denominado "DE LOS AGENTES DE RECAUDACIÓN (RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN) Y DE LOS REGÍMENES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN". Con esta nueva reforma, se entiende que se pretende dar un marco de legalidad al instituto.

Riesgo (SIPER). Se trata de un sistema informático cuyo fin es categorizar a los contribuyentes, de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales y que ahora alcanza a más de cinco millones de contribuyentes que, si están bien calificados, podrán acceder a mejores condiciones fiscales y si no, entrarán en la nebulosa de los contribuyentes "riesgosos".

El contribuyente ahora puede saber si el organismo lo considera "riesgoso" o no, atento que en el sistema se reflejará la categoría asignada para cada mes calendario, determinada sobre la base de una matriz de ponderación. La evaluación se realizará mensualmente y de acuerdo con el comportamiento observado se asignará a cada contribuyente y/o responsable alguna de las siguientes categorías, que en orden de riesgo creciente se indican a continuación:

- Categoría A: Muy Bajo
- Categoría B: Bajo
- Categoría C: Medio y Nuevas Altas
- Categoría D: Alto
- Categoría E: Muy Alto

Las categorías reflejadas en el SIPER serán utilizadas por el Organismo a los efectos de establecer procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social, a cargo de los contribuyentes y responsables. Los parámetros de la matriz de ponderación considerarán la conducta de los sujetos respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, según los datos obrantes en las bases informáticas del Organismo los que podrán ser modificados y serán actualizadas mensualmente para todos los contribuyentes, sobre la base de la información relacionada con el contribuyente y/o responsable, en poder de AFIP.

La Resolución General prevé que cuando el contribuyente y/o responsable considere que los motivos por los cuales se le otorgó la categoría mediante el Sistema no se condicen con la realidad, podrá efectuar una solicitud de reconsideración a través del servicio web "Sistema Registral" opción "Trámites/SIPER", seleccionando "Solicitud de Reconsideración". Dentro de los 7 días corridos de efectuada dicha solicitud, se realizará un nuevo proceso con la información actualizada y el sistema emitirá la categoría resultante, la que será informada al Domicilio Fiscal Electrónico. Sólo podrá realizarse una solicitud por período mensual calendario, a través del servicio web.

De persistir la disconformidad, el contribuyente podrá efectuar un reclamo dentro de los 15 días corridos contados a partir de la fecha de comunicación del resultado del nuevo proceso, ingresando al servicio "Sistema Registral" en la opción "Trámites/SIPER" y seleccionando "Presentación de Disconformidad". Luego de confirmado el envío, se someterá el reclamo a validaciones preliminares cuya admisión o rechazo será puesto en conocimiento del contribuyente y/o responsable en su Domicilio Fiscal Electrónico dentro del plazo de 48 horas. Dentro de los 10 días corridos posteriores, a fin de dar continuidad al trámite el contribuyente y/o responsable deberá presentar una nota (F.206) ante la dependencia en la que se encuentre inscripto, acompañando la documentación respaldatoria que fundamente su reclamo.

La falta de presentación se considerará como desistimiento tácito de la disconformidad iniciada, produciéndose sin más trámite el archivo del mismo. La Administración Federal podrá requerir el aporte de otros elementos que considere necesarios para evaluar su situación. La falta de cumplimiento del requerimiento, dentro del plazo de 15 días corridos contados a partir del día siguiente al de su comunicación en el Domicilio Fiscal Electrónico, será considerado como desistimiento tácito de lo solicitado y dará lugar sin más trámite al archivo de las respectivas actuaciones.

De resultar procedente lo manifestado por el contribuyente y/o responsable, se modificará dentro de los

15 días corridos contados desde la fecha de presentación de la nota o del cumplimiento del requerimiento, en su caso, la categoría asignada la que tendrá efecto desde la comunicación al responsable en su Domicilio Fiscal Electrónico. También podrá utilizarse el recurso previsto por el Artículo 74 del Decreto 1397.

Tal la descripción efectuada precedentemente, el régimen ha creado a nuestro entender una “reputación tributaria” como mecanismo de control de los contribuyentes, basada en el grado de cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, tanto formales como materiales. Estamos en presencia de una metodología que proporciona un marco uniforme y estructurado de calificación de los contribuyentes, basado en elementos que se reflejan en una matriz de riesgo.

Detentar una inadecuada o mala “reputación tributaria” conlleva un riesgo que denominaremos “reputacional”, lo que trae aparejado condiciones fiscales diferenciales para los contribuyentes o como sostiene la norma, estar sometido a “procedimientos diferenciales relacionados con la administración de los tributos y los recursos de la seguridad social”, siendo la principal consecuencia un aumento en la posibilidad de ser fiscalizado.

Ahora bien, entendemos que el principal problema que detenta este sistema es poder conocer donde están definidos los factores de riesgo más relevantes y la preponderancia de cada uno, es decir los que comúnmente resultan ser básicos para valorar correctamente cada casilla de la matriz de riesgos y de esta manera poder establecer criterios prácticos para que el contribuyente evalúe dichos factores de riesgo. Esto es así porque ser calificado de una u otra manera, puede conllevar una sanción lo cual implica que el contribuyente debe tener asegurado ab initio garantizado un debido proceso.

El contribuyente debe poder conocer para su análisis los distintos factores y la importancia relativa de cada uno a juicio del Organismo, que por medio del sistema informático realiza la valoración correspondiente por medio de algoritmos automáticos o referencias numéricas indicativas.

Si bien la Resolución General establece un procedimiento para que el contribuyente efectúe una especie de impugnación cuando considere que los motivos por los cuales se le otorgó la categoría mediante el Sistema no se condicen con la realidad, el mismo ya comienza vulnerando sus garantías porque no conoce cuales son los factores riesgosos que podrían haber evitado que su reputación tributaria quede dañada.

3. El Compliance Tributario

La esencia del “cumplimiento colaborativo”, radica en los sistemas de prevención del riesgo, denominados compliance tributario. El compliance está vinculado, casi exclusivamente, en su rol como eximente de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, puesto que la manera de evitar o mitigar responsabilidades es implementando un programa de integridad adecuado en la empresa, con un buen diagnóstico de los riesgos y un responsable de compliance específico.

Por tanto, los protocolos de cumplimiento y gestión de riesgos fiscales adquieren una enorme importancia como medidas de vigilancia para prevenir delitos tributarios, razón por la cual debe determinarse con claridad las condiciones y parámetros en que se va a producir esta exención de responsabilidad u otros beneficios para los contribuyentes que lleven a la práctica estos sistemas.

No obstante, al decir de García Novoa (2019), los protocolos compliance tributario son el contrapunto de un nuevo modelo de relaciones que se está abriendo paso entre los obligados tributarios y la administración. En especial, entre los contribuyentes personas jurídicas, que desarrollan una actividad empresarial o profesional.

Sin que implique un exceso de simplificación, nos atrevemos a sistematizar para una mejor comprensión que, el cumplimiento cooperativo encuentra su origen en la idea de implementar en las empresas políticas de responsabilidad corporativa y código de buenas prácticas, buscando que estas

incluyan la materia tributaria. Ahora bien, para que se lleve adelante es necesario establecer un sistema de gestión de riesgo fiscal, por medio del cual pueda calificarse a los contribuyentes de cumplidores, los que deberán verificar los estándares de prevención de riesgos tributarios.

La gestión de los riesgos fiscales será abordada por la propia empresa, generalmente apoyadas por un Código de Buenas Prácticas Tributarias, debiendo elaborar aquellas empresas que adhieran al mismo, un Manual de Buenas Prácticas Tributarias que contenga diferentes medidas, entre ellas pautas genéricas de gestión del riesgo fiscal como así también otras para disipar o minimizar el riesgo de contingencias en casos particulares.

El sistema naciente que estamos describiendo, cierra su círculo, por último, con la certificación de los contribuyentes. Esto es así puesto que, si se los califica como cumplidores, alguna entidad deberá verificar oficialmente esta situación, razón por la cual resulta de imperiosa necesidad la búsqueda de algún sistema de certificación efectiva de la gestión tributaria.

3.1. Estructura y esquema de implementación de un sistema de compliance tributario

La importancia asignada a los programas de compliance en las relaciones cooperativas obliga a delimitar con claridad y precisión sus objetivos que, si bien están enfocados en ponderar la responsabilidad penal de las personas jurídicas por los hechos contrarios a la ley tributaria, trasciende significativamente esta finalidad.

En efecto, podría aseverarse que existen tres grandes lineamientos perseguidos a la hora de implementar un programa de cumplimiento. En principio se busca un fin preventivo, ya sea porque a través de los mismos se puede definir la política tributaria de la empresa, como así también fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y prevenir los riesgos de su incumplimiento, para terminar, adoptando sistemas de control y supervisión internos.

Un segundo objetivo consiste claro está, en utilizar el programa como un elemento para exonerar o atenuar la responsabilidad penal y administrativa de la persona jurídica, pero el tiempo de su utilización sería expos, ósea posterior a la consumación del hecho que trae aparejada dicha responsabilidad, diferenciándolo entonces de su función preventiva.

Por último, no podemos dejar de reconocer objetivos secundarios, pero de indudable trascendencia para la empresa. Así tenemos que puede llegar a mejorar la relación con las administraciones tributarias, incidir en la reputación de la empresa y, podría ser vital a la hora de acceder a nuevos clientes y/o proveedores.

Para lograr la consecución de los objetivos descriptos, será necesario llevar adelante una política tributaria que se basamente en:

- a) Exigir el cumplimiento de la legislación tributaria aplicable a la organización.
- b) Debe ser congruente con los fines de la organización.
- c) Prohibir la comisión dolosa de infracciones tributarias y minimizar su comisión culpable o negligente.
- d) Minimizar la exposición de la organización a los riesgos tributarios de forma eficiente o proporcionada.
- e) Proporcionar un marco adecuado para la definición, revisión y consecución de los objetivos de cumplimiento tributario.

- f) Establecer el canal de denuncias y garantizar que el informante no sufra represalias.
- g) Incluir un compromiso con la mejora continua del sistema de gestión.
- h) Explicitar la autoridad e independencia del responsable de buenas prácticas tributarias.
- i) Exponer las consecuencias del incumplimiento de los requisitos de la política de cumplimiento

Además de una clara definición política, la organización deberá establecer un mapa de riesgos tributarios, ponderándolos en alto, medio y bajo, que deberán ser revisados regularmente para adaptarlos a los cambios en la estructura o actividades de la empresa y a los nuevos requisitos u exigencias de cumplimiento tributario. El mapa deberá estar diseñado tener presente las posibles modificaciones en la normativa aplicable, la jurisprudencia o los criterios interpretativos, determinando en consecuencia las consecuencias tributarias en cada caso.

Un adecuado sistema de compliance tributario deberá planificar y controlar tanto las obligaciones tributarias como los procedimientos para su cumplimiento, fijando pautas de actuación como así también los roles de los órganos de gobierno y de la alta dirección de la empresa, que tendrán la responsabilidad de designar un responsable de buenas prácticas tributarias, comúnmente denominado Tax Compliance Officer.

Esta persona, será el responsable de buenas prácticas de la organización y, dependiendo de su tamaño y estructura podrá ser el administrador único, un asesor interno específicamente nombrado para este cargo o que ocupe otro cargo (por ejemplo, controller de alto nivel) pero nunca el propio responsable de la tributación de la compañía. En ciertos casos, cuando el tamaño de la organización sea reducido, podrá ser asesor externo el que cumpla esta función.

La responsabilidad del Tax Compliance será altísima, a él le corresponderá impulsar y supervisar de manera continua la implementación y eficacia del sistema de cumplimiento tributario en todos los ámbitos de la organización, proporcionar apoyo formativo continuo (capacitación), poner en marcha un sistema de información y documentación del sistema de cumplimiento, adoptar e implementar procesos para gestionar la información que provenga del canal de denuncias, analizar si proceden acciones correctivas por desviaciones en el cumplimiento, identificar y gestionar los riesgos tributarios e informar al órgano de gobierno y a la alta dirección sobre los resultados de su análisis, entre otras.

4. El marco jurídico vigente en Argentina para la implementación del compliance tributario

En Argentina no encontramos antecedentes específicos de compliance tributario pero si en otras materias. Así tenemos que, se sancionó la Ley 27.401, que reguló la Responsabilidad Penal Empresaria, determinando una responsabilidad no solo patrimonial para empresas que comentan delitos. La ley penaliza la participación directa o indirecta de toda Persona Jurídica privada en la comisión de ciertos delitos contra la administración pública, sean estos cometidos con su intervención o en su nombre, interés o beneficio (ej. cohecho y tráfico de influencias, enriquecimiento ilícito entre otros delitos).

Respecto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, el debate se viene dando desde hace mucho tiempo, y pese a que la doctrina, en su mayoría, se manifestó a favor del *societas delinquere non potest*, desde hace casi un siglo nuestra legislación ha venido receptando la posibilidad de imponer sanciones a las personas jurídicas, sea por actos de personas humanas cometidos en su seno, o directamente por acciones u omisiones consideradas como propias de la sociedad (Álvarez Echagüe, 2020).

Recordemos que la postura denegatoria del reconocimiento de responsabilidad penal contra las personas jurídicas, exhibió su máxima expresión a nivel jurisprudencial, vía emisión de un voto en minoría en una sentencia de la Corte Suprema, el cual sostuvo (en fundamento a tal denegación) que la conducta humana carecía de su semejante en el acto jurídico de la persona de existencia ideal, la cual no posee dominio de su acto. Al respecto, señaló que el concepto de delito estaba dado por la acción, es decir por la

conducta humana, derivado del postulado constitucional *nullum crimen sine conducta*. Es por ello que el Estado podía ejercer el *ius puniendi* solo contra las personas humanas. Desde esta perspectiva, las personas jurídicas carecerían de capacidad de acción, ya que se valen de personas humanas para actuar, por ello, si no pueden realizar acciones tampoco podrían cometer delitos⁵.

La novedad que trajo aparejada la Ley 27.401, fue la implementación de un programa de integridad que resultará esencial para evitar la imposición de sanciones bajo este nuevo régimen penal especial y, a diferencia de sus antecedentes legislativos, debería generar incentivos para establecer una suerte de “blindaje” que las proteja frente a la comisión de los delitos comprendidos por aquel, o aun habiendo sido cometidos, aspirar a una “atenuación” de la pena, en lugar de su exención (art. 9º de la Ley 27.401), mediante la celebración de un acuerdo de colaboración eficaz (art. 16 de la Ley 27.401)

No obstante, no podemos dejar de reconocer como antecedente en la legislación argentina, ciertas situaciones o determinados casos en los que las normas nacionales imponen cumplir con determinadas obligaciones que podrían ser asimilables a mecanismos de compliance. Entre otras, podemos referirnos a la responsabilidad de los administradores y síndicos (Leyes 19.550, 26.831 y CCCN), y a la de los oficiales de cumplimiento y de enlace de Ley 25.246 de Prevención de Lavado de Activos.

Esto obedece a que, tanto en los arts. 304 y 313 del Código Penal (referidos a la tipificación del delito de lavado de activos), como el art. 14 de la ley penal tributaria (luego de las modificaciones introducidas por la Ley 26.735), habían previsto que a los fines de la graduación de las sanciones que, conjunta o alternativamente, podrían ser impuestas contra las personas ideales, los Jueces tendrán en cuenta (entre otros) el incumplimiento de las reglas y procedimientos internos, y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y participantes, lo que condujo a la doctrina a sostener que la utilización de dicho lenguaje jurídico (con especial énfasis en el “incumplimiento de las reglas y procedimientos internos y la omisión de vigilancia”), habían cristalizado el criterio de individualización de responsabilidad penal contra las personas jurídicas, sobre la base del “déficit de su organización” (Cesano, 2012).

Ahora bien, en el tratamiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas (a diferencia de los casos de la ley penal tributaria y la de prevención del lavado de activos), la Ley 27.401 ha marcado un avance en su regulación, que se ha materializado en los siguientes aspectos: una amplitud sobre los sujetos cuyo accionar podría originar la atribución de responsabilidad penal contra tales entes ideales, ya que su art. 2º abarca no solamente la comisión de los delitos comprendidos por dicha ley, en lo que hubieran intervenido directamente, sino también de manera indirecta, en los casos que tales ilícitos hubieran sido cometidos por terceros (intermediarios o socios de negocios) que hubieran actuado en su representación, e incluso se contempla la de aquellos que hubieran obrado sin su representación, siempre que la persona jurídica hubiera ratificado la gestión, al menos tácitamente; y, ha cristalizado por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, el principio basado en la “independencia de las acciones”, cuyo imperio limita la aplicación del criterio vicarial u objetivo, que habría adoptado el legislador como sistema de imputación, en virtud del cual no sería necesaria la declaración de culpabilidad de la persona humana para así transferir la responsabilidad penal a la persona jurídica, toda vez que su art. 6º dispone que la persona jurídica podrá ser condenada aun cuando no haya sido posible identificar o juzgar a la persona humana que hubiera intervenido, siempre que las circunstancias del caso permitan establecer que el delito no podría haberse cometido sin la tolerancia de los órganos de la persona jurídica (Papa, 2018).

Otro precedente destacado, aunque aún no materializado en la práctica, es posible encontrarlo en el Proyecto de Reforma de Código Penal⁶, que en su Título VIII, art. 41, incorpora dentro de las pautas para determinar las penas aplicables a las personas jurídicas, la posibilidad de eximir de sanción y responsabilidad administrativa para los casos en que concurran simultáneamente los requisitos establecidos en los incisos a) al c), de conformidad con lo establecido en el artículo 9º de la Ley de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas, es decir que la empresa haya implementado un

⁵ CSJN. “Fly Machine SRL”. Dictado en fecha 30/5/2016. Voto en minoría del Dr. Zaffaroni.

⁶ La iniciativa, elaborada por la Comisión de Reforma del Código Penal, creada por el decreto 103/2017, ingresó al Senado de la Nación el lunes 25 de marzo de 2019.

sistema de control y supervisión, que no es otra cosa que desarrollar un Programa de Integridad, consistente en un conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientado a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos.

De aprobarse el Proyecto, este nuevo paradigma de gestión empresarial, resultaría también de aplicación a los delitos tributarios y constituiría un avance trascendental para la transparencia de la gestión empresarial, guiando sus conductas a prevenir y denunciar los delitos previstos en las leyes tributarias, controlando los riesgos legales y con una fuerte impronta de valores éticos.

4.1. Responsabilidad penal tributaria de la empresa

Más allá de todo lo desarrollado en los puntos anteriores, el presente estudio pretende centrarse en el compliance y la exención o atenuación de la responsabilidad penal a través de la estandarización de los sistemas de gestión y su incidencia sobre los delitos tributarios, todo a la luz de la legislación vigente en nuestro país.

La ley penal tributaria, si bien no menciona expresamente al compliance, refiere indirectamente a este tipo de normas internas. El anteriormente mencionado art. 14 dispone que una situación de no cumplimiento (non compliance), implicaría una mayor penalidad para la empresa en caso de corresponder su condena penal. Nos referimos a la segunda parte del art. 14 de la ley penal tributaria, en el tramo que dice "...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..."⁷.

Los programas pueden ser utilizados como un indicador de competencias y por lo tanto, ser un factor de atribución de responsabilidad penal por un hecho a la empresa, o en su caso, ser un parámetro para determinar áreas de responsabilidad de las personas humanas; sin embargo, en el caso de la ley penal tributaria, la expresión no está usada en aquella acepción, sino como dice el propio texto legal, como parámetros para la graduación de las eventuales penas a imponer a la empresa en caso de condena.

Esto sería así puesto que esa previsión está insertada entre los parámetros para la graduación de las penas, en un texto normativo que parte de que estando acreditado que hubo hechos ilícitos y que fueron realizados por personas físicas, se adicionan luego las sanciones para la empresa si esos ilícitos fueron realizados en nombre, con la intervención o en beneficio de ésta. En consecuencia, las referencias a circunstancias encuadradas en la doctrina como defecto de organización, en esa norma positiva, no tienen otra función que como parámetro para la ponderación de las penas (Robiglio, 2018).

Ahora bien, como contrapartida otros autores sostienen que la ausencia de programas de compliance dentro de la empresa no es un elemento que permita per se sostener que el ente ideal tiene responsabilidad penal, sino que ello puede ser un elemento a ser considerado, aunque siempre deberá acreditarse que el hecho que se imputa fue ocasionado por ausencia de controles. En definitiva, lo que está en juego es el comportamiento de la organización en sí misma, distinto al de las personas humanas que la integran (Álvarez Echagüe, 2020).

Las sanciones que impone la norma a la persona de existencia ideal cuando los hechos previstos en la ley fuesen ejecutados en su nombre, ayuda o beneficio son:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. 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.
3. 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.

⁷ Texto vigente según la Ley 27.430.

4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Como es posible apreciar, el abanico de sanciones es amplio y abarca diferentes espectros, siendo muy similares a las que dispone la Ley 27.401 para los casos de corrupción que pretende combatir. Las mismas, ya han comenzado a ser aplicadas por los diferentes tribunales, constituyendo importantes precedentes judiciales de los que daremos cuenta. Así podemos citar el fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 de la Ciudad de Buenos Aires del 26 de septiembre de 2017, en la causa "ISE Investigaciones Seguridad Empresaria y C., A. P. s/ infr. L. 24769"⁴¹, donde se ventilaba una denuncia por omisión de depósito de aportes de provisiones, el hecho descripto fue imputado a A. Parcial C. y la firma I.S.E. Investigaciones Seguridad Empresaria S.A., en carácter de coautores y calificado en los términos de los artículos 9o y 14 in fine de la LPT versión Ley 24.769 (actualmente artículos 7o y 13 LPT, respectivamente). Como consecuencia de ello, se resolvió aplicar las siguientes penas: 1) A A. P. C. (la persona humana), la pena de dos (2) años y seis (6) meses de prisión, cuyo cumplimiento se dejará en suspenso por no considerarse conveniente su efectividad, considerando su adecuada conducta durante el proceso y la buena impresión personal recibida en ocasión de conocerle personalmente (art. 26 del CP); 2) A I.S.E. Investigaciones Seguridad Empresaria S.A. (ente ideal), la pena de: a) suspensión total de actividades de la referida empresa por el término de cuatro (4) años (art. 14.2, Ley 24.769) y b) pérdida de los beneficios estatales de que gozare (art. 14.2, Ley 24.769).

- 4.2. ¿Puede operar un programa de compliance como eximente de responsabilidad penal tributaria de la persona jurídica?

Como venimos analizando, el régimen penal tributario argentino prevé que si 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 empresa una serie de sanciones que, para ser graduadas, se deberá tener 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 sin mencionar fehacientemente a los programas de "compliance".

Diferente es la situación en la Ley 27.401, que hace expresa alusión a los "programas de integridad": en el art. 22 prevé que las personas jurídicas alcanzadas por el régimen previsto en la ley podrán implementar programas de esa clase, consistentes en el conjunto de acciones, mecanismo y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos. El programa, se aclara, deberá guardar relación con los riesgos propios de la actividad de la persona jurídica, su dimensión y capacidad económica, razón por la cual no podrá adoptar un programa de cumplimiento estándar.

Asimismo, en el art. 23 de la ley se efectúa una enumeración no taxativa de los elementos que debe contener el programa de integridad, entre los cuales se cuenta un código de ética, procedimientos reglados para prevenir ilícitos, realización de capacitaciones periódicas, etc.

Este cuerpo normativo también dispone una norma (art. 9), que expresamente establece eximir de sanción, tanto penal como administrativa, a la persona jurídica, cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias: a) Espontáneamente haya denunciado un delito previsto en esta ley como consecuencia de una actividad propia de detección e investigación interna; b) Hubiere implementado un sistema de control y supervisión adecuado en los términos de los artículos 22 y 23 de esta ley, con anterioridad al hecho del proceso, cuya violación hubiera exigido un esfuerzo de los intervinientes en la comisión del delito; c) Hubiere devuelto el beneficio indebido obtenido.

A luz de la descripción efectuada, podemos afirmar que no existe un derecho positivo en el ámbito tributario, equiparable a la regulación expresa de la eximente de responsabilidad penal de la empresa

recogida en el artículo 9 de la Ley 27.401, que permita a las administraciones tributarias y a los jueces, considerar un programa de integridad fiscal eficaz, como eximente o atenuante en la imposición y graduación de sanciones tributarias.

Más allá de esto, cuesta creer que una empresa que implante en su seno un modelo de prevención de contingencias tributarias que pueda considerarse eficaz, que instaure una política de cumplimiento normativo, que implante procedimientos de detección, prevención y mitigación de los riesgos fiscales, aun cuando difiera en criterios interpretativos de la norma, no pueda evitar su culpabilidad y por lo tanto la sanción en materia tributaria, por mucho que dicha exención no esté regulada expresamente en las norma tributarias. La exigencia de la autorregulación no se entiende sin un beneficio correlativo en caso de cumplimiento, por lo que el Compliance Tributario y sus bondades son un hecho, bondades que más tarde o más temprano deberán estar recogidas en una norma positiva de carácter tributario.

4.3. La reforma del proceso penal federal ¿aporta una solución?

Desde 2014 se encuentra sancionado el nuevo Código Procesal Penal de la Nación (Ley 27.063, luego modificada por Ley 27.482), hoy denominado Código Procesal Penal Federal, cuya implementación se encuentra a cargo de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Congreso de la Nación, la que dispuso a través de la Resolución 2/2019, la aplicación de 11 nuevos artículos para todos los tribunales de la justicia federal penal.

Es dable recordar que por Decreto de Necesidad y Urgencia 257/2015 del 29 de diciembre, el Poder Ejecutivo Nacional suspendió la entrada en vigencia del nuevo Código Procesal que operaría el 1 de enero de 2016. A partir del 10 de junio de 2019 ha entrado en vigencia exclusivamente en las provincias de Salta y Jujuy, implementándose progresivamente en el resto del país.

La reforma introduce un nuevo paradigma, el del “sistema acusatorio y adversarial”, que sustituye al tradicional “sistema inquisitivo”. Como es bien sabido, el sistema penal acusatorio se estructura en torno a una clara división de roles: la investigación se encuentra a cargo de los/as fiscales, mientras que los jueces y juezas se encargan de juzgar. Esto, que parece tan simple, rompe drásticamente con la dinámica de funcionamiento propia de los sistemas inquisitivos, en los que existe un juez de instrucción que concentra las dos funciones (como aún ocurre hoy en la justicia federal).

El abordaje de la criminalidad económica desde un sistema acusatorio tiene ciertas particularidades, existiendo un desafío específico relacionado con la elaboración de una teoría del caso que gire en torno a un modelo de atribución de la responsabilidad centrado en el “beneficio” generado para la persona jurídica (Carrara y Freire, 2018).

Los autores sostienen que la implementación de un sistema acusatorio acarrea diversas ventajas en materia de persecución de la criminalidad económica en general (no solo de la responsabilidad penal empresaria. Desde luego, estas potenciales ventajas implican desafíos actuales para los/as operadores judiciales acostumbrados a una determinada dinámica de trabajo. La división de roles entre jueces/zas y fiscales pone en cabeza del Ministerio Público Fiscal la conducción de la investigación, y en sentido más amplio la definición de la política de persecución penal.

En este sentido, en los últimos años los Ministerios Públicos del país han comenzado a desarrollar ciertas estructuras que pretenden aumentar la eficiencia en la persecución de la delincuencia económica (unidades fiscales especializadas en criminalidad económica, unidades de asistencia técnica en materia de recupero de activos, unidades de análisis criminal, entre otras). A su vez, los/as fiscales deben aprender a conducir una investigación en el marco de un sistema que ya no gira en torno a un expediente: como hemos señalado, la audiencia oral pasa a ser la única metodología de toma de decisiones. La investigación desformalizada aporta notorias ventajas en el marco de procesos en los cuales es necesario reunir y procesar grandes volúmenes de información.

La visión integral de la política criminal le permitirá al Ministerio Público recurrir a diverso tipo de medidas para incidir sobre un fenómeno criminal. Lejos de limitarse a la aplicación de una pena en el marco de una causa judicial, el Ministerio Público puede asumir un rol proactivo que implique la interacción y coordinación con otros organismos que pueden tener una intervención relevante en el problema, dejando de ser neutral para pasar a decidir sobre el curso de los casos.

En este orden, resultará vital a la hora de tomar una decisión que exima de responsabilidad a la persona jurídica, la evaluación de los programas de integridad en el proceso penal que realicen los fiscales, para lo cual será de suma importancia las directrices o instrucciones generales de la Procuración General de la Nación con peso vinculante para los fiscales.

También pensamos que será determinante el juicio *ex ante* sobre la idoneidad del programa con el que contaba la empresa a la luz de sus reales posibilidades de desincentivar, detectar y reaccionar frente a hechos como los perseguidos por la ley penal tributaria. Más que el éxito o el fracaso del programa frente al caso concreto, lo verdaderamente importante será analizar cuidadosamente qué tan adecuados al riesgo, a la dimensión y capacidad económica eran, frente a hechos como los acontecidos, los elementos del programa.

5. A modo de conclusión

El nuevo paradigma del “cumplimiento cooperativo”, si bien no arraigado en forma profunda en Argentina, es una tendencia que crece y se desarrolla día a día, impulsada fundamentalmente por el contexto internacional que lleva a la aplicación de institutos que les son propios, los que ya tienen vigencia inclusive, en las jurisdicciones locales.

Es innegable que el *compliance* ha venido para quedarse y, el *compliance* tributario, con sus particularidades, forma parte de aquel. Si bien es cierto que, salvo en el caso de las normas contenidas en la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal Empresaria, los precedentes existentes no dejan de ser recomendaciones o pautas de conducta o esquemas de adhesión voluntaria.

No obstante, la tendencia a la implantación y uso de mecanismos para la gestión y control de los riesgos de naturaleza tributaria y de cumplimiento cooperativo en materia tributaria es un hecho que afecta a personas jurídicas de toda condición y que, sin ninguna duda, seguirá evolucionando.

El nuevo paradigma del “cumplimiento cooperativo” enfrenta numerosos desafíos, puesto que implica un cambio cultural que llevará tiempo imponerlo. Para ello resulta que los diversos actores comprendan que la relación cooperativa se define también por oposición a la llamada “relación básica”, donde las partes se limitan a cumplir la normativa en sus términos estrictos. La relación cooperativa implica una actitud proactiva y de colaboración, donde cada parte va más allá de sus deberes u obligaciones tal y como están previstos en el ordenamiento, o los cumple con especial diligencia. La colaboración se fomenta a partir de la búsqueda de intereses comunes o de prestaciones recíprocas (Sanz Gómez, 2014).

Es en esta situación, donde los sistemas de *compliance* y los códigos de buenas prácticas juegan un papel relevante. Una realidad de contribuyentes con intención cumplidora (amplia mayoría), que intentan dotarse de un marco de control fiscal a través de unos procedimientos transparentes, en los que se implique a todo el personal de la empresa con la finalidad de generalizar una cultura de cumplimiento tributario.

El reto del *compliance* tributario queda alineado con el reto del precedente *compliance* penal: atribuirle un justo efecto sin convertirlo en una “patente de corso”. El desafío es conseguir que la implantación de un modelo normalizado de *compliance* tributario sea reconocido como un elemento importante de exención o, siquiera, modulación de la responsabilidad del contribuyente que demuestra haber desplegado toda la diligencia que le era exigible, en atención a esa premisa antes señalada: la enorme carga de responsabilidad asumida en la aplicación de un contexto normativo tremendamente complejo.

Somos de la idea que enfrenta cuanto menos, dos obstáculos: el primero, la mutua desconfianza que sigue subyaciendo tanto en la Administración como en los contribuyentes. Al margen de la buena voluntad y mejores deseos de cooperación de todas las partes, la AFIP exige transparencia al contribuyente, pero desconfía de sus pretensiones, al igual que el contribuyente sigue perdido en los criterios de toma de decisión de la Administración, y desconfía de la cooperación que pueda recibir del ente público, a quien considera un órgano inquisidor y autoritario, sentimiento que invade a la mayor parte de las empresas, con independencia de su estructura, y aun cuando efectivamente las grandes compañías cuentan con modelos de cumplimiento mucho más avanzados que las demás

El segundo de los problemas relevantes radica en, la necesidad de que exista un derecho positivo en el ámbito tributario, equiparable a la regulación expresa de exención de responsabilidad penal de la empresa recogida en la Ley 27.401. Desde este punto de vista, la jurisprudencia tendrá mucho que decir, dado que sus resoluciones, valoraciones e interpretaciones de la norma pueden modelar, la rigidez del sistema vigente. Será de gran ayuda sin duda, el nuevo Código Procesal Penal Federal que, al adoptar un "sistema acusatorio y adversarial", prevé mayor flexibilidad a la hora de aplicar estos nuevos conceptos.

6. Referencias

ALARCÓN GARCÍA, G. (2010), "El soft law y nuestro sistema de fuentes", en ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A.; ZORNOZAPÉREZ, J. (dir.); Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Cizur Menor: Aranzadi, págs. 271-298.

ALVAREZ ECHAGÜE, J.M. (2020), "Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino", en Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. At. xxx.

ANEIROS PEREIRA, J. (2011), «Soft law e interpretación: las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia», en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (coord.), VII Jornada metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 12/2011, págs. 209-215.

CESANO, J. D. (2012), "Las sanciones a las personas jurídicas en la ley 26.683", DPyC, La Ley, febrero 2012, p. 189 y ss.

GARCIA NOVOA, C. (2019), "Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)" en Revista Española de Derecho Financiero 183. Julio – Septiembre 2019, paginas 89 – 126.

MALHERBE, J.; TELLO, C.; GRAU RUIZ, M.A. (2015), "La Revolución fiscal de 2014: FATCA, BEPS, OVDP". Serie Monografías tributarias. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

PAPA, R., (2018), "Los pilares y elementos estructurales de la ley 27.401" en Compliance, anticorrupción y responsabilidad penal empresaria / Carlos M. González Guerra... [et al.]; dirigido por Raúl Ricardo Sacconi; Nicolás Durrieu - 1a. ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018.

ROBIGLIO, C. (2018), "Delitos cometidos en empresas: utilidad de los programas de cumplimiento para la determinación de los autores y partícipes individuales" en Compliance, anticorrupción y responsabilidad penal empresaria / Carlos M. González Guerra... [et al.]; dirigido por Raúl Ricardo Sacconi; Nicolás Durrieu - 1a. ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2018.

ROZAS VALDES, J. (2016), Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema comparado desde el sistema tributario español. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales N° 6/2016.

SANZ GOMEZ, R. (2014), “La relación cooperativa entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española”, Universidad de Sevilla, Derecho Financiero y Tributario, Tesis de Doctorado, 2014.

VEGA GARCÍA, A. (2012), “International Governance through Soft Law: The Case of the OECD Transfer Pricing Guidelines”, *Working Paper –Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*, núm. 5/2012.

La reparación integral y el régimen penal tributario

Por Martín Javier Sabagh

1. Introducción

La Ley 27.147 modificó el contenido del artículo 59 del Código Penal, incorporando 4 nuevos supuestos de extinción de la acción penal, distribuidos en 3 incisos distintos. Así, la modificación legal agregó los incisos 5, 6 y 7, que rezan:

“(…) 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.”¹

La incorporación de esta reforma se alineó a la nueva visión denominada “justicia restaurativa”, que originó un cambio de paradigma respecto a la idea de la sanción penal como castigo por la conducta penalmente desaprobada. El enfoque restaurativo en la justicia ha sido definido como “una respuesta evolucionada al crimen que respeta la dignidad de cada persona, construye comprensión y promueve armonía social a través de la sanación de las víctimas, los infractores y la comunidad”.²

En efecto, esta visión considera al delito como un conflicto que es solucionable o reparable a través de distintas vías alternativas a la pena, logrando de alguna manera incorporar institutos del derecho privado que otorgan más participación a la víctima.

En el presente trabajo intentaremos desentrañar el significado y alcance de la reparación integral, prevista en el artículo 59, inciso 6 del actual Código Penal, su diferenciación respecto a la conciliación, posibilidades actuales de aplicación en el régimen penal tributario y su tratamiento en la doctrina y jurisprudencia reciente, para finalmente arribar a las respectivas conclusiones.

2. Concepto

Como habíamos adelantado en la introducción, la reforma incorporó en el inciso 6 del artículo 59 del Código penal, a dos institutos propios del derecho privado: la conciliación y la reparación integral.

Como primera medida intentaremos definir el significado de la reparación integral que es el tema que nos compete y luego la diferenciaremos de la conciliación.

A los fines de entender su significado y alcance, debemos remitirnos al artículo 1740 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual en referencia a la reparación integral nos dice:

“Reparación plena. La reparación del daño debe ser plena. Consiste en la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie. La víctima puede

¹Artículo 59, Ley 27.147, B.O. 18/06/2015.

²Cfr. Patricio, GANDULFO, *Julio B. J. Maier. La humanización del Derecho Penal a través de la reparación del conflicto*, Revista de Derecho Procesal Penal, Número 19, Homenaje a Julio B. J. Maier, Noviembre 2020, Lejister.com, cita IJ-CMXXIX-67.

optar por el reintegro específico, excepto que sea parcial o totalmente imposible, excesivamente oneroso o abusivo, en cuyo caso se debe fijar en dinero (...).³

A su vez Alterini nos ilustra al respecto, estableciendo cuatro pautas a tener en cuenta para determinar la reparación integral: el daño debe ser fijado al momento de resolver, la indemnización no debe ser inferior al perjuicio sufrido, su apreciación debe efectuarse en concreto y la reparación nunca debe ser mayor al daño padecido.⁴

En el mismo sentido citando a Orgaz agrega que:

(...) el daño imputable al autor de un acto ilícito (...) es solamente el que se halla en conexión causal adecuada con ese acto, o sea las consecuencias normales y, por lo tanto, previsibles de su acto. Las demás no se imputan al responsable (...) la plenitud del resarcimiento no quiere decir plenitud material, sino, como es lógico, jurídica, es decir, siempre dentro de los límites que la ley ha fijado, con carácter general, para la responsabilidad del derecho".⁵

Claro está, que no obstante haberse traspulado este instituto desde el derecho privado, en virtud de la autonomía científica y didáctica del derecho penal, se le asignó un significado y alcance propio.

2.1- Diferencia con la conciliación

Si bien ambos institutos están previstos en el inciso 6 del artículo 59 reformado, se entiende a su simple lectura y por una interpretación literal de la norma que, por la inclusión de la letra "o" en su redacción, estamos en presencia de dos modos extintivos alternativos que dependen de la reglamentación de las leyes procesales correspondientes, tema que abordaremos más adelante en este trabajo.

La aparente diferenciación de ambos institutos fue interpretada en el mismo sentido por Pastor⁶, quien al respecto también se refirió a la letra "o" que separa a ambos institutos y además precisó que, respecto a la conciliación, esta implica un acuerdo bilateral entre imputado y víctima y que la reparación estaría orientada más al resarcimiento unilateral de todas las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito. A su vez agregó que la reparación puede existir sin conciliación y viceversa.

2.2- Delitos comprendidos

Como primera medida, la Ley 27.147 no estableció un límite para la aplicación de la extinción de la acción por reparación integral, sí lo hizo con la conciliación en el nuevo artículo 34 del Código Procesal Penal Federal, que se encuentra actualmente en vigencia por intermedio de la resolución 2/2019⁷ de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Federal. Recordemos que esta Comisión fue creada por el artículo 7º de esa Ley N° 27.063 para arbitrar la paulatina implementación del nuevo código procesal penal federal para todo el territorio de la Nación, acorde a lo dispuesto en el artículo 7.

³Ley 26.994, B.O. 08/10/2014.

⁴Cfr. Jorge Horacio, ALTERINI, *Código Civil y Comercial comentado. Tratado exegético*, 1º Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2015, pág. 231.

⁵Alfredo, ORGAZ, *Nuevos estudios del derecho civil*, Bibliografía Argentina, Buenos Aires, 1945, págs., 144-145, citado por Jorge Horacio ALTERINI, *Código Civil y Comercial comentado. Tratado exegético*, 1º Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2015, pág. 232.

⁶Cfr. Daniel, PASTOR, *La introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino*, Diario DPI, 11/09/2015, citado por Gabriel E., LUDUEÑA en *Derecho penal tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*, Juan A. Acasusso...[et al.], coordinación general de Cristian J. Billardi... [et al.]; dirigido por Juan Manuel, ALVAREZ ECHAGÜE y José María, SFERCO, 1º Ed, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019, pág. 766.

⁷B.O. 19/11/2019.

A pesar de que dicho artículo entró en vigor, subsiste aun, la suspensión de la Ley 27.063 dispuesta por el DNU 257/2015⁸ para el artículo 30 de dicho cuerpo, que prevé la disponibilidad de la acción y puede resultarnos compatible para regular la reparación integral. En efecto el art. 30, precisa que:

"(...) no puede prescindir ni total ni parcialmente del ejercicio de la acción penal si el imputado fuera funcionario público y se le atribuyera un delito cometido en el ejercicio o debido a su cargo, o cuando apareciere como un episodio dentro de un contexto de violencia doméstica o motivada en razones discriminatorias. Tampoco podrá en los supuestos que resulten incompatibles con previsiones de instrumentos internacionales, leyes o instrucciones generales del Ministerio Público Fiscal fundadas en criterios de política criminal".⁹

Como podremos notar, en los supuestos previstos en el art. 30 no está regulada expresamente la reparación integral. Sin embargo, en el nuevo CPPF sí se encuentra prevista como causal de sobreseimiento en el artículo 269 inc. y también a través de una propuesta que puede realizar el acusado y su defensa en la audiencia de control de la acusación del artículo 279 inc. d.

En el actual CPPN¹⁰, para aplicar la reparación integral se utilizan los artículos 339 inc. 2 y el art. 340 como excepción de previo y especial pronunciamiento durante la etapa instructoria. No obstante, a falta de un artículo específico en la práctica que regule el ofrecimiento de la propuesta, se aplica la audiencia prevista en el artículo 293.

Sin lugar a dudas, la reparación integral constituye un supuesto de disponibilidad de la acción, en virtud de que a prima facie, requiere del consentimiento fundado del fiscal para resultar procedente y determinar el sobreseimiento por extinción de la acción penal.¹¹ Atento a ello, consideramos como pauta orientativa para limitar su aplicación, a las siguientes prohibiciones establecidas en el art. 30 del CPPF:

1. Que el imputado sea funcionario público y cometa el delito en ejercicio de su cargo.
2. Que el hecho haya sido cometido en un contexto de violencia doméstica.
3. Que el hecho haya sido motivado en razones discriminatorias.
4. Que el hecho contravenga instrumentos internacionales, leyes o resoluciones generales de la PGN en materia de política criminal.

Fuera de estos supuestos pareciera que la reparación integral podría aplicarse para extinguir la acción de cualquier otro delito ya que el propio artículo 59 inc. 6 tampoco establece un límite para su aplicación, como sí lo ha hecho con la conciliación. En razón de ello, no habría obstáculo alguno para que este modo extintivo de la acción, se aplicase a los delitos previstos en el régimen penal tributario, situación que analizaremos en el punto siguiente.

3. Problemática actual

A raíz de una vaga redacción del artículo 59 inc. 6, se han suscitado una serie de problemas relacionados a su efectiva aplicación. Hasta el día de hoy no existe un criterio unánime de nuestros Tribunales sobre su posible utilización para aquellas personas sometidas a proceso.

⁸B.O. 29/12/2015.

⁹Ley 27.063, modificada por la ley 27.482, B.O. 07/01/2019.

¹⁰Ley 23.984, B.O. 09/09/1991.

¹¹Cfr. Daniel, CANO- Nicolás, AMELOTTI, *Apuntes acerca de la operatividad y alcance de los institutos de conciliación y reparación integral. Ámbito de la justicia nacional y federal de la Ciudad de Buenos Aires*, RDP 2019-5, 07/05/2019, 917, Thompson Reuters Online, AR/DOC/1237/2019.

En razón de ello, trataremos en primer orden su operatividad; segundo, la intervención del Ministerio Público y la víctima en su aplicación; como tercer ítem, su posible utilización dentro del régimen penal tributario y finalmente analizaremos la referida extensión de la reparación.

3.1- Operatividad de la reparación integral

El primer problema surge a raíz de la frase colocada al final del inciso 6 del mencionado artículo, en efecto, al decir:

“(…) de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.”¹²

Esta oración, prima facie, nos da a entender que la operatividad de la reforma está condicionada a su debida reglamentación a nivel nacional y provincial. Si tomamos una interpretación literal, parecería que esto es así sin dejar duda alguna al respecto. En efecto, con la vigencia del CPPF suspendida, y la vigencia de algunos artículos sueltos (19, 21, 22, 31, 34, 54, 80, 81, 210, 221 y 222) para el resto del territorio argentino¹³, aun no contamos con artículos que regulen particularmente la reparación integral. No obstante, siendo una norma de fondo, su aplicación debería ser inmediata, ya que la regulación de estos aspectos es materia delegada por las Provincias a la Nación, en virtud de la cláusula de los Códigos (artículo 75, inc. 12 de la CN), siendo el Congreso el encargado de fijar su contenido a los fines de uniformar la aplicación de los mismos derechos para todo el territorio nacional; todo en resguardo del principio de igualdad (artículo 16 de la CN) y razonabilidad (28) para todas las personas sometidas a un proceso penal. No podría jamás una norma procesal restringir la aplicación de derechos que se encuentran consagrados en la legislación de fondo. Sin embargo, nos parece correcto que cada jurisdicción puede regular las condiciones de su aplicación sin restringir el alcance del derecho.

En relación a la suspensión de la entrada en vigencia de la Ley 27.063 por intermedio del DNU 257/2015, no vemos razón alguna para cercenar la aplicación de los nuevos modos extintivos incorporados por la reforma por la falta de vigencia del nuevo código procesal penal federal, por el contrario, creo que con el actual CPPN se puede articular su efectiva aplicación a través del encuadramiento del instituto en los artículos 339 inc. 2 y 340 como excepción de previo y especial pronunciamiento y del artículo 293 que regula la audiencia donde el imputado ofrece la propuesta de reparación integral. Si bien esto no es lo ideal, ello se encuentra en consonancia con lo resuelto por la Corte en “Acosta” que consagró una interpretación amplia a la hora de otorgar derechos a favor de los imputados, reafirmando la plena vigencia del principio de ultima ratio del derecho penal y el principio pro homine, según el considerando 6 del fallo referido que precisó:

“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 debenser 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 (art. 18 de la CN) 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 "última 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.”¹⁴

¹² Artículo 59, inciso 6, Ley 27.147, B.O. 18/06/2015.

¹³ A través de la ya mencionada resolución 2/2019.

¹⁴ CSJN, *Acosta, Alejandro Esteban s/infr. art. 14, párrafo 1, ley 23737*, 23/04/2008.

Este criterio fue reafirmado en el fallo “Nanut”¹⁵ y resulta acorde a los dispuesto en numerosos tratados adoptados por nuestra Nación a través del artículo 75, inciso 22 de la CN. Entre ellos podemos mencionar al art. 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); los artículos 29 y 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH); arts. 4 y 5 del Pacto Internacional de Derechos Económicos Sociales y Culturales (PIDESC) y el art. 1.2 Convención contra la Tortura y otros Tratos o Penas Cruelles, Inhumanos o Degradantes.

En el sentido indicado resolvió la CFCP en el fallo “Bobbio” que entendió que la Ley 27.147 se encuentra vigente atento a que un DNU jamás podría restringir la aplicación de una Ley, ya que el P.E. es un poder ajeno al que tiene asignado la creación de las leyes, siendo que de esta forma se obstaculizaría la vigencia de los institutos que más derechos acuerdan al imputado. Además, sobre la reglamentación aclaró que:

“(…) nunca omitirse la aplicación de una ley vigente bajo el amparo de la suspensión de la ley procesal, cuando dicha regulación resulta, a priori, abierta e, igualmente, utilizable como guía y, asimismo, teniendo en cuenta que los códigos penal y procesal penal vigentes aportan numerosas reglas que pueden utilizarse en forma subsidiaria. La solución que se propone, amén de tornar efectiva la aplicación de la ley penal más benigna (principio consagrado en los arts. 9° de la CADH y 15.1 del PIDCP -convenciones internacionales que forman parte de nuestro bloque de constitucionalidad- y en el art. 2 CP), es la que mejor articula el principio pro homine que implica privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder Estatal(…)”.¹⁶

En la misma línea, citando a los arts. 9° de la CADH y 15.1 del PIDCP, consideró que esta solución es la que mejor articula el principio pro homine, al privilegiar la interpretación legal quemás derechos acuerde al ser humano frente al poder Estatal. En el mismo sentido lo había entendido la misma sala, en el fallo “Villalobos”.¹⁷

Estos fallos marcaron la tendencia hacia la efectiva operatividad de la Ley 27.147 que entiendo, es la interpretación que más se condice conlostratados internacionales adoptados por nuestro país ylo resuelto por nuestra Corte.

3.2- Incidencia del consentimiento de la víctima y el Ministerio Público Fiscal

Tal como lo señalábamos en acápite anteriores, la reparación no implica un acuerdo con la víctima; el hecho de que el imputado repare el daño en forma unilateral situando las cosas al estado anterior en el que se encontrabanprevio a la comisión de delito,resulta una de las principales diferencias con la conciliación.

Por otro lado, también mencionamos que, como pauta interpretativa, este instituto podría enmarcarse dentro del artículo 30 del CPPF, donde se regula la disponibilidad de la acción por el Ministerio Publico Fiscal. Ergo, a la primera conclusión a la que arribáramos es que, la anuencia del Ministerio Publico Fiscal resulta esencial para aplicar la reparación integral, no así la conformidad de la víctima.

Parte de la doctrina entiende que el restablecimiento de la armonía entre los protagonistas del conflicto necesariamente debe contemplar el interés de la víctima, la especial situación del imputado ylas características del hecho a los fines de evaluar si la aplicación de una pena resulta desproporcionada o innecesaria.¹⁸En el mismo sentido Cafferata Nores entendió como función del Derecho Penal, la protección subsidiaria de intereses generales sustentados en bienes jurídicos, que por sobre todas las cosas debe

¹⁵CSJN, *Recurso de hecho deducido por el defensor oficial de Daniel Nanut en la causa "Nanut, Daniel s/causa n° 7800"*, 07/10/2008.

¹⁶CFCP, Sala IV, *Bobbio, Gerardo Andrés y otro*, 15/11/2018.

¹⁷CFCP, Sala IV, *Villalobos Gabriela Paola y otro s/ defraudación*, 29/8/2017.

¹⁸Cfr. Roberto R., DARAY, *Código Procesal Penal Federal. Análisis Doctrinal y Jurisprudencial*, T° 1, 2° Ed., Buenos Aires, Hammurabi, 2020, pág. 152.

proteger los intereses concretos de la víctima en iguales condiciones, ya que el ilícito penal es también una lesión al derecho concreto del ofendido.¹⁹

Por su parte, otros autores entienden que la reparación integral no implica una conciliación o acuerdo entre partes, sino que es una decisión unilateral y no consensuada por parte del imputado, quien asume esa obligación de modo espontáneo u ofrece cumplirla por haber sido condenado en un proceso tramitado en sede penal o civil.²⁰ En el mismo sentido opinó otro sector de la doctrina, argumentando que la perspectiva subjetiva de la víctima ha de ser tenida especialmente en cuenta, pero no puede resultar vinculante, siendo indispensable valorar todos los elementos existentes, antes de aplicar el instituto a los fines de evitar el riesgo de que los fines del proceso terminen transformándose en una venganza privada.²¹

La CNCCC fue tajante a la hora de rechazar la aplicación del instituto por la falta de participación de la víctima, destacando que:

“(...) corresponde reiterar las pautas mínimas de aplicación fijadas en el citado precedente “Verde Alva”. Concretamente, se dijo que la reparación integral del daño debía ser racional, de allí que —necesariamente— se requiera una activa participación de la víctima y no pueda ser decidida de oficio, sin un consentimiento expreso de aquélla; asimismo, es necesaria la participación y la conformidad del Ministerio Público Fiscal. Todo ello en pos de que las partes asuman un papel activo en la estrategia y solución de los casos en que intervienen.”²²

No solo afirmó la esencial participación de la víctima en la aplicación de la reparación integral, sino que también exigió la conformidad del Ministerio Público Fiscal.

Así también lo resolvió la CFCP al negar la aplicación del instituto en base a que necesariamente:

“(...) se cuente con el consentimiento de la víctima del hecho, puesto que, de lo contrario, se vería privada a ejercer su derecho a expresarse y ser oída, vulnerándose, en consecuencia, la garantía de la tutela judicial efectiva a su respecto (arts. 18 y 75, inc. 22, de la C.N., art. 8.1 y 25 de la C.A.D.H. y 14.1 del P.I.D.C.y P.).”²³

En su voto el Dr. Borinsky, dijo que se debía contar con el consentimiento Ministerio Público Fiscal, y a raíz de la expresa oposición sentada en el caso por el Fiscal interviniente, el modo extintivo analizado resultaba inaplicable.

La necesaria conformidad del Ministerio Público Fiscal pareciera ser algo natural que surge de los principios que rigen su actuación dispuestos en el artículo 9 de su Ley Orgánica:

“(...) e) Gestión de los conflictos: procurará la solución de los conflictos con la finalidad de restablecer la armonía entre sus protagonistas y la paz social.

f) Orientación a la víctima: deberá dirigir sus acciones tomando en cuenta los intereses de la víctima, a quien deberá brindar amplia asistencia y respeto. Informará a ésta acerca del resultado de las investigaciones y le notificará la resolución que pone fin al caso, aun cuando no se haya constituido como

¹⁹ José I., CAFFERATA NORES, *¿Se terminó el monopolio del Ministerio Público Fiscal sobre la acción penal?*, LL, 1999-E329, citado en Miguel Ángel, ARCE AGGEO...[et al.], *Código Penal: comentado y anotado*, coordinación general de Roberto Leo, dirigido por Miguel Ángel, ARCE AGGEO, Julio C., BAEZ; Miguel Ángel, ASTURIAS, 2º Ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Cathedra Jurídica, 2019, pág. 302.

²⁰ LASCANO, Carlos Julio, *La reparación integral del perjuicio como causa de extinción de las acciones penales*, Thomson Reuters Online, AR/DOC/1936/2016.

²¹ Op cit. Daniel, CANO- Nicolás AMELOTTI, *Apuntes acerca de...*

²² CNCCC, Sala I, G., M. A. y Y., M. del L. s/ Recurso de casación, 14/08/2018.

²³ CFCP, Sala IV, B., G. A. y Z., U. A. s/ averiguación del delito, 14/11/2018.

querellante, conforme a las normas procesales vigentes. Procurará la máxima cooperación con los querellantes.”²⁴

En efecto, dicho organismo posee la disponibilidad de la acción en forma reglada para prescindir del ejercicio de la acción ante la comisión de un ilícito penal, ello acorde a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 27.063 que establecimos como pauta orientadora.

Todo parece indicar entonces que debido a la falta de precisión de la Ley reformadora del art. 59, la jurisprudencia y la doctrina penal han tenido que darle su impronta, que, en varias cuestiones, la diferenciando del mismo instituto del derecho privado. En efecto, el derecho penal, en virtud de su autonomía científica, le asignó un significado particular para hacerlo compatible con su propia legislación.

3.3- Su aplicación al régimen penal tributario

Como lo establecimos en el punto 2.2. de este trabajo, la Ley 27.147 no trazó ni especificó un límite para la aplicación de la reparación integral. Vimos que en determinados supuestos enumerados en el art. 30 del suspendido código procesal penal federal, existían una serie de prohibiciones para su aplicación, pero fuera de estos supuestos, la jurisprudencia dominante entendió que el instituto en cuestión no resultaba compatible con el régimen penal tributario. De igual forma pareciera haber una tendencia reciente que estaría cambiando esta postura, situación que analizaremos en los próximos párrafos.

La jurisprudencia mayoritaria especificó que el régimen penal tributario posee su propio modo extintivo previsto en el actual art. 16 según Ley 27.430, el que prevé por única vez la posibilidad de extinguir la acción penal por pago dentro de los 30 días hábiles posteriores a la declaración indagatoria del imputado. El argumento principal esbozado por los Tribunales que niegan la aplicación del instituto al régimen penal tributario, consiste en que habiendo una ley especial que regula la extinción de la acción penal en dicho régimen, ésta por ser especial, necesariamente prevalece por sobre la Ley general de reforma, "lex specialis derogat generali". Es decir, que si el legislador hubiese querido permitir la aplicación del art. 59 inc. 6, al dictar la Ley 27.430, debiera haber "quitado" el mentado artículo 16 del régimen penal tributario. Bajo esta línea podemos mencionar lo resuelto en los fallos "Petroplast"²⁵, "Compañía Global"²⁶, "Mallo Huergo"²⁷, "Servetto"²⁸, y recientemente en "Sanatorio Nuestra Señora del Pilar"²⁹ y "Marisco"³⁰.

Otra posición, expuesta por Álvarez Echagüe, aclara que tanto el artículo 16 del régimen penal tributario como el 59 inc. 6 del Código Penal pueden coexistir, ello por expresa aplicación de los principios pro homine, ley penal más benigna, principio de lesividad, ultima ratio, analogía "in bonam partem" y razonabilidad. Resulta interesante esta postura ya que remite a lo dispuesto por el artículo 4 del Código Penal, que establece expresamente la aplicación de dicho cuerpo normativo a las leyes especiales, considerando de esta forma código penal, como ley de jerarquía superior al régimen penal tributario, aunque este sea especial. A su vez, parece totalmente atinado considerar la aplicación del principio pro homine para esclarecer el interrogante en base a lo resuelto en el fallo "Acosta"³¹, que resolvió otorgar la mayor cantidad y extensión de derechos posibles a favor del imputado, siendo el artículo 59 la norma más amplia en este caso. De igual forma, la implementación de la analogía "in bonam partem" para suplir los vacíos legales existentes que dejó la Ley 27.147 y su correspondiente aplicación como Ley penal más benigna respecto al

²⁴ Artículo 9, Ley 27.148, B.O. 18/06/2015.

²⁵ CNPE, Sala A, *Incidente de falta de acción de Petroplast Petrofisa Plásticos S.A.; Acosta Fernando Luis; Piatti Pedro Pablo; Piatti Luis Marcelo en autos: "Petroplast Petrofisa Plásticos S.A. S/Infracción Ley 24.769, 20/09/2018, Reg. Interno 757/2018.*

²⁶ CNPE, Sala B, *Incidente de falta de acción en causa CPE 911/2018, caratulada: "Compañía Global de Servicios S.A. s/ Infracción Ley 24.769, 26/12/2019.*

²⁷ CFCEP, Sala I, *Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/recurso de casación, 03/06/2019, Reg. Interno 899/19*

²⁸ CFCEP, Sala I, *Servetto, Julio Fernando s/incidente de extinción de la acción, 10/04/2019.*

²⁹ CFCEP, Sala I, *Sanatorio Nuestra Señora del Pilar SA y otro s/recurso de casación, 13/03/2020.*

³⁰ CFA de Bahía Blanca, *Legajo de apelación en autos: 'Marisco, Tomás Adrián; Streintenberger, Marcos; Rossi, Martín Claudio p/ apropiación indebida de tributos', 04/06/2020.*

³¹ CSJN, *Acosta, Alejandro Esteban s/infr. art. 14, párrafo 1, ley 23737, 23/04/2008.*

artículo 16 de la Ley 27.430, deviene a todas luces lógico y acorde con el principio de razonabilidad regulado en el artículo 28 de la CN.³²

Otra interpretación útil para esclarecer esta cuestión surge necesariamente del artículo 4 del Código Penal. En efecto dicha norma expresamente aclara que el régimen general se aplicará también a las leyes especiales mientras estas no dispusieren lo contrario. Cuando el legislador quiso prohibir la aplicación de un instituto del Código Penal al régimen penal tributario, lo hizo expresamente, como por ejemplo lo dispuesto en el art. 19 de la Ley 26.735 respecto a la probation, aclarando explícitamente que dicho instituto no resultaba aplicable a la Ley 24.769.

No resulta razonable interpretar que el legislador quiso excluir del RPT a la reparación integral por incluir el artículo 16. En ese sentido la CSJN fue muy clara al decir que:

“la inconsecuencia del legislador no se supone, 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 adoptando como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos (Fallos: 306:721; 307:518 y 993).³³

No resulta lógicorestringir los derechos al imputado, a través de una interpretación cómoda y descomprometida por parte de los Tribunales actuantes, llenando el vacío legal con límites que el propio legislador no estableció, y para peor, en desmedro del imputado. Además, hay que tener en cuenta que el art. 16 del RPT está previsto para los delitos enumerados en los arts. 1, 2, 3, 5 y 6, para los cuales efectivamente hay una norma extintiva específica, pero queda un vacío legal en relación a la posibilidad de extinguir la acción penal de los restantes delitos previstos en el RPT. En virtud del principio de la Ley penal más benigna y la aplicación de la analogía “in bonam partem” habría una luz al final del túnel para poder extender la aplicación del art. 59 inc. 6 a dichos delitos, ya que el propio RPT no dispone lo contrario.

A favor de la aplicación del instituto la CAGP de la Plata³⁴ dispuso el sobreseimiento del imputado por la aplicación de la reparación integral, precisando que el artículo 59 inc. 6 no focalizaba su aplicación a cierta clase de delitos, y ello tampoco surgía de la exposición de motivos, con lo cual, concluyó que no se podía interpretar lo que el legislador no dijo prohibiendo de esta manera su aplicación al RPT. El tribunal consideró que se debía aplicar la reparación integral, a pesar de la expresa oposición del Ministerio Público Fiscal, ya que, del traslado de la propuesta a la Fiscalía de Estado, ésta “como víctima”, estuvo de acuerdo con la reparación a través del pago del monto adeudado, en este caso el delito previsto en el art. 6 de la Ley 24.769. Lo curioso de este caso es el argumento central por el cual consideró aplicable la reparación integral, en efecto interpretó que el art. 16 de la Ley 24.769 en virtud de ser Ley anterior a la 27.147 quedaba virtualmente derogado por esta.

En autos “Guerra, Juan Carlos”³⁵ el TOPE 1, ante la comisión del delito previsto en el art. 9 de la Ley 24.769, resolvió en el mismo sentido que el fallo anterior, pero con algunas particularidades que vale la pena destacar. En primera medida se solicitó la reparación por el instituto de la probation, el que fue rechazado y reencusado en la reparación integral del 59 inc.6 del Código Penal. El tribunal con expresa oposición del Fisco Nacional, pero en virtud de la conformidad prestada por el Ministerio Público, consideró operativo el instituto de la reparación integral. Agrego además que, ante la ausencia de la legislación procesal que lo regule, esto podía suplirse con la actual legislación procesal. En virtud de ello el Tribunal decidió suspender la acción penal hasta la realización por parte del imputado de tareas comunitarias en “Cáritas Argentina”, junto con el pago del monto adeudado. Es dable destacar la extensión que el Tribunal dio a la reparación integral, la que no se limitó al pago en dinero, sino también en tareas comunitarias por

³²Cfr. Juan Manuel, ALVAREZ ECHAGÜE, *La extinción de la acción penal tributaria*, 1° Ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, pág. 340 y ss.

³³CSJN, *Boggiano, Antonio c/ Estado Nacional - Ministerio de Desarrollo Social s/ Proceso administrativo - Inconst. Varias*, 16/03/2016.

³⁴CAGP de la Plata, sala IV, *L., N. s/ extinción de la acción - infracción ley 24.769*, 11/03/2016.

³⁵TOPE N° 1, *Guerra, Juan Carlos y otros s. Infracción Ley 24769*, 08/06/2020.

parte del imputado. Otra de las particularidades, es que el dinero ofrecido para pagar lo adeudado al Fisco se destinó a diversas entidades de bien común, tales como una escuela, una asociación civil y una fundación.

Por último, recientemente y a favor de la aplicación de la reparación integral resolvió el TOPE 2 en el fallo “Marítima Maruba”³⁶, que consagró la plena operatividad del instituto en base en lo resuelto en el fallo “Ángel Siri”³⁷ y Fallos 315:1492³⁸. En “Ekmekdjian” el Tribunal se inclinó a favor de la plena aplicación de los derechos consagrados en el CIDH, entendió que el hecho de que los Estados partes pudieran fijar las condiciones del ejercicio del derecho de rectificación o respuesta, no impedía la exigibilidad conforme al derecho internacional de las obligaciones que aquéllos habían contraído. En relación al requisito de “leyes que lo reglamenten” para su plena operatividad, agregó que se refería a la integración realizada también por las sentencias de sus órganos jurisdiccionales, pues resultaba tanto tarea judicial como legislativa el perseguir soluciones valiosas para estos casos. El TOPE 2 compartiendo dichos argumentos, concluyó que la falta de reglamentación de una ley procesal no impedía la operatividad del instituto analizado. Además, el Tribunal aplicó una interpretación amplia respecto al alcance de los delitos comprendidos en el art. 59 inc. 6, entendiendo que fuera de los límites previstos en el art. 30 del CPPF y ante la ausencia de una norma que lo aclare, la reparación integral resultaba plenamente aplicable al régimen penal tributario. Menciona la expresa aplicación del Código Penal a las leyes especiales en virtud de lo dispuesto en el art. 4, y su posible conflicto con el art. 16 de la Ley 27.430 como medio extintivo propio, pero llega a la conclusión de que la ley general resulta aplicable al caso, ya que, en este caso, el RPT no establecía una expresa prohibición en la aplicación del instituto como sí sucedió con el dictado de la Ley 26.735 respecto a la probation, como habíamos mencionado previamente. Resaltó que bajo ningún aspecto podría el Tribunal crear pretorianamente una restricción al margen de la Ley. Finalmente estableció el alcance de la reparación, en este caso para el delito previsto en el art. 7 del RPT previsto en la Ley 27.430, al decir que esta comprendía la satisfacción incondicional de las obligaciones tributarias lesionadas, la renuncia posterior a toda acción y derecho y el pago de costas y gastos causídicos.

4. Conclusiones

Lo comentado en estos últimos fallos, junto a aquellos otros que denegaron la aplicación del art. 59 inc. 6 al régimen penal tributario, solo denota el caos legislativo en el que está envuelta la legislación argentina en general, y en particular, la legislación penal.

Es llamativa la falta de precisión de las reformas introducidas al Código Penal y la falta de coordinación para con las leyes especiales, dejando lagunas legislativas realmente preocupantes. El imputado, claro está, no tiene por qué hacerse cargo de la falta de diligencia de nuestros legisladores y su rol dentro del proceso debe ser resguardado por los Tribunales, garantizando el legítimo goce de todos los derechos disponibles que los Tratados internacionales, la Constitución, el Código Penal y las normas procesales penales pertinentes le otorgan. No es factible a mi entender y ante la ausencia de precisiones en las normas emanadas por el P.L., tomar el camino más fácil y restringir las garantías y derechos al imputado a través de interpretaciones cómodas y poco comprometidas de los Tribunales actuantes. Los magistrados son los encargados de velar por los intereses de la víctima, pero también de asegurar que se respeten los procesos con el debido resguardo de las garantías del imputado.

Supeditar la aplicación de la reparación integral al dictado de futuras normas procesales, es condicionar la vigencia de una legislación federal que nació para ser operativa, a la buena voluntad de los legisladores nacionales y provinciales, logrando el ridículo e injusto fenómeno de que, en las provincias de Salta y Jujuy, los imputados gozan de mayores garantías y derechos que en el resto del país. Ello no se condice con el contenido de la cláusula de los códigos prevista en el art. 75 inc. 12 que pretendió dar uniformidad a la aplicación de los códigos de fondo para todo el país, respetando la igualdad en el trato frente a la ley penal para cada habitante de la nación.

³⁶TOPE N° 2, “Marítima Maruba S.A y otro s/ inf. ley 24.769”, 07/07/2020.

³⁷CSJN, *Siri Ángel*, 27/12/1957.

³⁸CSJN, *Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo y otros*, 07/07/1992.

Otra inconsecuencia derivada de la desprolijidad y falta de precisión del legislador, es la falta de criterios respecto a la participación de la víctima y el Ministerio Público para la aplicación del instituto; ello no está del todo claro y menos aun el alcance de lo que se considera reparación integral para cada delito del régimen penal tributario. Los Tribunales debieran jurisprudencialmente uniformar criterios para lograr una igualitaria aplicación o denegación del instituto según corresponda en cada caso.

Si bien mi postura es minoritaria, creo fervientemente por todo lo expuesto en este trabajo, que la reparación integral es un instituto operativo y aplicable plenamente al RPT, ello teniendo en consideración que el argumento esbozado por varios Tribunales respecto a efectiva existencia de un modo extintivo específico previsto en el artículo 16 que impide la aplicación del instituto analizado, es erróneo. No debemos olvidar que dicho artículo solo regula la extinción de la acción penal para los delitos previstos en los artículos 1,2,3,5 y 6, de dicho régimen, pero deja un vacío legal respecto a los otros delitos, a los cuales considero que puede serle de aplicación la reparación integral. Ello, en consonancia con lo dispuesto en el art.4 del Código Penal, ya que la legislación especial en este caso no lo prohíbe. Además, esta postura resulta lógica y acorde con el principio pro homine y la interpretación analógica "in bonam partem" para poder zanjar el vacío legal existente.

Tampoco debemos olvidar que a pesar de existir una legislación específica para los delitos penales tributarios como es el RPT de Ley 27.430, es factible la aplicación de la Ley 27.147 por ser considerada Ley penal más benigna en todos los casos. Ello, siempre que el delito en cuestión, pueda ser factiblemente reparado, acorde con lo resuelto en los últimos fallos que decidieron aplicarlo.

Para concluir, solo decir que este caos solo podría solucionarse con el dictado de un nuevo Código Penal que unifique criterios e incorpore al RPT dentro de su cuerpo normativo para terminar con las numerosas y confusas interpretaciones jurisprudenciales existentes a la fecha.

5. Bibliografía y Jurisprudencia

§ 1. DOCTRINA

ALVERO, JoséL. - IBÁÑEZ, Héctor S., *La operatividad de la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del daño. Análisis del art. 59, inc. 6º del Código Penal*, Thompson Reuters Online, DPYC 2018 (diciembre), 20/12/2018, 42, AR/DOC/2479/2018.

CANO, Daniel - AMELOTTI, Nicolás, *Apuntes acerca de la operatividad y alcance de los institutos de conciliación y reparación integral. Ámbito de la justicia nacional y federal de la Ciudad de Buenos Aires*, Thompson Reuters Online, RDP 2019-5, 07/05/2019, 917, AR/DOC/1237/2019.

CRIVELLI, Ezequiel, *La conciliación o reparación integral del perjuicio ¿Causa de extinción de la acción, principio reglado de oportunidad o "tercera vía" del sistema penal?*, Thompson Reuters Online, LLGran Cuyo2017 (noviembre), 4, AR/DOC/2196/2017.

DE OTO, Alejandro G., *La operatividad de la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio*, Thompson Reuters Online, DPYC 2018 (octubre), 19/10/2018, 45, AR/DOC/1946/2018.

FORTTE, Josefina, *La conciliación y reparación del perjuicio como extinción de la acción penal*, Thompson Reuters Online, RDP 2017-10, 06/10/2017, 2016, AR/DOC/3983/2017.

FORTTE, Josefina, *La reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal. Comentario al caso "Gerardo A. Bobbio", de la Cámara Nacional Federal de Casación en lo Criminal y Correccional*, Thompson Reuters Online, RDP 2019-7, 12/07/2019, 1370, AR/DOC/1785/2019.

- LASCANO, Carlos Julio, *La reparación integral del perjuicio como causa de extinción de las acciones penales*, 1ª Ed., Thompson Reuters Online, DPyC 2016 (julio), 04/07/2016, 115, AR/DOC/1936/2016.
- MAGGIO, Facundo - MAGGIO, Cristóbal, *La operatividad de la reparación integral del daño como medio de extinción de la acción penal*, Thompson Reuters Online, DPyC 2020 (mayo), 12/05/2020, 108, AR/DOC/975/2020.
- MALBERNAT, Matías, *La reparación integral del daño y el derecho penal*, Thompson Reuters Online, DPyC 2020 (junio), 10/06/2020, 144, AR/DOC/1538/2020.
- NERCELLAS, Marta, *Algunas reflexiones sobre la Ley 27.482 que reforma el Código de Procedimiento Penal Federal*, Errepar Online, Doctrina Penal Tributaria y Económica ERREPAR., Marzo, 2019.
- RÍOS, Carlos Ignacio, *La conciliación y la reparación del daño en el proyecto de Código Penal*, Thompson Reuters Online, Sup. Esp. - Comentarios al Proyecto de Código Penal 2019 (junio), 15/06/2019, 219, AR/DOC/2080/2019.
- VADILLO, Agustín C., *Sobre el instituto de reparación integral del perjuicio en el régimen penal tributario*, Rubinzal Online, RC D 1673/2020.
- YACOBUCCI, Ignacio - EZEYZA, Mariano Abel, *Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA*, Thompson Reuters Online, LLCABA2018 (agosto), 1, AR/DOC/82/2017.

§ 2. JURISPRUDENCIA NACIONAL

- CSJN, *Siri Ángel*, 27/12/1957.
- CSJN, *Ekmekdjian, Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo y otros*, 07/07/1992.
- CSJN, *Acosta, Alejandro Esteban s/infr. art. 14, párrafo 1, ley 23737*, 23/04/2008.
- CSJN, *Recurso de hecho deducido por el defensor oficial de Daniel Nanut en la causa "Nanut, Daniel s/causa nº 7800"*, 07/10/2008.
- CAGP de la Plata, sala IV, *L., N. s/ extinción de la acción - infracción ley 24.769*, 11/03/2016.
- CFCP, Sala IV, *Villalobos Gabriela Paola y otro s/ defraudación*, 29/8/2017.
- CNPE, Sala A, *H. G. SA y otro s/L. 24769. Incidente de falta de la acción penal*, 18/10/2017.
- CNCCC, Sala I, *G., M. A. y Y., M. del L. s/ Recurso de casación*, 14/08/2018.
- CNPE, Sala A, *Incidente de falta de acción de Petroplast Petrofisa Plásticos S.A.; Acosta Fernando Luis; Piatti Pedro Pablo; Piatti Luis Marcelo en autos: "Petroplast Petrofisa Plásticos S.A. S/Infracción Ley 24.769, 20/09/2018, Reg. Interno 757/2018.*
- CFCP, Sala IV, *B., G. A. y Z., U. A. s/ averiguación del delito*, 14/11/2018.
- CFCP, Sala IV, *Bobbio, Gerardo Andrés y otro*, 15/11/2018.
- CNPE, Sala A, *Eco Ave SA y otros s/infracción L. 24769 - (legajo de apelación)*, 19/12/2018.
- CFCP, Sala I, *Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/recurso de casación*, 03/06/2019, Reg. Interno 899/19.

CFSM, Sala I, *Servetto, Julio Fernando s/incidente de extinción de la acción*, 10/04/2019.

CNPE, Sala B, *Globoaves Argentina SA s/L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal*, 03/05/2019.

CFCP, Sala IV, *Acosta, Fernando Luis y otro s/Recurso de casación*, 04/07/2019.

CFSM, Sala I, *Cárdenas, Manuel y otros s/legajo de casación*. 06/09/2019.

CNPE, Sala B, *Incidente de falta de acción en causa CPE 911/2018, caratulada: "Compañía Global de Servicios S.A. s/ Infracción Ley 24.769*, 26/12/2019.

CFCP, Sala I, *Sanatorio Nuestra Señora del Pilar SA y otro s/recurso de casación*, 13/03/2020.

CSJN, *Boggiano, Antonio c/ Estado Nacional - Ministerio de Desarrollo Social s/ Proceso administrativo - Inconst. Varias*, 16/03/2016.

CFA de Bahía Blanca, *Legajo de apelación en autos: 'Marisco, Tomás Adrián; Streintenberger, Marcos; Rossi, Martín Claudio p/ apropiación indebida de tributos'*, 04/06/2020.

TOPE N° 1, *Guerra, Juan Carlos y otros s. Infracción Ley 24769*, 08/06/2020.

TOPE N° 2, *"Marítima Maruba S.A y otro s/ inf. ley 24.769"*, 07/07/2020.

§ 3. **LEGISLACIÓN**

Ley 23.984, B.O. 09/09/1991.

Ley 26.994, B.O. 08/10/2014.

Ley 27.147, B.O. 18/06/2015.

Ley 27.148, B.O. 18/06/2015.

DNU 257/2015, B.O. 29/12/2015.

Ley N° 27.063, modificada por la ley 27.482, B.O. 07/01/2019.

Resolución 2/2019, B.O. 19/11/2019.

Análisis comparativo entre los delitos tributarios de evasión fiscal de la República Argentina y de Sonegação Fiscal de la República Federativa de Brasil

Por Dardo Eriberto Spessot

INTRODUCCIÓN:

Mucho se ha escrito sobre los delitos tributarios en nuestro país. El propósito de este trabajo es describir, analizar y comparar el delito tributario de EVASIÓN FISCAL de la REPÚBLICA ARGENTINA, tipificado en la Ley del Régimen Tributario N° 27.430/2017, con el delito de SONEGAÇÃO FISCAL de la REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL, tipificado en la Ley N° 8.137/1990.

En nuestro sistema positivo los delitos tributarios están tipificados en una ley especial, fuera del Código Penal Argentino.

Hubieron intentos de sistematizar, armonizar y actualizar en varios anteproyectos, en los cuales muchos delitos tipificados en leyes especiales pasarían a formar parte del Código Penal Argentino pero hasta hoy en día sin éxito¹. Debemos tener presente que el año próximo, 2021, nuestro Código Penal cumplirá 100 años y necesita ser reformado, debido a que ha sufrido muchísimas modificaciones a lo largo de éstos últimos años.

Los Delitos Tributarios de la Ley N° 27.430 pertenecen al grupo de los Delitos Penal Económicos, que están muy discutidos y cuestionados por la doctrina nacional e internacional.

Virgolini y Silvestroni² sostienen que *“el Derecho Penal Económico Argentino, en su enfoque político-criminal y en su contenido concreto, es inconstitucional. Vulnere los principios constitucionales de lesividad, necesidad, última ratio y razonabilidad, mediante la creación de un ámbito jurídico diferenciado del derecho penal común, la pulverización de la noción de bien jurídico, la creación de tipos incongruentes con los del Código Penal y que en esencia castigan la mera desobediencia a deberes de orden administrativo-estatal que se imponen a particulares bajo amenaza de severísimas sanciones penales en franca desigualdad con la situación de los funcionarios públicos o, como ocurre con el Derecho Penal Tributario, bajo la interposición artificiosa de desobediencias punibles que castigan en realidad el no pago de una deuda”*.

Algunos autores sostienen que el Derecho Penal Tributario es una herramienta del Estado para perseguir a delincuentes de cuello blanco y tiene un fin eminentemente recaudatorio. En este sentido Virgolini³ sostiene que *“El derecho penal tributario se convierte en subsistema no ya del derecho penal sino del derecho tributario, del que pasa a depender en miras al objetivo de recaudar impuestos”*.

En estos últimos años pudimos observar las diferentes leyes penal tributarias sancionadas, por ejemplo la Ley N° 23.771, la Ley N°24.769 y su modificatoria la Ley N°26.735, que fueron modificadas cada cierto período de tiempo (relativamente pocos años), y cuya modificación más importante fue la actualización de los montos punibles en los delitos de EVASIÓN TRIBUTARIA Y PREVISIONAL.

¹ Por ejemplo el Anteproyecto Borinsky. Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/legislacion/46694-anteproyecto-codigo-penal-argentino-comision-borinsky>.

² VIRGOLINI J., SILVESTRONI M. – “Derecho penal tributario”, 1ra Edición, Buenos Aires, Hammuabi, 2014, Pág. 64.

³ VIRGOLINI J., SILVESTRONI M., (ob. cit.) Pág. 67.

En la última Ley N°27.430 el legislador propuso una solución al problema de la inflación⁴ incluyendo las UVT o UNIDADES DE VALOR TRIBUTARIO, pero hasta la fecha no se han instrumentado.

Se han criticado mucho a las leyes penales tributarias argumentando que tienen solo fines recaudatorios, que constituyen herramientas de presión para aquellos contribuyentes importantes en términos económicos, a los que amenaza con penas excesivamente elevadas. Piénsese en las penas de la Evasión Fiscal agravada del Art. 2 del Régimen Penal Tributario⁵ en las cuales, si se dan ciertos requisitos, el evasor tiene la opción de eximirse de la pena de prisión invocando el instituto de la Extinción de la Acción Penal.

EL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO:

La Ley N° 27.430/17 en su Artículo 280 derogó la Ley N°24769 y sus modificatorias; y en su Artículo 279 legisló el Régimen Penal Tributario mediante 24 artículos.

La Ley N° 27.430/17 se divide en varios títulos a saber : Título I - DELITOS TRIBUTARIOS, Título II - DELITOS RELATIVOS A LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL , Título III - DELITOS FISCALES COMUNES , Título IV - DISPOSICIONES GENERALES y , finalmente, Título V - DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y PENAL.

No mucho han cambiado la regulación de los tipos penales y demás disposiciones de la nueva Ley N°27.430 si la comparamos con la Ley N°24.769.

Sin embargo, algunos cambios se pueden apreciar en el siguiente cuadro⁶:

DELITOS	LEY N° 24.769 (Derogada)	LEY N°27.430 (Reformas)
Art. 1°	Evasión Tributaria Simple	Evasión Tributaria Simple
Art. 2°	Evasión Tributaria Agravada	Evasión Tributaria Agravada
Art. 3°	Aprovechamiento Indevido de Subsidios	Aprovechamiento Indevido de Beneficios Fiscales
Art. 4°	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales	Apropiación Indevida de Tributos
Art. 5°	Sanciones Accesorias	Evasión Previsional Simple
Art. 6°	Apropiación Indevida de Tributos	Evasión Previsional Agravada
Art. 7°	Evasión Previsional Simple	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social
Art. 8°	Evasión Previsional Agravada	Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales
Art. 9°	Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social	Insolvencia Fiscal Fraudulenta
Art. 10°	Insolvencia Fiscal Fraudulenta	Simulación Dolosa de Cancelación de Obligaciones

⁴El problema de la inflación en nuestro país es grave. Rápidamente los montos punibles en los delitos de Evasión impositiva de la Ley N° 24769 que eran \$100.000 por impuesto y por período fiscal quedó desvirtuado. En 2011 se sancionó la Ley N° 25.735 que actualizó el monto de la Evasión a \$400.000 por impuesto y período fiscal. Que a su vez genera otros problemas como la aplicación de la ley penal más benigna cuando hay cambios en la legislación.

⁵ La Evasión fiscal agravada tiene una pena de 3 años y 6 meses a 9 años de prisión.

⁶SPESOT, Dardo E. – “La evasión fiscal en la ley 27430”. Artículo disponible en:

<http://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/46567-evasion-fiscal-ley-penal-tributaria-27430>

Art. 11°	Simulación Dolosa de Pago	Alteración Dolosa de Registros
Art. 12°	Alteración Dolosa de Registros	Disposiciones Generales
Art. 15 ° - Inc. C	Asociación Ilícita Fiscal	Asociación Ilícita Fiscal

Como nota característica de la Ley N°27.430 podemos mencionar los montos punibles establecidos en los delitos de Evasión Impositiva y Previsional, Apropiación Indevida, etc., las penas elevadas para los delitos de Evasión Agravada y Asociación Ilícita Fiscal, y una herramienta muy importante llamada por algunos como “bala de plata” que es la Extinción de la Acción Penal del Artículo 16.

Esta Ley puso fin a una vieja discusión respecto a si los montos dispuestos por el legislador en los delitos contemplados por la Ley se trataban de un elemento del tipo penal o si eran una condición objetiva de punibilidad, siendo esta última la posición adoptada por la nueva Ley. Se trata una especie de “piso” a partir del cual se configura el delito tributario y, en caso de que no se llegue al piso, quedará configurada la infracción fiscal. En consecuencia, habrá delito tributario si se evadió más de \$ 1.500.000 por impuesto y por período fiscal (más los otros elementos del tipo objetivo); y, en caso de que el monto evadido no supere dicha suma, se configurará la infracción fiscal. Cuestión importante ya que una de las diferencias entre **delito e infracción** es la **pena**; en el **delito** la **pena** es de **prisión** y en la **infracción** la **pena** es de **multa**.

Sin embargo, algunos autores siguen sosteniendo que los montos son elementos del tipo penal, a pesar de que el mismo tipo penal del Art. 1° - segundo párrafo- dispone expresamente que es una condición objetiva de punibilidad.

EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO:

Haddad⁷ señala que las leyes penal tributarias (N°24.769 y N°23.771) han expresado en forma implícita que el sentido y su objetivo es la recaudación fiscal.

Si bien formalmente el bien jurídico en general que se pretende tutelar es la renta nacional o ingresos públicos, la Ley tiene aspectos en los cuales prioriza la necesidad de la recaudación inmediata y busca obtenerla mediante el aumento de penas o la cárcel como medidas ejemplificadoras.

El Derecho Penal Tributario pretende proteger la Hacienda Pública en su faz dinámica, es decir, tanto en el ingreso como en el egreso de dinero de las arcas públicas.

El Dr. Damarco⁸ expresa: “...No cabe duda que cuando las leyes penales tienden a la protección de la Hacienda Pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el estado perciba los recursos que legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. En definitiva, se tiende a proteger la percepción de los recursos y la realización de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el “patrimonio” del estado, pues ya está protegido por el código penal, o bien que el código penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la “hacienda pública”, lo protege desde el punto de vista dinámico, como el flujar de los bienes que ingresan y egresan del estado para atender sus funciones y sus fines”.

En el mismo sentido, la Jurisprudencia dijo: “...es la hacienda pública nacional en un sentido dinámico, esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto

⁷HADDAD, Jorge Enrique – “Ley penal tributaria comentada”: 8ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2018, Pág. 6.

⁸ DAMARCO, Jorge H. - “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario (Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal)”, Pág. 6 y ss.

público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado”⁹.

Entrando en el análisis de la Evasión Tributaria, Virgolini y Silvestroni¹⁰ sostienen que este delito afecta la propiedad común. Lo que se denomina Hacienda Pública no es otra cosa que un patrimonio común regido por normas de Derecho Público, y es por ello que el principal elemento objetivo del delito está dado por la falta de pago de determinado monto dinerario, esto es, la detracción de parte de ese patrimonio común, representado por un crédito contra el contribuyente.

Riquiert¹¹ afirma que en la Evasión no se protege el patrimonio del Estado, pues eso ya está protegido por el Código Penal, y que en definitiva el Código Penal protege el patrimonio del Estado desde un punto de vista estático, como conjunto de bienes y que la “hacienda pública” lo protege desde un punto de vista dinámico, como el fluir de los bienes que ingresan y egresan del Estado.

Borinsky¹² sostiene que el bien jurídico protegido por la norma es la hacienda pública, en el sentido de preservar la percepción de tributos y su posterior reencuzamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evita la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que este pueda cumplir sus fines de bien común. Defraudar al Estado, por tanto, no significa defraudar a un ente abstracto, sino defraudar a los demás conciudadanos, a los que priva de los beneficios y mejoras que podrían realizarse con las cantidades eludidas y a quienes se sobrecarga con unos tipos impositivos elevados para compensar el fraude”.

ANÁLISIS DEL DELITO TRIBUTARIO

ARTÍCULO 1° DE LA LEY N° 27.430: *“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 un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) 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.”*

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.

La palabra “evasión fiscal o previsional” en todos los casos implica que se omite pagar lo que se debe por ley.

Evasión es no pagar lo que se debe, pero mediante la utilización de algún ardid o engaño.

El artículo 1° que estamos analizando describe una figura de resultado o de perjuicio patrimonial cuyos elementos tipificantes son los siguientes:

ACCIÓN TÍPICA: Evasión total o parcial de tributos nacionales, provinciales y de la C.A.B.A.

⁹Fallo: “Amoreno, H” Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, del 17/11/95.

¹⁰VIRGOLINI J., SILVESTRONI M., (Ob. cit.), Pág. 115.

¹¹ RIQUERT M. – “Régimen penal tributario y previsional”, 2012, Pág. 74.

¹² BORINSKY – GALVAN GREENWAY – LÓPEZ BISCAYART – TURANO – “Régimen penal tributario y previsional. La ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”, Pág. 26.

El objetivo buscado en este tipo de maniobras es una ventaja, disminución o eliminación total o parcial de la obligación tributaria que le corresponde al contribuyente.

CONDICIÓN OBJETIVA DE PUNIBILIDAD: Que el monto evadido exceda de \$ 1.500.000¹³ por cada tributo y por cada ejercicio o período fiscal. El monto solo se refiere al capital. Las multas e intereses no están comprendidos.

El tipo legal elimina una vieja discusión sobre si el monto era un elemento del tipo o una condición objetiva de punibilidad, que tiene efectos en materia de error.

Con la nueva redacción legal queda claro que el monto es una condición objetiva de punibilidad: El segundo párrafo del Artículo 1° dice "...**la condición objetiva de punibilidad**", con lo cual no puede existir más dudas al respecto.

ELEMENTO OBJETIVO: El perjuicio fiscal.

SUJETO ACTIVO: El "obligado" son los contribuyentes y los responsables de las obligaciones tributarias (Arts. 5 y 6 de la Ley N° 11.683). Se trata de un delito especial ya que no cualquier persona puede ser autor del mismo.

SUJETO PASIVO: el Fisco de la Nación, Provincias y C.A.B.A..

MEDIOS COMISIVOS: La descripción típica dice cualquier ardid o engaño.

Soler¹⁴, explica que el ardid es "el astuto despliegue de medios engañosos", en el que se requiere "el despliegue intencional de alguna actividad cuyo efecto sea el de hacer aparecer, a los ojos de cierto sujeto, una situación falsa como verdadera y determinante".

Por su parte, Nuñez¹⁵ define el ardid como el despliegue de artificios o maniobras simuladoras de una realidad, mientras que engaño consistir en la simple aserción por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso.

Se podría resumir diciendo que constituye ardid cualquier artificio o medio empleado hábil y mañosamente por el sujeto activo para el logro del objetivo perseguido; mientras que engaño es la falta de verdad en lo que se dice o se hace, o en otros términos, que el sujeto pasivo padezca el error que es su consecuencia.

Puede decirse entonces que el concepto de engaño cubre la forma activa (ardid o despliegue externo de medios dirigidos a disimular la real capacidad contributiva) sin que sea dable considerar incurso en un comportamiento delictivo el contribuyente que incumpla ciertos deberes fiscales, tales como resultan ser la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones juradas inexactas. En todo caso resulta imprescindible que el ardid o engaño utilizado sea o resulte apto para producir el error al Fisco Nacional o Provincial.

Al respecto opina Villegas¹⁶ que las maniobras descriptas no tienen por objeto hacer incurrir al Fisco en error y de tal manera, apoderarse de su patrimonio. Lo que se quiere, mediante el astuto despliegue de

¹³Monto actualizado por la Ley N° 27.430. En vigencia de la Ley N° 24.769 el monto era de \$ 100.000 y luego mediante Ley N° 26.735 el monto fue elevado a \$400.000.-

¹⁴HADDAD, Jorge E. –"Ley Penal Tributaria comentada", págs. 17 y ss., 5a edición, Buenos Aires, LexisNexis, edición 2005.

¹⁵ NUÑEZ, Ricardo –"Tratado de Derecho Penal", t. VI, pág. 318, Lerner, Buenos Aires, 1971.

¹⁶VILLEGAS, Héctor B. – "Curso de Finanzas derecho tributario y financiero", Pág. 405, Depalma, 7 ed. Buenos Aires, 2001.

maniobras ardidosas o engañosas, es que el Fisco no advierta que sufrió el daño, quedando de tal manera el delito impune. Para ello, dice, es requisito esencial que sea idóneo, es decir, debe tener la aptitud suficiente para burlar al Fisco.

Así, debe incorporar un artificio o engaño, una puesta en escena o "*MISE EN SCENE*" capaz de inducir a error a la administración impidiéndole el conocimiento exacto de la deuda tributaria.

Señala Haddad que el punto en cuestión es la relación que se da entre Fisco y Contribuyente, en el cual se usan elementos y procedimientos reglados (formularios o programas informáticos), proporcionados por el Fisco Nacional.

Si bien el medio genérico es el ardid o engaño, se establecen dos medios más: las declaraciones engañosas y las ocultaciones maliciosas.

En estos casos, se trata de información o documentación que es exigida por el Fisco o que el Contribuyente debe obligatoriamente brindar, y a la cual se le ha dado la apariencia de verdadera, siendo falsa.

El concepto de ardid o engaño se refiere al despliegue intencional de información o documentación falsa, que se pretende hacer aparecer como verdadera a los fines de aliviar total o parcialmente la carga tributaria o previsional, respectivamente, que por Ley corresponde pagar a un Contribuyente.

Respecto de la "*MISE EN SCENE*" o hechos externos, mediante los cuales lo falso se representa como verdadero, resulta un requisito ineludible.

Por lo tanto, quien cumple con lo que corresponde pero no paga en término, a lo sumo será deudor moroso y no evasor, pues falta el ardid o engaño.

La puesta en escena no necesariamente debe encontrarse en las DDJJ o en la información brindada al Fisco, puede generarse en una factura apócrifa o expedida por alguna empresa inexistente. En este caso el engaño se focaliza en la documentación de terceros, sin la cual no podría haberse reducido su carga tributaria en el IVA o en GANANCIAS.

En la Jurisprudencia encontramos el Fallo "Fracchia"¹⁷, en el cual se dijo que: "*...la Acción o la Omisión desplegada debe contener un ardid o engaño idóneo, real, significativo y oportuno.*"

A fin de establecer su concurrencia corresponde, en cada caso, evaluarlo de acuerdo a las Posibilidades que tiene el Fisco de detectar la irregularidad, considerando la existencia del Sistema autodeclarativo de tributos. La evasión debe ser consecuencia de una efectiva maniobra ardidosa o engañosa concebida de tal manera que realmente pueda impedir o dificultar gravemente el debido control del ente recaudador".

CARÁCTER DEL ILÍCITO: Es un delito de resultado, que consiste en el perjuicio fiscal por el incumplimiento de un deber sustantivo.

PENA: Prisión de dos (2) a seis (6) años. En este supuesto es procedente solicitar la excarcelación o la eximición de prisión, según el caso concreto.

CONCURSO DE DELITOS: El delito antes tipificado concurre con los ilícitos formales descriptos en los Arts. 39 y 44; y con la infracción sustantiva de evasión impositiva descrita en el Art. 46 de la Ley N° 11.683.

¹⁷ Fallo: "Fracchia", Reg. N° 9/09 de la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Tributario N°3.

En consecuencia, la pena de prisión del Art. 1 de la Ley N° 27.430 es acumulable con las multas de los Arts. 39 y 46 de la Ley N° 11.683 y con la sanción de clausura del establecimiento del Art. 40 de esta última norma legal.

ELEMENTO SUBJETIVO: El dolo en la acción típica exige una intensión específica, que va más allá del mero “no pago” de tributos. Se requiere un dolo específico, que es la intensión de defraudar. El sujeto debe tener conciencia de que se está utilizando un ardid o engaño con el cual se va a perjudicar al Fisco por el hecho de no pagar lo que por Ley corresponde.

Virgolini y Silvestroni¹⁸ sostienen que es un delito que solo admite dolo directo porque ello surge con claridad de la redacción de la Ley cuando dice: “... *declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño*”. Sin embargo Borinsky¹⁹, Galvan Greenway y otros, sostienen que la Evasión es un delito doloso que admite cualquier grado de dolo.

Es una figura de *daño concreto*. Por lo tanto, no solo debe haber un *daño concreto al Fisco*, sino que, además, debe superar el monto de \$1.500.000 establecido como *condición objetiva de punibilidad*.

CONSUMACIÓN: El delito se consume al no efectuar el pago en tiempo oportuno²⁰.

*El delito de evasión se consume por la omisión total o parcial del pago del tributo y, por lo tanto, se consume cuando ha concluido el término legalmente previsto para efectuar aquel pago*²¹.

*Dado que el tipo del art.1º es instantáneo, se consume en el momento que el autor, que ha efectuado declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se sustrae al cumplimiento de la obligación tributaria, omitiendo pagar lo que legalmente corresponde-total o parcialmente-al vencer el término predispuesto.*²²

En la causa “Blue Film SRL sobre infracción Ley 24769”. CaPecon Sala “B” 30 de Noviembre de 2009 se dictó la siguiente RESOLUCIÓN: “*Que en atención a lo expresado precedentemente, en este caso, en el cual se habría omitido la presentación de los formularios de declaración del Impuesto a las Salidas No Documentadas por erogaciones carentes de respaldo documental acaecidas en el transcurso del período fiscal correspondiente al año 2001 de la contribuyente BLUE FILM SRL, debe considerarse como fecha de consumación del hecho, aquella en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la declaración y el ingreso del monto correspondiente a la última erogación carente de respaldo documental producida en aquel ejercicio fiscal que se omitió declarar*”.

LA EVASIÓN AGRAVADA:

ARTÍCULO 2º DE LA LEY N° 27.430.- “Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos,

¹⁸VIRGOLINI J., SILVESTRONI M., (Ob.Cit.), Pág. 191.

¹⁹BORINSKY, (Ob. Cit.), Pág. 66.

²⁰HADDAD, (Ob. Cit.), Pág. 119.

²¹CATANIA Alejandro -“Régimen Penal Tributario”, Editores del Puerto SRL, Pág. 78

²²SPINKA R. – “Derecho Penal Tributario y Previsional”, 1ª Edición, Astrea, Pág.147

liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000)."

Como podemos observar la Evasión se agrava por cuatro motivos especiales:

a) El primer supuesto consiste en una agravante en función del monto evadido, que debe ser superior a la suma de quince millones de pesos(\$15.000.000) por impuesto y período fiscal.

b) El segundo supuesto agrava el delito por la intervención de interpósita persona, testaferro u hombre de paja, o la utilización de estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado, y siempre que haya un perjuicio al Fisco por un monto superior a la suma de dos millones de pesos(\$2.000.000). El tipo legal es claro al respecto.

c) El tercer supuesto se agrava por la utilización de beneficios fiscales y siempre que exista un perjuicio que ascienda a un monto superior a la suma de dos millones de pesos(\$2.000.000).

d) Finalmente el cuarto supuesto agravante se trata de la utilización de facturas o documentos total o parcialmente falsos y siempre que exista un perjuicio superior a la suma de un millón quinientos mil pesos (\$ 1.500.000).

Existen preguntas que comúnmente podrían surgir en aquellos casos en que no se alcancen los montos dispuestos por el Art. 2° de la Ley N° 27.430, cuyas respuestas serían las siguientes:

En el inc. a): Si se evade menos de \$ 15.000.000 por impuesto y por período fiscal, la conducta no encuadrará en la agravante, pero si quedará subsumida en el tipo base (siempre suponiendo que se hayan materializado los demás elementos del tipo penal).

En el inc. b) se deben dar dos condiciones para que sea aplicable la agravante: Primero: Que intervenga interpósita persona, testaferro u hombre de paja, o se utilicen estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado, y Segundo: Que haya un perjuicio por el monto punible determinado.

En el inc. c) deben darse dos requisitos: Primero: La utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y Segundo: Que el monto evadido por tal concepto superare la suma de \$ 2.000.000.

*"Los beneficios fiscales indirectos son circunstancias que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible de modo que aunque este ocurra, no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor. Son beneficios fiscales directos los mecanismos legales dirigidos a restituir el pago de impuestos ya efectuados"*²³.

Finalmente el inc. d) requiere que hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, y que el perjuicio sea de por lo menos \$ 1.500.000.

²³Orce G. - Trovato Gustavo F. – "Delitos Tributarios Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769", Abeledo Perrot, Buenos Aires, Pág.104.

Brevemente he desarrollado los supuestos agravados de la Evasión Impositiva. Como se puede apreciar en la redacción del tipo penal, este delito es uno de los más graves junto con la Evasión Previsional Agravada y la Asociación Ilícita Fiscal.

Tiene una pena que parte de tres años y seis meses a nueve años de prisión.

Lo criticable es que, por un lado, la pena es excesivamente alta, si la comparamos la de otros delitos que tenemos en el Código Penal Argentino y que afectan de otra manera el patrimonio público, como lo ejemplifican Virgolini y Silvestroni²⁴ de la siguiente manera: *“Si el Presidente de una compañía estatal (bajo el pretexto de hacer publicidad de los servicios de la compañía) aplica cinco millones de pesos para hacer propaganda del gobierno que lo designó en el cargo, podría incurrir en el delito de Malversación de Caudales públicos tipificado en el art. 260 del CP que prevé una pena de un mes a tres años de inhabilitación y una multa que no superior al cincuenta por ciento de la cantidad distraída en caso de entorpecimiento del servicio. En el peor pero más improbable de los casos se consideraría que existe una defraudación en perjuicio de una administración pública del art. 174 inc. 5 del CP con una pena de prisión de dos a seis años. No obstante, el contribuyente que, mediante la utilización de facturas apócrifas evade 400.001 pesos, incurre en la evasión agravada del art. 2 inc. d) de la LPT que prevé una escala penal de tres años y seis meses a nueve años de prisión, además de ser pasible de la multa del art. 46 de la ley 11.683 que puede llegar a decuplicar la cantidad evadida”.*

Y, por otro lado, opino que si el legislador realmente no tuviera la finalidad de recaudar con esta Ley, no hubiera instrumentado la figura de la Extinción de la Acción Penal del Art. 16, que le da la oportunidad al evasor de escapar a la sanción penal si se dan determinados requisitos entre los que incluye la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios.

Sin intención de desarrollar toda la figura del Art. 16, me limitaré a realizar una breve explicación de esta figura para luego analizar la legislación de la República Federativa de Brasil.

ARTÍCULO 16 DE LA LEY N° 27.430.- “En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia.

Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Esta figura de la Extinción de la Ley Penal tuvo su origen en el Art. 14 de la Ley N°23.771 alcanzando a todos los delitos.

Luego la Ley N°24.769 solo abarcó los supuestos de evasión simple tributaria o previsional.

La Ley N°26.735 modificó sustancialmente el sistema de pago y extinguió el delito por el pago espontáneo; muy criticado en doctrina.

²⁴VIRGOLINI J., SILVESTRONI M., (Ob. Cit.),Pág. 60.

Finalmente, la Ley N° 27.430 reestableció el régimen netamente recaudatorio. Haddad²⁵ entiende que esta última modificación es un resabio de dicho régimen cualquiera sea el fundamento que se le quiera dar.

De la redacción del Art. 16 transcripto, surge claramente que solo se aplica a los delitos de Evasión Simple y Agravada, tanto tributaria como previsional, y al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.

REQUISITOS: “... si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente”.

Haddad señala que el cambio podría originar, por su imperfecta redacción, cuestiones planteadas como por ejemplo el sistema implementado por la Ley N° 23.771, que al ingresar en un plan de facilidades de pago, era considerado amparado por la extinción de la acción.

El primer requisito para acceder al beneficio se configura por la “aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas con sus accesorios”. Se entiende que la cancelación podrá ser efectuada por cualquier medio establecido o aceptado por la normativa tributaria a su respecto o, de modo ejemplificativo, “además del pago” sería posible compensar con saldos acreedor del contribuyente imputado del delito. No debe pasar desapercibido que estando vigente el Artículo 16 de la Ley N°24.769 “las Salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico” siguiendo un importante Precedente del Tribunal Supremo “sostuvieron que el requisito de pago total se cumplía aún cuando fuese fraccionado” lo que conlleva a admitir los planes de facilidades de pago y acordar el beneficio sólo si el cumplimiento de sus cuotas constituía el monto total adeudado.

Con respecto a los accesorios, la normativa los contempla expresamente a diferencia de los regímenes anteriores que no lo contemplaban.

El segundo requisito es de naturaleza temporal y establece que se pueden aceptar y cancelar los importes defraudados “...**hasta los treinta 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula**”.

La existencia de un plazo expresamente establecido se encontraba en otros regímenes similares anteriores pero sin una determinación específica de días hábiles.

Al respecto señala Haddad que lo lógico sería interpretar que se refiere a días hábiles judiciales, pero el problema se plantearía cuando el pago se deposite ante Rentas o AFIP que no tienen en cuenta los plazos judiciales sino los administrativos. Es decir, que “sus propios” 30 días pueden variar según cada jurisdicción.

El otro aspecto es la determinación del momento del acto procesal por el cual se notifica fehacientemente la imputación que se le formula. Ese momento se verifica con el acto de indagatoria (art. 294 del CPPN) o bien con aquellos actos procesales de igual tenor en el derecho procedimental local.

El nuevo Artículo dispensa al Organismo Fiscal de formular la denuncia cuando en sede Administrativa el Contribuyente cancele de forma total e incondicional las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios.

Por último, el Art. 16 de la Ley N° 27.430 establece que la posibilidad de extinguir la acción penal constituye un beneficio que puede ser utilizado por única vez por cada persona humana o jurídica obligada - exigencia que también encontraba recepción en el Artículo 16 de la Ley N°24.769- con anterioridad a la reforma introducida por la Ley N° 26.735- aunque adecuando la redacción a la terminología adoptada por el Código Civil y Comercial de la Nación. Esto implicaría registrar al Contribuyente que se ampara en este beneficio.

²⁵HADDAD,(Ob. Cit.), Pág. 220.

El Artículo 16 del Régimen Penal Tributario en comentario vuelve a instaurar el pago como Extinción de la acción penal sin el requisito de la espontaneidad, priorizando en los tipos penales a los que alcanza la recaudación por sobre el cumplimiento de la pena. Tampoco es un dato menor que las alida del proceso debe estar justificada y debe cumplir los requisitos legales establecidos.

Sin embargo, al margen de lo hasta aquí expuesto, esta figura tiene algunos problemas de redacción cuyo desarrollo no forma parte del objeto de este trabajo.

INTRODUCCIÓN AL SISTEMA BRASILEÑO:

Campos y Gomes²⁶ explican que el Derecho Tributario Brasileño se inserta en un modelo de Estado Federativo, en el que deriva de la Constitución Federal la predicción de que cada ente Federal cree sus tributos de acuerdo con las respectivas competencias. De esta manera, cada ente es autónomo, pero sumiso a la Federación.

En materia tributaria la Constitución Federal adopta el tipo de jurisdicción concurrente, perteneciente a diversos entes estatales. La Constitución Federal de 1988 prevé el reparto de competencias de la siguiente manera: para la Unión, en los Arts. 21 y 22; para los Estados Unidos, en el Art. 25, §1º, y para los Municipios, en el Art. 30.

Por otra parte, en materia penal, la Constitución Federal adopta el tipo de competencia exclusiva de la Unión para legislar sobre la materia.

El Principio Constitucional de Legalidad, que prevé que no se obligará a nadie a hacer o no hacer algo sino en virtud de la ley, también tiene vertientes tanto hacia el Derecho Tributario como hacia el Derecho Penal.

En la legislación de la República Federativa de Brasil la EVASIÓN TRIBUTARIA esta regulada por la Ley Nº8.137 del 27 de diciembre de 1990.

Debo aclarar que el delito tributario que nosotros conocemos como EVASIÓN, en Brasil se llama "SONEGAÇÃO", término que será utilizado indistintamente, pero siempre haciendo referencia a la EVASIÓN IMPOSITIVA o EVASIÓN TRIBUTARIA o EVASIÓN FISCAL.

Brasil, al igual que Argentina, tiene una gran presión tributaria; eso provoca que la EVASIÓN FISCAL (SONEGAÇÃO FISCAL) sea una práctica común que ocasiona fallas en distintas áreas como ser los sistemas de salud, de seguridad y de educación a consecuencia de la falta de recursos. Es necesario que el legislador formule leyes específicas que integren el orden tributario, con independencia de la Ley Penal, a fin de evitar tener interpretaciones diferentes e incorrectas de la Ley.

Souza Lima y Martins Viana²⁷ sostienen que los delitos contra el orden tributario protegen los intereses del Estado en materia de recaudación de impuestos. La protección jurídica de carácter penal está relacionada con el entorno macro-social, protegiendo los intereses colectivos. Es por ello que surge la materialización del delito de Evasión Fiscal.

El delito de SONEGAÇÃO FISCAL se encuentra tipificado en artículo 1 de la Ley Nº8.137/1990 como un delito contra el orden tributario:

²⁶ CAMPOS, Marcelo - GOMES Andressa – "Bases del derecho penal tributario brasileño y un caso de aplicación de una tipificación penal inadecuada". Pág. 3.

²⁷ DE SOUZA LIMA, Kamila - MARTINS VIANA, Joseval – "Crime de Sonegação Fiscal: Lei 8.137/90". Artículo disponible en: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/crime-de-sonegacao-fiscal-lei-8-137-90/>.

El delito de EVASIÓN FISCAL se define como la conducta desuprimir o reducir el tributo por una variedad de comportamientos, por ejemplo: omitir información, defraudar la inspección, crear documentos falsos, etc.. En este delito se pretende reprimirla supresión o disminución del pago de impuestos omitiendo, defraudando, alterando, falsificando y ocultando información.

Para reducir sus cargas impositivas, los contribuyentes tienen dos herramientas legales que son la "elusión fiscal" y la "planificación fiscal".

Souza Lima y Martins Viana explican que algunos de los instrumentos que permiten verificar la EVASIÓN FISCAL son, por ejemplo, las declaraciones sobre el manejo de tarjetas de crédito, los cruces de datos sobre pagos y deducciones realizadas, los archivos enviados a las autoridades fiscales (que contienen mercancías entrantes y salientes), etc.

La EVASIÓN FISCAL tiene como característica que se omite declarar ingresos al completar la declaración anual del IRPF (Impuesto a la Renta de Persona Física). A diferencia del IRPJ (Impuesto a la Renta de Persona Jurídica) se produce la EVASIÓN FISCAL mensualmente, ya sea ocultando los recibos o arrojando una cantidad menor en comparación con servicios prestados.

Los autores citados explican algunos tipos de SONEGAÇÃO FISCAL, como ser:

"MEIA NOTA": Que consistiría en una modalidad de emitir facturas con valores más bajos, en la que el contribuyente declara un monto menor para pagar menos impuesto a fin de reducir costos. Esta maniobra tiene como consecuencia pena de multa.

"CALÇAMENTO DE NOTA": Este es un procedimiento peligroso que consiste en la emisión de documentos fiscales adulterados, tanto en precio como en términos de descripciones de productos básicos.

"ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO": El contribuyente no declara correctamente el aumento de su patrimonio con el objetivo de pagar menos impuestos.

"UTILIZAÇÃO DE LARANJAS": Es una práctica donde un sujeto, que actúa como testaferro, presta su nombre o su cuenta bancaria para alguna negociación fraudulenta y, por ende, oculta la identidad de otro sujeto quien sería el verdadero contribuyente.

La Ley N°8.137/90 fue sancionada por el gobierno de Collor durante el movimiento de expansión del Derecho Penal con la agravación de las sanciones penales. El Estado utilizó el Derecho Penal simbólico para combatir los delitos de cuello blanco, pretendiendo proteger los intereses financieros supranacionales.

Esta ley caracteriza a la EVASIÓN FISCAL (SONEGAÇÃO FISCAL) como un delito contra el orden tributario y, además, como un delito de resultado. Se exige un resultado, ya que sin éste no se comete el delito fiscal, ya sea reduciendo o ya sea suprimiendo el impuesto. El fraude exige obtener una ventaja ilícita, que en el caso que analizamos se verifica cuando hubo una efectiva reducción o supresión del impuesto.

Para que el delito esté consumado, es necesario que se encuentren presentes todos los elementos mencionados en el artículo 1 de la Ley N°8.137/1990.

EL DELITO TRIBUTARIO DE SONEGAÇÃO FISCAL (EVASIÓN FISCAL):

La Ley N°8.137/1990 regula los delitos contra el orden tributario, económico y las relaciones de consumo, y entre ellos el delito de SONEGAÇÃO FISCAL (EVASIÓN FISCAL):

“Art. 1.º *Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou devesa saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação deserviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa²⁸”.

TRADUCCIÓN DEL ARTÍCULO AL ESPAÑOL:

Art. 1º: “Constituye crimen contra el orden tributario suprimir o reducir un tributo o una contribución social y cualquier accesorio, mediante las siguientes conductas:

I- omitir información, o prestar una declaración falsa a las autoridades fiscales;

II- cometer un fraude contra la inspección fiscal, insertando elementos inexatos, u omitiendo operaciones de cualquier naturaleza, en un documento o libro exigido por la ley fiscal;

III- falsificar o alterar facturas, duplicados, notas de ventas o cualquier otro documento relacionado con operaciones tributables;

IV- elaborar, distribuir, suministrar, emitir o utilizar un documento que sepa o deba saber que es falso o inexacto;

V- negar o dejar de proporcionar, cuando sea obligatorio, una factura o documento equivalente, con respecto a la venta de bienes o la prestación de un servicio, efectivamente realizado, o proporcionarlos en desacuerdo con la legislación”.

Pena – prisión, de 2 (dos) a 5 (cinco) años y multa”.

EL BIEN JURÍDICO PROTEGIDO. ASPECTOS GENERALES DEL DELITO:

Lo que se protege con este delito es el patrimonio de la hacienda del Estado, el erario público, no en un sentido individualista sino como un bien supraindividual. Tiene por finalidad proteger la política socioeconómica del Estado²⁹. Se protegen los ingresos económicos estatales para obtener los recursos necesarios que permitan llevar a cabo sus actividades.

²⁸ Ley 8.137 – Delitos contra el orden tributario: disponible en http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm.

²⁹ PRADO, Luiz R. – “Dereito Penal Economico” 8. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2019. Pág. 365.

La hacienda pública busca conseguir una política financiera y fiscal más justa.

SUJETOACTIVO: Es el contribuyente o responsable. Se trata de un delito especial propio.

Las definiciones de contribuyente o responsable las encontramos en el artículo 121 del Código Tributario Nacional (CTN) que reza:

“Art. 121 do Código Tributario Nacional(CTN)³⁰: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Es Contribuyente cuando tiene una relación directa y personal con el hecho generador (hecho imponible).

Es Responsable cuando, sin ser contribuyente, su obligación surge por disposición expresa de la ley. Es decir, que tiene una relación indirecta con el hecho imponible.

La disposición legal permite que cuando el Responsable debe responder puede excluirse de responsabilidad al Contribuyente, pudiendo mantenerse alternativamente en caso de que el tercero no cumpla con la obligación o lo haga parcialmente; en ese caso el Contribuyente será llamado para suplir o completar el pago.

Art. 128 do Código Tributario Nacional (CTN): “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

El término “responsabilidad” es utilizado por el legislador para designar casos de sometimiento pasivo indirecto. En el art. 121 del CTN se establece que un tercero ocupe el lugar originario del contribuyente; y en el art. 128 del CTN se refiere a los casos de “transferencia” por reemplazo (casos de sucesión por muerte física de una persona).

Campos y Gomes³¹ explican que *“según el art. 128 del Código Tributario Nacional, a fin de garantizar la efectiva recepción de la Hacienda Pública (Fisco), la ley puede atribuir a alguien la responsabilidad del crédito tributario a una tercera persona, vinculada al hecho generador de la respectiva obligación.*

El responsable tributario puede asumir esta condición en forma de sustitución o transferencia. En la primera, la ley tributaria le atribuye el deber jurídico de pagar el tributo a una persona diversa de aquella que practica el hecho generador, pero que tenga una relación jurídica y, por lo tanto, asume el lugar del contribuyente.

En la transferencia, ocurre cuando la ley tributaria determina que la obligación tributaria sea, en un primer momento, en relación con el contribuyente y, solo después, comunicándose el responsable”.

SUJETO PASIVO: De delitos cometidos contra el Orden Tributario en forma directa es el Estado (Hacienda Pública de la Unión, Estados, Distrito Federal y los Municipios). En forma indirecta la sociedad en general.

³⁰ Código Tributario Nacional – Ley 5.172: disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm.

³¹ CAMPOS, Marcelo - GOMES Andressa, (Ob. Cit), Pág. 13.

CONCURSO DE PERSONAS: Los evasores utilizan habitualmente métodos sofisticados como la participación de terceras personas que actúan como testaferros u hombres de paja.

El “agente infractor” es quien realiza la acción u omisión descrita en el tipo penal (sea contribuyente o responsable) o determina, ordena o prescribe a un tercero para que actúe en su nombre.

Incluso quien de cualquier manera, a través de una persona jurídica, participe o realice alguno de los delitos previstos en la Ley N°8137/90, tendrá las mismas penas establecidas para el delito, en la medida de su culpabilidad, conforme a lo dispuesto por el Art. 29 del Código Penal de Brasil.

TIPICIDAD OBJETIVA: La conducta típica consiste en suprimir o reducir el impuesto o contribución social y cualquier accesorio.

En general, los delitos contra el orden tributario se basan en fraude o falsedad. En este contexto, el FRAUDE FISCAL puede ser analizado desde dos perspectivas: por un lado, como una forma especial de burla o engaño que ocasionará un daño al patrimonio del Estado; y por otro lado, se lo puede concebir como una violación a los deberes de información y de verdad impuestos al contribuyente.

Señalan Campos y Gomes³² que “*el crimen de evasión fiscal tiene como tipo objetivo el acto de suprimir o reducir tributos, o contribución social y cualquier accesorio, por medio de las conductas previstas en los incisos del art. 1º de la ley 8.137/90. Para ello, es necesario el definitivo lanzamiento del tributo, según la Súmula Vinculante 24 del Supremo Tribunal Federal*”.

Las conductas típicas son:

“**Suprimir**”: Significa omitir, no cumplir con la obligación debida, o no cobrar lo que debería haberse pagado. Es el supuesto de una evasión total.

“**Reducir**”: Significa disminuir, restringir la cantidad de impuestos a pagar; se cumple con la obligación tributaria pero de forma parcial o incompleta por parte del deudor.

Las expresiones “tributo, contribución social y cualquier accesorio” son elementos normativos jurídicos.

“**Accesorio**” es el resultado del no cumplimiento de una obligación tributaria accesoria (que no tiene contenido pecuniario). Es la obligación derivada del incumplimiento de deberes instrumentales o formales establecidos en la ley. Sin embargo su incumplimiento tiene prevista una sanción económica.

Al respecto dispone el Art. 113 do Código Tributario Nacional (CTN): “*A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”³³.

ANÁLISIS DEL DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL:

El delito consta de cinco incisos con distintos supuestos a saber:

Supuestos típicos contemplados en el ARTÍCULO 1:

³² CAMPOS, Marcelo - GOMES Andressa, (Ob. Cit), Pág. 9.

³³ Código Tributario Nacional: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional-ctn.htm>

“I. omitir información, o prestar una declaración falsa a las autoridades fiscales”

El inciso I se refiere a las obligaciones tributarias accesorias y lo que reprime es omitir (ocultar, dejar de hacer o decir, no mencionar) información, o proporcionar (transmitir, comunicar, dar, proporcionar) declaración falsa a las autoridades fiscales.

La “*omisión de información*” es típica y se entiende que queda comprendido cualquier dato considerado relevante desde el punto de vista fiscal, por ejemplo, generar una obligación tributaria, que a su vez puede ser principal o subsidiaria.

En la “*declaración falsa*”, la información no coincide con la realidad de los hechos.

Tanto en la omisión como en la declaración falsa es fundamental que el sujeto activo viole el deber legal de proporcionar información veraz a las autoridades fiscales.

En ambos casos la falsedad debe ser idónea para engañar, o la información omitida debe ser relevante, de manera que se suprima o reduzca el monto a pagar de la obligación tributaria (supuestos de evasión total o parcial).

Prado³⁴ destaca que el tipo penal tiene un elemento normativo legal: que son las autoridades fiscales, entiendo por tal aquellas que están investidas por la ley para requerir al contribuyente información y declaraciones fiscales.

La información y las declaraciones deben estar vinculadas con la figura del “lançamento” (determinación de deuda) que es un procedimiento administrativo indispensable para la constitución del crédito fiscal, que tiene sustento en el art. 147 del CTN que reza “(...) *efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação*”³⁵. Esta norma es relevante porque se basa en la información proporcionada mediante la cual puede ser exigido el tributo.

Pero cuando esa información no es dada (omisión) o la prestada es falsa se incurre en el DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL.

“II. cometer un fraude contra la inspección fiscal, insertando elementos inexactos, u omitiendo operaciones de cualquier naturaleza, en un documento o libro exigido por la ley fiscal.”

El objetivo es garantizar la credibilidad de los libros fiscales necesario en cuanto a los “lançamentos”, que deben reflejar la veracidad de los hechos referido a actividades comerciales, industriales o de prestación de servicios, bajo de sanción de que, en caso de fraude, se impongan las respectivas sanciones administrativas y penales.

El Lanzamiento está regulado en el Art. 142 del CTN.- “*Corresponde exclusivamente a la autoridad administrativa la constitución del crédito fiscal para la liquidación, entendiendo así el procedimiento administrativo destinado a verificar la ocurrencia del hecho que dio lugar a la obligación correspondiente, determinar la materia imponible, calcular el monto de la contribución adeudada, identificar al sujeto pasivo y, en su caso, proponer la aplicación de la sanción correspondiente*”.

³⁴ PRADO, (Ob. Cit), Pág. 369.

³⁵ Código Tributario Nacional (CTN) Ley 5.172: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional-ctn.htm>

Es lo que en el sistema positivo argentino conocemos como Determinación de Deuda, regulado en la Ley N°11.683.

La conducta típica consiste en defraudar la inspección fiscal, insertando elementos inexactos, u omitir operaciones de cualquier tipo, en un documento o Libro requerido por la ley tributaria. Fraude significa usar artificios, artimañas o cualquier otro medio equivalente.

El fraude en este caso puede ocurrir por la inserción de elementos inexactos, u omisión de operación de cualquier tipo, en un documento o libro requerido por la ley tributaria.

“*Insertar elementos inexactos*” es una conducta de naturaleza comisiva y equivale a introducir, incluir, poner información sobre hechos, en un documento o libro, que no corresponden a la realidad (v.gr. la llamada “nota vezada”, que consiste en el hecho de que se produzca la venta y recepción del valor total de la mercancía, pero, cuando se emite la nota, solo hay una declaración parcial de los valores efectivamente recibidos).

Esta modalidad de “nota media” en los hechos implica una declaración de valores que oscilan por encima y por debajo del 50% del valor efectivamente percibido.

Aquí hay una disonancia entre la realidad fáctica(o de hecho) y la realidad contable, perteneciente al contribuyente, que radica en la inexactitud resultante de la falta de correspondencia entre lo asentado en los libros o documentos (en los que se declara menos de lo realmente facturado) y lo realmente percibido, que caracteriza a la falsedad ideológica. Sin embargo, si la inexactitud se debe a un error o malentendido, sin intención de defraudar a las Autoridades Tributarias, es penalmente irrelevante.

Las modalidades de “nota vezada” o “nota media” siempre hacen referencia a una contabilidad diferente a la realidad.

“*Omitir una operación*”, por otro lado, es una conducta omisiva que consiste en no mencionar, no incluir el hecho en documentos fiscales o libros, es decir, no registrar la ocurrencia del hecho imponible que da lugar a la obligación tributaria, que por lo tanto conduce a la supresión o reducción del impuesto.

La norma también se refiere a operaciones de cualquier naturaleza, es decir, cualquier

operación que constituye un hecho imponible y tiene relevancia tributaria, con el fin de posibilitar la evasión total o parcial del impuesto.

Al final del artículo, se hace referencia a los documentos o libros requeridos por la ley tributaria, lo que nos da la pauta de ser una ley penal en blanco, ya que, para complementar la conducta punible, es necesario recurrir a legislación tributaria federal, estatal o municipal, según la competencia para la institución y recaudación del impuesto, que tiene relación con los documentos o libros obligatorios exigidos y sus contenidos.

“III. falsificar o alterar facturas, duplicados, notas de ventas o cualquier otro documento relacionado con operaciones tributables.”

Esta modalidad tiene dos verbos típicos que son falsificar o alterar. La “*falsificación*” puede tener lugar a través de la falsificación propiamente dicha (fabricación de una copia falsa similar a un modelo real) o fabricación (creando un documento falso al que no corresponde uno verdadero similar). La “*alteración*” consiste en modificar, mediante la adición, alteración o eliminación, partes del contenido del documento (v.gr. borrado de valores, modificación de fechas, etc.), con el fin de alterar su significado original, llevándolo a expresar algo diferente a lo originariamente atestiguado.

Es importante destacar que la falsificación o alteración deben ser idóneas para engañar a las autoridades fiscales hasta lograr el objetivo que la supresión o reducción del impuesto adeudado.

El tipo legal tiene la presencia de una serie de elementos normativos legales.

Ellos son: “nota fiscal” (factura), que corresponde a la relación remunerada, donde bienes vendidos por comerciantes, indicando precios unitarios y globales, que deben acompañarlos, al ser entregados al comprador; “duplicata” (duplicado), que es el título que representa el crédito por el suministro de bien o prestación de servicios, siendo emitida sobre la base de una factura, de acuerdo con el previsto en el art. 2 de la Ley N°5.474 / 1968 (Ley de Duplicados); “fatura” (factura), que es el documento en el que se desglosan los bienes vendidos o número y valor de las notas de venta, emitidas por los vendedores en todos contratos de compraventa celebrados en el territorio nacional; “nota de venta” (factura de venta), que es el recibo de caja extraído en la venta de bienes al por menor que contiene especificación de mercancía vendida”.

“IV. elaborar, distribuir, suministrar, emitir o utilizar un documento que sepa o deba saber que es falso o inexacto.”

Las conductas típicas previstas en el art. 1, IV, consisten en elaborar, distribuir, proporcionar, emitir o utilizar un documento que sepa o deba saber que es falso o inexacto.

“Elaborar” es formar, preparar el documento. Puede suceder de cualquier forma, mediante falsificación (hacer una copia falsa similar a un modelo verdadero), fabricación (formando un nuevo documento falso) o modificación (agregando, alterando o eliminando partes del contenido del documento), con el fin de alterar el significado original del documento, llevándolo a expresar algo diferente de lo que originariamente contenía.

“Distribuir” es entregar el documento a otra persona. Proporcionar también equivale a entregar, suministrar.

“Emitir” es poner en circulación.

“Usar” es utilizar el documento.

El tipo penal también se refiere a un “documento” que se puede definir como “todo escrito especialmente diseñado para servir o posiblemente utilizar como un medio de prueba de un hecho jurídicamente relevante”. Es irrelevante para la configuración del tipo que sea público o privado, o que la falsedad sea material o ideológica; siendo suficiente el ser reconocido como capaz de influir en la supresión o reducción del debido tributo (evasión total o parcial).

Finalmente, el tipo penal exige que el agente conozca o debiera conocer la falsedad (elaboración irregular) o inexactitud (emisión indebida o modificación de datos) del documento.

El legislador, en la elaboración de este tipo de delitos, tuvo el objetivo de combatir el comercio ilegal de documentos, la venta de “notas frías”(facturas falsas) que domina el comercio y la industria en general, lo que dificulta la inspección por el gran número de hechos económicos que impide el cruce de información y facilita la evasión de impuestos³⁶. En este caso, no existe una circulación efectiva de mercancías o prestación de servicios, pero sí la emisión e intercambio de papeles y registros contables (simulados) con el

³⁶ Esta modalidad permite la comisión de otros delitos económicos como el Lavado de Dinero, y generalmente van acompañados de un esquema criminal más sofisticado.

objeto de evadir impuestos, como por ejemplo la transferencia de créditos ICMS³⁷ (similar al IVA argentino) ilegales, e impuestos federales como el IRPF (impuesto a la renta.).

“V. Negar o dejar de proporcionar, cuando sea obligatorio, una factura o documento equivalente, con respecto a la venta de bienes o la prestación de un servicio, efectivamente realizado, o proporcionarlos en desacuerdo con la legislación.”

Este supuesto prescribe como conductas típicas contra el orden tributario las de negar o no proporcionar, cuando sea necesario, factura o documento equivalente relativo a la venta de bienes o prestación de servicios efectivamente realizados, o proporcionarlos en violación de la ley.

“Negar” es no admitir la existencia y consiste en la manifestación clara de disentimiento en relación con una obligación tributaria dada, es una declaración negativa.

“No proporcionar” es equivalente a no entregar, abstenerse de dar algo a alguien. A diferencia de la modalidad anterior muestra una conducta omisiva.

Esta obligación a que se refiere la norma solo configura el tipo penal cuando hay un deber legal de entregar el documento o factura, porque alguien solo puede ser requerido a hacer algo en virtud de la ley. Se trata de una obligación tributaria acesoria (Art. 113, § 2, CTN).

“Documento equivalente” se utiliza para casos similares expresamente regulados.

Es decir, que la negación o no suministro, cuando sea obligatorio, de cualquier documento referente a la venta de la provisión de mercancías o servicios quedaría atrapado en el tipo legal bajo análisis. También es necesario que la venta o el servicio se realicen efectivamente porque de lo contrario no hay provisión obligatoria de la factura o documento equivalente, desapareciendo la tipicidad debido a la falta de uno de sus caracteres objetivos.

El tercer comportamiento, de naturaleza comisiva, se describe en la parte final de este artículo “proporcionar en violación de la ley”, es decir, la entrega del documento o factura se realiza; sin embargo, no cumple con los requisitos legales.

Esto puede suceder de dos formas: a) Con respecto a los elementos materiales relacionados con el llenado de la factura (v.gr., base de cálculo, tasa, clasificación legal, etc.), o b) Con respecto a aspectos estructurales de la factura o documento equivalente, en cuanto al uso y preparación del formulario de impuestos, que depende de la autorización de la agencia tributaria (v.gr., bloques de facturas impresas sin autorización de la Hacienda, ya sea Estatal, Municipal o del Distrito Federal).

Al igual que en el Código Penal Argentino, la SONEGAÇÃO FISCAL guarda similitud con la ESTAFA, donde una de sus diferencias son los bienes jurídicos que protegen.

TIPICIDAD SUBJETIVA: Es un delito doloso directo que admite la posibilidad de dolo eventual.

CONSUMACIÓN:

³⁷El ICMS - Impuesto sobre operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transportes interestatales, intermunicipales y de comunicación, es de competencia de los Estados y del Distrito Federal brasileños, según la previsión constitucional del art. 155, II. La regulación de este impuesto está prevista en la Ley Complementaria 87/1996, conocida como la “Ley Kandir”.

La consumación se produce cuando sucede el resultado dañoso, consistente en el perjuicio fiscal por supresión (evasión total) o reducción (evasión parcial) de impuestos, contribución social o cualquier accesorio. Es un delito de resultado y la tentativa es admisible.

CAUSALES DE AUMENTO Y DISMINUCIÓN DE LA SANCIÓN: Las sanciones previstas en el art. 1, en sus diferentes modalidades, se incrementan de 1/3 a 1/2 (la mitad) en las hipótesis de conductas que causen graves daños a la comunidad, o cuando el delito sea cometido por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones y se practica en relación con la prestación de servicios o comercio de bienes esenciales para la vida o la salud (artículo 12 de la Ley N° 8.137/1990).

Sin embargo, Prado³⁸ señala, que son causas de difícil aplicación cuando se trata de delitos contra el orden tributario practicados por particulares, salvo en alguna situación muy especial, en la que la evasión fiscal, contribución social o accesorio pueda dañar a un número considerable de personas (ver hipótesis prevista en el Art. 1, IV).

La causa de atenuación de la pena se aplica a los delitos contra el orden tributario, siempre que se trate de una asociación criminal, coautoría o participación y siempre que la revelación sea espontánea a la autoridad policial o judicial, **si el agente confiesa se le podrá atenuar la pena del delito.**

PENA DEL DELITO TRIBUTARIO: Prisión de 2 (dos) a 5 (cinco) años.

EXTINCIÓN DE LA PUNIBILIDAD: ¿La legislación Brasileña posee algún instituto de Extinción de la Acción Penal o de Pena?. ¿Puede extinguirse el castigo?. La respuesta es que sí, cuando surgen determinadas causas que eliminan la posibilidad legal de imposición o ejecución de la sanción penal correspondiente.

En cuanto a la extinción de la punibilidad en los delitos tributarios, la Ley N° 8.137/ 1990 había previsto en el art. 14 la aplicación de este beneficio en caso de pago del impuesto o la contribución social, incluidos los accesorios, realizados antes de recibir la denuncia.

No obstante ello, la Ley N° 8.383 del 30/12/1999, en su Art. 98, derogó varios artículos y entre ellos el Artículo 14 de extinción de punibilidad.

Sin embargo, el instituto fue regulado nuevamente en la Ley N° 9.249 del 26/12/1995 que expresa en el "Art. 34. *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na [Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e na [Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965](#), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia*"³⁹.

Prado⁴⁰ sostiene que el fundamento de este instituto se puede analizar desde dos perspectivas: Lapolítico-fiscal y la legal-penal. En el primero supuesto, visualizamos un propósito la autodenuncia extrajudicial-penal, basada en criterios esencialmente fiscales, como función de estímulo, a fin de facilitar el retorno del contribuyente a la honestidad fiscal. En el segundo, la autodenuncia se basa en la teoría penal del desistimiento voluntario y la indemnización por daños.

Así, para que sea aplicable la extinción de la pena debe haber una rectificación efectiva antes de la denuncia (el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria). De lo contrario, será pasible de la aplicación de la pena. Cualquier rectificación y reparación posteriores solo sirven como atenuantes de la pena.

En efecto, en estos casos, hay un claro aumento de la recaudación tributaria: Si el contribuyente se autodenuncia y repara el daño, esto le permite a la autoridad fiscal obtener ingresos fiscales rápidos, ya que

³⁸ PRADO, (Ob. Cit.), Pág. 378.

³⁹ Ley 9.249/1995. Disponible en: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm

⁴⁰ PRADO, (Ob. Cit.), Pág. 379.

de lo contrario la Administración tendría que, primero, descubrir el hecho, que no siempre es fácil y, después, ejecutar coercitivamente al infractor. Además, esa reparación refuerza la honestidad fiscal, ya que consiste en un acto de reconocimiento de la norma, que contribuye a su fortalecimiento.

Hay una discusión en la doctrina brasileña sobre si es posible la extinción de la persecución penal en caso de pago parcial de la deuda o si debe ser total.

Aclara Prado⁴¹ que el pago en cuotas de la deuda no se puede equiparar con el pago total, y que solo éste, si es realizado antes de recibir la denuncia, tiene el poder de extinguir el castigo.

Sin embargo, a pesar de ser el posicionamiento del STF, el STJ y el TRF de la IV Región entienden que la norma legal también debe aplicarse a las hipótesis del pago de la deuda tributaria en cuotas.

De todos modos es una cuestión que debe ser analizada en cada caso concreto.

Por tanto, el pago total de la deuda tributaria es una causa extintiva de punibilidad, excepto cuando se hace después del dictado de una sentencia penal condenatoria.

La extinción de la pena también se produce cuando el individuo o la persona jurídica relacionada con el sujeto que realiza el pago total de las deudas derivadas de impuestos, incluidos accesorios, hayan sido objeto de una concesión de pago en cuotas (Art. 83, § 4, de la Ley 9.430 / 1996).

Paralelamente a la extinción de la punibilidad, está el controvertido tema de la necesidad de previo agotamiento de la vía administrativa para iniciar la acción penal en delitos contra el Orden Tributario (Arts. 1 y 2 de la Ley Nº 8.137/1990) y delitos contra la Seguridad Social (Arts. 168-A y 337-A del Código Penal).

La doctrina sobre este tema tiene dicho, por un lado, que el contribuyente tiene el derecho constitucional de probar en el ámbito administrativo la inexistencia de un ilícito tributario, sin la que tampoco existirá delito penal; y, por otro lado, el derecho, también constitucional, de que el Ministerio Público goza de libertad para formarse una opinión libremente y ejercer la persecución penal, en los delitos de acción penal pública incondicional.

El Supremo Tribunal Federal ha sostenido que es necesario analizar caso por caso, pero existe la necesidad de previo agotamiento del procedimiento administrativo-fiscal para iniciar un proceso penal.

CONCLUSIÓN. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LA EVASIÓN FISCAL Y LA SONEGAÇÃO FISCAL:

En este punto analizaré las diferencias y semejanzas entre los delitos tributarios de Argentina y Brasil, haciendo la aclaración de que al delito tributario Argentino me referiré como EVASIÓN, mientras que al delito tributario Brasileño me referiré como SONEGAÇÃO.

Luego del análisis de sendos delitos y sus leyes puedo concluir con las siguientes ideas:

*Tanto en el Derecho Argentino como en el Derecho Brasileño la tipificación de la EVASIÓN surge con motivo de combatir los delitos de cuello blanco. Es innegable que este crimen es un gran flagelo que produce un grave daño al Estado y a la sociedad al impedirles contar con los recursos que legítimamente les corresponden.

⁴¹ PRADO, (Ob. Cit.), Pág. 381.

* Por lo menos en nuestro país es clara la intención del legislador de recaudar a cualquier precio, incluso dándole la posibilidad a grandes evasores de “escaparse” de la pena de prisión si paga lo que se le reclama.

* Más allá de los motivos que llevan a los Contribuyentes a esta práctica delictiva, lo cierto es que el Estado, al no recaudar lo que le es debido por ley, tiene que hacer “malabares” para cubrir el dinero faltante por la comisión del delito tributario, y esto sumado a la corrupción de los funcionarios públicos hace que cualquier economía, y no solo la nuestra, se desestabilice.

* En las dos legislaciones se comparte el bien jurídico protegido: la Hacienda Pública, que en concreto pretende tutelar el ingreso y egreso de dinero a las arcas del Estado.

* Podemos decir también que sendas figuras se encuentran legisladas en leyes especiales: la EVASIÓN en la Ley N° 27.430/2017 y la SONEGAÇÃO en la Ley N° 8.130/1990.

* En la EVASIÓN las conductas típicas son: evadir total o parcialmente por acción u omisión.

En la SONEGAÇÃO las conductas típicas son: suprimir o reducir un tributo, contribución social o cualquier accesorio.

*Otra diferencia se da en que para EVADIR contribuciones sociales, nuestra ley dispuso específicamente el delito de Evasión Previsional; mientras que en la redacción de la SONEGAÇÃO la Ley la incluye expresamente.

* En la EVASIÓN los medios típicos para cometer el delito son declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, es decir que tiene una fórmula abierta, similar a la del delito de Estafa (Art. 172) que permite abarcar cualquier otra conducta que perjudique al Fisco.

En el caso de la agravante se establecen otras modalidades que se dan en función del monto evadido, por la utilización de testaferros, por la utilización de beneficios fiscales, todos con un perjuicio fiscal determinado, y por el uso de facturas falsas con un perjuicio económico determinado.

En la SONEGAÇÃO existe un sistema diferente al nuestro. Se determina expresamente cuales son los delitos, por ejemplo: omitir información o prestar declaraciones falsas a las autoridades fiscales; cometer fraude contra una inspección fiscal; falsificar o alterar facturas o cualquier documento exigido por la ley fiscal (que para nosotros sería un supuesto similar a la evasión agravada por utilización de facturas truchas, pero aparentemente en este caso no se exige un monto mínimo); elaborar, suministrar o emitir un documento o factura sabiendo o debiendo saber que es falso (podría ser encuadrado en nuestra legislación en el supuesto agravado por uso de facturas apócrifas); y el último supuesto consiste en negar o dejar de proporcionar, cuando sea obligatorio, una factura o documento equivalente, con respecto a la venta de bienes o la prestación de un servicio, efectivamente realizado, o proporcionarlos en desacuerdo con la legislación (este supuesto guarda cierto parecido con los deberes que surgen de los art. 33 y siguientes de nuestra LeyN° 11.683).

* La EVASIÓN tiene condiciones objetivas de punibilidad para ser delito, tanto en el tipo base como en los supuestos agravados; en cambio, la SONEGAÇÃO no posee ningún monto punible.

* En ambas legislaciones se trata de un delito especial ya que su autor solo puede ser el obligado tributario.

* A nivel del tipo subjetivo, en sendos casos se trata de delitos dolosos.

* La consumación se produce con el perjuicio Fiscal.

* Los dos son delitos de resultado.

* En cuanto a la pena, la EVASIÓN en su tipo base posee pena de prisión de 2 a 6 años y en el supuesto agravado pena de 3 años y 6 meses a 9 años; la SONEGAÇÃO posee pena de prisión de 2 a 5 años y multa.

La multa en nuestra legislación es aplicable por vía de la infracción tributaria del Art. 46 de la Ley N° 11.683.

También podemos destacar que a diferencia de Brasil, en nuestro ARGENTINA la Ley N° 11.683 se encarga de aplicar las multas y la Ley N° 27.430 se encarga de aplicar las penas de prisión.

En el caso de la SONEGAÇÃO, se establece según el art. 8 de la Ley N° 8.137 que la multa va de entre 10 a 360 días, según sea necesario para reparar el crimen. Cada día de multa equivale a entre 14 y 200 Bonos del Tesoro Nacional (BTN).

* Finalmente tenemos la Extinción de la Punibilidad, que en sendas legislaciones le da al Contribuyente Evasor la posibilidad de evitar la sanción penal.

En la REPÚBLICA ARGENTINA se denomina EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL y en la REPÚBLICA FEDERATIVA DE BRASIL se denomina EXTINCIÓN DE LA PUNIBILIDAD.